

**Not 55**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 december 2021 följande dom (mål nr 4004-21).

**Bakgrund**

1. En utbetalning eller förmån från en stiftelse som enligt dess stadgar gynnar en viss familj, vissa familjer eller bestämda personer (s.k. familjestiftelse) behandlas vid inkomstbeskattningen som periodiskt understöd. Periodiskt understöd ska tas upp hos mottagaren till den del givaren får dra av det utbetalade beloppet. Fysiska personer ska ta upp understödet i inkomstslaget tjänst.

2. B.N. är en av trusten Trojaborg Trusts förmånstagare. Trusten är bildad i Jersey. Han ansökte om förhandsbesked för att få veta hur utbetalningar från trusten till honom ska behandlas vid inkomstbeskattningen. Av lämnade förutsättningar och ingivna handlingar framgår följande.

3. En trust är inte en juridisk person enligt rättsordningen i Jersey och kan därför inte åta sig skyldigheter, förvärva rättigheter eller föra talan inför domstol. Trustegendomen åtnjuter däremot sakrättsligt skydd. En trust utgörs av en förpliktelse för en förvaltare ("trustee") att förvalta tillgångar till förmån för en eller flera förmånstagare ("beneficiaries") på de villkor som överenskommit med den som bildat trusten ("settlor"). Förvaltaren anses vara ägare av trustegendomen i juridisk mening medan de ekonomiska fördelarna tillkommer förmånstagarna.

4. B.N:s syster har bildat trusten – som är oåterkallelig – och fört över de befintliga tillgångarna till den. B.N. är en av förmånstagarna och har i egenskap av "appointor" utsett systemen till trustens beskyddare ("protector"). Beskyddaren har rätt att avsätta och tillsätta trustens förvaltare. Förvaltaren kan efter eget gottfinnande betala ut hela eller delar av tillgångarna till en eller flera förmånstagare. Förvaltaren kan vidare, efter skriftligt godkännande av trustens beskyddare, lägga till eller ta bort förmånstagare samt exkludera någon från att kunna bli förmånstagare. Beskyddarens godkännande krävs även för att förvaltaren ska få överföra vissa angivna tillgångar, däribland de tillgångar som bildaren överförde till trusten när den bildades. Förvaltaren måste beakta en begäran från beskyddaren men är inte bunden av den. B.N:s syster är inte förmånstagare men är inte heller exkluderad från att kunna bli förmånstagare.

5. B.N. ville veta om trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse med följd att överföringar från trusten till honom ska beskattas hos honom som periodiskt understöd (fråga 1). För det fall fråga 1 besvarades nekande ville han veta om en sådan överföring ska behandlas som en skattefri gåva från systemen (fråga 2). För det fall fråga 1 besvarades jakande ville han veta om svaret ändras om systemen först utses till förmånstagare näst efter honom (fråga 3). För det fall fråga 3 besvarades jakande ville han veta om en överföring från trusten till honom i den situationen ska behandlas som en skattefri gåva från systemen (fråga 4).

6. Skatterättsnämnden fann beträffande frågorna 1 och 3 att trusten motsvarar en svensk familjestiftelse, vilket innebär att en utbetalning av tillgångarna i trusten till B.N. ska beskattas hos honom som periodiskt

understöd samt att svaret inte förändras om hans syster utses till förmånstagare. Frågorna 2 och 4 förföll.

7. Skatterättsnämnden motiverade beslutet med att B.N:s syster avhände sig äganderätten till tillgångarna när hon genom en villkorlös och oåterkallelig gåva överlät dem till trusten. Enligt nämnden hade tillgångarna i trusten därmed varaktigt avskilts för att förvaltas som en självständig förmögenhet till förmån för en krets av bestämda förmånstagare där B.N. ingår. Att hans syster i egenskap av beskyddare har ett visst inflytande i trustens förvaltning eller att hon kan framställa en begäran om att bli förmånstagare förändrade enligt nämnden inte den bedömningen.

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

8. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande.

9. Trustens tillgångar är avskilda från bildaren, och förmånstagaren har ingen sådan dispositionsrätt som kan jämföras med äganderätt. Även om bildaren skulle ingå i destinatärskretsen så är den inte bestämd, dvs. förvaltaren har rätt att besluta över hur utdelningen ska fördelas till förmånstagarna. Bildaren har inte heller någon garanterad rätt till utdelning. Att bildaren eller andra har getts en möjlighet genom trusterkunden att påverka förvaltaren bör inte likställas med att bildaren inte har avskilt sig från egendomen.

10. *B.N.* yrkar att svaret på fråga 1 ändras på så sätt att Trojaborg Trust inte ska anses motsvara en svensk familjestiftelse med följd att utbetalningar från trusten till honom inte ska beskattas hos honom som periodiskt understöd. Detta ska i vart fall gälla om hans syster blir förmånstagare innan utbetalningen görs (fråga 3). Han anför följande.

