

**Målnummer:** 1071-96                      **Avdelning:** 1

**Avgörandedatum:** 1997-06-12

**Rubrik:** I ett testamente har gjorts ett förordnande om s.k. fideikommissarisk substitution, innebärande att avkastningen av ett testamenterat kapital skall tillfalla testators systerdotter och efter systerdotterns död hennes barn samt att äganderätten till kapitalet efter barnens död skall tillfalla deras bröstarvingar. Det enligt testamentet avsatta kapitalet har ansetts utgöra en stiftelse enligt stiftelselagen (1994:1220) och stiftelsen har ansetts oinskränkt skattskyldig till statlig inkomstskatt. Belopp som stiftelsen löpande betalar ut till avkastningstagarna har för dem ansetts utgöra inkomst av tjänst (periodiskt understöd). Förhandsbesked angående inkomstskatt.

**Lagrum:**

- 1 kap. 2 §, 4 § och 7 § stiftelselagen (1994:1220)
- 3 § lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220)
- 31 § andra stycket e) kommunalskattelagen (1928:370)
- 31 § anvisningarna punkt 2 kommunalskattelagen (1928:370)
- 32 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928:370)
- 46 § anvisningarna punkt 5 kommunalskattelagen (1928:370)
- 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

**Rättsfall:**

- RÅ 1942 Fi 830
- RÅ 1943 Fi 1242
- RÅ 1944 ref. 43
- RÅ 1951 ref. 30
- RÅ 1953 ref. 51
- RÅ 1959 Fi 1197
- RÅ 1960 Fi 1811
- RÅ 1969 Fi 1897
- RÅ 1970 ref. 7
- RÅ 1979 Aa 226
- NJA 1972 s. 573
- NJA 1984 s. 246

---

## REFERAT

M.D. samt Skandinaviska Enskilda Banken i egenskap av förvaltare av ett testamenterat kapital och A.D. i egenskap av god man för blivande ägare till kapitalet ansökte om förhandsbesked. I ansökningen anfördes sammanfattningvis följande. Kapitalet (i ansökningen kallat fonden) hade avsatts enligt förordnande i ett testamente den 9 april 1940 av A.C.S. Förordnandet innehöll följande föreskrifter. Vid testators död skulle 100 000 kr avsättas hos dåvarande Stockholms Enskilda Bank. Avkastningen skulle tillfalla testators systerdotter så länge hon levde. Efter systerdotterns död skulle rätten till avkastningen tillfalla systerdotterns barn med rätt för avlidet barns bröstarvingar att träda i det avlidna barnets ställe. När något av systerdotterns barn avled skulle dess bröstarvingar förutom rätten till avkastning få ut ett belopp som svarade mot den del av kapitalet som tillkom det avlidna barnet. Medel som under förvaltningstiden blev fria för omplacering skulle efter vederbörande avkastningstagares hörande av bankens notariatavdelning placeras i sådana värdepapper som Överförmyndaren vid var tid godkände för placering av omyndigs medel av motsvarande storlek. Förvaltningskostnaderna skulle dras från avkastningen innan denna betalades ut till avkastningstagarna. - A.C.S. avled år 1957, varvid avkastningen började betalas ut till systerdottern. När systerdottern avled år 1975 överfördes rätten till avkastning

