

**Not 51**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 december 2020 följande beslut (mål nr 50-20).

**Bakgrund**

1. Periodiskt understöd räknas vid beskattningen till inkomstslaget tjänst. 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, till vissa familjer eller till bestämda personer (s.k. familjestiftelser). Detta gäller inte bara svenska familjestiftelser utan också motsvarande utländska företeelser.

2. Fyra personer som är bosatta i Sverige, här benämnda förmånstagarna, ansökte om förhandsbesked för att få veta om de kommer att beskattas vid en upplösning av en stiftelse i Liechtenstein. Av ansökan framgår följande.

3. Stiftelsen upprättades 1981 av en närstående till förmånstagarna. Den är bildad och registrerad i Liechtenstein och har rättskapacitet enligt liechtensteinsk lagstiftning. De medel som stiftaren förde över till stiftelsen i samband med bildandet har förvaltats av en utländsk bank.

4. Stiftelsens första förmånstagare var stiftaren själv. Han hade under sin livstid en oinskränkt rätt till stiftelsens tillgångar och avkastning. Efter hans död 2015 trädde förmånstagarna in som s.k. discretionary beneficiaries, vilket innebär att de inte har samma oinskränkta rätt som stiftaren hade till de tillgångar som förvaltas till förmån för dem.

5. Av stiftelsens stadgar framgår följande. Stiftelsens ändamål är att bekosta underhåll, utbildning, donationer och annat uppehälle i allmänhet. Syftet är att stiftelsen ska bidra ekonomiskt till medlemmar i vissa familjer samt liknande ändamål. Stiftelsen har bildats på obestämd tid men kan upplösas om omständigheterna som förelåg vid bildandet ändras så att ändamålet inte längre kan uppfyllas. Stiftelsens styrelse har rätt att bestämma och återkalla förmånstagare samt att förändra deras rättigheter. En förmånstagare som inleder rättsliga processer mot stiftelsen kan förlora sina rättigheter som förmånstagare. Styrelsen har också rätt att utfärda tilläggsstadgar, vilka har samma rättsliga värde som stadgarna.

6. Enligt stiftelsens tilläggsstadgar hade stiftaren rätt att instruera styrelsen att ändra bestämmelserna i dessa, men efter hans död är de oåterkalleliga. Av tilläggsstadgarna framgår att vid stiftarens död skulle stiftelsens tillgångar fördelas mellan de fyra förmånstagarna med olika procenttal. Vidare framgår att de förmånstagare som då hade fyllt 20 år hade rätt att förfoga över sin andel av tillgångarna och avkastningen. De medel som står kvar i stiftelsen ska förvaltas av två av förmånstagarna. Förmånstagarna kan, till skillnad från stiftaren, inte ge bindande instruktioner till styrelsen.

7. Samtliga förmånstagare hade fyllt 20 år när stiftaren avled. Förmånstagarna har efter begäran fått kontanta medel utbetalade från stiftelsen. Både stiftaren och förmånstagarna har betraktat tillgångarna i stiftelsen som tillgångar i en vanlig depå. De har i sina deklarationer redovisat sina respektive andelar av utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på tillgångarna.

8. Förmånstagarna överväger nu att avveckla stiftelsen. Stiftelsens styrelse kommer då att besluta om att betala ut respektive förmånstagares andel. Stiftelsen kommer därefter att avvecklas på grund av bristen på nödvändiga tillgångar för fullgörandet av dess syfte.

9. I ansökan om förhandsbesked frågade förmånstagarna om de kommer att beskattas med anledning av avvecklingen av stiftelsen och utdelningen av stiftelsens tillgångar. De ville också veta om de ska beskattas för avkastningen på stiftelsens tillgångar för tiden innan stiftelsen avvecklas.

10. Skatterättsnämnden fann att utdelning av stiftelsens tillgångar till förmånstagarna inte ska föranleda beskattning av dem men att de ska beskattas för den löpande avkastningen på tillgångarna i stiftelsen. Nämnden uttalade att vid bedömningen av om en stiftelsebildning har skett så bör såväl stiftelsehandlingarna som den faktiska tillämpningen beaktas. Nämnden fäste vid sin bedömning vikt vid att stiftaren kunde förfoga över det överförda kapitalet och dess avkastning under sin livstid, att förmånstagarna efter hans död har kunnat välja om tillgångarna ska stå kvar i stiftelsen, att de har kunnat förfoga över medlen genom att begära utbetalningar och att de inte kan fråntas sina rättigheter. Nämnden ansåg att förmånstagarna därför ska anses som ägare till tillgångarna i stiftelsen.

#### **Yrkanden m.m.**

11. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att stiftelsen motsvarar en svensk familjestiftelse vilket innebär att belopp som betalas ut till förmånstagarna ska beskattas som periodiskt understöd hos dem. Skatteverket anför följande.

