

**Not 37**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 juni 2024 följande beslut (mål nr 275-24).

**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. M.Y. är förmånstagare till Akhenaton Trust som bildats i enlighet med lagstiftningen i Bahamas. Hon ansökte om förhandsbesked för att få veta om trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse. Av ansökan framgår följande.

3. Trusturkunden föreskriver att trustens förvaltare ensam har rätt att efter eget omdöme bestämma hur mycket av trustens tillgångar som ska betalas ut till förmånstagarna samt när och till vilka en utbetalning ska ske. Det framgår vidare att förmånstagarna inte har någon rätt att ge förvaltaren instruktioner eller någon rätt att avsätta förvaltaren.

4. M.Y. har som förutsättning för ansökan angett att hon förfogar över beslutet att överföra tillgångar till henne. Förvaltaren har i ett utlåtande angett att en begäran om att tillgångarna ska överföras till M.Y. kommer att beaktas och att tillgångarna då kommer att göras tillgängliga för henne.

5. Skatterättsnämnden fann att trusten inte motsvarar en svensk familjestiftelse. Nämnden menade att någon motsvarighet till en svensk familjestiftelse inte uppkommit eftersom M.Y. kommer att få tillgångarna i trusten överförda till sig om hon begär det och att hon därmed kunnat förfoga över dem på ett sådant sätt att någon självständig förmögenhetsbildning inte har uppkommit.

**Yrkanden m.m.**

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att trusten motsvarar en svensk familjestiftelse med följden att utbetalningar från trusten till M.Y. ska beskattas som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst.

7. M.Y. anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet***Rättslig reglering*

8. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

9. Av 12 § första stycket följer att Skatterättsnämnden ska avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

10. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det innebär bl.a. att underlaget måste vara så klart och entydigt att den ställda frågan kan besvaras (se t.ex. RÅ 2008 not. 27 och HFD 2016 not. 21).

11. 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. Förvaltaren har enligt trusturkunden rätt att efter eget omdöme bestämma hur mycket av trustens egendom som ska betalas ut till förmånstagarna samt när och till vilka en utbetalning ska ske. Varken förmånstagarna eller någon annan har rätt att avsätta förvaltaren eller på annat sätt förfoga över egendomen.

12. M.Y. har som en förutsättning för förhandsbeskedet angett att Skatterättsnämnden kan utgå från att hon förfogar över beslutet att överföra egendom till henne. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den lämnade förutsättningen inte bara saknar stöd i vad som föreskrivits i trusturkunden utan dessutom är oförenlig med vad som gäller enligt urkundens förordnanden. Den lämnade förutsättningen kan därmed inte godtas som utgångspunkt för ett förhandsbesked om huruvida trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

**Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Classon*, *Baran* (skiljaktig), *Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

Justitierådet *Baran* var skiljaktig och anförde följande. Jag anser att det finns förutsättningar för att pröva ansökan om förhandsbesked i sak. Högsta förvaltningsdomstolen borde därför ha utformat avgörandet samt skälen för avgörandet enligt följande.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Akhenaton Trust motsvarar en svensk familjestiftelse.

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

1. Av 10 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att 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, vissa familjer eller till bestämda personer (familjestiftelser).

2. 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.

3. 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).

4. 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).

5. Enligt 1 kap. 2 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) bildas en stiftelse genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

6. 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. En förutsättning för detta är att det har uppkommit en självständig förmögenhetsbildning.

7. Av trusturkunden framgår att bildaren av Akhenaton Trust under sin livstid när som helst kunde avsätta förvaltaren och tillsätta en ny. Förvaltaren kunde vidare utse nya förmånstagare efter bildarens skriftliga samtycke och det fanns inget hinder mot att utse bildaren till förmånstagare. Dessa omständigheter innebar, som Skatterättsnämnden funnit, att det varken vid överföringen av förmögenheten till trusten eller senare under bildarens livstid har uppkommit en sådan självständig förmögenhetsbildning som kan anses motsvara en svensk familjestiftelse.

