

14 Truster

14.1 Allmänt

Trustinstitutet är historiskt en mycket gammal anglo-saxisk företeelse, som går tillbaka till både korstågen och medeltiden. Trusten utgör en central del av den anglo-saxiska s.k. *equity-rätten* ("gå till kungs", ta bort vissa effekter av common law) och har sedan länge reglerats i engelsk rätt. Truster finns också i de övriga anglosaxiska common law-länderna USA, Canada, Australien och Nya Zeeland. Även i s.k. skatteparadis som t.ex. Jersey, Guernsey, Isle of Man, Liechtenstein, Labuan Island och Bahamas finns trustlagstiftning.

I svensk rätt (civil law) finns ingen reglering avseende truster. Trusten, vilken inte är någon person eller association i sig, kan i svensk rätt närmast jämföras med en stiftelse eller en familjestiftelse (foundation), men även med olika typer av förvaltare, samäganderätt eller tillskapad dold eller svävande äganderätt i egendom.

Haag-konventionen

Det finns en internationell reglering av trustinstitutet genom Haag-konventionen 1985 (*Convention on the Law applicable to Trusts and their Recognition*), som innehåller definitioner och fastställer regler om vilket lands lagstiftning som är tillämplig på trusten. Detta avtal har ratificerats av Cypern, Frankrike, Italien, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Storbritannien och USA, men inte av Sverige.

Romfördraget är enligt artikel 1.2 inte tillämpligt på truster. Däremot omfattas truster i engelsk rätt av *Statutory law*, *Common law* och *Equity law*. I *Statutory law* finns *Recognition of Trusts Act 1987*, vilken lag implementerar Haagkonventionen och även reglerar destinatärernas rättigheter, vilket inte görs i konventionen.

Olika rättsordningar kan gälla i olika länder, varför man bör ta del av respektive lands bestämmelser, föreliggande skatteavtal och bilaterala avtal samt praxis avseende truster.

14.2 Rättsverkningar i anglo-saxisk rätt

Trust

En *trust* bildas när någon person – fysisk eller juridisk – avsätter lös eller fast egendom eller rättigheter för något ändamål och överlåter egendomen med besittningsrätt till annan person, *truste* (kan även kallas *nominee*), vilken härigenom blir den lagliga (*the legal title holder*) ägaren (*trustee's legal ownership*) av egendomen, och som har uppdraget att förvalta egendomen. Trustee's legal ownership över egendomen innebär en rätt och en skyldighet att ta egendomen i besittning och förvalta denna på bästa sätt exempelvis genom att köpa, sälja, hyra ut, nyinvestera, underhålla egendomen samt driva in fordringar och betala skulder. Att ersätta den avsatta egendomen med annan egendom – surrogationsprincipen – kan ske så länge som ersättningsegendomen är identifierbar (*identifiable*). Trusteen ska alltså använda egendomen på bästa sätt eller i enlighet med avsättarens /stiftarens, *settlorn's* (eller *Grantorn's*), trusturkund (*trust-deed*) och ska tillgodose destinatärernas, (*beneficiaries*), intressen (*a fiduciary relationship*). Destinatärerna har endast en obligationsrätt (*a tie of equity*) gentemot trustee. Settlorn kan också överlämna anvisningar (*letter of wishes*) till trustee, vilka dock inte är bindande för denne. Settlorn kan även utse en *protector*, som har till uppgift att garantera att settlorns avsikter och instruktioner för trusten verkligen uppfylls och har vanligen också vetorätt i trustbesluten. Protectorn är således settlorns förlängda arm.

Trustee

Trustee får inte för egen räkning förbruka egendomen eller tillgodogöra sig denna på något sätt och avkastningen på egendomen tillhör destinatärerna. Kostnader förknippade med förvaltningen får tas ur egendomen eller avkastningen av denna. Den egendom som avsatts i trusten svarar inte för trustees gäld och destinatärerna har separationsrätt i trustees konkurs. Egendomen i trusten svarar inte heller för destinatärernas gäld och ingår således inte i deras konkurs.

En trust, som blivit rättsligt etablerad, är enligt engelsk rätt oåterkallelig (*irrevocable*). Skulle settlorn förbehållit sig rätt att egendomen helt eller delvis kan återgå till honom, medför detta, dels att trusten blir en nullitet, dels att han ska inkomstbeskattas för all avkastning av egendomen och att även han ska förmögenhetsbeskattas i Sverige.