på hennes fem barn, av vilka M.D. var ett. - Det testamentariska förordnandet innebar enligt sökandena att det var fråga om en s.k. fideikommissarisk substitution där rätten till avkastningen av ett kapital i tur och ordning har tillagts vissa bestämda personer medan äganderätten under en längre period hålls svävande. Äganderätten var svävande därför att det inte förrän vid respektive avkastningstagares död (i andra ledet) kunde fastställas vem som slutligen skulle komma att få äganderätten till kapitalet tillsammans med avkastningsrätten. - Inför en eventuell omplacering av vissa av fondens räntebärande tillgångar till aktier ville sökandena få besked bl.a. om skattskyldigheten för reavinsten vid avyttring av aktier som innehades av fonden och för utdelningen på sådana aktier. - När det gällde skattskyldigheten för de reavinsten som kunde uppkomma vid omplaceringar av kapitalet fanns det enligt sökandena två tänkbara lösningar: antingen utgjorde fonden rätt skattesubjekt eller också gick det inte att peka ut något skattesubjekt, vilket senare alternativ skulle innebära att reavinsterna inte kunde beskattas. Däremot borde de personer som var enbart avkastningsberättigade inte kunna utgöra skattesubjekt för reavinsterna, eftersom de inte ägde och heller aldrig skulle komma att bli ägare till kapitalet. Vid en analys av fondens rättsliga ställning blev sökandenas slutsats att fonden inte uppfyllde kraven för att utgöra en stiftelse enligt StL och inte heller på annan grund utgjorde juridisk person men att den möjligen kunde inordnas under den typ av egendomsbindningar som hade viss rättssubjektivitet. Av praxis kunde enligt sökandena utläsas att i liknande situationer den löpande avkastningen hade beskattats hos fonden under förutsättning att avkastningen skulle fonderas för att först vid ett framtida tillfälle överlämnas till destinatären. Denna praxis gav inte någon säker vägledning för hur reavinsten skulle behandlas. Rent faktiskt hanterades emellertid reavinsten i fonden på i princip samma sätt som en avkastning som skulle fonderas. Detta kunde tala för att fonden skulle beskattas för reavinsterna. Om så skulle anses vara fallet, borde samtidigt beaktas att fonden inte var en juridisk person utan representerade fysiska personer i deras egenskap av blivande ägare och att den således var "genomskinlig" på så sätt att den var ett passeringsstadium för tillgångarna på väg från testator till de blivande kapitalägarna. Mot denna bakgrund borde en reavinstbeskattning hos fonden ske med tillämpning av de regler som gäller för fysiska personer. - Vad beträffar den löpande avkastningen på fondens tillgångar ansåg sökandena att denna avkastning borde beskattas hos avkastningstagarna som inkomst av kapital. - Sökandena anförde slutligen synpunkter på frågan om inkomstskattekonsekvenserna när fondens kapital utbetalades till de slutliga destinatärerna. Enligt sökandena borde denna utbetalning inte utlösa någon inkomstbeskattning. Till stöd för ståndpunkten åberopades bl.a. ett förhandsbesked från år 1992 (Skattenytt 1992 s. 106) och NJA 1984 s. 246. - Med hänvisning till det anförda önskade sökandena få följande frågor besvarade genom förhandsbesked: 1 a. Var fonden eller avkastningstagaren skattskyldig eller fanns det inte någon skattskyldig för reavinsten vid avyttring av aktier som innehades av fonden? - 1 b. Om reavinsten var skattepliktig, i vilket inkomstslag beskattades den? - 2 a. Var fonden eller avkastningstagaren skattskyldig eller var ingen skattskyldig för utdelning på aktier som innehades av fonden? - 2 b. Om utdelningen var skattepliktig, i vilket inkomstslag beskattades den? - 3. Uppkom inkomstskattepliktig intäkt hos de blivande kapitalägarna när kapitalet utbetalades till dem? Gjorde det någon skillnad om det var kapitalet, fonderad avkastning eller fonderade reavinsten som betalades ut?

Skatterättsnämnden (1995-12-29, Sandström, ordförande, Nordling, Johansson, Melz, Nord) yttrade: Förhandsbesked. Frågorna 1 a, 1 b, 2 a och 2 b. - Reavinsten och utdelningar skall beskattas hos det rättssubjekt som skall anses ha skapats till följd av det testamentariska förordnandet. Beskattningen skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som utbetalas till M.D. utgör intäkt av tjänst för henne. - Fråga 3 - Utbetalningarna till de slutliga destinatärerna föranleder inga inkomstskatteeffekter för dem. - Motivering - A.C.S. avled 1957. I enlighet med ett av henne 1940 upprättat testamente avsattes ett kapital om 100 000 kr hos Stockholms Enskilda Banks

