

# Beskattning av Common law trustar

– En studie av trustinstitutet i svensk skatterätt

Examensarbete i skatterätt, 20 poäng

Författare: Malin Wallmander

Handledare: Magnus Alhager

HT 2004

Ordlista.....	3
1 Inledning .....	5
1.1 Bakgrund och problemställning .....	5
1.2 Syfte och avgränsning .....	6
1.3 Metod och källor.....	6
1.4 Disposition.....	6
2 Truster .....	7
2.1 Historik.....	7
2.2 Rättsregler.....	7
2.3 Innebörd.....	8
2.4 Klassificering.....	8
2.5 Bildande av en trust .....	9
2.6 Rättsverkningar.....	11
2.7 Beskattning .....	12
3 Svensk rättspraxis .....	12
3.1 Allmänt .....	12
3.2 Rättsfall.....	13
3.2.1 RÅ 1942 ref 21 .....	13
3.2.2 RÅ 1953 ref 31 .....	13
3.2.3 RÅ 1988 not 56 .....	13
3.2.4 RÅ 1997 ref 31 .....	14
3.2.5 RÅ 1999 not 20 .....	15
3.2.6 RÅ 2000 ref 28.....	17
3.2.7 Länsrätten i Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-98.....	18
3.2.8 RÅ 2004 ref 29.....	18
3.2.9 Kommentarer .....	19
4 Problematik i svensk skatterätt .....	20
5 Stiftaren.....	21
5.1 Allmänt .....	21

5.2	Avskiljande.....	22
6	Trusten .....	25
6.1	Självständigt skattesubjekt .....	25
6.1.1	<i>Obegränsad skattskyldighet</i> .....	29
6.1.2	<i>Begränsad skattskyldighet</i> .....	30
6.1.3	<i>CFC-beskattning</i> .....	32
6.1.4	<i>Beskattning av förmånstagarna</i> .....	37
6.2	Osjälvständigt rättssubjekt.....	38
6.2.1	<i>Allmänt</i> .....	38
6.2.2	<i>Gåva via mellanman</i> .....	39
6.2.3	<i>Utfästelse om gåva</i> .....	40
6.2.4	<i>Beskattning</i> .....	41
7	Förmögenhetsbeskattning .....	43
8	Svenska myndigheters kontrollmöjligheter.....	46
9	Sammanfattning och avslutande diskussion .....	47
9.1	Sammanfattning.....	47
9.2	Kommentarer .....	51
	Källförteckning .....	53

## Ordlista

**Settlor (Stiftare):** Den som bildar och tillskjuter egendom till truste.

**Trustee (Förvaltare):** Den som på uppdrag av stiftaren förvaltar egendomen i trusten.

**Beneficiary (Förmånstagare):** Den som har rätt till egendomen i trusten och/eller dess avkastning.

**Protector (God man):** Den som har en övervakande funktion av hur förvaltaren förvaltar trusten. I trusturkunden eller Letter of Wishes kan föreskrivas att förvaltaren i vissa delar av förvaltningen måste ha samtycke av den gode mannen.

**Trustdeed (Trusturkund):** Den urkund som förvaltaren erhåller från stiftaren. I trusturkunden föreskriver stiftaren vilken egendom som ska ingå i trusten, hur förvaltaren ska förvalta denna egendom och eventuellt vilka som har rätt till trustegendomen och/eller dess avkastning.

**Letter of Wishes (Instruktionsbrev):** En icke juridisk bindande handling där stiftaren kan informera förvaltaren om hur stiftaren önskar att trusten ska förvaltas.

**Public Trust:** Kan ha ett allmännyttigt, välgörande, ändamål och förmånstagarna består av en större allmän krets. Kan bestå för evigt.

**Private Trust:** Består av en specifik eller snävare krets förmånstagare. Är tidsbegränsad.

**Fixed Trust:** En trust med individuellt bestämda förmånstagare där rätten till avkastningen anges i trusturkunden.

**Bare Trust:** En trust med individuellt bestämda förmånstagare, vilka har rätt till både avkastning och kapital.

**Discretionary Trust:** En trust med generiskt bestämda förmånstagare. Det åligger förvaltaren att bestämma när och till vem utbetalning skall ske.