En trust bildas genom en skriftlig överlåtelseförklaring i vilken specificeras ändamålet, egendomen och destinatärerna samt varaktigheten för trusten och dess egendom.

14.3 Olika typer av truster

Exempel på truster

Truster kan indelas i *expressed trusts (by act of the parties)*, dvs. truster som bildats av en stiftare genom skriftlig urkund och där egendomen överlämnats till trustee eller *implied trust*, som bildat genom lag eller är tillskapad av domstol eller av rättspraxis.

Implied trust består i sin tur av *resulting* och *constructive* samt *statutory trust*, vilka i och för sig är hänförliga till *private trust*.

Benefika truster indelas vanligen i *private* och *public/charitable trust*, vilka i princip motsvaras av familjestiftelser respektive allmännyttiga stiftelser. En viktig skillnad mellan dessa truster är att en *public trust* i princip är obegränsad i tiden när det gäller varaktighet medan en *private trust* är tidsbegränsad till en period av 21 år utöver perioden av en eller flera personers liv och 80 år i fall av gåva efter år 1964. Denna tidsgräns kallas *the perpetuity period* eller *the trust period*.

En *private trust* där avkastningen ska läggas till kapitalet och senare utbetalas till en destinatär kallas *accumulation trust*. En *private trust* kan också indelas i en *discretionary trust*, *fixed trust* och *bare trust*. I en *discretionary trust* kan trusteesn bestämma när och till vem som utbetalningen av trustens egendom ska ske och det är även möjligt att lämna öppet vem eller vilka inom en förmanstagarkrets ska erhålla förmåner och storleken av sådana förmåner.

Familjetrust

Det finns fyra kategorier av truster som vanligen används som familjetruster:

1. *Bare trusts* där destinatären har en omedelbar rätt till både trustegendomens avkastning och kapital.
2. *Fixed trusts* där destinatärerna är individuellt bestämda personer och deras rätt till trustegendomen eller andel av denna, s.k. *fixed interest*, är angiven i trusturkunden. Trustee har här ingen möjlighet att själv avgöra till vem eller hur egendomen eller avkastningen ska fördelas, utan måste följa trusturkunden.
3. *Interest in possession trusts* där en eller flera identifierade destinatärer äger rätt endast till trustegendomens avkastning eller del därav men inte till dess kapital.
4. *Discretionary trusts* där trustförordnandet inte specificerar den tänkta destinatärens eller gruppen av destinatärers rätt till trustegendomen utan där trusteesn ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som inom en definierbar

krets ska komma i åtnjutande av trustegendomens avkastning och/eller kapital.

Truster där det föreligger en kombination av att trustees befogenheter är inskränkta genom letter of wishes eller genom en protectors befogenheter är långtgående eller att settlorn själv kan vara destinatär, brukar kallas *limbo trusts*. I sådana fall kan egendomen inte ha ansetts lämna settlorns förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Truster utanför Storbritannien kallas *offshore trust* eller *non-resident trust*.

14.4 Problem för Sverige som non-trust land

I och med att Sverige saknar bestämmelser i intern skatterätt och inte har ratificerat Haagkonventionen 1985 uppstår skatterättsliga problem beträffande svenska skattesubjekts – fysiska eller juridiska personer – transaktioner med trusters.

OECD-modellavtal

Skatteavtalens betydelse avseende trustfrågan med utgångspunkt från OECD:s modellavtal kan diskuteras. Enligt artikel 1 i skatteavtalen sägs att avtalen ska tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. I punkt 2 av kommentarerna till artikel 3 sägs, att definitionen av uttrycket ”person” i punkten a) inte är uttömmande och bör förstås i en mycket vidsträckt betydelse. I bilaterala avtal med USA och Canada sägs uttryckligen att ”trust” är en ”person” enligt avtalen. Således synes trustee, som träder i trustens ställe, kunna uppfattas såsom ett skattesubjekt (jfr RÅ 2000 ref. 28) enligt i hemlandet gällande intern rätt. Dock bör nämnas, att Sverige inte har något skatteavtal med Guernsey.

Rättssubjekt

Trusten är enligt engelsk rätt inte någon juridisk person och saknar därför egen rättskapacitet. Trusteen beskattas i särskild ordning för trustegendomen, skilt från trusteeens egna egendom, under förutsättning att trusten är oåterkallelig. Vid utbetalning från trusten till destinatärerna beskattas i regel mottagarna och får då avräkna den av trusten erlagda skatten på det utdelade beloppet.