notariatavdelning. Det av banken förvaltade kapitalet betecknas här som Fonden. - Enligt testamentet har A.C.S:s systerdotter M.Ö. rätt till avkastningen på kapitalet så länge hon lever. Efter hennes död tillfaller rätten till avkastning M.Ö:s barn. När något av barnen avlider skall barnets bröstarvingar - om sådana finns - erhålla ett belopp som svarar mot den del av kapitalet som belöper på dem. Enligt testamentet gäller vidare att förvaltaren skall höra vederbörande avkastningstagare när medel i Fonden blir fria för omplacering. - M.Ö. avled 1975. Hon efterlämnade fem barn, däribland M.D. Frågorna i ärendet gäller i vilken utsträckning och form inkomstbeskattning träffar Fonden, de personer som har rätt till avkastning på fondkapitalet samt de personer som slutligen får del av kapitalet. - Frågorna 1 a, 1 b, 2 a och 2 b - Testamenten och gåvor ger ofta upphov till juridiska klassificeringsproblem. Inte minst gäller detta när rådgivningen till den ifrågavarande egendomen på olika sätt har inskränkts eller när det vid förordnandets tillkomst inte går att avgöra vem egendomen kommer att tillfalla. I doktrinen betecknas förordnanden med individuellt bestämda destinatarer som bandläggningar och fideikommissariska substitutioner (jfr Hesslers avhandling Om stiftelser s. 54 ff.). Det i ärendet aktuella förordnandet - där flera personer i angiven ordning kommer i åtnjutande av förmån av egendom som slutligen kommer att tillfalla andra personer - är exempel på en fideikommissarisk substitution. - En central fråga vid fideikommissariska substitutioner är om den egendom som omfattas av förordnandet är sakrättsligt skild från förmögenheten hos avkastningstagarna och de personer som slutligen får del av kapitalet. Såvitt framgår av bl.a. Hesslers avhandling är de krav som ställs för att egendomen skall anses avskild små. Hessler konstaterar sammanfattningsvis (s. 122) "att de egendomsbildningar med individuellt bestämda destinatarer, för vilka särskild förvaltning är anordnad, böra bli förenade med samma sakrättsliga rättsverkningar som konstituera en 'juridisk person'". Egendomen företräds i t.ex. processuellt hänseende av förvaltaren (a.a. s.99 f.). - Om ett gåvoförordnande ger upphov till något som kan betecknas som en juridisk person får det avskilda kapitalet ses som en stiftelse eller som ett stiftelseliknande rättssubjekt. Som framgår av ansökningshandlingarna i testamentsfallen möjligheten att behandla kapitalet som del av dödsboet efter testator och förvaltningen av kapitalet som en i tiden utsträckt dödsboförvaltning (jfr Ljungholm i Svensk Juristtidning 1919 s. 203 ff.). Mot den lösningen har anförts att förordnandet bör behandlas på samma sätt oavsett om det tillkommit genom testamente eller gåva. Hessler utgår från att det även vid de testamentariska förordnandena är fråga om vad han betecknar som stiftelser i vidsträckt mening (med stiftelser i inskränkt mening avser han närmast sådana rättssubjekt som omfattas av lagen /1929:116/ om tillsyn över stiftelser - jfr a.a. s. 50 och s. 121 ff.). - Det synes inte finnas något rättsfall från Högsta domstolen som direkt belyser den här berörda civilrättsliga problematiken. Ett rättsfall från Regeringsrätten är emellertid av intresse i sammanhanget (RÅ 1943 Fi 1242). I rättsfallet ansågs ett avsatt kapital inte vara skattesubjekt på den grunden att kapitalet inte kunde anses utgöra ett självständigt rättssubjekt. I kommentarer till rättsfallet har ansetts att Regeringsrätten - förutsatt att med "rättssubjekt" inte avsetts "skattesubjekt" - felbedömt det civilrättsliga läget (jfr Hessler a.a. s. 111 f.). - Det finns ingen entydig bestämning av begreppet juridisk person. Nämndens bedömning är emellertid, mot bakgrund av bl.a. det som sagts här, att Fonden är en juridisk person i den mening det uttrycket i allmänhet används. Oavsett att Fonden inte är en sådan stiftelse som avses i lagen om tillsyn över stiftelser saknas anledning att klassificera Fonden som annat än en "stiftelse". - En ytterligare fråga är om den civilrättsliga bedömningen förändras i och med att StL träder i kraft den 1 januari 1996. Även om uttalanden i prop. 1993/94:9 (s. 58 f. och s. 112) kan ge ett annat intryck denna lag formellt också för "stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer" (1 kap. 7 §). Bara ett fåtal av lagens bestämmelser är emellertid då tillämpliga. Till dem hör kravet på "varaktighet" (1 kap. 2 §), ett krav som Fonden synes uppfylla (jfr a. prop. s. 106 samt exemplen på s. 58 och 112). Av lagen (1994:1221) om införande av StL följer att Fonden - trots att den tillkommit före den 1 januari 1996 - blir att anse som en stiftelse enligt

