

Målnummer:	4066-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1998-06-25		
Rubrik:	Vid upplösning av en familjestiftelse har hela det från stiftelsen utskiftade beloppet betraktats som periodiskt understöd enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen (1928:370).		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 19 §, 31 § andra stycket e och 32 § 1 mom. första stycket f kommunalskattelagen (1928:370)• 31 § anvisningarna punkt 2 kommunalskattelagen (1928:370)• 4 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 39 § b lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1997 ref. 31• NJA 1984 s. 246• NJA 1991 s. 748		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde C., D. och E. följande: Enligt stiftelseförordnande den 1 januari 1979 bildades Stiftelsen A:s och B:s Bröstarvingar, och samtidigt överlät A. såsom gåva en fastighet till stiftelsen mot att stiftelsen övertog betalningsansvaret för lån. För gåvan utgick gåvoskatt. År 1981 bildades en ny fastighet genom avstyckning från förstnämnda fastighet. Stiftelsen sålde de båda fastigheterna år 1966 för 1 950 000 kr. Stiftelsens tillgångar utgjordes nu endast av bankmedel om ca 2 milj. kr. - Enligt stiftelsens stadgar skulle B. ensam utgöra stiftelsens styrelse. B. avled år 1996 och styrelsen bestod nu av B:s och A:s barn, C., D. och E.. - Enligt stiftelsens stadgar fick avkastningen på stiftelsens kapital utdelas, varvid C., D. och E. skulle erhålla lika delar. Någon utdelning från stiftelsen hade emellertid aldrig förekommit. - I praxis har kapitalbelopp som utbetalas till destinatar lämnats skattefritt vid en total upplösning av stiftelsens kapital. Utbetalning av den fonderade avkastningen har däremot ansetts utlösa inkomstbeskattning hos destinatärerna. - I anledning av den tilltänkta upplösningen av stiftelsen hemställde sökandena om förhandsbesked på följande frågor. - Hur kommer det belopp som utbetalas till C., D. och E. att beskattas?

Om den del av det utbetalade beloppet som utgör kapitalbelopp är fri från inkomstbeskattning - hur skall stiftelsens kapitalbelopp beräknas? Utgör kapitalbeloppet köpeskillingen för ovanstående fastigheter efter avdrag för löst lån? Skall avdrag även göras med ett belopp som motsvarar skatten på reavinsten på de avyttrade fastigheterna eller skall kapitalbeloppet beräknas på annat sätt?

Skatterättsnämnden (1997-06-04, Nordling, Wingren, Armholt, Johansson, Nord, Silfverberg, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Vid en fullständig likvidation av stiftelsen skall inkomstbeskattning av sökandena inte ske för utbetalningar upp till det belopp som vid tiden för inträdet av stiftelsens skattskyldighet till gåvoskatt utgjorde värdet av vad som tillskötts stiftelsen med avdrag för övertagna skulder. - Motivering. - I 31 § andra stycket e kommunalskattelagen (1928:370), KL, likställs med tjänst rätt till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån beloppet inte är undantaget från skatteplikt enligt 19 § och inte heller utgör vederlag vid avyttring av egendom. Enligt 19 § KL räknas till icke skattepliktig inkomst bl.a. vad som förvärvats genom gåva. - Enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL

hänförs inte till periodiskt understöd vad mottagaren uppbär från vissa i anvisningspunkten närmare angivna inskränkt skattskyldiga allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar, om utbetalningen sker till fullföljande av stiftelsens allmännyttiga ändamål. Emellertid föreskrivs i anvisningspunktens sista mening också följande. "Som periodiskt understöd betraktas däremot vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer." - Bestämmelserna har haft i princip oförändrat innehåll sedan kommunalskattelagens tillkomst. Den citerade bestämmelsen ingick ursprungligen i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL såsom anvisningspunktens första mening. Den andra och avslutande meningen innehöll i den ursprungliga lydelsen att "(s)åsom periodiskt understöd räknas däremot exempelvis icke vad en skattskyldig i annat fall i penningar eller förmåner uppbär av en from stiftelses inkomst." - Såväl det förhållandet att den aktuella bestämmelsen enligt sin ordalydelse gällde och gäller utbetalningar från sådana stiftelser vars intäkter tillfaller vissa skattskyldiga, som det förhållandet att undantaget enligt den ursprungliga lydelsen i anvisningspunktens andra mening avser vad som uppbärs av en from stiftelses inkomst, tyder på att bestämmelsen är avsedd att träffa stiftelsens avkastning men däremot icke dess tillskjutna kapital som i princip redan gåvobeskattats när det tillfördes stiftelsen. - Det nu anförda vinner också stöd i förarbetena till bestämmelsen. I prop. 1927:102 (s. 191, jfr s. 182) redovisas motiven för 1924 års skatteberednings förslag i förevarande hänseende. Beredningen anknöt därvid till förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva i vilken stadgades att frihet från gåvoskatt för stiftelser m.fl. inte skulle äga rum, där gåvan var gjord under villkor, att givaren skulle under sin livstid eller under viss tid äga behålla egendomen i sin besittning eller uppbära avkastningen av den, ävensom om och i den mån avkastningen av den givna egendomen var för all framtid eller för viss tid förbehållen vissa familjer eller bestämda personer (jfr numera 3 § första stycket fjärde ledet och 38 § andra stycket lagen /1941:416/ om arvsskatt och gåvoskatt). Vad inkomstbeskattningen beträffade syntes enligt beredningen den princip, som låg bakom nämnda undantagsbestämmelse, böra ha den betydelse, att mottagare av avkastningen blev själv skattskyldig, ett resultat som lättast syntes kunna vinnas genom att betrakta dylik avkastning som periodiskt understöd. - För nu angivna juridiska personer gäller som princip att inkomsten enkelbeskattas (jfr ovannämnda prop. s. 182). - Denna princip har i lagtekniskt hänseende utformats så att familjestiftelsen beskattas för sin inkomst enligt de vanliga reglerna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och att den enligt 4 § samma lag har rätt till avdrag för utgivna periodiska understöd i den omfattning som anges i 46 § KL. - Av principen om enkelbeskattning av avkastningen i en stiftelse av ifrågavarande slag, till den del stiftelsen inte har något självständigt ändamål vid sidan av att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intresse, får anses följa att inte både gåvo- eller arvsskatt och inkomstskatt uttas på det kapitalbelopp som tillskjutits stiftelsen. Principen får nämligen anses innebära att stiftelse och destinatär i görligaste mån skall behandlas som en skattskyldig. I den mån skattskyldighet till gåvo- eller arvsskatt inträtt för stiftelsen, i sak som förvaltare för den begränsade destinatärskretsen av det tillskjutna kapitalet, bör därför någon inkomstskatt inte påföras vid utbetalning från stiftelsen av belopp som motsvarar detta kapital. Frågan om de belopp som utbetalas från stiftelsen skall anses härröra från avkastningen eller kapitalet kan slutligt avgöras först i samband med stiftelsens likvidation. - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att vid en fullständig likvidation av den i ansöknings aktuella stiftelsen, utbetalningar som till ett sammanlagt belopp inte överstiger värdet av den tillskjutna egendomen minskat med övertagna skulder vid tiden för inträdet av stiftelsens skyldighet att erlägga gåvoskatt, inte skall anses utgöra periodiskt understöd till sökandena utan vid inkomstbeskattningen behandlas som om de erhållits genom gåva (jfr dåvarande Riksskattenämndens förhandsbesked den 22 februari 1966, behandlat bl.a. i Hagstedt, Om beskattning av Stiftelser s. 448 ff.).