I USA och Canada utgör trusten som regel en egen juridisk person.

Svensk rätt

I den interna svenska skatterätten bör frågan om trustens rättssubjektivitet avgöras med ledning av hemlandets civilrättsliga regler (DsFi 1984:25, SOU 1988:45 samt RÅ 2000 ref. 28).

I 6 kap. 8 § IL finns en legaldefinition av begreppet utländsk juridisk person:

”Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om,

enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.”

En trust torde inte kunna anses utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 8 § IL. Denna bildning kan närmast jämföras med en svensk stiftelsebildning enligt 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220), dock är villkoren för en svensk stiftelse inte uppfyllda med avseende på att stiftelsen ska vara bildad enligt nämnda lag och att förvaltningen huvudsakligen ska utövas i Sverige. Trustförvaltaren, trustee, har vanligen sitt säte eller den huvudsakliga trustförvaltningen i ett land där common law tillämpas.

Vid taxeringen uppstår problem vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning samt vad avser avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader samt vid arvs- och gåvobeskattning. Därutöver saknas den nödvändiga insyn, kontroll och informationsutbyte, som behövs vid taxeringen. Vid en prövning av trustens rättsliga status ska man därför infordra trusturkunden, eventuellt letter of wishes, eventuella sidoavtal varav framgår om en protector är utsedd och dennes faktiska uppdrag och befogenheter samt om och när tillgångar har överförts och på vilket sätt. Jfr RÅ 1999 not. 20.

14.5 Beskattningsalternativ

14.5.1 Trusten

Självständig rättsbildning

Frågan är om egendomen kan anses avskild från settlorns förmögenhet på ett sådant sätt, att trusten ska kunna betraktas som en självständig rättsbildning. Detta förutsätter att trusten är oåterkallelig och att settlorn inte på något sätt kan komma i åtnjutande av avkastningen eller egendomen för egen del. Settlorn och beneficiären kan således inte vara en och samma person. Trusten måste alltså vara en private discretionary trust enligt föreliggande praxis eller en public/charitable trust för att kunna godtas som ett självständigt subjekt utomlands. Frågan om trustens ställning enligt svensk skatterätt är ännu inte avgjord i praxis. SRN har 2002-02-19 och 2002-10-15 avvisat tre ansök-

ningar om förhandsbesked avseende trusters skatterättsliga status i svensk skatterätt.

RÅ 2000 ref. 28, vari RR ansett att en överföring av pensionsansvar till en utländsk trust kan ske, synes tyda på att trusten ska bedömas efter de lagar och bestämmelser som gäller i trustens hemland och att trusten således får anses ha rättssubjektivitet och kan företa rättshandlingar med skatterättslig verkan på vissa transaktioner enligt svensk skatterätt.

Det får dock inte vara fråga om en gåva via trustee som mellanman till tredjeman, en gåva till destinatärerna eller en gåva som inte är fullbordad eller en giltig gåvoutfästelse. I dessa fall kommer gåvomottagaren att anses som ägare av egendomen och skattskyldig för avkastningen på egendomen samt bli skattskyldig till gåvoskatt. I dessa fall kan inte en trust anses som något självständigt rättssubjekt.

Om en trust med begränsad varaktighet och med en snäv destinatärskrets föreligger kan möjligen fråga bli om svävande äganderätt. En sådan trust får enligt svenska civilrättsliga bestämmelser – stiftelselagen (1994:1220) – anses motsvara en svensk stiftelse och i sådant fall en familjestiftelse. Om övriga förutsättningar för en discretionary trust är uppfyllda, dvs. att trustförordnandet inte specificerar destinatärernas rätt till trustegendomen utan att trustees ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som ska komma i åtnjutande av avkastning och/eller kapital avseende trustegendomen, kan en sådan trust anses utgöra ett självständigt subjekt i vissa länder.

När en discretionary trust med generiskt bestämda (en kategori) förmånstagare föreligger, bör med utgångspunkt från RÅ 2000 ref. 28 (se nedan) ett självständigt subjekt vara för handen, som har betydelse för vissa rättshandlingar inom svensk skatterätt.