StL. - Vad gäller den skattemässiga behandlingen av M.D. resp. Fonden finns anledning att uppmärksamma ett rättsfall från 1979 (RÅ 1979 Aa 226) där förhållandena var snarlika. I rättsfallet ansågs ett genom testamente avsatt kapital inte vara skattesubjekt med hänsyn främst till att avkastningstagarens rätt avsåg all avkastning av egendomen. Avkastningstagaren blev därför inkomstbeskattad även för reavinst och detta trots att det var oklart om begreppet "avkastning" i testamentsförordnandet innefattade reavinst. Det går inte att klarlägga om Regeringsrättens ställningstagande grundades på uppfattningen att det i civilrättsligt hänseende inte förelåg något självständigt subjekt eller på uppfattningen att ett sådant subjekt visserligen förelåg men att skattemässiga ändamålsskäl talade för en från civilrätten avvikande lösning. Oavsett grunden kan utgången ifrågasättas. - Av den civilrättsliga klassificeringen av Fonden som en stiftelse bör enligt nämndens mening följa att Fonden även i inkomstskattehänseende fullt ut skall behandlas som en stiftelse. Det innebär att Fonden skall beskattas för all inkomst (jfr 6 § 1 mom. första stycket b) SIL). Givet att Fonden är en stiftelse bör det således inte - i frånvaro av lagregler av det slag som finns i 7 § i den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt - komma i fråga att förlägga beskattningen av Fondens reavinst till avkastningstagarna (jfr beträffande bl.a. kopplingen mellan de civilrättsliga och skatterättsliga stiftelsebegreppen Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande SOU 1995:63 s. 120 ff.). - Av vad nu sagts följer att Fonden är skattskyldig för reavinst på de avyttrade aktierna (fråga 1 a). Grund för att beskatta reavinsten i annat inkomstslag än näringsverksamhet finns inte (fråga 1 b). Vidare skall Fonden beskattas för mottagna utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet (frågorna 2 a och 2 b). - Frågorna 2 a och 2 b avser också inkomstbeskattningen av de belopp som utbetalas till M.D. Den omständigheten att hon kan ha varit skyldig att betala arvsskatt på avkastningsrätten utgör inte hinder mot att inkomstbeskatta henne för utbetalade belopp. Som en konsekvens av nämndens syn på Fonden skall beskattning ske enligt bestämmelserna om utbetalningar från stiftelser i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Utbetalade belopp skall således tas upp som intäkt av tjänst. - Fråga 3 - I relevanta hänseenden är förhållandena i det aktuella fallet desamma som i NJA 1984 s. 246 och i det av sökandena åberopade förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden. Bedömningen bör därför bli densamma. Någon inkomstbeskattning av de slutliga destinatärerna skall således inte ske. -