12. Det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen bör lämna vägledning när det gäller vilket bevisvärde olika omständigheter såsom stiftelsehandlingarna, innehållet i utländsk lagstiftning och de inblandades faktiska handlande har vid bedömningen av om en stiftelsebildning har skett. I det nu aktuella fallet framgår av stiftelsehandlingarna att beslutanderätten ligger hos styrelsen och att förmånstagarna i vissa angivna fall inte kan räkna till sig rätt till stiftelsens tillgångar utan att förlora sina förmåner. Skatterättsnämndens slutsats att förmånstagarna inte kan fråntas sina rättigheter framstår därför som felaktig. En faktisk tillämpning som inte har stöd i stiftelsehandlingarna kan inte medföra en annan bedömning.

13. *Förmånstagarna* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och yrkar att giltighetstiden för beskedet ska förlängas med två år.

#### **Skälen för avgörandet**

14. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras (HFD 2013 not. 31).

15. För att det ska vara möjligt att genom ett förhandsbesked pröva hur en utländsk stiftelseliknande rättsbildning ska behandlas vid beskattningen krävs alltså att det inte råder några tveksamheter kring de faktiska

omständigheter rörande rättsbildningen som ska läggas till grund för bedömningen. Av det ingivna underlaget måste därför klart framgå t.ex. vilka rättsverkningar som rättsbildningen har enligt den utländska rätten samt vilka möjligheter som förmånstagarna har att förfoga över rättsbildningens tillgångar. Det är således inte möjligt att inom ramen för ett förhandsbesked ta ställning till bevisfrågor såsom vilket bevisvärde olika ingivna stiftelsehandlingar har och hur dessa handlingar ska vägas mot de inblandade parternas faktiska handlande eller mot innehållet i den tillämpliga utländska lagstiftningen. Om de ingivna handlingarna är motstridiga eller motsägs av andra uppgifter som har lämnats i ärendet så bör något förhandsbesked alltså inte lämnas.

16. I det nu aktuella fallet har förmånstagarna lämnat in ett stort antal handlingar till Skatterättsnämnden, däribland stiftelsens stadgar och tilläggsstadgar samt utdrag ur tillämplig utländsk lagstiftning. Under skriftväxlingen i nämnden har de angett hur stadgarna och tilläggsstadgarna enligt deras uppfattning förhåller sig till varandra samt argumenterat för hur diverse bestämmelser i dessa dokument bör tolkas. De har också gett in ett rättsutlåtande där dessa frågor behandlas. De har vidare gett in ett utlåtande från stiftelsens styrelse där det anges att förmånstagarna i egenskap av discretionary beneficiaries enligt liechtensteinsk rätt inte har något legalt anspråk gentemot stiftelsen när det gäller de tillgångar som förvaltas till förmån för dem. Förmånstagarna menar dock att detta endast är en formalitet och att styrelsen, i enlighet med vad som är sedvänja i hanteringen av stiftelser i Liechtenstein, i praktiken alltid agerar i enlighet med förmånstagarnas vilja.

17. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de ingivna stadgarna och tilläggsstadgarna innehåller bestämmelser som är delvis motstridiga och att de inte ger någon klar och entydig bild av förmånstagarnas rätt till och möjlighet att förfoga över tillgångarna i stiftelsen eller av styrelsens befogenheter. I målet aktualiseras vidare bevis- och utredningsfrågor som inte lämpar sig för prövning inom ramen för ett förhandsbesked.

18. Något förhandsbesked borde således inte ha meddelats. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas. Därmed faller yrkandet om förlängning av förhandsbeskedets giltighetstid.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

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 bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Ståhl*, *Saldén Enérus*, *Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

*Skatterättsnämnden* (2019-12-18, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin och Werkell):

*Förhandsbesked*

Fråga 1: Utdelning av stiftelsens tillgångar till förmånstagarna (sökandena) föranleder ingen beskattning av dem.

Fråga 2: Sökandena ska beskattas för den löpande avkastningen på tillgångarna i stiftelsen.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Stiftaren förbehöll sig i samband med överföringen av egendom till stiftelsen att under sin återstående livstid fritt förfoga över såväl kapitalet som dess avkastning. Någon självständig förmögenhetsbildning som kan anses motsvara en svensk stiftelse kan därför inte anses ha uppkommit under hans livstid. Frågan är om bedömningen ändras för tid därefter.

Vid bedömningen av om en stiftelsebildning skett bör enligt Skatterättsnämndens uppfattning såväl stiftelsehandlingarna som den faktiska tillämpningen beaktas. Sökandena har efter stiftarens död haft rätt till sina respektive andelar av stiftelsens tillgångar. De har kunnat välja om tillgångarna ska kvarstå i stiftelsen och de har kunnat förfoga över medlen genom att begära kontanta utbetalningar. De kan inte heller fråntas sina rättigheter.

Mot den bakgrunden kan det varken vid överföringen av egendomen till stiftelsen eller därefter anses ha uppkommit en sådan självständig förmögenhetsbildning som motsvarar en svensk stiftelse. Stiftelsen har förvaltat tillgångarna för förmånstagarnas räkning. Att de nuvarande förmånstagarna inte har rätt att ändra i tilläggsstadgarna eller att de skriftligen måste begära utbetalning av medel förändrar inte bedömningen. Sökandena ska därför anses som ägare till tillgångarna i stiftelsen. Det innebär att de löpande ska beskattas för avkastningen på tillgångarna.