

DAVID KLEIST

En skatterättslig analys av trust-institutet

1 INLEDNING¹

I den anglosaxiska delen av världen är trustar ett minst lika välkänt rättsligt begrepp som stiftelser är i vår del av världen. Som kommer framgå i det följande utgör trustar dock ett främmande inslag i den svenska rättsordningen, vilket medför att det uppkommer svårigheter när det gäller att bedöma olika skatterättsliga aspekter i Sverige av trustinstitutet. Denna artikel syftar till att identifiera och utreda några av de mest grundläggande skatterättsliga frågorna i samband med trustar.

Regleringen av trustar i de rättsordningar där trustar förekommer kan se olika ut och det finns även olika slags trustar, men kortfattat kan sägas att en trust utgörs av en förpliktelse för en förvaltare, benämnd *trustee*, att handha tillgångar till förmån för en eller flera förmånstagare, *beneficiaries*, på de villkor som överenskommit med bildaren av trusten, *settlor* (i det följande används de svenska uttrycken ”förvaltare”, ”förmånstagare” och ”bildare”). Ett viktigt inslag i den juridiska konstruktionen ”trust” är också att förvaltaren anses vara ägare av trustegendomen i juridisk mening (*legal owner*), oavsett att de ekonomiska fördelarna av tillgångarna tillkommer förmånstagarna (som med anglosaxisk terminologi är *beneficial owners*).²

Trustinstitutet är en i grunden anglosaxisk företeelse som har anor ända tillbaka till medeltiden.³ Juridiken kring trustar har i stater med rättssystem baserade på *common law* kommit att utvecklas till ett eget rättsområde med en omfattande rättsvetenskaplig litteratur, egna tidskrifter och fördjupningskurser på universitetens juristutbildningar. På advokatbyråer i denna del av världen finns personer som är sysselsatta på heltid med trustjuridik.

1 Jag vill tacka Ann-Sophie Sallander och Pernilla Rendahl, som lämnat värdefulla synpunkter på artikeln i utkastform. Jag vill även tacka advokat Johan Myrén vid Advokatfirman Lindahl som tillsammans med författaren anordnat seminarier i ämnet på advokatfirmans Göteborgs- och Stockholmskontor för medlemmar i International Fiscal Association.

2 En trust kan också vara inrättad för visst ändamål. I ett sådant fall behöver det inte finnas några personer som är förmånstagare.

3 För en beskrivning av den historiska utvecklingen, se Langbein, John H., *The Contractarian Basis of the Law of Trusts*, Yale Law Journal 1995, s. 632–643.

Trustförvaltningen har också utvecklats. Förvaltare var ursprungligen en fysisk person som passivt förvaltade tillgångar för att sedan lämna över dem till trustens förmånstagare. Numera är förvaltaren ofta en bank eller annan kommersiell aktör, som bedriver aktiv förvaltning. Denna utveckling hänger samman med förändringar i vad som konstituerar förmögenhet. Från början bestod trustegendom så gott som alltid av fast egendom; idag dominerar aktier och andra finansiella instrument.⁴

Truster kan användas i en lång rad olika syften. En trust kan exempelvis bildas i syfte att undvika arvsskatt eller beskattning av kapitalvinster, det vill säga för skatteplanering. Ofta används trustar vid generationsskiftet, till exempel för att kunna styra ett arv utan att hindras av begränsningar i rätten att testamentera egendom eller för att förhindra att arvtagare förbrukar arvet på ”onyttigheter”. Sistnämnda ändamål kan uppnås genom att medel från trustegendomen betalas med visst belopp per år eller med belopp som avser att täcka förmånstagarens kostnader för exempelvis utbildning och att utbetalning av större belopp sker först när förmånstagaren uppnått en viss ålder. Ytterligare ett skäl till att placera tillgångar i trust kan vara att man vill undvika uppsplittring av egendom (såsom ett företag, en fastighet etc.) eller att man vill skydda egendom från borgenärer. Därutöver kan tillgångar placeras i trust på grundval av mer eller mindre legitima önskemål om att begränsa insyn.

Truster används också för att avskilja medel för allmännyttiga ändamål, för kollektiva investeringar och för hantering av pensioner och incitamentsprogram. För dessa former av trustar uppkommer dock delvis andra skatterättsliga frågor än de som tas upp i denna artikel.

Beskattningen i samband med trustar ser olika ut i olika stater och skiljer sig åt också i stater med uttrycklig reglering av trustinstitutet. I vissa jurisdiktioner beskattas trusten trots att den inte är en juridisk person. I andra jurisdiktioner beskattas förvaltaren, men inkomst från trustegendomen läggs inte samman med förvaltarens övriga inkomster, utan beskattas separat. I ytterligare andra jurisdiktioner beskattas både förmånstagaren och förvaltaren, men förmånstagaren ges rätt att räkna av skatt som har betalats av förvaltaren.⁵

Även om trustar är en i grunden anglosaxisk företeelse finns ofta berö-

4 Langbein, a.a., s. 638–639.

5 Wheeler, Joanna, *Conflicts in the Attribution of Income*, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association 2007, Vol 92b, s. 37–38.

ringspunkter med stater utanför den anglosaxiska sfären. För svenskt vidkommande kan det exempelvis vara fråga om att en person som är bosatt i Sverige är förmånstagare till en trust till följd av att släktingar i utlandet har placerat tillgångar i trust. Det blir då nödvändigt att ta ställning till om och i så fall hur förmånstagaren i Sverige ska beskattas för avkastning av trustegendomen eller om beskattning ska ske i samband med utbetalningar ur trustegendomen (inklusive ackumulerad avkastning). Ett annat exempel är att en trust kan ha bildats med tillgångar som har anknytning till Sverige, exempelvis aktier i ett svenskt aktiebolag. Det kan då bli fråga om att ta ställning till vem som är rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen och om den som är skattskyldig omfattas av undantag från beskattning i svensk intern rätt eller har rätt till förmåner som följer av svenska skatteavtal. Det är också tänkbart att en trust kan ha bildats av en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige eller som blivit obegränsat skattskyldig i Sverige efter bildandet. En viktig fråga att besvara i ett sådant fall är om bildaren kan anses ha avhänt sig trustegendomen på ett sådant sätt att skattskyldigheten för avkastning av egendomen upphört.

Det finns mycket som talar för att man som skattejurist i Sverige allt oftare kommer att behöva ta ställning till skatterättsliga aspekter av trust. För det första har det blivit vanligare att personer flyttar till och från Sverige, vilket i sig ökar chansen att personer bosatta i Sverige får beröringspunkter med trust. För det andra kan det ökade informationsutbytet mellan skattemyndigheter i olika stater medföra att trustfrågor oftare kommer upp på bordet, antingen genom informationsutbytet i sig eller genom att det uppstår ett ökat tryck på skattskyldiga att lämna upplysningar om att det finns kopplingar till trust.

I denna artikel avser jag därför att analysera den svenska rättsliga reglering och de svenska domstolsavgöranden som har betydelse för frågan om vem som är rätt skattesubjekt för avkastning av tillgångar som placerats i trust samt även hur utbetalningar ur trustegendomen till en förmånstagare ska beskattas. Av nödvändighet faller många i och för sig intressanta frågor utanför ramen för denna artikel. Exempelvis kommer skatteavtalsfrågor kopplade till trust inte att behandlas. Här kan nämnas att komplikationer bland annat kan uppkomma om den inkomst som härrör från trustegendomen hänförs till olika personer i de berörda staterna.⁶

⁶ Se t.ex. Gunne, Cecilia, Skattefrågor kring trust, SvSkT 2011, nr 2, s. 135–136.

Texten är disponerad enligt följande. I avsnitt 2 redogörs för det huvudsakliga rättsliga material som finns att tillgå vid en bedömning av de skatterättsliga aspekterna i Sverige av trustinstitutet. Därefter ges en kortfattad beskrivning av vad en trust är för något i avsnitt 3. Den rättsliga analysen presenteras i avsnitt 4 och 5. En uppdelning har gjorts på så sätt att frågor relaterade till beskattning av avkastning av trustegendom behandlas i avsnitt 4, medan beskattning av utbetalningar ur trustegendom behandlas i avsnitt 5. I avsnitt 6 lämnas några avslutande kommentarer.

Det bör framhållas att regleringen av truster ser olika ut i olika jurisdiktioner och att det också förekommer olika slags truster, även om de har vissa gemensamma huvuddrag. Det kan därför finnas omständigheter som i det enskilda fallet innebär att den generellt hållna rättsliga analys som presenteras i denna artikel inte gäller.

2 RÄTTSLIGT MATERIAL

För att kunna genomföra en skatterättslig analys av trustinstitutet blir den första fråga man får ställa sig vilket rättsligt material som finns att tillgå. Det kan därvid konstateras att Sverige inte har någon trustlagstiftning⁷ och att Sverige inte har tillträtt den konvention som finns på området, *the Hague Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition*. Konventionen syftar till att de civilrättsliga rättsverkningar som är förknippade med bildandet av en trust ska erkännas i de avtalslutande staterna. De rättsverkningar som därvid ska erkännas är normalt de som följer av lagstiftningen i den stat som bildaren valt och annars i den stat som trusten har närmast anknytning till. Eftersom Sverige inte har tillträtt konventionen är Sverige dock inte folkrättsligt förpliktat att erkänna de rättsverkningar som är förknippade med bildandet av en trust.

Även om det i svensk skattelagstiftning inte finns några bestämmelser som uttryckligen reglerar truster finns flera bestämmelser som aktualiseras vid en skatterättslig analys. Exempelvis blir de bestämmelser som anger vad som konstituerar obegränsad respektive begränsad skattskyldighet av betydelse för bedömningen av om en trust kan utgöra ett skatteobjekt. Denna bedömning har inte bara betydelse för möjligheten att be-

⁷ Uttrycket "trust" används dock i några skatteavtal som Sverige ingått med stater som tillämpar *common law*. De skatteavtalsrättsliga aspekterna av truster kommer inte att behandlas i denna artikel.

skatta trusten, utan även för beskattningen av förvaltaren, förmånstagar-
en och bildaren, vilket kommer framgå i det följande.

Antalet svenska skattemål som direkt behandlar trusters är mycket be-
gränsat. Några stycken fall finns dock och de är givetvis centrala för den
analys som presenteras i denna artikel. Särskilt kan nämnas två fall som
avgjorts under de senaste decennierna där HFD tagit ställning till de in-
komstskattemässiga konsekvenserna av en trustbildning, RÅ 2000 ref. 28
och RÅ 2008 not. 94. Till detta kommer ett stort antal rättsfall som be-
handlar närliggande områden och som kan ha relevans också för trusters.
Det kan också nämnas att HFD i några fall undanröjt förhandsbesked om
trusters på grund av att de uppgifter som lämnats i ärendena inte ansetts
ge så säkert underlag för bedömningen att de ställda frågorna kunnat be-
svaras.⁸ Dessa undanröjda förhandsbesked saknar prejudikatsvärde, men
de juridiska resonemang som förts i målen kan ändå vara av intresse, på
samma sätt som argumentation i den skatterättsliga litteraturen.