Ledamöterna Wingren, Armholt och Virin var skiljaktiga såvitt avsåg svaren på frågorna 1 och 2 och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe följande. Med hänsyn till att M.D. och andra under sin livstid åtnjuter hela avkastningen av kapitalet i fråga och till att fonden således endast utgör en under denna tid särskild begränsad form av förmögenhetsförvaltning, kan Fonden inte anses vara ett särskilt skattesubjekt (jfr RÅ 1979 Aa 226). Med hänsyn härtill är M.D. skattskyldig såsom för inkomst av kapital för den del av tillgångarnas avkastning som hon uppbär. - M.D. får också - oaktat realisationsvinster inte är att hänföra till avkastning i testamentets mening - anses skyldig att, i förhållande till sin andel i den löpande avkastningen, utge skatt för realisationsvinst, som kan uppkomma vid omplacering av förmögenhetstillgång. En sådan omplacering kan, med hänsyn till testamentets föreskrift om avkastningstagarnas hörande, antas ske i deras intresse och torde skatten kompenseras dem av Fonden som en utgift för förmögenhetens förvaltning. - Vi anser att förhandsbeskedet i denna del bort utformas med utgångspunkt i det anförda.

M.D. m.fl. överklagade förhandsbeskedet. M.D. yrkade att den avkastning som betalades ut till henne skulle beskattas som inkomst av kapital. Övriga klagande yrkade i första hand att realisationsvinsterna inte skulle beskattas som om det testamenterade kapitalet (fonden) utgjorde en stiftelse och att vinsterna i följd härav inte skulle beskattas alls, eftersom det inte fanns något skattesubjekt. I andra hand, för det fall att ett skattesubjekt skulle anses föreligga, yrkade de att realisationsvinsterna skulle beskattas hos fonden enligt reglerna för fysiska personer.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1997-06-12, von Bahr, Swartling, Holstad, Eliason) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Förhandsbeskedet har överklagats endast såvitt avser frågorna 1 och 2. Fråga 3, som gäller den skattemässiga behandlingen av utbetalningarna från fonden till de slutliga destinatärerna, skall således inte prövas av Regeringsrätten.

För svaret på frågorna 1 och 2 har det avgörande betydelse om fonden är en juridisk person eller ej. Sedan förhandsbeskedet meddelades har StL trätt i kraft den 1 januari 1996. Enligt 3 § lagen (1994:1221) om införande av StL skall en förmögenhetsbildning som har tillkommit före ikraftträdandet och som närmast dessförinnan uppfyllde de krav som StL ställer på stiftelsebildning anses som stiftelse enligt StL. På grund härav bör bedömningen av fondens civilrättsliga ställning nu göras mot bestämmelserna i StL och förhandsbeskedet i enlighet härmed begränsas till att avse taxeringar för beskattningsår som infaller efter StL:s ikraftträdande.

I 1 kap. 2 § StL anges de grundläggande rekvisiten för bildande av stiftelser i allmänhet. Fonden uppfyller - och uppfyllde omedelbart före ikraftträdandet - dessa rekvisit. Den är därmed enligt 1 kap. 4 § StL förenad med de rättsverkningar som sammanfattas under begreppet juridisk person. En annan sak är att fondens tillgångar enligt det testamentariska förordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer i den mening som avses i 1 kap. 7 § StL (jfr prop. 1993/94:9 s. 112). En konsekvens av detta är att flertalet bestämmelser i lagen inte är tillämpliga på fonden. Undantaget omfattar dock inte nyssnämnda 1 kap. 4 § StL. Fonden skall således trots ändamålets begränsning till bestämda fysiska personer anses som en juridisk person.

Med fondens egenskap av juridisk person följer att den vid tillämpning av SIL utgör ett särskilt skattesubjekt (jfr 1 § 3 mom. SIL). Skattskyldigheten är enligt 6 § 1 mom. första stycket b) SIL oinskränkt. Fonden är följaktligen - såsom Skatterättsnämnden funnit - skattskyldig för bl.a. utdelningar på aktier som ingår i fondkapitalet och för realisationsvinster som uppkommer vid avyttring av sådana aktier. Fondens intäkter skall enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL räknas till intäkt av näringsverksamhet. Bestämmelsen ger inte utrymme för att i stället - såsom fonden i andra hand synes yrka - helt eller delvis hänföra intäkterna till inkomst av kapital.