11. Hans syster kan inte anses ha varaktigt avskilt sig från trustegendomen. Hon kan i egenskap av beskyddare välja förvaltaren av trusten och på så sätt utöva inflytande över trustens ändamål. Vidare kan hon själv bli förmånstagare och på så sätt ta del av trustegendomen. En sådan ordning strider mot det grundläggande syftet med en svensk stiftelsebildning.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Rättslig reglering m.m.*

12. Enligt 10 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) behandlas som periodiskt understöd 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 (familjestiftelser).

13. Enligt 2 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen omfattar de termer och uttryck som används i lagen också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I förarbetena anges som exempel att med stiftelse avses utländska juridiska personer som enligt det aktuella landets lagstiftning motsvarar vad som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Vid bedömningen av om en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en svensk har i praxis lagts stor vikt vid om

den utländska företeelsen civilrättsligt kan anses motsvara den svenska företeelse som är i fråga (se t.ex. RÅ 2009 ref. 100 och HFD 2016 ref. 22).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

14. För att en utländsk stiftelseliknande företeelse ska kunna anses motsvara en svensk familjestiftelse förutsätts att den kan anses falla in under begreppet stiftelse på det sätt som det används i inkomstskattelagen.

15. Enligt 1 kap. 2 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) bildas en stiftelse genom att egendom enligt förordnande av en stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Inledningsvis måste därför tas ställning till om det har uppkommit en självständig förmögenhetsbildning, dvs. om tillgångarna vid överföringen till trusten eller därefter har avskilts från bildarens tillgångar i sådan utsträckning att bildaren inte längre kan anses som ägare till dem.

16. I förevarande fall är trusten oåterkallelig. Bildaren har inte heller i samband med överföringen förbehållit sig rätten att förfoga över tillgångarna eller avkastningen från dem. Bildaren har alltså inte haft någon kontinuerlig och oinskränkt rätt att disponera över egendomen (jfr HFD 2017 not. 29). Frågan är då om omständigheterna i övrigt medför att någon varaktig avskiljning ändå inte ska anses ha skett.

17. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bildaren, dvs. B.N:s syster, även är trustens beskyddare. Av trusturkunden följer att systemen visserligen inte är förmånstagare men att hon inte är exkluderad från att bli det. Trusturkunden möjliggör även att hon i egenskap av trustens beskyddare kan begära att förvaltaren lägger till henne i destinatärskretsen. Förvaltaren måste enligt urkunden beakta en begäran från beskyddaren men är inte bunden av den. Beskyddaren kan dock utan vidare avsätta förvaltaren och tillsätta en ny. Dessutom krävs ett godkännande av henne som beskyddare för att förvaltaren ska få överföra de tillgångar som hon i egenskap av bildare överförde till trusten när den bildades.

18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär dessa omständigheter att bildaren inte kan anses ha skilt sig från trustegendomen i sådan utsträckning som krävs för att trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse (jfr HFD 2018 ref. 11). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med det sagda. Frågorna 3 och 4 förfaller.

19. Frågan om en överföring av tillgångar från trusten till B.N. ska behandlas som en skattefri gåva från hans syster (fråga 2) bör inte prövas av Högsta förvaltningsdomstolen som första instans. Målet ska därför visas åter till Skatterättsnämnden för prövning av denna fråga.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att fråga 1 ska besvaras med att Trojaborg Trust inte motsvarar en svensk familjestiftelse.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för prövning såvitt avser fråga 2.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Classon, Rosén Andersson och Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.

---

*Skatterättsnämnden* (2021-06-15, *Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell*):

*Förhandsbesked*

Frågorna 1 och 3: Trojaborg Trust motsvarar en svensk familjestiftelse. Det innebär att en utbetalning av tillgångarna i trusten till B.N. ska beskattas hos honom som periodiskt understöd.

Svaret förändras inte om B.N:s syster utses till förmånstagare.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Frågorna 1 och 3

Den avgörande frågan vid bedömningen av om Trojaborg Trust kan anses motsvara en svensk stiftelse är om tillgångarna vid överföringen till trusten kan anses ha avskilts från B.N:s systers tillgångar i sådan utsträckning att hon inte längre kan anses som ägare till dem (jfr RÅ 2000 ref. 28, HFD 2017 not. 29 och HFD 2018 ref. 11).

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning avhände sig systemen äganderätten till tillgångarna när hon genom en villkorslös och oåterkallelig gåva överlät aktierna till Trojaborg Trust. Att hon i egenskap av beskyddare har ett visst inflytande i trustens förvaltning eller att hon kan framställa en begäran om att bli förmånstagare förändrar inte den bedömningen. Tillgångarna i trusten har därmed varaktigt avskilts för att förvaltas som en självständig förmögenhet till förmån för en krets av bestämda förmånstagare där B.N. ingår.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär villkoren i trusturkunden att Trojaborg Trust motsvarar en svensk familjestiftelse. Det innebär att en utbetalning av trustens tillgångar till B.N. ska beskattas hos honom som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst enligt 10 kap. 6 § inkomstskattelagen.

Bedömningen ändras inte om B.N:s syster först utses till förmånstagare näst efter B.N.

Frågorna 2 och 4

Mot bakgrund av svaren på frågorna 1 och 3 förfaller dessa frågor.