**Interest in possession Trust:** En trust med förmånstagarna som endast har rätt till avkastning från trusten men inte till trustegendomen.

**Accumulation Trust:** En trust där avkastningen läggs till kapitalet och betalas ut vid ett senare tillfälle.



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund och problemställning

Internationella inslag i den nationella skatterätten ökar i betydelse. Det blir allt lättare för såväl kapital och företag som människor att förflytta sig över gränserna. Teknikutveckling och avregleringar på bl a valuta- och kapitalmarknader är ett par bidragande faktorer. Ökad internationell rörlighet skapar nya möjligheter till skatteplanering. Genom att utnyttja skillnader i skattesystem och skattesatser mellan olika länder kan den egna skatten sänkas.

Sverige har traditionellt och internationellt sett ett högt skattetryck, vilket är ett incitament för människor och företag att placera pengar utomlands för att på så sätt undgå eller sänka den svenska skatten. Det är naturligtvis fördelaktigare att låta kapital förräntas i en miljö som saknar statlig insyn och där beskattningen är låg eller till och med obefintlig. Skatteplanering handlar i stor utsträckning om transaktioner med syfte att reducera skatten, exempelvis genom upprättandet av en utländsk trust. Trustinstitutet är en ägandeform som kan användas av såväl fysiska som juridiska personer. Trusten kan t ex användas för ren kapitalförvaltning eller stå som slutlig ägare till ett eller flera bolag i en koncern, s k internationellt holdingbolag.

Ofta råder det total bank- och uppgiftssekretess i länder där trusters vanligtvis upprättas och det är därför okänt hur mycket ”svenska” kapitaltillgångar som är investerade i utländska trusters. Skattebasutredningen har uppskattat att skattefelet med internationell anknytning vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen uppgår till minst 10 miljarder kronor.<sup>1</sup>

I svensk rätt saknas det bestämmelser och vägledande praxis gällande trusters. Trusten som företeelse kan närmast jämföras med en stiftelse eller en familjestiftelse, vilket däremot inte innebär att en trust skattemässigt skall behandlas som en sådan. Vad en trust är samt hur den skattemässigt skall behandlas är oklart i svensk rätt och många skatterättsliga problem uppstår därför vid svenska skattesubjekts transaktioner med trusters.

---

<sup>1</sup> SOU 2002:47 s 33 och 34.

## 1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera vilka möjligheter det finns att beskatta tillgångar i en trust med anknytning till en i Sverige bosatt person.

Uppsatsen omfattar främst utländska privata trustar, dvs egendomsbindningar som har till huvudsakligt syfte att tillgodose viss familjs eller vissa personers ekonomiska intressen. Uppsatsen behandlar främst de inkomstskatterättsliga aspekterna kring den löpande beskattningen av trustar, om och hur respektive part kan beskattas för trustegendomen samt dess avkastning. Uppsatsen berör även förmögenhetsbeskattningen. Gåvoskatterättsliga aspekter och de skatterättsliga frågor som uppstår vid upplösandet av en trust omfattas inte.

## 1.3 Metod och källor

Metoden är huvudsakligen traditionellt rättsvetenskaplig med rättspolitiska inslag dvs rättsläget utreds med stöd av lagtext, prejudikat, förarbeten och doktrin.

I svensk rätt saknas både civil- och skatterättsliga regler avseende trustar och praxis på området är sparsam. Den skatterättsliga praxis som finns redovisas och kommenteras. Riksskatteverket har publicerat riktlinjer för hur trustar skall behandlas men ingenting är klarlagt. Materialet till uppsatsen är främst hämtat från svensk skatterättslig doktrin och praxis.