14.5.2 Inkomstbeskattningen

En utomlands bildad trust som ses som ett självständigt subjekt beskattas inte i Sverige. I Sverige bosatta destinatärer beskattas i sådant fall endast för den mottagna avkastningen såsom inkomst av tjänst, beroende på omständigheterna, motsvarande lön eller periodiskt understöd (jfr RÅ 1942 ref. 21, RÅ 1953 ref. 31 och RÅ 1957 Fi 1096).

I RÅ 1999 not. 20 avvisade RR ett av SRN lämnat förhandsbesked, vari SRN ansåg att avkastning och realisationsvinster avseende trustens egendom ska beskattas hos förmånstagaren som var bosatt i Sverige och uppbar medel från trusten enligt reglerna i 10 kap. 2 § IL om periodiskt understöd. Enligt 11 kap. 47 § IL ska dock endast sådana periodiska understöd tas upp till beskatt-

ning för vilka givaren har medgetts avdrag. I 62 kap. 7 § IL anges de fall en juridisk person erhåller avdrag för periodiskt understöd. Om trusten i domicillandet är en juridisk person föreligger inga problem avseende destinatärens beskattning. Men om trusten inte är att anse såsom en självständig juridisk person i hemlandet, torde frågan om destinatärens beskattning fortfarande vara olöst med hänsyn till att RR undanröjde SRN:s förhandsbesked. Jfr. dock LR i Mariestads dom nedan.

Anses inte trusten som ett självständigt subjekt, beskattas i Sverige hemmahörande destinatär för avkastningen på trustens egendom såsom inkomst av kapital alternativt såsom inkomst av näringsverksamhet (jfr LR Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-1998).

En svensk arbetsgivare kan överföra pensionsutfästelser och pensionsansvar enligt 28 kap. 26 § IL till en discretionary trust (RÅ 2000 ref. 28) med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen, oavsett om fråga är om utfästelse för direktpension eller annat tjänstepensionslöfte. När det gäller överlåtna pensionsutfästelser ska dessa avse ett verkligt pensionsändamål och dessutom vara oantastbara utfästelser. En fråga som inte synes ha särskilt belysts i rättsfallet är huruvida löpande avsättningar för årligt intjänad pensionsrätt löpande kan överföras, avseende tidigare överförda pensionsutfästelser. En annan fråga är om RÅ 2000 ref. 28 är tillämpligt på fåmansföretag, när en överföring av pensionsutfästelser avser en eller flera delägare i företaget. Det kan även ifrågasättas om pensionsutfästelser kan upprättas för tidigare anställda och pensionsansvaret härför överlåtas till en trust.

En anställd beskattas såsom för löneförmån vid dagtecknandet (tillgänglig för lyftning) för en av en trust tecknad utländsk tjänstepensionsförsäkring (RÅ 2000 ref. 28), vilken enligt svensk skatterätt anses utgöra en kapitalförsäkring, när det förelåg ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande till den anställde. Frågan om den anställde också skulle ha blivit beskattad om ett återkalleligt förmånstagarförordnande skulle ha förelegat, behandlades inte i förevarande fall.

Frågan om och när en anställd beskattas i det fall en trust övertar pensionsutfästelser och inte tecknar någon försäkring är inte heller helt klar.

Skatteplanering

Det förekommer skatteplanering ur ett internationellt perspektiv bland annat i fråga om överlåtelser av pensionsutfästelser enligt 28 kap. 26 § IL till truster och bildandet av truster för att åstadkomma en samlad pensionspolicy i internationella koncerner. SRN har 2002-02-19 avvisat en ansökan om förhandsbesked hur

beskattning av trusten och dess tillgångar ska ske i en världs-omspännande koncern, om avdragsrätt föreligger för respektive koncernbolag för överföring av medel till trusten, om avkastningsskatt på utländsk av trusten tecknad pensionsförsäkring ska utgå och hur beskattning av de anställda för pensionsförmåner ska ske.

Truster används också för generationsskiftesplanering i aktiebolag, varvid företagsägaren säljer in sitt företag till trusten som sedan förvaltar tillgångarna för att i sinom tid utbetala medel till destinatärerna i lågskatteland.

14.5.3 Förmögenhetsbeskattning

En trust som utgör ett självständigt rättssubjekt kan inte bli skattskyldig till förmögenhetsskatt. Däremot kan den som har rätt till avkastningen, destinatären, vara förmögenhetsskattskyldig enligt 8 § 1 och 3 st. SFL. Enligt 8 § 3 st. SFL ska "annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa" anses som familjestiftelse i detta sammanhang (prop. 1996/97:117 s. 89). Jfr. LR Mariestad dom 2000-02-02, mål nr 486-1998.