Det finns inga mer omfattande svenska rättsvetenskapliga studier ut-
förda om trusters. Skatterättsliga aspekter av trusters har dock behandlats i
flera artiklar och bokavsnitt.⁹

Slutligen kan nämnas att Skatteverket i några sammanhang har uttalat
sig om trusters, framför allt i Skatteverkets handledning för beskattning av
inkomst och i ett ställningstagande rörande beskattning av utbetalningar
från trusters.¹⁰ Dessa uttalanden kommer givetvis också att granskas i det
följande.

8 1988 not. 56, RÅ 1999 not. 20 och RÅ 2010 not. 4.

9 Bland dessa kan nämnas Bäck, Gordon, Trust-målet – vad kom ut ur detta?, IUR-info 2001,
nr 8, s. 4–11, Gunne, Cecilia, Skattefrågor kring trusters, SvSkT 2011, nr 2, s. 129–140, Jönsson,
Teresa, Trustens ställning i svensk skattelagstiftning, IUR-info 2004, nr 6/7, s. 4–19, Kleist,
David, Trusts and Foreign Foundations in Swedish Tax Law, Trusts & Trustees 2011, nr 6,
s. 622–629, Myrén, Johan, The Treatment of Trusts under Swedish Law, Journal of International
Tax, Trust and Corporate Planning 2013, nr 1, s. 59ff, Simon, Kent, Några problem kring upp-
rättande av trusters, SvSkT 1998, nr 5, s. 461–470, Simon, Kent, Trusters, Skattenytt 1992, nr 7-8,
s. 408–419, Silfverberg, Christer, Internationell arvs- och gåvobeskattning: Utifrån svensk rätt,
Norstedts Juridik 2002, s. 57–68, Sundgren, Peter, Begreppet ”utländsk juridisk person” och
skattskyldighet för utländska (pensions) stiftelser, www.skatter.se 2010 (hämtad 2014-08-14),
Sundgren, Peter, Beskattning av utländska privata trusters och familjestiftelser, IUR-info 1997,
nr 24, s. 1–30, och Sundgren, Peter, Beskattning i Sverige av trusters, IUR-info 1998, nr 21,
s. 1–12.

10 Handledning för beskattning av inkomst 2014, Skatteverket 2014, s. 417–430, och Skatteverkets
ställningstagande den 21 december 2012, dnr 131 827059-12/111.

3 NÄRMARE OM VAD EN TRUST ÄR FÖR NÅGOT

En trust bildas genom att tillgångar anförtros en förvaltare till förmån för specifikt angivna personer, personer som tillhör en viss krets eller visst ändamål. Om förmånstagarna är specifikt angivna personer kan man beteckna dem som individuellt bestämda förmånstagare. Om förmånstagarna istället utgörs av en angiven krets av personer, exempelvis personer tillhöriga en viss släkt, kan man tala om att förmånstagarna är generiskt bestämda.¹¹

Villkoren för förvaltningen av trustegendomen framgår vanligen av en trusturkund, ofta benämnd *trust deed*. Därutöver kan bildaren ha lämnat ytterligare instruktioner till förvaltaren i ett instruktionsbrev, *letter of wishes*, som inte är juridiskt bindande. Det förekommer också att bildaren utser en beskyddare, *protector*, som bland annat har till uppgift att bevaka att förvaltaren agerar i enlighet med sina förpliktelser.

I likhet med tillkomsten av en stiftelse innefattar bildandet av en trust ett avskiljande av tillgångar från bildarens egen förmögenhet och att dessa ställs för förvaltning för vissa personer eller visst ändamål. I båda fallen är det fråga om vad som kan betecknas som egendomsbindningar, det vill säga att egendom bundits vid ett ändamål och anförtrots åt en förvaltare.¹² I funktionellt hänseende finns följaktligen likheter mellan stiftelser och trustar, och som framgår ovan används trustar också för delvis samma ändamål som stiftelser. En fundamental skillnad är dock att de flesta typer av trustar till skillnad från stiftelser inte är juridiska personer. En trust är alltså snarare en kontraktsrättslig konstruktion än en associationsrättslig.¹³ Kärnan i trustbildningen är de rättigheter och förpliktelser för förvaltaren med avseende på de förvaltade tillgångarna som har överenskommit mellan bildaren och förvaltaren.¹⁴

11 Hessler, Henrik, Om stiftelser, AB Nordiska bokhandeln 1952, s. 52.

12 Hessler, a.a., s. 34–38.

13 En stiftelse utgör i och för sig inte heller en association, eftersom den inte är en sammanslutning av delägare eller medlemmar, men kan sägas omfattas av associationsrättslig reglering i vid mening.

14 I litteraturen har rättsförhållandet mellan bildaren och förvaltaren emellertid typiskt sett inte karaktäriserats som ett avtal, eftersom förvaltarens uppdrag historiskt var ett förtroendeuppdrag som utfördes utan ersättning (att ersättning lämnas har i engelsk rätt ansetts grundläggande för uppkomsten av ett avtal), se Pettit, Philip H., *Equity and the Law of Trusts*, Oxford University Press 2009, s. 31–32. Numera utförs förvaltaruppdrag ofta av kommersiella aktörer mot ersättning. Bilden av rättsförhållandet mellan bildaren och förvaltaren som ett avtals-

En konsekvens av att en trust typiskt sett inte är en juridisk person är att trusten i sig normalt inte kan ingå avtal. Däremot kan förvaltaren inom de givna ramarna, i egenskap av ägare till trustegendomen i juridisk mening, ingå avtal med verkningar för trustegendomen. Eftersom en trust inte kan ingå avtal är den för de flesta situationer inte en lämplig rättslig figur för den som vill bedriva näringsverksamhet. Det är däremot inte ovanligt att trustegendom innefattar andelar i bolag som bedriver näringsverksamhet.

Det är förvaltaren som i egenskap av ägare till trustegendomen utövar de rättsliga befogenheter som är förknippade med egendomen, exempelvis att utöva rösträtt för aktier som utgör trustegendom. Förvaltaren åtnjuter dock inte de ekonomiska fördelarna av trustegendomen, fränsett att förvaltaren brukar ha rätt till ersättning ur trustegendomen för sitt arbete. Det gör istället förmånstagarna, men de saknar förfoganderätt till trustegendomen till dess att utbetalning sker. Om förmånstagarna är generiskt bestämda kan det dessutom vara svårt att på förhand avgöra vilka individer som kommer att få del av trustegendomen. Dessutom förekommer att förvaltaren har rätt att bestämma hur trustegendomen ska fördelas inom en viss förmånstagar krets, vilket också bidrar till att det är svårt att avgöra i vilken mån de potentiella förmånstagarna kommer få del av trustegendomen. Det är dock vanligt att det finns ytterligare handlingar utöver trusturkunden som mer specifikt anger hur bildaren har tänkt sig att fördelningen ska ske, exempelvis ovan nämnda *letter of wishes*, som även om det inte är juridiskt bindande normalt kan antas följas av förvaltaren.

4 BESKATTNING FÖR AVKASTNING AV TRUSTEGENDOMEN

4.1 Inledning

En första fråga att ta ställning till vid bedömningen av vem som ska beskattas för avkastning av egendom som placerats i trust är om trusten i sig utgör ett skattesubjekt och således ska beskattas för avkastningen. Om denna fråga besvaras nekande blir följdfrågan vem som istället utgör rätt skattesubjekt för avkastningen: Bildaren, förvaltaren eller förmånstagaren. Ett tänkbart, men ur likformighetsperspektiv otillfredsställande, al-

förhållande kompliceras dock av att det kan vara möjligt för en bildare att utse sig själv till förvaltare, se Langbein, a.a. s. 627–628.

ternativ är också att lagstiftningen inte ger utrymme för att beskatta någon för avkastningen. Om trusten däremot anses utgöra ett skattesubjekt som ska beskattas för inkomster som härrör från trustegendomen blir följden att ingen annan person ska beskattas för avkastning av trustegendomen. Skattskyldighet för någon annan aktualiseras i så fall först i samband med utbetalning ur trustegendomen.

4.2 Trusten som skattesubjekt

4.2.1 Obegränsad skattskyldighet

Enligt 6 kap. 3 § IL gäller att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på grund av registrering eller, om registrering inte skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Den som är obegränsat skattskyldig ska enligt 6 kap. 4 § IL beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Om en trust anses vara obegränsat skattskyldig ska den alltså beskattas för alla inkomster som är hänförliga till trustegendomen, om det inte är fråga om en inkomst som är skattefri enligt särskilt stadgande.

Eftersom det är en grundläggande förutsättning för obegränsad skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § IL att det är fråga om en juridisk person är detta begrepp centralt för att avgöra om en rättsfigur utgör ett skattesubjekt. Lagstiftningen ger enligt min bedömning inte stöd för att behandla en rättsfigur som inte är en juridisk person som ett obegränsat skattskyldigt skattesubjekt.¹⁵

Inkomstskattelagen innehåller inte någon egen inkomstskatterättslig definition av begreppet juridisk person. När termen juridisk person används i inkomstskattelagen är det därför dess civilrättsliga innebörd som avses.¹⁶ Av 2 kap. 3 § IL framgår dock att inkomstskattelagens bestämmelser om juridiska personer inte ska tillämpas på dödsbon, svenska handelsbolag eller juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter (trots att dessa civilrättsligt utgör juridiska personer) och att bestämmelserna om juridiska personer ska tillämpas också på värdepappersfonder och specialfonder (trots att dessa civilrättsligt inte är juridiska personer). Frånsett

15 Jfr dock Berglund, Martin, *Avräkningsmetoden: En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*, Iustus Förlag AB 2013, s. 240, som framhåller att syftet med regeln i 6 kap. 3 § IL är "att territoriellt avgränsa den obegränsade skattskyldigheten, men däremot inte att fastslå vilka subjekt som överhuvudtaget kan beskattas och därvid i synnerhet inte att åstadkomma en förändring jämfört med tidigare".