Ordförande Ersson var skiljaktig och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe följande. Enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL skall vad som uppbäres från en familjestiftelse betraktas som periodiskt understöd och alltså inkomstbeskattas hos mottagaren. Något undantag föreskrivs inte för det fall utbetalningen skett i samband med stiftelsens upplösning. Enligt lagtextens ordalydelse omfattas även sådana utbetalningar av bestämmelsen. I förarbetena har inte särskilt behandlats förevarande situation. - Nämnden har i ett par besked på senare tid behandlat frågor som har samband med upplösning av familjestiftelser. Ett av dessa fall är refererat i Skattenytt (se SN 1993 s. 106, 10.4.). Fråga var där om den situationen att äganderätten till egendomen skjuts på framtiden i enlighet med 6 och 7 §§ lagen om arvsskatt och gåvoskatt. Nämnden ansåg då att tillgångar som destinatären erhöll i samband med upplösningen av stiftelsen fick anses vara erhållna genom ett benefikt förvärv från stiftelsebildaren och inte ett periodiskt understöd från stiftelsen. - I förevarande fall är situationen annorlunda. Stiftelsen är här slutlig ägare till tillgångarna. En destinatar kan då inte vid en upplösning av stiftelsen anses erhålla någon egendom från stiftelsebildaren via stiftelsen utan egendomen erhålls direkt från stiftelsen. I ett sådant fall kan utbetalningar från stiftelsen inte betraktas som något annat än periodiskt understöd om det inte är fråga om gåva från stiftelsen. Av handlingarna i ärendet framgår inte att så skulle vara fallet här (jfr NJA 1991 s. 748). - Enligt min mening borde därför ifrågavarande utbetalningar från stiftelsen betraktas som uppburna från stiftelsen och därmed behandlas som periodiskt understöd enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL.

Ledamöterna Silfverberg och Virin anförde till utveckling av sin mening följande. Vi har ingen annan uppfattning i sak än den som kommer till uttryck i förhandsbeskedet. När det vid en upplösning av en familjestiftelse gäller att bestämma vad som utgör tillskjutet kapital har vi dock en annan principiell syn än majoriteten. - Vid en upplösning av stiftelsen bör till kapitalandelen inte bara räknas värdet av egendomen vid tidpunkten för överlämnandet till stiftelsen utan också den värdestegring som skett av denna egendom under den tid stiftelsen förvaltat egendomen under förutsättning att värdestegringen är realiserad. Överföringen av stiftelsens kapital till destinatärerna är att betrakta som ett benefikt fång härrörande från stiftaren. Vid benefika överlåtelser av realisationsvinstbeskattad egendom tillämpas kontinuitetsprincipen. I enlighet med denna princip bör destinatörerna få överta stiftarens skatterättsliga positioner. Någon avskattning av värdestegring vid utskiftningen från stiftelsen bör till följd därav inte ske. Om den värdestegring som skett på viss egendom under stiftelsens innehav realiserats av stiftelsen bör värdestegringen däremot i detta sammanhang jämföras med avkastning (jfr RÅ 1974 A. 1607 angående utdelning från utländskt dödsbo). Stiftelsen har visserligen redan beskattats vid avyttringen av egendomen, men har rätt till avdrag enligt reglerna om periodiska understöd för utbetalningen till destinatärerna. Härigenom överflyttas beskattningen på destinatärerna i enlighet med den enkelbeskattningsprincip som skattereglerna för familjestiftelser bygger på. En annan sak är att stiftelsen i allmänhet inte har möjlighet att utnyttja avdragsrätten vid upplösningen av stiftelsen. - Om man vid gränsdragningen mellan kapitaldel och avkastning inte bara tar hänsyn till förhållandena vid stiftelsebildningen utan också beaktar vad som inträffar därefter kan problem uppkomma vid den praktiska tillämpningen. Stiftelsens verksamhet kan pågå i generationer. Under årens lopp kan stiftelsens förmögenhet ha ändrat sammansättning, delar av stiftelsens kapital kan ha utbetalts till destinatärerna för att i stället ersättas av fonderad avkastning etc. I brist på närmare utredning kan man i oklara fall behöva utgå från att vad som utbetalas från stiftelsen utgör avkastning och inte tillskjutet kapital - åtminstone till den del utbetalningen inte nedbringar stiftelsen förmögenhet under tillskjutet kapital. - I det nu aktuella ärendet föreligger dock inga sådana utredningsproblem. Enligt stiftelseförordnandet överlät stiftaren, A., en fastighet till stiftelsen såsom gåva mot att stiftelsen övertog betalningsansvaret för ett in-teckningslån. Fastigheten har avyttrats. Någon utdelning från stiftelsen har inte företagits. Det innebär