Om rätten till avkastningen eller egendomen i en fixed eller bare trust tillkommer beneficiären/destinatären ska denne enligt 8 § SFL också beskattas för trustens avkastning.

En limbo trust kan inte anses utgöra skattepliktig trust hos en trustee, utan ska beskattas hos settlorn.

14.5.4 Avkastningsskatt

I RÅ 2000 ref. 28 gällde frågan om en anställd skulle anses skattskyldig till avkastningsskatt för en utländsk pensionsförsäkring, som enligt svensk rätt utgör en kapitalförsäkring, och vilken tecknas av en trust, som också är ägare till försäkringen.

I 2 § 1 st. 7 AvPL (i dess lydelse t.o.m. 2001 års taxering) stadgades:

"Svensk juridisk person och i Sverige bosatt fysisk person som innehar

a) kapitalförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen (1928:370) och är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftsställe i Sverige, eller

b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt sjuttonde stycket av samma anvisningspunkt."

Då RR förklarat att det inte föreligger skattskyldighet till förmögenhetsskatt, eftersom den anställda inte kan anses såsom

ägare till försäkringen vare sig på den grunden att den anställde tecknar försäkringen som ägare eller att den anställde har förfoganderätt till försäkringen, kan inte heller den anställde anses skattskyldig till avkastningsskatt. I förarbetena till lagen, prop. 1995/96:231 specialmotiveringen s. 50 tredje stycket anges:

”Med innehavare av försäkring avses försäkringstagaren eller den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet.”

Således ska SFL:s bestämmelser och AvPL:s bestämmelser inte tolkas lika utan bestämmelserna vad avser AvPL är mer restriktiva i sin utformning av begreppet innehavare. Rätten till avkastning är således inte ett kriterium för äganderätt likställt med innehavares rätt.

Således kan konstateras, att det med hänsyn tagen till de skattekonsekvenser en sådan förfoganderätt medför torde vara ytterst få fall, där förmånstagaren får en förfoganderätt över en tecknad försäkring, när fråga är om överlåtelse av pensionsansvar.

14.5.5 Gåvoskatt

En donation till en trust, från en fysisk person som är skattskyldig i Sverige, betraktas vanligen som en i Sverige skattepliktig gåva enligt 35 § AGL och omfattas inte av undantagen i 38 § eller de juridiska personer som uppräknats i 3 § AGL. Lättnadsregler vid beräkning av gåvoskatt avseende gåvor av företagsförmögenheter synes ej bli tillämpliga. Frågan om gåvoskatt till i utlandet bildade truster synes inte vara prövad i domstol. Sker en överföring från en svensk juridisk person till en trust är denna överföring normalt ett vederlag för något, varför en sådan överföring vanligen inte utlöser någon gåvoskatt. Ett exempel härpå är Trust-målet RÅ 2000 ref. 28.

Sker en benefik engångsutbetalning eller utbetalningar i övrigt från en trust till en i Sverige hemmahörande person, synes skatteplikt till gåvoskatt föreligga för settlorn.

14.6 Rättspraxis m.m.

RÅ 1942 ref. 21

I målet var det fråga om en Life Interest Trust, en form av *Fixed Trust*, där angiven förmånstagare under sin livstid hade rätt till avkastning, dock ej kapitalet. Förmånstagaren var en person (X) bosatt i Sverige. X förmögenhetsbeskattades inte i Sverige för

trustegendomen, utan endast för kapitalvärdet av uppburen avkastning. I domskälen angav RR, att äganderätten till den i USA under särskild förvaltning ställda egendomen (trustegendomen) inte tillkom någon här i riket bosatt person.

RÅ 1953 ref. 31

I målet var det fråga om en i Danmark testamentariskt bildad stiftelse, vars avkastning skulle fördelas mellan makarnas C:s barn. En dotter F tillika förmånstagare var bosatt i Sverige. F förmögenhetsbeskattades i Sverige endast för ett belopp som motsvarade kapitalvärdet för den under beskattningsåret uppburna avkastningen. I domskälen angav RR, att äganderätten till ifrågavarande kapital inte tillkom någon här i riket bosatt person utan en i Danmark hemmahörande stiftelse.