16 Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 23.

denna modifiering är det den civilrättsliga innebörden av begreppet juridisk person som är styrande för uttryckets inkomstskatterättsliga användning.¹⁷

Juridiska personer kännetecknas av att de har rättskapacitet, det vill säga att de i likhet med fysiska personer kan ingå avtal och äga tillgångar, vara part i domstol samt svara för skulder och andra förpliktelser. En rättsfigur som saknar dessa egenskaper kan knappast betecknas som en juridisk person. Frågan om en rättsfigur har dessa egenskaper ska bedömas enligt den rättsordning enligt vilken rättsfiguren uppkommit. Frågan om en trust har rättskapacitet och existerar som ett självständigt rättssubjekt – och med andra ord är en juridisk person – ska alltså bedömas enligt rättsordningen i den jurisdiktion där trusten bildats.¹⁸ Normalt sett föreligger ingen svårighet att avgöra vilken rättsordning som är relevant för denna bedömning, men i vissa fall kan detta vara oklart, exempelvis då

17 Att den civilrättsliga bedömningen av om en juridisk person är för handen ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen av om det är fråga om ett skattesubjekt har bekräftats i RÅ 1997 ref. 31. Målet avsåg bland annat frågan om kapital som enligt förordnande i testamente avsatts hos SEB (då under annat namn) skulle behandlas som ett skattesubjekt. Enligt förordnandet skulle avkastningen av kapitalet tillfalla testatorns systerdotter så länge hon levde. Efter systerdotterns död skulle rätten till avkastningen tillfalla systerdotterns barn med rätt för avlidet barns bröstarvingar att träda i det avlidna barnets ställe. När något av systerdotterns barn avled skulle dess bröstarvingar förutom rätten till avkastning få ut ett belopp som svarade mot den del av kapitalet som tillkom det avlidna barnet. HFD inledde med att konstatera att det för frågan om kapitalet var ett eget skattesubjekt hade avgörande betydelse om det var en juridisk person eller ej. Enligt HFD skulle bedömningen av det avsatta kapitalets civilrättsliga ställning göras på grundval av stiftelselagen. HFD kom fram till att det avsatta kapitalet skulle anses som en juridisk person vid en bedömning enligt stiftelselagen och att det med dess egenskap av juridisk person följde att kapitalet utgjorde ett eget skattesubjekt. I detta sammanhang är av intresse att notera att det i äldre rättspraxis finns flera exempel på att olika former av egendomsbindningar ansetts utgöra rättssubjekt och, i den mån denna fråga varit föremål för prövning, även skattesubjekt, medan de i andra fall inte ansetts vara rättssubjekt (se t.ex. RÅ 1942 Fi 830, RÅ 1943 Fi 1242, RÅ 1951 ref. 30, Å 1953 ref. 51, RÅ 1953 Fi 1742, RÅ 1959 Fi 1197 och RÅ 1979 Aa 226). Det är emellertid möjligt att denna rättspraxis i stora delar får anses överspelad, eftersom det numera finns lagstiftning som uttryckligen reglerar när en egendomsbindning är en stiftelse och därmed en juridisk person. Stiftelselagen (1994:1220) ("StL") trädde i kraft den 1 januari 1996, se lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen. Det kan noteras att flertalet bestämmelser i stiftelselagen enligt 1 kap. 7 § StL inte gäller i fråga om stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer. Stiftelselagens bestämmelse i 1 kap. 4 § StL om att stiftelser har rättskapacitet omfattar dock även sådana stiftelser.

18 Se NJA 2008 s. 660. Jfr även Bogdan, Michael, Svensk internationell privat- och processrätt, Norstedts Juridik 2014, s. 148.

registrering av rättsfiguren skett i ett land och styrelsens säte eller motsvarande finns i ett annat.¹⁹

Som framgår ovan saknar trusters typiskt sett – vid en bedömning enligt den rättsordning där de bildats – sådana egenskaper som gör att de kan betecknas som juridiska personer. Sådana trusters bör därför inte ses som juridiska personer vid tillämpning av inkomstskattelagen och bör följaktligen inte heller vara obegränsat skattskyldiga enligt inkomstskattelagens regler. Oavsett denna fråga är en ytterligare förutsättning för obegränsad skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § IL, utöver att det ska vara fråga om en juridisk person, att det finns en anknytning till Sverige genom platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet som gör att trusten kan anses som en *svensk* juridisk person. Om förvaltningen utövas utomlands finns inget som talar för att så skulle vara fallet.²⁰

4.2.2 Begränsad skattskyldighet

Följdfrågan blir om en trust istället kan betraktas som en utländsk juridisk person, som är begränsat skattskyldig enligt 6 kap. 7 § IL. Till skillnad från termen juridisk person är termen utländsk juridisk person uttryckligen definierad i inkomstskattelagen, i 6 kap. 8 § IL. En rättsfigur som faller utanför denna definition är följaktligen inte att se som en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening. Detta understryks av att det i 2 kap. 3 § IL anges att de fall i vilka utländska associationer ska anses som eller behandlas som juridiska personer framgår av 6 kap. 8 § IL. En utländsk association kan således inte utgöra juridisk person och därmed vara en utländsk juridisk person på annan grund än enligt definitionen i 6 kap. 8 § IL.

19 Jfr Bogdan, a.a. s. 143–146. Det kan noteras att stiftelselagen enligt förarbetena är avgränsad till att omfatta förmögenhetsbildningar som har någon form av anknytning till Sverige. Att så är fallet framgår inte uttryckligen av lagtexten, utan endast indirekt genom att det i 9 kap. 1 § stiftelselagen anges att en stiftelse står under tillsyn av den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där stiftelsens styrelse har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltningen huvudsakligen utövas. Enligt förarbetena kan dessa kriterier sägas vara ett uttryck för vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en stiftelse ska anses som en svensk stiftelse. I praktiskt taget samtliga fall handhas trustegendom dock av en förvaltare som finns utomlands och stiftelselagen blir då inte tillämplig, jfr Simon, a.a. 1998, s. 461.

20 I undantagsfall kan förekomma att en trustförvaltare hör hemma i Sverige och att en trust följaktligen kan sägas ha styrelsens säte eller den huvudsakliga förvaltningen i Sverige. I ett sådant fall är det tänkbart att en svensk stiftelse och därigenom en juridisk person kan anses vara för handen. Det återstår då att pröva om platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet medför att trusten är att anse som en svensk juridisk person.

Enligt 6 kap. 8 § 1 st. IL avses med utländsk juridisk person en utländsk association, om enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma, (i) den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, (ii) den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och (iii) enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Om en trust utgör en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening – och därigenom är begränsat skattskyldig – kan den beskattas för sådan inkomst med särskild anknytning till Sverige som anges i 6 kap. 11 § IL. Det innebär exempelvis att trusten ska beskattas i Sverige för avkastning av trustegendomen i form av inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige och för ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige. På motsvarande sätt gäller enligt kupongskattelagen att utdelningsberättigade utländska juridiska personer ska betala skatt för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag, med vissa undantag.²¹ Om en trust utgör en utländsk juridisk person och trustegendomen innefattar aktier i svenska bolag blir utdelning på aktierna följaktligen skattepliktig för trusten. Om en trust däremot inte är en utländsk juridisk person saknas grund för att beskatta trusten. Kupongskattelagen innehåller inte någon egen definition av uttrycket ”utländsk juridisk person”. Det ligger emellertid nära till hands att tolka uttrycket i kupongskattelagen i enlighet med definitionen av samma uttryck i inkomstskattelagen, särskilt som uttrycket infördes i båda lagarna genom samma lagstiftningsärende.²²

Av definitionen i 6 kap. 8 § IL framgår att det krävs att den utländska rättsfiguren är en association för att det ska vara fråga om en utländsk juridisk person. Vad gäller egendomsbindningar som stiftelser och trustar kan man fråga sig om de kan utgöra associationer, eftersom det inte är fråga om att flera personer går samman för att samverka. Vidare kan man fråga sig om den omständigheten att en stiftelse eller trust saknar delägare kan innebära att villkoren i 6 kap. 8 § IL inte är uppfyllda.

I RÅ 2004 ref. 29 tog HFD ställning till dessa frågor såvitt gällde en norsk stiftelse. Den omständigheten att en stiftelse var bildad enligt associationsrättsliga regler ansågs enligt HFD tillräcklig för att den skulle

21 1 § 1 st. och 4 § kupongskattelagen.

22 Se prop. 1989/90:47. Se även Jilkén, Daniel, Grip, Ulrika, och Dufwa, Johanna, Kupongskattelagen: En kommentar, Norstedts Juridik 2013, s. 29–30.

kunna ses som en association. Vad gäller frågan om delägare måste finnas för att en utländsk juridisk person ska vara för handen betonade HFD att syftet med bestämmelsen var att reglera om beskattning skulle ske hos en association eller hos delägarna. Eftersom det saknades delägare skulle konsekvensen av att tolka detta krav strikt bli att ingen blev beskattad för stiftelsens inkomst, inte ens om den bedrev näringsverksamhet i Sverige. Avsaknaden av delägare kunde därför inte ges den innebörden att den skulle utesluta karaktären av utländsk juridisk person. Med andra ord tolkade HFD inte kravet på att "de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa" som ett krav på att det ska finnas delägare, utan som ett villkor som måste vara uppfyllt om det finns delägare.²³

Under 2003 ändrades bestämmelsen i 6 kap. 8 § IL i syfte att förtydliga att en association kan uppfylla villkoren för att ses som utländsk juridisk person även om den inte har några ägare.²⁴ I RÅ 2004 ref. 29 prövades bestämmelsen i dess tidigare lydelse.

Avgörandet tyder på att frånvaron av delägare knappast i sig innebär hinder för att en trust skulle kunna utgöra en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening. Vad gäller beteckningen association förefaller det än mer främmande att beteckna trustkonstruktionen som en "association", än när det är fråga om en stiftelse, särskilt som det är tveksamt om den ens kan sägas vara bildad enligt associationsrättslig lagstiftning, men det är möjligt att en domstol med hänvisning till HFDs extensiva tolkning av bestämmelsen skulle anse att även trustar kan ses som associationer.

Eftersom uttrycket utländsk juridisk person är definierat i 6 kap. 8 § IL är de förutsättningar som anges där avgörande för om en viss utländsk association ska behandlas som en utländsk juridisk person och därmed som begränsat skattskyldig enligt 6 kap. 7 § IL. Det saknar följaktligen självständig betydelse om en juridisk person skulle ha varit för handen om den utländska associationen hade omfattats av svensk associationsrättslig reglering. Det innebär att stiftelselagen saknar relevans för bedömningen av om en trust utgör ett skattesubjekt enligt lagregeln om begränsad skatt-

²³ Det kan ifrågasättas om HFDs ändamålsinriktade och i förhållande till lagtexten tämligen fria tolkning är förenlig med kravet på lagstöd i beskattningen, jfr t.ex. Sundgren, a.a. 2010.

²⁴ Prop. 2003/04:10, s. 122. Uttrycket "de enskilda delägarna" ersattes med "enskilda delägare" (underförstått avses alltså "enskilda delägare, om sådana finns").

skyldighet. Det innebär också att de svenska domstolsavgöranden där olika former av egendomsbindningar i vissa fall behandlats som rättssubjekt saknar relevans för bedömningen av om en trust ska behandlas som ett skattesubjekt.²⁵

Av lagtexten framgår uttryckligen att bedömningen av om förutsättningarna i 6 kap. 8 § IL är uppfyllda ska baseras på lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma. Eftersom förutsättningarna för när en utländsk juridisk person anses föreligga anges direkt i lagtexten saknar det dock betydelse om den utländska associationen i sitt hemland betecknas som juridisk person.²⁶

Som framhållits ovan kan trusters typiskt sett inte förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter eller föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Följaktligen kan de normalt inte utgöra utländska juridiska personer och är därmed normalt inte skattesubjekt på grundval av lagregeln om begränsad skattskyldighet.²⁷

Skatteverket uttalar i detta sammanhang följande i sin handledning:

”Då trusters i Storbritannien och vissa kanalöar inte har rättskapacitet och därför inte kan äga tillgångar – de med trustegendomen förenade befogenheterna tillkommer nämligen förvaltaren – torde de inte utgöra utländsk juridisk person enligt IL. Det kan dock finnas trusters i andra länder som uppfyller kriterierna för att utgöra en utländsk juridisk person. Bedömning får ske av lagstiftningen i varje sådan jurisdiktion.”²⁸

Uttalandet är i överensstämmelse med den ovanstående analysen, det vill säga att trusters som saknar rättskapacitet enligt lagstiftningen i den stat där de hör hemma inte utgör utländska juridiska personer i inkomstskattelagens mening och följaktligen inte heller är skattesubjekt.²⁹ Den omstän-

25 En annan fråga är om denna rättspraxis som nämnts ovan kan anses överspelad genom införandet av stiftelselagen och därmed även saknar relevans för bedömningen av om en egendomsbindning med anknytning till Sverige ska anses som ett skattesubjekt på grundval av bestämmelsen om obegränsad skattskyldighet i 6 kap. 3 § IL.