Fråga återstår hur utbetalningarna från fonden till avkastningstagarna skall behandlas.

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL jämförd med 4 § SIL har en juridisk person - med undantag som saknar betydelse i målet - rätt till avdrag för periodiska utbetalningar. För en fysisk person som erhåller sådana för utgivaren avdragsgilla utbetalningar gäller på grund av bestämmelserna i 31 § andra stycket e) och 32 § 1 mom. första stycket f) KL att utbetalningarna skall tas upp som intäkt av tjänst i form av periodiskt understöd. I punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL föreskrivs att som periodiskt understöd skall betraktas "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".

De återgivna bestämmelserna får till konsekvens att fonden har rätt till avdrag för utbetalningarna till avkastningstagarna och att utbetalningarna - såsom Skatterättsnämnden angett - utgör skattepliktig intäkt av tjänst för mottagarna. Det kunde i och för sig hävdas att det efter 1990 års omläggning av inkomstbeskattningen från materiell synpunkt skulle ligga närmare till hands att hänföra utbetalningarna till inkomst av kapital än att beskatta dem i inkomstslaget tjänst. I sin nuvarande utformning ger bestämmelserna

emellertid inte något utrymme för detta.

På grund av det anförda delar Regeringsrätten Skatterättsnämndens uppfattning att fonden är skattskyldig för realisationsvinster (delfråga 1 a) och aktieutdelning (delfråga 2 a) samt att beskattningen skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet (delfrågorna 1 b och 2 b). Vidare ansluter sig Regeringsrätten till nämndens bedömning att utbetalningarna från fonden utgör intäkt av tjänst för mottagaren (fråga 2).

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som det har överklagats, dock med den begränsningen att förhandsbeskedet i dessa delar gäller endast vid 1997-1999 års taxeringar.