RÅ 1957 Fi 1096

Samma omständigheter som RÅ 1942 ref. 21 ovan.

RÅ 1997 ref. 31

I målet behandlas ett förordnande om s.k. fideikommissarisk substitution, innebärande att avkastningen av ett testamenterat kapital ska tillfalla testators systerdotter och efter systerdotterns död hennes barn samt att äganderätten till kapitalet efter barnens död ska tillfalla deras bröstarvingar. Det avsatta kapitalet ansågs utgöra en stiftelse enligt stiftelselagen (1994:1220) vilken var oinskränkt skattskyldig. Avkastning på kapitalet som stiftelsen utbetalade till förmånstagarna ansågs utgöra periodiskt understöd och beskattade under inkomst av tjänst.

RÅ 1999 not. 20

Målet rörde ett av RSV överklagat förhandsbesked avseende frågor angående inkomst och förmögenhet med anknytning till en trust belägen på Isle of Man. En utomlands bosatt person (X) och dennes familj, var tidigare bosatta i Sverige och önskade nu flytta tillbaka till Sverige. X övervägde innan flytten till Sverige att avsätta pengar till en trust, vars ändamål skulle vara att ge ekonomiskt bistånd till behövande i X:s familj, med undantag för X själv, samt släkt i rakt nedstigande led. X ansåg att fråga var om en private discretionary och irrevocable trust.

Frågor ställdes om vem som skulle bli skattskyldig till förmögenhetsskatt, vem som blev skattskyldig för avkastning och realisationsvinster på den till trusten tillskjutna egendomen samt hur beskattning skulle ske av den eller de som erhöll utdelning från trusten.

I målet var fråga om lagar och bestämmelser om "The trust law of the Isle of Man".

SRN ansåg att X inte var skattskyldig till förmögenhetsskatt enligt SFL för trustens tillgångar. Vidare ansåg SRN att avkastning och realisationsvinster avseende trustens egendom endast skulle beskattas hos förmånstagare som var bosatt i Sverige och uppbar medel från trusten enligt dåvarande 31 § andra stycket e) KL, jämfört med p. 2 anv. 31 § KL (numera 10 kap. 2 § och 10 kap. 6 § samt 11 kap. 47 § IL), dvs. såsom för periodiskt understöd.

SRN, som konstaterade att trusten inte utgjorde någon juridisk person på Isle of Man, försökte finna närmast jämförbara svenska rättsfigur och undersökte om reglerna för denna kunde tillämpas. SRN fann att trusten närmast var att jämföra med en familjestiftelse, men som p.g.a. att bestämmelserna för familjestiftelse inte kunde anses som ett svenskt subjekt. Trusten kunde således inte beskattas i Sverige, vare sig till inkomstskatt eller förmögenhetsskatt.

RSV överklagade förhandsbeskedet till RR, som undanröjde SRN:s förhandsbesked och avvisade målet p.g.a. grundläggande oklarheter i ansökningen.

RR:s motivering innebär, att när det finns oklarheter rörande innebörden och effekterna av den ställda frågan i det sökta förhandsbeskedet, ska förhandsbesked ej lämnas. I förevarande mål innebär detta, att det inte med säkerhet kunnat konstateras att egendomen på ett definitivt sätt lämnat settlorns förmögenhetsfär och att inte heller kunnat konstaterats om settlorn haft möjlighet att i någon form tillgodoföra sig medlen.

RA 2000 ref. 28

Ett moderbolag i en koncern avsåg att införa en ny pensionsordning för vissa chefstjänstemän. Moderbolaget övervägde att bilda en "pension trust" av anglosaxisk modell på Guernsey. Efter medgivande av de anställda skulle kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter, vilka skuldförts på konto Avsatt till pensioner i balansräkningen, föras över till trusten för att förvaltas av denna. Skulle avkastningen på trustegendomen i framtiden inte räcka till för täckande av den årliga ökningen av pensionsskulden, kommer koncernbolagen att tillskjuta ytterligare medel till trusten. En trustee skulle förvalta de till trusten överförda medlen, liksom avkastningen av dem. När en anställd slutade sin anställning eller uppnådde pensionsåldern skulle en utländsk pensionsförsäkring tecknas på den anställdes liv med den anställda som oåterkallelig förmånstagare.