26 Jfr prop. 1989/90:47 s. 17. Se även RÅ 1997 ref. 36, där ett Kommanditgesellschaft ansågs vara en utländsk juridisk person enligt dåvarande inkomstskattelagstiftning, trots att det enligt vad Skatterättsnämnden uttalade inte var en juridisk person enligt tysk rätt.

27 Samma bedömning görs i Simon, a.a. 1992, s. 418. I detta sammanhang kan nämnas att HFD i RÅ 2009 not. 38 gjort bedömningen att en fond i form av en ”fonds commun de placement” (FCP) motsvarade en svensk investeringsfond vid en bedömning enligt 2 kap. 2 § IL, men inte är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL.

28 Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst 2014, s. 430.

29 Jfr Jilkén, Grip och Dufwa, a.a., s. 30 och 38, som i enlighet härmed ifrågasätter om det finns lagstöd för att ta ut kupongskatt på utdelning till utländska trustfonder. Kammarrätten i Sunds-

digheten att det finns en förvaltare som kan rättshandla med verkan för trustegendomen innebär inte att trusten i sig har rättskapacitet. Undantag kan gälla i de fall lagstiftningen i den stat där trusten hör hemma innebär att trusten har rättskapacitet.

Sundgren har argumenterat för att bedömningen av om en trust ska behandlas som skattesubjekt ska göras med beaktande av om det går att identifiera någon förmånstagare som kan beskattas istället. Sundgren har därvid uttalat följande.

”Avgörande för en bedömning av det fonderade kapitalets skattesubjektivitet här i Sverige blir, såsom visats i rättspraxis, beroende av möjligheten i det enskilda fallet att identifiera beneficiärkretsen och, framför allt, att utvärdera i hur hög grad förordnandet innebär en så hög grad av egendomsbindning att beneficiärerna inte kan behandlas som ägare till egendomen under den bundna perioden.”³⁰

Om det går att identifiera en förmånstagare som har rätt både till avkastningen och trustkapitalet är det dock enligt Sundgren inte motiverat att uppfatta trusten som ett särskilt skattesubjekt utan mer naturligt att direkt beskatta förmånstagaren för trustens hela avkastning och förmögenhet.³¹

Enligt Sundgren är bedömningen av om trusten utgör ett skattesubjekt således beroende av om det går att identifiera vem som är berättigad att förr eller senare få del av trustegendomen. Om det inte går att identifiera vem som är berättigad ska trusten istället behandlas som skattesubjekt. Synsättet förefaller motiverat ur ändamålssynpunkt, eftersom

vall har i samband med en prövning av rätten till återbetalning av kupongskatt dragit slutsatsen att en kontraktsrättslig fond inte är en utländsk juridisk person och följaktligen inte skattskyldig till kupongskatt (domar meddelade den 2 mars 2011 i mål nr 1293-10 och den 7 februari 2013 i mål nr 27-29-12, överklagade men pt ej beviljat). En konsekvens av att trustfonder och kontraktsrättsliga fonder troligen inte är skattesubjekt kan vara att andelsinnehavarna (i den mån de är begränsat skattskyldiga fysiska personer eller utländska juridiska personer som inte omfattas av undantag) är skattskyldiga till kupongskatt, vilket i praktiken skulle medföra en tungrodd hantering. Jfr dock Åkerberg, Madeleine, och Starberg, Daniel, Några beskattningsproblem för utländska fonder, SvSkT 2012, nr 5, s. 474, som anser att fondandelarna som utgångspunkt utgör delägarätter och att beskattning av delägarna ska ske först vid försäljning av eller utdelning på andelarna. Jfr även Staberg, Lennart, Utländska motsvarigheter till svenska investeringsfonder, Skattenytt 2008, nr 3, s. 102, som menar att det är ett etablerat synsätt att förvaltaren (det vill säga *trustee* när det är fråga om en fond i form av en trust) i sådana fonder utgör rätt skattesubjekt för avkastning av egendomen i fonden om fonden inte utgör en utländsk juridisk person och inte heller motsvarar en svensk investeringsfond.

30 Sundgren, a.a. 1997, s. 11.

31 Sundgren, a.a. 1997, s. 11.

man därigenom undviker att trustegendomen helt undgår beskattning i en situation där det inte på förhand är möjligt att avgöra vem som kommer att få del av trustegendomen. Ändamålsenlighet utgör dock inte en tillräcklig grund för uttag av skatt. Det måste finnas lagstöd.³² I detta fall är kriterierna i 6 kap. 8 § IL för vad som utgör en utländsk juridisk person tydligt angivna. Enligt min bedömning är det därför inte möjligt att genom tolkning av lagtexten subsumera en trust som saknar rättskapacitet enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma under definitionen av utländsk juridisk person. Följaktligen saknas lagstöd för att behandla en sådan trust som skattesubjekt. Vidare saknar det enligt min bedömning betydelse om trusten hade varit en juridisk person för det fall att den hade omfattats av svensk civilrätt, exempelvis stiftelselagen. Frågan om en utländsk juridisk person och därmed ett skattesubjekt är för handen ska enligt 6 kap. 8 § IL avgöras på grundval av lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma. Om trusten inte uppfyller kraven i 6 kap. 8 § IL baserat på en bedömning enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma saknas laglig grund för att behandla den som skattesubjekt.

4.3 Om trusten inte utgör ett skattesubjekt

4.3.1 Allmänt om bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt

Om trusten inte i sig kan anses utgöra skattesubjekt för avkastningen av trustegendomen blir det fråga om att bedöma om bildaren, förvaltaren eller förmånstagaren kan vara rätt skattesubjekt. Om den som är rätt skattesubjekt är obegränsat skattskyldig i Sverige uppkommer som utgångspunkt skattskyldighet för alla inkomster som härrör från trustegendomen. Även om vare sig bildaren, förvaltaren eller förmånstagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige kan det finnas behov av att avgöra vem som är rätt skattesubjekt om avkastningen av trustegendomen har sådan anknytning till Sverige att skattskyldighet kan uppkomma enligt reglerna om begränsad skattskyldighet. Det kan exempelvis vara fallet om trustegendomen innefattar en fastighet i Sverige som genererar hyresintäkter, aktier i svenska aktiebolag som medför rätt till utdelning eller immateriella rättigheter som utnyttjas av en person som bedriver näringsverksamhet

³² Av 8 kap. 2 § 2 st. RF följer att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna ska meddelas genom lag under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.

från fast driftställe i Sverige och medför betalning av royalty.³³ Vem som är rätt skattesubjekt för sådana intäkter har också betydelse för möjligheten att tillämpa undantag från skyldighet att betala kupongskatt eller skatt på royalty.

Frågan vem som är rätt skattesubjekt för en inkomst innefattar flera dimensioner, inte minst vad gäller sambandet mellan civilrätt och skatterätt, och har behandlats i flera rättsfall. Generellt kan sägas att denna fråga får avgöras med utgångspunkt i den civilrättsliga regleringen av vem som har rätt till inkomsten.

Endast i ett fåtal fall finns lagreglering som berör frågan vem som ska anses som rätt skattesubjekt. Exempelvis anges i 4 § 1 st. kupongskattelagen att skattskyldighet för utdelning föreligger för ”utdelningsberättigad” om denne är fysisk person som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person. På motsvarande sätt gäller för obegränsat skattskyldig fysisk person enligt 42 kap. 12 § IL att utdelning ska tas upp av ”den som har rätt till utdelningen” när den kan disponeras. Med uttrycket utdelningsberättigad i kupongskattelagen avses enligt 2 § 1 st. kupongskattelagen ”den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del”. I förarbetena uttalas att den som är förvaltarregistrerad och formellt kan göra anspråk på att få utdelningen sig tillsänd inte ska anses som utdelningsberättigad i kupongskattelagens mening.³⁴ Ett ytterligare exempel på reglering av vem som är rätt skattesubjekt för en inkomst är reglerna om familjebeskattnings i 60 kap. IL, som bland annat innebär att ersättning som ett fåmansföretag betalar för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makas barn under 16 år ska tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget.

När rätten till en inkomst baseras på innehav av en viss tillgång är det normalt den som innehar tillgången som är berättigad till inkomsten och därmed ska beskattas för den. Om de civilrättsliga reglerna medger att rätten till inkomsten avskiljs från de underliggande tillgångarna och överläts till en annan person kan dock denna andra person bli beskattad istället för innehavaren av de underliggande tillgångarna.³⁵

Samma frihet att med skatterättslig verkan överlåta rätten till en inkomst verkar inte finnas när det är fråga om en rätt till inkomst som ba-

33 Jfr 6 kap. 11 § IL samt 1 och 4 §§ kupongskattelagen.

34 Prop. 1970:134, s. 53.

35 Se t.ex. RÅ 2006 ref. 45.

seras på prestation. I ett sådant fall kan den person som utfört prestationen bli beskattad oavsett om rätten att uppbära inkomsten har överlåtits till någon annan. Det var exempelvis fallet i det numera klassiska ”Fader Gunnar”-målet (RÅ 1962 ref. 46) där den person som utfört prestationen ansågs vara rätt skattesubjekt oavsett att han avstått inkomsten till förmån för en stiftelse.

Som framgår ovan har Sverige inte tillträtt *the Hague Convention of 1 July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition* och är därför inte folkrättsligt förpliktad att erkänna de civilrättsliga rättsverkningar i den aktuella trustjurisdiktionen som är förknippade med bildandet av en trust. Vid bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt kan man dock knappast bortse från rättsverkningarna av trustbildningen i trustjurisdiktionen om det är lagstiftningen i denna jurisdiktion som avgör i vilken mån en person i praktiken är berättigad till inkomsten ifråga. Skatterättsnämnden har i RÅ 2000 ref. 28 uttalat följande rörande hur bedömningen ska göras.

”Utan att ta ställning specifikt till trustens rättsliga ställning enligt svensk rätt anser nämnden att utgångspunkten för nämndens ställningstagande bör vara följande. Föreliggande frågeställningar skall bedömas enligt svensk lagstiftning. Härvid kan emellertid inte helt bortses från de rättsverkningar som följer av lagstiftningen på Guernsey. Enligt nämndens mening bör därför i ett fall som det förevarande – innehållande komplicerade avtalsförhållanden vilkas rättsverkningar är beroende av utländsk rätt – metodiken vara att försöka finna närmaste svenska motsvarighet och undersöka om de svenska reglerna för denna kan tillämpas.”

Bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt bör således ta sin utgångspunkt i de rättsverkningar som följer av den utländska rätten. Hur dessa rättsverkningar ska betecknas och inordnas i det svenska skattesystemet är däremot en svensk rättslig fråga.

4.3.2 Bildaren som skattesubjekt

Det förefaller vara ett vanligt synsätt i många stater att bildaren kan bli beskattad för inkomst hänförlig till trustegendomen om bildaren inte definitivt har avskiljt trustegendomen från sin egen förmögenhet utan på ett eller annat sätt kan ta tillbaka egendomen.³⁶ Skatteverket har också gett uttryck för detta synsätt och uttalar i handledningen att ”[e]n grundlägg-

³⁶ Wheeler, a.a., s. 37.

gande fråga är om trustegendomen har blivit tillräckligt avskild från stiftarens förmögenhetsmassa för att trusten ska anses utgöra en självständig rättsbildning eller om trustavtalet närmast framstår som ett återkalleligt förvaltaruppdrag för stiftarens räkning.³⁷ Om bildaren har möjlighet att ta tillbaka egendomen ska bildaren följaktligen betraktas som ägare av trustegendomen och beskattas för avkastningen på densamma inom ramen för de skattskyldighetsregler som gäller för obegränsad respektive begränsad skattskyldighet. Skatteverket gör också några uttalanden om hur bedömningen ska göras av om egendomen är tillräckligt avskild från bildarens förmögenhetsmassa.

”I vissa truster föreligger det en kombination av att förvaltarens befogenheter är inskränkta genom instruktionsbrev eller genom att en beskyddares befogenheter är långtgående eller att stiftaren själv kan vara destinatär. I sådana fall kan egendomen inte ansetts ha lämnat stiftarens förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Vid bildande av svenska stiftelser krävs att stiftaren inte godtyckligt kan ändra stiftelsens stadgar så att den kan fås att upphöra och egendomen återgå till stiftaren. Det går inte heller att bilda en stiftelse med bestämd destinatärskrets i vilken stiftaren ingår. Det tydligaste exemplet på bestämd destinatärskrets är om den enligt förordnandet utgörs av namngivna personer.

Även om ett trustförordnande har betecknats som oåterkalleligt bör trustens rättsliga status prövas. Förvaltarens och en eventuell beskyddares roll och befogenheter är här av betydelse. Relevant information om detta framgår t.ex. av trusturkunden och ev. instruktionsbrev till förvaltaren. Stiftaren anger i trusturkunden vilka ändamål som ska tillgodoses med trustbildningen men kan därutöver, särskilt vid bildande av en diskretionär trust, förbehålla sig ett inflytande över trustförvaltningen genom att tilläggsanvisningar lämnas direkt till förvaltaren eller via en beskyddare. För att egendomen ska anses som avskild från stiftaren får ett sådant inflytande under inga förhållanden innebära att egendom kan återvinnas av stiftaren eller användas för andra syften än de i trusturkunden angivna.”³⁸

Det är oklart vilken funktion hänvisningen till villkoren för bildande av en svensk stiftelse har. Avgörande bör rimligen vara om bildaren har afhänt sig egendomen på ett sådant sätt att han eller hon enligt tillämplig lagstiftning inte längre har möjlighet att ta tillbaka den, inte om en svensk stiftelse skulle ha varit för handen för det fall att stiftelselagen hade varit

37 Skatteverket, a.a., s. 421.

38 Skatteverket, a.a., s. 424.

tillämplig. Om trustförordnandet däremot är ogiltigt enligt den utländska rättsordningen på grund av att bildaren inte i erforderlig omfattning har avskiljt sig från egendomen och bildaren som en följd anses ha möjlighet att ta tillbaka egendomen vid en bedömning enligt den utländska rätten, så får detta givetvis konsekvenser för frågan om bildaren ska beskattas för avkastning av trustegendomen, oavsett om villkoren för bildande av en svensk stiftelse skulle ha varit uppfyllda om stiftelselagen hade varit tillämplig.

Att en bildare i skattehänseende blivit behandlad som ägare av trustegendomen har förekommit i ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm den 4 september 2008 (mål nr 2088-07 och 2090-07, överklagade, ej pt). Bildaren ingick i kretsen av möjliga förmånstagare och hade även i övrigt förbehållit sig ett visst inflytande över trustförvaltningen. Bildaren ansågs därför inte definitivt ha avskiljt sig från de aktier som överlämnats till trustförvaltning och han ansågs därför som ägare till aktierna.

På motsvarande sätt har Kammarrätten i Stockholm i domar meddelade den 2 juli 2010 i mål nr 3868–3872-08, 3873-08 och 3875–3878-08 (överklagade, ej pt) funnit att bildaren skulle anses vara ägare till trustegendomen, eftersom han utövat det faktiska inflytande över ett bolag som ingick i trustegenomen och tillsammans med sin hustru och barn var förmånstagare samt hade varit *protector*.

Den underrättspraxis som finns på området ger intryck av att villkoren för trusten bör vara sådana att bildaren inte har möjlighet att sätta in sig själv som förmånstagare, om bildaren ska anses ha avskiljt egendomen från sin förmögenhet. I den mån förmånstagarna är generiskt bestämda och bildaren kan antas bibehålla ett inflytande över vem i den angivna kretsen av förmånstagare som trustegendomen ska tillfalla får kretsen av möjliga förmånstagare följaktligen inte innefatta bildaren själv. Om kretsen exempelvis består av den släkt som bildaren tillhör bör trustförordnandet vara formulerat så att det uttryckligen utesluter bildaren, om trustegendomen ska anses avskiljd från bildarens förmögenhet, eftersom det annars kan finnas en möjlighet för bildaren att ta tillbaka egendomen.

Det saknas klagande prejudikat på området, men även om man utgår från att ovanstående underrättspraxis skulle stå sig i högsta instans är det oklart vilket mått av bibehållen kontroll som kan accepteras. Innebär exempelvis den omständigheten att bildaren även efter att tillgångar placerats i trust har ett inflytande över vem som ska få del av trustegendomen att den inte är tillräckligt avskiljd från bildarens förmögens-

massa, även om bildaren själv skulle vara utesluten? Enligt min uppfattning bör den avgörande omständigheten vara om bildaren kan komma i åtnjutande av trustegendomen, inte om det finns ett inflytande i sig. De avgöranden som finns på området bringar inte klarhet i frågan om någon annan form av inflytande över trustegendomen än en möjlighet att ta tillbaka trustegendomen kan innebära hinder mot att egendomen anses ha avskiljts från bildarens förmögenhet.

4.3.3 Förvaltaren som skattesubjekt

En annan möjlighet är att se förvaltaren som ägare av trustegendomen och därigenom som skattesubjekt. Detta synsätt, som tillämpas i många stater med trustlagstiftning, skulle ha praktiska fördelar, eftersom det ofta är enkelt att identifiera vem som är förvaltare jämfört med att identifiera vem som är förmånstagare och eftersom förvaltaren torde ha möjlighet att använda medel ur trustegendomen för att betala skatter hänförliga till denna egendom och därmed skulle ha skatteförmåga. Från svensk synvinkel förefaller det dock främmande att beskatta förvaltaren som ägare. Vid bedömningen i Sverige av vem som i skattehänseende ska behandlas som ägare och beskattas för avkastning av en tillgång görs en helhetsbedömning som inte enbart baseras på formella kriterier. Eftersom de ekonomiska fördelar som är förknippade med trustegendomen inte tillkommer förvaltaren verkar det inte troligt att förvaltaren skulle ses som rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen.³⁹

I detta sammanhang kan dock noteras att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked den 13 november 2006 (ej överklagat) ansåg att förvaltaren av en irländsk fastighetsfond i form av en trust var skattskyldig för innehavet av till fonden hänförliga tillgångar. Skatterättsnämnden motiverade sitt avgörande med att den irländska fonden uppvisade sådana likheter med de tyska fastighetsfonder som var föremål för prövning i RÅ 2003 not. 67 och 160 att den skulle behandlas på motsvarande sätt.

I både RÅ 2003 not. 67 och 160 var det fråga om tyska bolag som förvaltade fastighetsfonder och legalt sett var ägare till fondernas tillgångar. Fonderna var inte juridiska personer. I RÅ 2003 not. 67 skulle det tyska bolaget, för fondens räkning, investera i fastigheter i Sverige. I RÅ 2003 not. 160 var det istället fråga om att det tyska bolaget för fondens räkning skulle köpa en andel i ett svenskt kommanditbolag, som i sin tur ägde

³⁹ Samma bedömning görs av Jönsson, a.a., s. 13.

svenska fastigheter. I det förstnämnda fallet beskattades enligt tyska regler de övriga delägarna för fondens inkomster, medan fonden i det sistnämnda fallet var skattesubjekt enligt tyska regler. Skatterättsnämnden konstaterade i båda fallen att fonderna inte var juridiska personer och således inte skattesubjekt enligt ordinarie regler. De var – bland annat med hänsyn till placeringsinriktning – inte heller att se som utländska investeringsfonder, vilka är begränsat skattskyldiga enligt en särskild regel,⁴⁰ och inte heller kunde de med stöd av 2 kap. 2 § IL anses motsvara svenska värdepappersfonder. De tyska bolagen skulle därför beskattas som ägare av fastigheter-na respektive delägare i kommanditbolaget. HFD fastställde Skatterättsnämndens avgöranden.

Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att de tyska bolagen, som utgjorde ”legala ägare” också skulle ses som ägare vid beskattningen. Skatterättsnämnden motiverade inte sitt val mellan förvaltningsbolagen och de övriga delägarna. Avgörandet ger inte intryck av att Skatterättsnämnden reflekterat närmare över denna fråga. Exempelvis redovisas inte vilken vinstdelningsmodell som tillämpades mellan förvaltningsbolagen och de övriga delägarna, trots att detta borde ha betydelse för frågan vem som är rätt skattesubjekt för avkastningen av tillgångarna i fonderna. Om de övriga delägarnas rätt till inkomst exempelvis var begränsad till insatt kapital med tillägg för en viss avkastningsränta förefaller det rimligt att behandla förvaltningsbolaget som ägare. Om det istället är förvaltningsbolagets inkomst som är begränsad till ett visst förvaltningsarvode medan värdeförändringar på fondens tillgångar tillfaller de övriga delägarna är denna utgång inte alls lika given.

I detta sammanhang kan också nämnas att Kammarrätten i Sundsvall i avgöranden om återbetalning av kupongskatt den 7 februari 2013 i mål nr 947-11, 1747-11 och 1748-11 ansåg att förvaltarna av brittiska pensionsfonder upprättade som trustar var att se som utdelningsberättigade i kupongskattelagens mening.⁴¹

Såväl förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden som HFDs avgöranden och kammarrättsavgörandet om återbetalning av kupongskatt avser olika former av utländska fonder för kollektiva investeringar. Enligt Stabergs bedömning är det ett etablerat synsätt att förvaltaren (det vill säga

⁴⁰ 6 kap. 10 a § IL.

