

Not 56

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 december 2021 följande dom (mål nr 4005-21).

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 BDA 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. har bildat trusten – som är oåterkallelig – och fört över de befintliga tillgångarna till den. Han är även en av förmånstagarna och har i egenskap av "appointor" utsett sin syster till trustens beskyddare ("protector"). Beskyddaren har rätt att avsätta och tillsätta trustens förvaltare. Förvaltaren har diskretionära befogenheter och beslutar självständigt om förvaltningen av tillgångarna. Förvaltaren kan efter skriftligt godkännande av beskyddaren lägga till eller ta bort förmånstagare samt exkludera någon från att kunna bli förmånstagare. Förvaltaren kan också med beskyddarens skriftliga godkännande betala ut hela eller delar av trustens tillgångar till en eller flera 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 det innebär att överföringar från trusten till honom kan göras utan skattemässiga effekter för honom (fråga 2).

6. Skatterättsnämnden fann att BDA Trust inte motsvarar en svensk familjestiftelse och att en utbetalning av tillgångarna i trusten till B.N. inte föranleder någon inkomstbeskattning. Som motivering anförde nämnden följande.

7. B.N. har bildat trusten och är förmånstagare. Han är även "appointor" med rätt att utse trustens beskyddare och kan, även om en sådan begäran inte är bindande för trustens förvaltare, begära att trustens tillgångar överförs till honom. En motsvarighet till en svensk stiftelse kan inte uppkomma när den person som har bildat trusten också är förmånstagare och kan kontrollera trustegendomen genom att få den utbetalad till sig.

Bildaren kan då inte anses ha skilt sig från egendomen utan ska alltjämt anses som ägare till tillgångarna i trusten.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att fråga 1 ska besvaras med att BDA Trust motsvarar en svensk familjestiftelse och att utbetalningar från trusten till B.N. ska beskattas hos honom som periodiskt understöd samt anför följande.

9. Tillgångarna i trusten är diskretionärt förvaltade och B.N. har inte rätt att ge förvaltaren bindande instruktioner. B.N. har inte på något sätt förbehållit sig rätten att fritt förfoga över de sakrättsligt skyddade tillgångarna. Även om bildaren ingår i destinatärskretsen har han inte någon garanterad rätt till utdelning eftersom destinatärskretsen inte är bestämd. Att bildaren i egenskap av "appointor" har rätt att utse beskyddaren och att beskyddaren har rätt att tillsätta eller avsätta trustens förvaltare förändrar inte bedömningen. Tillgångarna i trusten är därför avskilda från B.N. i egenskap av bildare i en sådan utsträckning att han inte längre ska anses som ägare till dem.

10. *B.N.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande.

11. Villkoren för BDA Trust är oförenliga med de mest grundläggande och centrala villkoren för en svensk stiftelsebildning redan på den grunden att han är både bildare och förmånstagare. Att han är trustens "appointor" med befogenhet att utse trustens beskyddare, som i sin tur har befogenhet att utse dess förvaltare, innebär dessutom att han har en sådan kontroll över trusten som är oförenlig med den svenska stiftelselagstiftningen.

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 B.N. är både bildare av trusten och förmånstagare. I egenskap av ”appointor” har han tillsatt sin syster som trustens beskyddare. Som ”appointor” har han också möjlighet att tillsätta en ny beskyddare. Av trusterkunden framgår att beskyddarens godkännande krävs för att förvaltaren ska få överföra tillgångarna i trusten samt att beskyddaren utan vidare kan avsätta förvaltaren och tillsätta en ny.

18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär dessa omständigheter att B.N. 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). Utbetalningar från trusten till B.N. ska därför inte behandlas som periodiskt understöd vid inkomstbeskattningen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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*, *Påhlsson*, *Rubenson*, *Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Båda frågorna: BDA Trust motsvarar inte en svensk familjestiftelse. En utbetalning av tillgångarna i trusten till B.N. föranleder inte någon inkomstbeskattning.

Skatterättsnämndens bedömning

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

B.N. har bildat trusten och är förmånstagare. Han är även appointor med rätt att utse trustens beskyddare och kan, även om en sådan begäran inte är

bindande för trustens förvaltare, begära att trustens tillgångar överförs till honom (jfr HFD 2018 ref. 11).

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan en motsvarighet till en svensk stiftelse inte uppkomma när den person som har bildat trusten också är förmånstagare och kan kontrollera trustegendomen genom att få den utbetald till sig. Bildaren kan då inte anses ha skilt sig från egendomen utan ska alltjämt anses som ägare till tillgångarna i trusten. Mot den bakgrunden är B.N. att anse som ägare till tillgångarna i BDA Trust. En utbetalning av tillgångarna i trusten till honom föranleder därmed ingen inkomstbeskattning.