8. I trusturkunden har inte särskilt reglerats vad som ska gälla efter bildarens bortgång, utom rätten för förmånstagarna att utse en ny förvaltare om en tidigare väljer att avgå. Det följer alltså varken direkt eller indirekt av urkunden att bildarens rätt att avsätta förvaltare och att vara med och utse nya förmånstagare har övergått eller ska anses ha övergått på förmånstagarna i och med bildarens död. Det innebär att förvaltaren efter bildarens bortgång inte längre kan avsättas. Förvaltaren bestämmer vidare, enligt urkunden, ensam när och med vilka belopp utbetalningar till förmånstagarna kan ske.

9. Det sagda innebär, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, att det till följd av regleringen i trusturkunden har uppkommit en självständig förmögenhetsbildning i och med bildarens bortgång.

10. M.Y. har i ansökan om förhandsbesked angett som utgångspunkt att en begäran från henne om utbetalning av tillgångarna kommer att följas. Under handläggningen av ärendet i Skatterättsnämnden har hon inhämtat ett besked från förvaltaren med denna innebörd. Detta är, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, ett praktiskt arrangemang avseende utbetalningen av förmögenheten som saknar betydelse för tolkningen av innebörden av trusturkunden. Denna förutsättning kan därför inte tillmätas någon vikt vid bedömningen av om det har uppkommit en självständig förmögenhetsbildning.

11. Av lämnat underlag för ansökan framgår vidare att förmögenhetsbildningen även uppfyller de övriga kraven för att vara en familjestiftelse enligt 1 kap. 2 § stiftelselagen respektive 10 kap. 6 § inkomstskattelagen.

12. Akhenaton Trust ska således anses motsvara en svensk familjestiftelse. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför ändras i enlighet med det sagda.

---

*Skatterättsnämnden (2023-12-21, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hellenius, Pettersson och Sundin):*

*Förhandsbesked*

Fråga 1: Trusten motsvarar inte en svensk familjestiftelse.

Fråga 2 a: M.Y. ska beskattas löpande för inkomster från tillgångarna i trusten.

Fråga 2 b: En överföring av tillgångarna i trusten till M.Y. föranleder ingen inkomstbeskattning.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Fråga 1

Frågan gäller om trusten kan anses motsvara en svensk familjestiftelse, dvs. om en självständig förmögenhetsbildning anses ha uppkommit. En första fråga är då om tillgångarna, vid överföringen till trusten eller därefter, avskilts från bildaren E.K:s tillgångar i sådan utsträckning att hon inte längre kan anses som ägare till dem.

Av trusturkunden framgår att E.K. inte var exkluderad från att bli förmånstagare samt att hon när som helst kunnat avsätta förvaltaren och tillsätta en ny. Även om förvaltaren inte var bunden av en begäran från henne att bli insatt som förmånstagare kan förvaltaren i praktiken antas ha följt en sådan begäran.

Dessa omständigheter innebär enligt Skatterättsnämndens mening att E.K. inte kan anses ha skilt sig från trustegendomen på ett sådant sätt som krävs för att trusten ska anses motsvara en svensk familjestiftelse (se HFD 2021 not. 55).

Nästa fråga är om en stiftelsebildning har kommit till stånd efter hennes död (jfr HFD 2017 not. 29).

Av handlingarna framgår att M.Y. är förmånstagare och att hon efter begäran kommer att få trustens tillgångar överförda till sig. Detta innebär enligt Skatterättsnämndens mening att hon har kunnat förfoga över tillgångarna i trusten på ett sådant sätt att någon självständig förmögenhetsbildning inte kan anses ha uppkommit.

Att förmånstagare, till skillnad från bildaren, inte har rätt att avsätta trustens förvaltare förändrar inte denna bedömning eftersom förvaltaren kommer att följa instruktioner från M.Y. och överföra trustens tillgångar till henne. Det innebär att någon motsvarighet till en svensk familjestiftelse inte heller har uppkommit efter E.K:s död.

Frågorna 2 a och 2 b

En bildare eller förmånstagare som förfogar över trustegendomen behandlas vid beskattningen som ägare av egendomen (jfr RÅ 2008 not. 94 och HFD 2018 ref. 11).

Det innebär att M.Y. ska beskattas för eventuell avkastning på tillgångarna i trusten och att hon kan ta ut tillgångarna ur trusten utan inkomstbeskattning.