⁴¹ Mål nr 1747-11 och 1748-11 har överklagats till HFD, men beslut om prövningstillstånd har ännu inte meddelats. Mål nr 947-11 har inte överklagats.

trustee när det är fråga om en fond i form av en trust) i sådana fonder utgör rätt skattesubjekt för avkastning av egendomen i fonden om fonden inte utgör en utländsk juridisk person och inte heller motsvarar en svensk investeringsfond.⁴²

Ett intressant mål i detta sammanhang är även RÅ 2000 ref. 28. I detta avgörande, som är ett överklagat förhandsbesked, hade en arbetsgivare (bildaren) fört över medel till en ”pension trust” motsvarande kapitalvärdet av de anställdas intjänade pensionsrätt. Enligt villkoren i trustförordnandet åtog sig förvaltaren att ur trustegendomen tillhandahålla de anställda de pensionsförmåner som de var berättigade till. När en anställd slutade sin anställning eller gick i pension skulle förvaltaren använda en erforderlig del av trustegendomen för att betala en premie avseende en försäkring på den anställdes liv, varvid förvaltarens åtagande gentemot den anställde skulle upphöra. HFD tog bland annat ställning till frågan om arbetsgivaren kunde anses ha avskiljt överförda medel på ett sådant sätt att avdragsrätt uppkom. Enligt Skatterättsnämnden (HFD gjorde samma bedömning) bibehöll arbetsgivaren ett visst mått av inflytande över trustförvaltningen, men med hänsyn till att kapitalet inte kunde återvinnas eller användas för andra syften än de i trusturkunden angivna ansågs kravet på avskiljande vara uppfyllt. Arbetsgivaren fick därför avdrag för sina pensionskostnader redan i samband med överföringen av medel till trusten. HFD tog också ställning till i vad mån den nya pensionsordningen skulle utlösa tjänstebeskattnings för den anställde (det vill säga förmånstagaren) och vid vilken tidpunkt eventuell beskattning skulle ske. Eftersom den försäkring som skulle förvärfvas var en kapitalförsäkring och utfallande belopp således var skattefria menade HFD att det återstod att beskatta den anställde antingen i anledning av arbetsgivarens överföring av medel eller vid förvärvet av försäkringen. HFD anförde vidare att eftersom den anställde saknade möjlighet att förfoga över de medel som förts över till trusten skulle en beskattning redan vid överföringstidpunkten strida mot dåvarande bestämmelser om att beskattning ska ske det år då inkomsten är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd.⁴³

42 Staberg, a.a., s. 102.

43 Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen var detta framför allt förhållandet då ”inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare”.

I stället skulle den anställde förmånsbeskattas med ett belopp som motsvarande erlagd försäkringspremie när försäkringen köptes.

Det kan noteras att HFD, till skillnad från Skatterättsnämnden, konsekvent beskriver situationen som om trusten hade rättskapacitet. HFD skriver att medlen ska förvaltas av trusten, att trusten svarar gentemot den anställde, att arbetsgivaren garanterar gentemot trusten och att trusten ska förvärva en försäkring. Skrivningarna ger intryck av att HFD – som inte för något resonemang om att en trust enligt svensk rätt skulle kunna anses vara en juridisk person trots dess avsaknad av rättskapacitet i den stat där den hör hemma – inte riktigt förstått hur trustkonstruktionen fungerar. HFD tog emellertid inte ställning till om trusten i sig kunde ses som ett skattesubjekt, så detta fick troligen inte några konsekvenser för utgången i målet.

Av rättsfallet framgår att bildaren ansågs ha avskiljt överförda medel. Vidare framgår att förmånstagaren inte skulle bli beskattad löpande för avkastning av trustegendomen, men däremot skulle bli beskattad för erlagd premie när en livförsäkring på hans liv köptes. Frågan är vem som kan anses vara ägare och rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen under tiden mellan överföringen av medel och förvärvet av försäkringen. HFD tog inte uttryckligen ställning till denna fråga. Vad gäller förmögenhetsbeskattningen konstaterade HFD dock att den anställde inte var ägare av tillgångarna i trusten och inte heller kunde anses i övrigt ha rätt till avkastning av egendomen så att han skäligen borde betraktas som tillgångens ägare.⁴⁴ Vid denna bedömning beaktade HFD att den anställdes förmåner enligt den nya pensionsordningen skulle bortfalla om han avled under sin tid som anställd samt att värdet av den försäkring som skulle tecknas med honom som förmånstagare var oberoende av avkastningen på de av trusten förvaltade medlen. Även om HFD inte uttryckligen tog ställning ifråga om beskattningen av avkastningen av trustegendomen följer av avgörandet att förmånstagaren inte sågs som ägare och skattskyldig för avkastning av trustegendomen, på annat sätt än att förmånstagaren skulle bli beskattad för avkastningen i den mån den ingår i den premie som erläggs för den utländska pensionsförsäkringen.⁴⁵

Eftersom varken bildaren eller den anställde sågs som ägare av trustegendomen skulle – om ovanstående analys, innebärande att en trust som

44 Jfr 8 § 1 st. 5 lagen om förmögenhetsskatt.

45 Jfr Bäck, a.a., s. 9.

saknar rättskapacitet inte är skattesubjekt, är riktig – återstå att se förvaltaren som rätt skattesubjekt för avkastningen av trustegendomen. Alternativt skulle man kunna dra slutsatsen att svensk rätt inte ger grund för att beskatta någon för avkastningen. Det finns dock anledning att vara försiktig med att dra några generella slutsatser om skattekonsekvenserna av en trustbildning med utgångspunkt i detta rättsfall, eftersom det till skillnad från de flesta andra trustsituationer rörde sig om en för pensionsändamål inrättad trust och därtill hörande skattefrågor i samband med anställning.

4.3.4 *Förmånstagaren som skattesubjekt*

Eftersom de ekonomiska fördelar som är förknippade med trustegendomen tillkommer förmånstagaren ligger det enligt min mening närmast till hands att se förmånstagaren som rätt skattesubjekt för avkastning.

Av stort intresse i detta sammanhang är RÅ 2008 not. 94. Målet är ett förhandsbesked som gällde en svensk ishockeyspelare som var bosatt och verksam i Kanada. Enligt en överenskommelse med ishockeyklubben där han var anställd skulle en del av hans lön sättas av till en trust. Såvitt kan förstås (avgörandet i Skatterättsnämnden är anonymiserat och delar av motiveringen är dold) beskattas förvaltaren enligt kanadensisk lagstiftningen för den löpande avkastningen av trustegendomen. Förmånstagaren beskattas där också när förvaltningen upphör varvid förmånstagaren får tillgodoräkna sig den tidigare betalda skatten. Förmånstagaren ställde bland annat frågor om vilka skattekonsekvenser som skulle uppkomma om han flyttar till Sverige och är obegränsat skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för upplösning av trusten. Skatterättsnämnden ansåg att förmånstagaren (i enlighet med ett tidigare lämnat förhandsbesked) skulle anses som ägare till trustegendomen och att en upplösning av trusten efter det att förmånstagaren blivit obegränsat skattskyldig i Sverige därför inte skulle medföra några skattekonsekvenser för honom.

I HFD argumenterade Skatteverket för att förmånstagaren inte skulle ses som ägare till trustegendomen, eftersom han saknade möjlighet att förfoga över den. Skatteverket menade att förmånstagaren istället skulle anses ha en fordran på trusten under den tid förvaltningen pågick och att denna byttes ut mot trustegendomen vid trustens upplösning så att en kapitalvinst motsvarande värdeökningen under förvaltningstiden uppkom. Förmånstagaren argumenterade å sin sida för att trustförhållandet närmast var att jämställa med diskretionär kapitalförvaltning där han var att se som ägare till de tillgångar som fanns i trusten. Ett sådant synsätt

skulle innebära att ingen förändring av ägandet av trustegendomen sker vid upplösning av trustförhållandet. Det enda som sker är att han själv tar över förvaltningen av sina tillgångar.

HFD uttalade följande.

”Regeringsrätten konstaterar att det av utredningen i målet inte framgår annat än att den så kallade trusten utgör ett enligt utländsk skattelagstiftning anvisat arrangemang, som en professionell idrottsutövare kan komma överens om med sin arbetsgivare att tillämpa, för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsman till dess att den aktiva karriären avslutats. Det är alltså inte fråga om en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel. Regeringsrätten gör även i övrigt samma bedömning som Skatterättsnämnden.”

Såvitt kan förstås menade HFD att förmånstagaren redan genom arbetsgivarens avsättning av medel till trusten blev ägare av trustegendomen. Han var således ”rätt skattesubjekt” för avkastning av egendomen redan från början. Utgången är enligt min uppfattning rimlig, eftersom värdeförändringar på egendomen tillfaller förmånstagaren. Om förmånstagaren skulle ha varit obegränsat skattskyldig under hela den tid som föregick trustens upplösning skulle han vad jag förstår ha blivit beskattad löpande för avkastningen. Beskattning av förmånstagaren förutsätter dock att det är möjligt att identifiera vem som är berättigad till trustegendomen.

En viktig fråga om förmånstagaren ska anses vara rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen är när beskattningstidpunkten inträder, särskilt som en förmånstagare som saknar möjlighet att förfoga över trustegendomen ofta kan sakna skatteförmåga till dess att utbetalning skett.

Vilken beskattningstidpunkt som gäller för avkastningen är beroende av vad för slags inkomster som trustegendomen genererar. I inkomstslaget kapital gäller enligt 41 kap. 8 § 1 st. § IL som generell princip att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras. Om det är fråga om inkomster som omfattas av huvudregeln och förmånstagaren saknar möjlighet att förfoga över de tillgångar som är under förvaltning torde beskattning av avkastningen ske först vid utbetalning. För exempelvis kapitalvinster och bankräntor kan tidigare beskattningstidpunkter dock gälla.⁴⁶

Beskattning av en förmånstagare kan aktualiseras även om förmånstagaren är begränsat skattskyldig. Om trustegendomen exempelvis inne-

⁴⁶ Jfr 44 kap. 26 § IL och 41 kap. 8 § 2 st. IL.

fattar aktier i ett svenskt aktiebolag bör en identifierad förmånstagare enligt min uppfattning i allmänhet kunna ses som utdelningsberättigad i kupongskattelagens mening, oavsett om förvaltaren är registrerad som innehavare av aktierna.⁴⁷ I förarbetena till kupongskattelagen uttalas att den som är förvaltarregistrerad och formellt kan göra anspråk på att få utdelningen sig tillsänd inte ska anses som utdelningsberättigad i kupongskattelagens mening, vilket talar emot att beskatta förvaltaren.⁴⁸

Liksom ovan refererade RÅ 2000 ref. 28 avser RÅ 2008 not. 94 skattefrågor i samband med anställning och till skillnad från vad som normalt är fallet hade förmånstagaren medverkat till avsättningen av medel genom att komma överens med arbetsgivaren om detta, vilket gör att det finns anledning att vara försiktig med att dra generella slutsatser om trusters på grundval av avgörandet. Dessutom var omständigheterna i rättsfallet enkla på det sättet att det endast fanns en förmånstagare och att det följaktligen redan vid överföringen av medel från bildaren stod klart vem medlen skulle tillfalla. Bedömningen blir mycket mer komplicerad om förmånstagarna är generiskt bestämda eller om förvaltaren har frihet att bestämma hur trustegendomen ska fördelas mellan flera potentiella förmånstagare.

