

**Not 22**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 april 2024 följande dom (mål nr 6531-23).

**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. A.W. är förmånstagare till en trust som bildats i enlighet med lagstiftningen i delstaten Iowa i USA. Hon ansökte om förhandsbesked för att få veta om trusten kan anses motsvara en svensk familjestiftelse med följd att en utbetalning till henne från trusten är skattepliktig intäkt som periodiskt understöd. Av ansökan framgår följande.

3. När A.W:s farmor bildade trusten under 1970-talet var hennes pappa förmånstagare. När han gick bort blev hon och hennes syster trustens nya förmånstagare. A.W. har samma ställning och befogenheter som den tidigare förmånstagaren, dvs. pappan, och trusten förändrades inte på något sätt i samband med pappans bortgång. Sedan juni 2022 är hon ensam förmånstagare till halva trusten efter en uppdelning som genomfördes för att bl.a. underlätta hanteringen om endast en av förmånstagarna vill ta ut tillgångar från trusten. Varken A.W. eller pappan har mottagit några utbetalningar från trusten.

4. Skatterättsnämnden fann att trusten inte motsvarar en svensk familjestiftelse. Nämnden menade att omständigheterna sammantaget visar att tillgångarna i trusten inte kan anses ha avskilts till en självständig förmögenhet på sätt som krävs för att den ska anses motsvara en svensk familjestiftelse.

**Yrkanden m.m.**

5. *Skatteverket* yrkar i första hand att förhandsbeskedet ska undanröjas och ansökan avvisas. I andra hand yrkas att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att trusten vid beskattningstidpunkten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse med följd att utbetalningar från trusten till A.W. ska beskattas som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst.

6. A.W. anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet***Rättslig reglering m.m.*

7. 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).

8. Enligt 2 kap. 2 § första stycket 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 (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22).

9. 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*

10. 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.

11. 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.

12. I förevarande fall har trusten, som är oåterkallelig, bildats genom att viss egendom överförts till en utsedd förvaltare för att förvaltas i enlighet med vad som anges i trustens urkund. Enligt urkunden gäller att bildaren inte har några möjligheter att ändra i urkunden. Dessa omständigheter talar i och för sig för att trusten kan anses motsvara en svensk familjestiftelse.

13. Trusturkunden innehåller emellertid också bestämmelser som ger en förmånstagare inflytande över trusten och som talar för att trusten inte ska anses motsvara en svensk familjestiftelse.

14. Enligt urkunden har en förmånstagare rätt att avsätta och tillsätta förvaltare. Av urkunden framgår vidare att en förmånstagare har rätt att ange en ny förmånstagare som inträder med samma rättigheter som tidigare förmånstagare. En förmånstagare kan alltså välja att styra utbetalningar till andra mottagare än sig själv. Eftersom trustens urkund inte anger någon begränsning av vem som kan utses som förmånstagare hade alltså även trustens bildare under sin livstid kunnat utses som förmånstagare.

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär bestämmelserna i trusturkunden om förmånstagarens rätt att avsätta och tillsätta förvaltare att en förmånstagare i realiteten kontrollerar förvaltaren och därmed också förvaltningen av trusten. Vidare medför bestämmelserna om rätten att ange nya förmånstagare att en förmånstagare i väsentliga avseenden kan förfoga över och fördela trustens tillgångar.

16. Det sagda leder till slutsatsen att tillgångarna i trusten inte kan anses ha avskilts till en självständig förmögenhet i sådan utsträckning som krävs för att trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse (jfr HFD 2017 not. 29 och HFD 2018 ref. 11 samt HFD 2021 not. 55 och HFD 2021 not. 56). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Classon, Baran, Asp* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreterarna Ewa Nordström och Lena Åberg.

---

**Skatterättsnämnden** (2023-10-03, *Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hammarström, Pettersson och Sundin*):

*Förhandsbesked*

Trusten motsvarar inte en svensk familjestiftelse.

*Skatterättsnämndens bedömning*

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.

Högsta förvaltningsdomstolen har vid ett antal tillfällen prövat om olika typer av utländska rättsfigurer kan anses motsvara en svensk stiftelse i detta avseende (se t.ex. HFD 2017 not. 29, HFD 2018 ref. 11, HFD 2021 not. 55 och HFD 2021 not. 56). Att förhållandena är som i förevarande fall, dvs. att trusten är oåterkallelig och att bildaren i samband med överföring av tillgångarna till trusten inte har förbehållit sig rätten att förfoga över dessa eller avkastningen från dem, har inte ansetts tillräckligt för att trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse.

Av omständigheterna i detta ärende framgår att förmånstagaren har mycket stort inflytande över förvaltningen av tillgångarna som finns i trusten. Konstruktionen med fri av- och tillsättning av förvaltaren visar t.ex. att förmånstagaren i princip kontrollerar trustens förvaltning. Att urkunden saknar regler för när den kan avslutas innebär vidare att förvaltaren i praktiken inte kommer att avsluta trusten i något annat fall än på en förmånstagares direkta instruktioner.

Enligt urkunden har dessutom alla förmånstagare rätt att ange nya förmånstagare som inträder med samma rättigheter som tidigare förmånstagare, dvs. förmånstagaren kan välja att styra utbetalningar till andra mottagare än sig själv. Skatterättsnämnden delar sökandens uppfattning att förmånstagaren i stora delar därmed kan välja hur tillgångar i trusten ska fördelas som om det vore förmånstagarens egna tillgångar. Även den praktiska hanteringen av trusten visar att förvaltaren delar den uppfattningen.

Eftersom trustens urkund inte anger någon begränsning av vem som kan utses som förmånstagaren hade även bildaren av trusten under sin livstid kunnat utses som förmånstagare. Även om så aldrig blev fallet är det enligt Skatterättsnämndens uppfattning ändå en omständighet som måste beaktas vid bedömningen av om trusten kan anses motsvara en svensk familjestiftelse. Av praxis framgår dessutom att jämförelsen inte måste utgå från bildaren utan kan också ske utifrån förmånstagares förhållanden (se HFD 2017 not. 29).

Omständigheterna för A.W:s del visar sammantaget enligt Skatterättsnämndens mening att tillgångarna i trusten inte kan anses ha avskilts till

en självständig förmögenhet på sätt som krävs för att den ska kunna anses motsvara en svensk familjestiftelse. Detta innebär att en utbetalning till henne från trusten inte utgör en skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna om periodiskt understöd.

Mot bakgrund av ovanstående bedömning saknas anledning att närmare ta ställning till Skatteverkets invändningar gällande beskattningstidpunkt och om förutsättningar föreligger att lämna ett förhandsbesked till följd av avsaknad av handlingsalternativ.