Trusten

Den i målet ifrågavarande trusten får hänföras till discretionary trust, eftersom den anställdes fordran vid dödsfall bortfaller och då pensionsförmånen inte var knuten till avkastningen på egendomen hos trusten. Trustmedlen skulle också tillfalla alla i koncernen (destinatärskretsen), som omfattas av den av moderbolaget införda nya pensionsordningen för vissa chefstjänstemän. För det fall pensionsplanen skulle avvecklas och trusten i samband därmed likvideras, skulle samtliga pensionsutfästelser säkerställas med tecknande av försäkringar. För det fall att överskott föreligger vid likvidationstidpunkten skulle överskottet gå till en allmännyttig organisation t.ex. Internationella Röda Korset. Någon återbetalning till moderbolaget eller annat bolag inom koncernen kunde inte ske.

Inkomstbeskattning – företaget

Företaget ansågs ha avdragsrätt för överföring till trusten av pensionsansvar för pensionsutfästelser avseende de anställda enligt 23 § anv. p. 20 f) 1 st. KL, numera 28 kap. 26 § IL. RR ansåg att moderbolaget definitivt skiljt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen överflyttats till trusten.

Inkomstbeskattning – den anställda

Den anställda ansågs erhålla en skattepliktig försäkringsförmån, oåterkalleligt förmånstagarförordnande, vid dagtecknandet av den utländska pensionsförsäkringen motsvarande den av trusten erlagda försäkringspremien och skulle beskattas enligt 32 § 1 mom. 1 st. a) KL, nuvarande 11 kap. 1 § IL. RR ansåg att beloppet blir tillgängligt för lyftning enligt 41 § anv.p. 4 KL, numera 10 kap. 8 § IL, vid tecknandet av försäkringen, vilken betraktades enligt svensk intern rätt såsom en kapitalförsäkring, eftersom villkoren i 58 kap. 5 § IL inte var uppfyllda.

Förmögenhetsskatt

I 8 § 1 st. SFL räknas upp ett antal fall då den som har rätt att nyttja eller uppbära avkastningen av egendomen ska anses som dess ägare när det gäller skattskyldigheten att betala förmögenhetsskatt. I punkten 5 samma paragraf anges att ”den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare”.

RR anförde beträffande skattskyldighet till förmögenhetsskatt för den anställda att den anställdes förmåner enligt den nya pensionsordningen bortföll om han skulle avlida under sin aktiva tid i X aktiebolag samt att värdet av den försäkring som trusten kunde komma att teckna med den anställda som förmånstagarare var

oberoende av storleken av avkastningen på de av trusten förvaltade medlen. En livförsäkring, som inte utgör svensk pensionsförsäkring eller motsvarande enligt 58 kap. 5 § 1 IL, utgör en skattepliktig tillgång enligt 3 § 1 st. 8 SFL. Den anställda var inte ägare till försäkringen, vilket trusten var, och saknade förfoganderätt över försäkringen (8 § 1 st. 6 SFL). På grund härav skulle den anställda inte ta upp försäkringen som tillgång vid inkomsttaxeringen.

Avkastningsskatt

Den anställda har inte ansetts vara innehavare av den av trusten förvärvade försäkringen vid tillämpning av 2 § 1 st. 7 AvPL.

LR i Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-98

En i USA bosatt person S hade före sin död upprättat en discretionary trust. Beneficientkretsen var bestämd till S två barn, vilka skulle erhålla ett månatligt belopp från trusten under tio år, varefter återstående egendom i trusten skulle tillfalla dessa barn. Ett av S barn X var bosatt i Sverige och hade blivit åsatt taxering för trustens inkomster och förmögenhet. X överklagade beslutet till LR och angav att arvsskatt hade erlagts i USA.

LR ansåg att fråga i målet var om en "Fixed trust" eftersom det av trusterkunden framgick vilka förmånstagarna var och då det dessutom framgick hur egendomen skulle utges och till vem egendomen skulle tillfalla. LR betraktade därför X såsom ägare till den förmögenhetsmassa X erhöll avkastningen av.

Inkomsttaxeringen

LR beskattade X för dennes del av trustens löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrörde från egendomen, i den mån intäkten inte skulle hänföras till näringsverksamhet, såsom inkomst av kapital.

Förmögenhetstaxeringen

LR beskattade X för dennes del av trustegendomen såsom ägare av förmögenheten enligt 8 § 1 och 3 st. SFL och hänvisade till uttalande i prop. 1996/97:117 s. 89.