Om förmånstagarna är generiskt bestämda och det inte går att fastställa vem som kommer att få del av trustegendomen eller hur trustegendomen ska fördelas mellan förmånstagarna är det tveksamt om någon förmånstagare kan anses vara rätt skattesubjekt. Snarare tyder rättspraxis på att avsaknaden av en ovillkorad rätt till en andel av trustegendomen utesluter förmånstagaren som rätt skattesubjekt. Exempelvis blev förmånstagaren i ovan refererade RÅ 2000 ref. 28, där en ovillkorad rätt till en andel av trustegendomen saknades, inte beskattad löpande för avkastning av trustegendomen. Om bildaren har avskiljt egendomen är det knappast heller möjligt att beskatta denne för avkastningen av trustegendomen. Då återstår att beskatta förvaltaren, att betrakta trusten som ett eget skattesubjekt eller att ingen kan beskattas för avkastningen av trustegendomen. Som framgått ovan är det min uppfattning att det saknas laglig grund för att behandla en trust som saknar rättskapacitet som ett skattesubjekt och

47 Jfr dock ovan nämnda domar från Kammarrätten i Sundsvall den 7 februari 2013 i mål nr 947-11, 1747-11 och 1748-11 där förvaltarna i brittiska pensionsfonder upprättade som trusters ansågs vara utdelningsberättigade i kupongskattelagens mening.

48 Prop. 1970:134, s. 53.

det är också tveksamt om förvaltaren kan behandlas som ägare. Det sistnämnda alternativet, det vill säga att ingen skulle bli beskattad för avkastning av trustegendomen, är förstås inte tillfredställande ur likformighets-synpunkt, men är kanske en konsekvens av att det saknas lagreglering som ger stöd för att beskatta någon för avkastningen. Enligt min mening finns anledning att överväga lagstiftning på detta område.

5 BESKATTNING FÖR UTBETALNING UR TRUSTEGENDOMEN

För en person som tar emot betalningar av medel ur trustegendomen uppkommer frågan om mottagna medel – oavsett om betalningarna hänför sig till den ursprungliga trustegendomen eller avkastning av trustegendomen efter trustens bildande – är skattepliktig inkomst och, i så fall, hur denna inkomst ska beskattas. Om personen ifråga är en fysisk person som är (i) bosatt i Sverige, (ii) stadigvarande vistas i Sverige eller (iii) har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här är som utgångspunkt alla inkomster skattepliktiga, oavsett om de härrör från Sverige eller från utlandet.⁴⁹ En grundläggande förutsättning för skattskyldighet är dock att det är fråga om en inkomst. Vidare gäller att vissa inkomster är skattefria enligt särskilt stadgande, till exempel gåva, testamente och arv.⁵⁰

Skatteverket har i ett ställningstagande framfört uppfattningen att utbetalningar från en familjetrust till en obegränsat skattskyldig fysisk person ska behandlas som utbetalningar från en familjestiftelse.⁵¹ Uttrycket ”familjetrust” definieras inte i ställningstagandet, men eftersom man med uttrycket familjestiftelse brukar mena en stiftelse vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer (jfr 10 kap. 6 § IL) får antas att Skatteverket avser en trust som enligt de villkor som överenskommit mellan bildaren och förvaltaren innebär att inkomster hänförliga till trustegendomen ska betalas till en viss familj, vissa familjer eller bestämda personer som förmånstagare.

Synsättet innebär att utbetalningar från en sådan trust normalt ska beskattas som inkomst av tjänst, eftersom utbetalning eller förmån från

49 3 kap. 3 § IL och 3 kap. 8 § IL.

50 8 kap. 2 § IL.

51 Skatteverkets ställningstagande den 21 december 2012, dnr 131 827059-12/111.

en familjestiftelse enligt 10 kap. 6 § IL ska behandlas som periodiskt understöd och sådant understöd enligt 10 kap. 2 § IL beskattas som tjänsteinkomst. Periodiska understöd ska dock enligt 11 kap. 47 § IL inte tas upp till den del givaren inte får dra av det utbetalade beloppet, vilket enligt 62 kap. 7 § IL är fallet beträffande utbetalningar till mottagare som är under 18 år eller som inte avslutat sin utbildning. Vid bedömningen av om avdragsrätt föreligger för givaren ska en utländsk givare enligt rättspraxis behandlas som om den hade omfattats av svenska regler.⁵² Det innebär att utbetalningar från en utländsk stiftelse vars inkomster ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer, som sker till en person som fyllt 18 år och har avslutat sin utbildning, typiskt sett ska beskattas som inkomst av tjänst.

Om utbetalningar ur trustegendomen ska behandlas som utbetalningar från en familjestiftelse och förmånstagaren är begränsat skattskyldig i Sverige bör detta synsätt dock innebära att det saknas grund för beskattning i Sverige av förmånstagaren.⁵³

Skatteverket menar sig få stöd för sin uppfattning i RÅ 2000 ref. 28 där HFD enligt Skatteverket ”erkände ... trusten som någon form av rättsfigur trots att den saknar rättskapacitet och därmed inte är en juridisk person”. Enligt Skatteverket ger RÅ 2000 ref. 28 ”stöd för att trusten ska bedömas mot bakgrund av den svenska rättsfigur som trusten närmast motsvarar”, vilket enligt Skatteverket är en stiftelse, om trusten är oåterkallelig och förmögenheten är avskiljd från stiftaren. Det saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse för bedömningen om en trust kan jämföras med en stiftelse att trusten inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person.

En grundläggande premiss för den slutsats Skatteverket drar är att uttrycket ”stiftelse” i 10 kap. 6 § IL kan anses omfatta trustar, eftersom denna bestämmelse utgör den rättsliga grunden för att behandla utbetalningar och förmåner som periodiskt understöd. Enligt 2 kap. 2 § IL ska de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen omfatta också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I 10 kap. 6 § IL talas inte om ”svenska stiftelser”, vilket innebär att även utländska motsvarigheter till svenska stiftelser omfattas av bestämmelsen.

⁵² RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626.

⁵³ 3 kap. 18–20 §§ IL *e contrario*.

Är en trust en utländsk företeelse som motsvarar en svensk stiftelse såvitt gäller utbetalningar ur trustegendomen? Det som kan tala för att så är fallet är att såväl trusters som stiftelser är exempel på så kallade egendomsbindningar, det vill säga det att egendom bundits vid ett ändamål och anförtrotts åt en förvaltare. Som anförts inledningsvis används trusters och stiftelser dessutom för delvis samma ändamål. Samtidigt kan konstateras att det finns väsentliga skillnader.

Frågan är vad som krävs för att en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en viss svensk företeelse. Denna jämförelse innefattar två aspekter, nämligen dels vilka egenskaper hos företeelsen som är relevanta för jämförelsen, dels hur stor överensstämmelsen mellan de relevanta egenskaperna måste vara för att företeelserna ska anses motsvara varandra.

I förarbetena till inkomstskattelagen uttalas följande i denna fråga.

”Vad som skall bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL. För att nämna samfundets exempel, stiftelse, så avses utländska juridiska personer som enligt det aktuella landets lagstiftning motsvarar vad som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse. Detta oavsett hur den juridiska personen benämns i utlandet. Man måste därför se detta ur såväl svenskt som utländskt perspektiv. Remissinstanserna har naturligtvis rätt när de framhåller att detta inte är helt enkelt. Man kan ju inte kräva att det skall vara en absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen. När det gäller t.ex. insamlingsstiftelser bör en utländsk insamlingsstiftelse kunna anses motsvara en svensk sådan även om stiftelseförordnandet inte är undertecknat av stiftarna – vilket krävs enligt 11 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen (1994:1220) – om det inte krävs enligt utländsk rätt. Men var dessa gränser går kan inte regleras i lag utan får lösas i praxis.”⁵⁴

Enligt detta uttalande kan alltså ”utländska juridiska personer som enligt det aktuella landets lagstiftning motsvarar vad som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse” inordnas under uttrycket stiftelse i inkomstskattelagen, oavsett att vissa formaliakrav som framgår av stiftelselagen inte är uppfyllda. Uttalandet ger stöd för att stiftelseliknande företeelser i kontinental-europeiska rättsordningar, såsom exempelvis en tysk *Stiftung*, omfattas av uttrycket stiftelse i inkomstskattelagen. Uttalandet ger däremot enligt min bedömning inte stöd för att inordna en trust som inte är en juridisk person

54 Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22

under uttrycket stiftelse. Snarare ger uttalandet – läst motsatsvis – intryck av att trustar inte omfattas.

Vad gäller frågan hur stor överensstämmelsen måste vara för att en utländsk företeelse ska anses motsvara en viss svensk företeelse, uttalas i förarbetena till inkomstskattelagen att det ”inte [är] möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen skall överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna”, utan att detta ”måste bli beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om”.⁵⁵ Uttalandet ger inte mycket vägledning.

HFD har i flera rättsfall – med hänvisning till 2 kap. 2 § IL – tagit ställning till om olika slags utländska företeelser motsvarar svenska företeelser och därigenom omfattas av termer och uttryck i inkomstskattelagen. Vid bedömningen av om en trust är en utländsk företeelse som motsvarar en svensk stiftelse är det givetvis av intresse att undersöka vilka omständigheter HFD lagt till grund för sin analys.

Ett belysande rättsfall i detta avseende är RÅ 2009 ref. 100. Frågan i målet var om den ryska företagsformen obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost’ju (”OOO”) vid tillämpningen av reglerna om näringsbetingade andelar kunde anses motsvara ett svenskt aktiebolag. HFD tog därvid fasta på att delägarna i ett OOO inte är personligen ansvariga för bolagets skulder och att OOO även i övrigt till stor del överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Den omständigheten att delägarna i ett OOO inte har aktier utan procentuella andelar i bolaget och att delägare kan uteslutas ansågs sakna betydelse i sammanhanget. HFD drog slutsatsen att ett OOO vid en civilrättslig jämförelse fick anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Med hänvisning till att syftet med reglerna om näringsbetingade andelar var att undvika beskattning i flera bolagsled uttalade HFD vidare att det krävdes att OOO är ”inkomstskattesubjekt i hemlandet”. Enligt de uppgifter som hade lämnats i målet var så fallet. Mot denna bakgrund fann HFD att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar.

Av domen framgår att utgångspunkten är en civilrättslig jämförelse mellan den utländska och den svenska företeelsen, men att även skatterättsliga aspekter kan vägas in när detta motiveras av syftet med de regler där termen eller uttrycket används.

⁵⁵ Prop. 1999/200:2, del 1, s. 519.

Ett annat intressant mål är RÅ 2003 not. 67 där en fråga var om en tysk fastighetsfond kunde anses motsvara en svensk värdepappersfond. Skatterättsnämnden uttalade följande.

”Ifrågavarande fastighetsfonder liknar i många hänseenden svenska värdepappersfonder. En väsentlig skillnad är dock att fastighetsfonderna i första hand är inriktade på förvärv av fastigheter. En svensk värdepappersfond kan nämligen enligt 1 § VPLF investera i endast fondpapper och andra finansiella instrument.”