Regeringsrådet Wadell var av skiljaktig mening och anförde: A.S:s testamente 1942 innebar, såvitt i målet är i fråga, att avkastningen av ett testamenterat kapital om 100 000 kr skulle tillfalla en systerdotter och efter systerdotterns död i lika lotter hennes barn. I nästa led skulle testamentslotterna övertas med äganderätt i första hand av barnens bröstarvingar. Kapitalet skulle deponeras hos och förvaltas av viss angiven bank. I fråga om förvaltningen av det testamenterade kapitalet föreskrevs endast att detta liksom medel som blev fria för omplacering skulle efter vederbörande rättagares hörande placeras främst i sådana värdehandlingar som godkändes för placering av omyndigs medel. Någon föreskrift om fondering av avkastningen fanns inte i testamentet. - I målet är således fråga om ett testamenterat förordnande om fideikommissarisk substitution (dvs. mottagaren av avkastningen är inte identisk med den slutliga mottagaren av kapitalet), enligt vilket någon fondering av avkastningen inte skulle ske och där endast förenämnda förvaltningsföreskrift fanns. Regeringsrätten har i tidigare avgöranden funnit att fonder (depåer, testamentslotter) som bildats enligt testamenteriska förordnanden av i princip enahanda innebörd som A.S:s förordnande inte skulle anses som stiftelser och inte heller utgöra skattesubjekt vid inkomsttaxeringen. Det gäller bland annat rättsfallet RÅ 1943 Fi 1242 angående E.C pensionsmedel vilket rättsfall ingående behandlats i doktrinen (se t.ex. Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 22 och 23). - Efter 1943 års rättsfall har Regeringsrätten meddelat ytterligare en dom - RÅ 1979 Aa 226 - avseende ett testamenterat förordnande om fideikommissarisk substitution där någon fondering av avkastningen inte skulle ske. I RÅ 1979 Aa 226 var förhållandena följande. A.T. testamenterade visst i aktier placerat kapital så att dotterdottern A.P. skulle erhålla avkastningen under sin livstid och A.P:s bröstarvingar äganderätten till kapitalet vid hennes död. Taxeringsintendenten ansåg att testamentslotten skulle behandlas som en familjestiftelse, bl.a. med hänsyn till uppkomsten reavinster. RSV:s rättsnämnd anförde att - med hänsyn främst till att A.P. under sin livstid åtnjöt avkastningen i dess helhet av förmögenheten i fråga - hennes testamentslott inte kunde anses utgöra ett särskilt skattesubjekt. Förhandsbeskedet överklagades bl.a. av taxeringsintendenten som vidhöll att fonden skulle beskattas som en familjestiftelse. Regeringsrätten uttalade följande i sin dom: "Oavsett huruvida realisationsvinst vid försäljning av tillgångar, som ingår i testamentslotten, är hänförlig till avkastning i testamentets mening eller ej - en fråga till vilken Regeringsrätten ej har att ta ställning - finner Regeringsrätten på de av Riksskatteverket anförda skälen att testamentslotten ej är att anse som ett särskilt skattesubjekt." - Efter 1979 års rättsfall föreligger inte något avgörande av Regeringsrätten som avser inkomstbeskattning av en testamentslott, grundad på ett testamenteriskt förordnande likartat det som föreligger i det aktuella målet. Frågan är därför om rättsläget förändrats av annat skäl än ändrad rättspraxis. Särskilt är därvid att beakta den sedan den 1 januari 1996 gällande StL. Såvitt är av intresse i målet, har denna enligt min mening inte innefattat någon utvidgning av stiftelsebegreppet. Vad som före StL:s införande inte hänfördes till stiftelse kan därför regelmässigt inte heller därefter klassificeras som stiftelse. - Regeringsrätten har i domar - före införandet av StL - lagt fast att fonder (testamentslotter o.d.) som grundats på förordnanden av i allt väsentligt

samma slag som A.S:s förordnande vid inkomsttaxeringen inte utgör stiftelser och inte är skattesubjekt. Mot bakgrund av det anförda kan enligt min mening M.D:s testamentslott - vid ett fullföljande av Regeringsrättens praxis - inte vid någon av de i målet aktuella inkomsttaxeringarna anses utgöra vare sig en stiftelse eller ett skattesubjekt över huvudtaget. Vid denna bedömning utgör vad M.D. uppburit från fonden inte skattepliktigt periodiskt understöd enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL vilken anvisningspunkt reglerar utbetalningar från familjestiftelser, vartill den aktuella fonden således inte är hänförlig. Såväl avkastning från testamentsfonden i form av t.ex. räntor och utdelningar som uppburna reavinster vid omplaceringar, vilka enligt testamentet skall godkännas av M.D., skall vid sådant förhållande beskattas hos henne i inkomstslaget kapital. För det fall M.D. inte uppburit en reavinst utan denna läggs till kapitalet, bör hon kunna kompenseras för skatten genom permutation. - På grund av det anförda bifaller jag M.D:s yrkande. Övriga klagandes yrkanden bifalls endast såtillvida att fonden inte skall anses vara ett särskilt skattesubjekt.

Föredraget 1997-03-05, föredragande Lundgren, målnummer 1071-1996

---

**Sökord:** Förhandsbesked; Skattskyldighet; Inkomst av tjänst; Stiftelser

**Litteratur:** prop. 1929:83, s. 31; prop. 1934:200, s. 37-38; prop. 1993/94:9, s. 41-45, 50-52, 58-59, 93-95, 104-108, 112-113 och 231-232; Ds Ju 1987:14, s. 61-63 och 108-110; Hessler, Om stiftelser, s. 31-38, 50, 54-59, 72-74, 97-101, 110-112 och 121-129; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 21-36, 94-123 och 384-423; Bergström, Skatter och Civilrätt, s. 230-232 och 260-265.

---