att till kapitalandelen skall hänföras ett belopp motsvarande värdet på fastigheten vid den tidpunkt då denna överläts till stiftelsen med avdrag för de skulder som stiftelsen övertog betalningsansvaret för. Vid en upplösning av stiftelsen skall sökandena inte inkomstbeskattas för utbetalningar som är att hänföra till den sålunda beräknade kapitalandelen.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet och yrkade hos Regeringsrätten att A. och övriga sökande som intäkt av tjänst skulle ta upp vad var och en av dem uppbar från stiftelsen i samband med stiftelsens upplösning. RSV anförde att det av lydelsen av punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL inte kunde dras den slutsatsen att bestämmelsen var avsedd att träffa endast stiftelsens avkastning.

Även sökandena överklagade förhandsbeskedet. De yrkade att de inte skulle inkomstbeskattas alls vid stiftelsens upplösning. Sökandena anförde att en värdeökning på den tillskjutna egendomen fram till upplösningen inte borde beskattas och att detta borde gälla även om värdeökningen realiserades före upplösningen.

Regeringsrätten (1998-06-25, Werner, Swartling, Lindstam, Sandström, Eliason) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Stiftelsen A:s och B:s Bröstarvingar bildades enligt ett förordnande den 1 januari 1979 varigenom A. som gåva till stiftelsen överlämnade en fastighet för att av stiftelsen varaktigt förvaltas till förmån för A:s och B:s barn och deras bröstarvingar. Stiftelsen blev samtidigt betalningsansvarig för vissa lån. Vid en avstyckning år 1981 nybildades en fastighet. Stiftelsen sålde år 1996 de båda fastigheterna och stiftelsens tillgångar består nu av enbart bankmedel. Frågan i målet är om och i vad mån sökandena skall inkomstbeskattas för vad som tillskiftas dem i samband med att stiftelsen upplöses i enlighet med beslut som fattats av stiftelsens styrelse, nu bestående av sökandena (barn till A. och B.).

I de stiftelsestadgar som antogs den 30 mars 1979, och som påtecknats av B. såsom stiftelsens styrelse liksom av A., förutsätts att stiftelsen skall kunna upplösas. Regeringsrättens prövning görs utifrån antagandet att några hinder mot att upplösa stiftelsen inte föreligger.

Stiftelsen är en sådan stiftelse som avses i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL (familjestiftelse). Enligt den anvisningspunkten betraktas vad som upp bärs från en familjestiftelse som periodiskt understöd. Under förutsättning att stiftelsen har rätt till avdrag för utbetalningen utgör sådant periodiskt understöd intäkt av tjänst för mottagaren.

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. Systematiskt kan, som framgår av Skatterättsnämndens förhandsbesked, invändningar riktas mot en sådan ordning. Det bör emellertid framhållas att även andra lösningar - t.ex. den som nämnden stannat för och som bl.a. innebär att skillnad görs mellan fullständig och partiell likvidation - ger anledning till invändningar. Sammantaget finner Regeringsrätten att de materiella betänkligheterna mot att behandla allt som utskiftas från stiftelsen som periodiskt understöd inte är av det slaget att en, som det får anses, klar lagreglering bör frångås.

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.

Av det anförda följer att RSV:s överklagande skall bifallas och att sökandenas överklagande skall avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att sökandena som intäkt av tjänst skall ta upp allt vad de uppbär från stiftelsen i samband med dess upplösning.

Föredraget 1998-05-27, föredragande Clémentz, målnummer 4066-1997

Sökord: Inkomst av tjänst; Skatteplikt; Förhandsbesked

Litteratur: Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 445-454; Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, s. 310-314.