Skatterättsnämnden ansåg att fastighetsfonden inte motsvarade en svensk värdepappersfond. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. I detta fall verkar HFD ha baserat sin slutsats att företeelserna inte motsvarade varandra på de skillnader som fanns i den civilrättsliga regleringen av placeringsinriktningen.

Svenska stiftelser används för ändamål som delvis överlappar ändamålen med trustar och det är i båda fallen fråga om egendomsbindningar. Det finns följaktligen likheter i funktionellt hänseende. Den civilrättsliga regleringen av trustar skiljer sig dock väsentligt åt från regleringen av stiftelser i Sverige, bland annat genom den grundläggande skillnaden att trustar till skillnad från stiftelser typiskt sett inte är juridiska personer. Det finns även andra civilrättsliga skillnader, såsom att trustförvaltning endast kan inrättas för en begränsad tidsperiod (såvida det inte är fråga om en trust inrättad för välgörande ändamål), medan någon motsvarande begränsning inte gäller för stiftelser.⁵⁶ Dessutom är en trust normalt inte ett skattesubjekt i den jurisdiktion där den hör hemma, medan stiftelser däremot brukar vara skattesubjekt. Enligt min bedömning är dessa skillnader så stora att en trust inte kan anses som en sådan utländsk företeelse som motsvarar en svensk stiftelse.

I detta sammanhang kan även nämnas ett äldre avgörande, RÅ 1942 ref. 21, där utbetalning ur trustegendom sågs som utbetalning ur ett under särskild förvaltning ställt kapital och inte som utbetalning från en stiftelse.

⁵⁶ Denna princip benämns ”the rule against perpetual trusts”, se t.ex. Pettit, a.a., s. 222. Därutöver finns en regel kallad ”the rule against perpetuities” som innebär att utbetalning enligt trustförordnandet måste ske inom en viss tidsperiod, se t.ex. Pettit, a.a., s. 221–222. För stiftelser gäller enligt 2 § 1 st. StL istället att egendomen ska avskiljas för att förvaltas varaktigt. Någon övre tidsgräns finns inte.

Bedömningen att utbetalning ur trustegendom inte ska ses som utbetalning från en familjestiftelse underbyggs också av de inkonsekvenser som uppkommer om en trust jämförelsesvis med en svensk stiftelse när det är fråga om utbetalningar ur trustegendomen samtidigt som den inte behandlas som skattesubjekt för avkastning av trustegendomen på grund av att den inte är en utländsk juridisk person (jfr avsnitt 4.4.2 ovan).

Om exempelvis trustens förmånstagare anses som rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen kan ifrågasättas om efterföljande utbetalningar till förmånstagaren överhuvudtaget utgör inkomst, eftersom förmånstagaren redan behandlas som ägare av tillgångarna och förmånstagarens förmögenhet således inte ökar utan endast omdisponeras genom utbetalningarna. Det förefaller inkonsekvent att först beskatta förmånstagaren för avkastning av trustegendomen och att sedan beskatta förmånstagaren en gång till för samma belopp när utbetalning av den ackumulerade avkastningen sker. Ovan refererade avgörande i RÅ 2008 not. 94 ger tvärtom stöd för att utbetalning ur trustegendom till en person som redan dessförinnan i skatterettsligt hänseende setts som ägare av egendomen är att betrakta som en ”icke-händelse”.

Om trustegendomen istället anses ha kvarstått hos bildaren, till exempel om bildaren även efter bildandet kan disponera över trustegendomen genom att sätta in sig själv som förmånstagare, borde utbetalningar ur trustegendomen vara att se som överföringar direkt från bildaren till förmånstagaren. Om bildaren inte får någon motprestation från förmånstagaren kan sådana överföringar vara att se som gåva eller arv.⁵⁷ Även i detta fall skulle det vara inkonsekvent att behandla bildaren som ägare av trustegendomen vad gäller avkastningen, men beskatta förmånstagaren för utbetalningar som om dessa skett från en stiftelse.

Om det är fråga om en trust som är en juridisk person och bildaren anses ha avhållit sig egendomen på ett sådant sätt att förfoganderätten över tillgångarna upphört är situationen givetvis en annan. I ett sådant fall är det möjligt att en överföring till trusten från bildaren genom gåva eller testamente förlorar sin karaktär av gåva eller testamentariskt förordnande

57 Samma bedömning görs av Sundgren, a.a. 1997, s. 20, och Silfverberg, a.a. 2002, s. 63–64. Jfr även Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 december 2011 (dnr 71-11/D, ej överklagat), där sökandena, som hade medverkat i bildandet av en utländsk stiftelse, inte beskattades för utbetalning från stiftelsen, eftersom de i tidigare meddelade domar hade ansetts som ägare av aktier som tillförts stiftelsen och beskattats för utdelning på aktierna.

och att en utbetalning ur trustegendomen blir beskattad som periodiskt understöd.⁵⁸

Om förvaltaren anses som rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen aktualiseras också frågan om tillgångar som placeras i trust av en givare eller arvlåtare behåller sin karaktär av gåva eller arv när de tillfaller förmånstagaren eller om förmögenhetsöverföringen ändrar karaktär och omvandlas till skattepliktig inkomst.

6 SLUTSATSER

Som framgår ovan finns många frågetecken kring beskattningen i samband med trustar. En grundläggande fråga är om en trust kan behandlas som skattesubjekt. Såvitt gäller trustar som inte har rättskapacitet i den jurisdiktion där de hör hemma är svaret enligt min uppfattning att lagstiftningen inte medger det. För att en trust som förvaltas utomlands ska kunna ses som ett skattesubjekt krävs att den utgör en utländsk juridisk person enligt den definition som ges i inkomstskattelagen. Villkoren i denna definition ska enligt uttryckligt stadgande bedömas mot bakgrund av rättsordningen i den stat där trusten hör hemma. Om trusten saknar rättskapacitet enligt denna rättsordning skulle det stå i strid med lagtextens ordalydelse att behandla den som en utländsk juridisk person. Skatteverket förefaller göra samma bedömning, om än uttryckt i mer försiktiga ordalag. Därmed återstår frågan vem som istället ska beskattas för avkastning av trustegendomen.

Vad gäller bedömningen av vem som ska beskattas för avkastning av trustegendomen är den begränsade rättspraxis som finns ganska spretig och ger inte grund för några säkra slutsatser om rättsläget. I de fall där bildaren har bibehållit en möjlighet att ta tillbaka trustegendomen är det

58 Jfr HFD 2013 ref. 28 där utbetalning ur ett deponerat kapital som ansågs uppfylla kraven i stiftelselagen för etablerandet av en stiftelse behandlades som periodiskt understöd. Eftersom utbetalningar enligt förordnandet skulle ske till testatorernas barn och barnbarn ansågs bestämmelsen i 10 kap. 6 § IL vara tillämplig och utbetalningarna behandlades som periodiskt understöd. Jfr även Skatterättsnämndens förhandsbesked i RÅ 2010 not. 4 i vilket en trust som enligt amerikansk rätt behandlades som en juridisk person och var ett skattesubjekt ansågs överensstämma med en familjestiftelse enligt inkomstskattelagen. Skatterättsnämnden hänvisade till RÅ 1998 ref. 28 där HFD slog fast att en utskiftning från en stiftelse inte kunde ses som en gåva, eftersom stiftelsen hade agerat utan gåvoavsikt, och inte heller kunde ses som en förnyad gåva från stiftaren, utan istället skulle behandlas som ett periodiskt understöd. Skatterättsnämnden drog samma slutsats beträffande utbetalningen ur trustegendomen. HFD undanröjde dock Skatterättsnämndens förhandsbesked.

dock troligt att bildaren kan ses som rätt skattesubjekt för avkastningen. Om det finns en identifierad förmånstagare och det står klart vilken andel av trustegendomen som tillkommer förmånstagaren kan sannolikt förmånstagaren istället beskattas för avkastningen. Om trustkonstruktionen används för kollektiva investeringar kan praktiska överväganden tala för att förvaltaren istället ska beskattas för avkastningen, även om ett sådant synsätt nog skulle avvika från sedvanliga grunder för att bedöma vem som är rätt skattesubjekt för en inkomst.

När det gäller utbetalningar ur trustegendomen är Skatteverkets uppfattning att sådana utbetalningar ska beskattas som periodiskt understöd om inkomst från trustegendomen enligt villkoren för trusten ska betalas till en viss familj, vissa familjer eller bestämda personer. Enligt min bedömning är den rättsliga analys som ligger till grund för ställningstagandet inte övertygande. Skillnaderna mellan trustar och svenska stiftelser är enligt min mening så stora att uttrycket stiftelse i inkomstskattelagen inte kan anses omfatta trustar. Bedömningen av hur utbetalningar ska beskattas bör istället göras mot bakgrund av en bedömning av vem som ska beskattas för avkastning av trustegendomen.

Om bildaren eller förvaltaren ses som rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen bör en utbetalning behandlas som en överföring från bildaren eller förvaltaren till förmånstagaren. Hur och om en sådan överföring ska beskattas beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Om det exempelvis är fråga om en överföring från en arbetsgivare till en anställd som är förmånstagare kan det bli fråga om beskattning i inkomstslaget tjänst. Om det däremot är fråga om en benefik överföring från bildaren till förmånstagaren kan inkomsten vara skattefri.

Om förmånstagaren behandlas som rätt skattesubjekt för avkastning av trustegendomen bör en utbetalning ur trustegendomen inte få några skatterättsliga konsekvenser, eftersom det i skatterättsligt hänseende endast är fråga om en omdisponering av förmånstagarens förmögenhet och inte en förmögenhetsöverföring.

Med hänsyn till de stora värden som finns placerade i trust och det ökade antalet svenska beröringspunkter med trustar skulle klargörande avgöranden på detta område vara högst välkomna. Som alternativ kan lagstiftning om hur man skatterättsligt ska hantera trustar övervägas.

Lagstiftning skulle förslagsvis kunna införas som innebär att förvaltaren blir ansvarig för att betala skatt på avkastning av trustegendomen, åtminstone i de fall där det inte går att identifiera vem som kommer att

få del av trustegendomen och i vilken mån. Det kan vara svårt att avgöra i vilken mån en specifik förmånstagare i en krets av potentiella förmånstagare i slutändan får del av trustegendomen, men detta problem uppkommer inte vad gäller förvaltaren. Dessutom har förvaltaren skatteförmåga, eftersom förvaltaren bör kunna använda medel ur trustegendomen för att betala skatt som är hänförlig till avkastning på trustegendomen.

Kanske vore det också rimligt att genom uttrycklig lagstiftning jämställa utbetalningar ur en trustegendom med utbetalningar från en stiftelse, så att en högre grad av likformighet i beskattningen av de båda formerna av egendomsbindningar säkerställs. Å andra sidan kan hävdas att det vore rimligt om utbetalningar jämställs med arv eller gåva i de fall det är fråga om en fördröjd betalning av arv eller gåva från bildaren.

Genom lagreglering av dessa skattefrågor skulle förutsebarheten i beskattningen öka högst avsevärt. Med hänsyn till de stora värden som finns placerade i truster skulle en lagstiftningsinsats vara motiverad.

David Kleist är juris doktor i finansrätt och universitetslektor vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.