För att föra en diskussion om hur en utländsk trust bör beskattas i Sverige krävs en presentation av trustinstitutet, hur det fungerar och hur en trust bildas etc. Reglerna skiljer sig från land till land men eftersom trustinstitutet har sitt ursprung i England och dess common law, baseras presentationen på en trust upprättad enligt engelsk rätt. Sannolikt är det även vanligast att svenskar upprättar trustar i länder vars rätt bygger på engelska common law som t ex engelska kanalöarna och Gibraltar.<sup>2</sup>

## 1.4 Disposition

I avsnitt 2 presenteras trustinstitutets historia, utformning och innebörd med utgångspunkt i engelsk rätt. Praxis redovisas och kommenteras i avsnitt 3. I avsnitt 4

---

<sup>2</sup> SOU 2002:47 s 236 och 237.

behandlas problematiken i svensk skatterätt. I avsnitt 5 och 6 redogörs och analyseras olika alternativ för hur en svensk stiftare, en trust i sig samt en svensk förmånstagare kan beskattas för avkastningen i en trust samt dess tillgångar. I avsnitt 7 behandlas om och hur förmögenhetsbeskattning kan ske av tillgångarna i en trust. Vilka kontrollmöjligheter och problem som uppstår för svenska myndigheter gällande trustar presenteras i avsnitt 8. Uppsatsen avslutas med en sammanfattning och kommentar i avsnitt 9.

## 2 Truster

### 2.1 Historik

Trustinstitutet har sitt ursprung i medeltidens England och i den anglosaxiska rätts-traditionen. Trustinstitutet utformades av den engelska kyrkan och användes som ett medel för att kringgå lagen, eftersom det var begränsat enligt lag hur mycket egendom som fick skänkas till kyrkan.<sup>3</sup> Önskade man skänka mer egendom än vad som tilläts, gavs egendomen istället till biskopen för kyrkans nyttjande. Därigenom uppnåddes syftet utan att man bröt mot lagen, eftersom egendomen kom till kyrkans användning utan att formellt sett ha skänkts till kyrkan.

Även korsriddarna använde sig av trustinstitutet. Då det var osäkert om de skulle återvända från sina resor, överlät riddarna sin egendom till en förvaltare för att förvaltas på bästa sätt under deras frånvaro. Återkom riddaren kunde han återta kontrollen över sin egendom. Återkom han inte var det bestämt vem som skulle få ta del av egendomen och dess avkastning.

### 2.2 Rättsregler

De flesta rättsregler som rör trustar är tillkomna genom s k case law, dvs domstolsavgöranden men även skrivna regler finns och de viktigaste är Settled Land Act 1925, Trustee Act 2000 samt Perpetuities and Accumulation Act 1964.

---

<sup>3</sup> Teisen, Tidsskrift for Retsvidenskap, 1914 s 350 f.



## 2.3 Innebörd

En trust innebär att någon överlåter sin egendom till en annan person med syfte att den andra personen skall ta hand om, vårda och förvalta egendomen i överlåtarens ställe samt i enlighet med dennes vilja. Truster skapas och används för att avskilja egendom från dess tidigare ägare. När en trust bildas överförs den juridiska äganderätten till en annan person. Därigenom skapas ett avstånd mellan tillgången och dess tidigare ägare, vilket möjliggör ett visst skydd för egendomen samt även kan medföra skattefördelar.<sup>4</sup>

En trust kan användas för många olika ändamål, t ex med syfte att bistå en viss persons utbildning eller ge underhåll till en viss person eller flera. Användande av trustinstitutet är också vanligt förekommande vid generationsskiften. Det kan även ge inkomst- och förmögenhetsskatterättsliga fördelar att använda sig av en trust.<sup>5</sup>

Trustinstitutet förekommer framförallt i s k common law stater som t ex England, USA, Canada, Australien och Nya Zeeland. Även i s k skatteparadis som t ex Jersey, Guernsey, Isle of Man, Liechtenstein, Labuan Island och Bahamas är det en etablerad och erkänd ägandeform.<sup>6</sup>

Det finns en multilateral konvention som behandlar trustinstitutet, Convention on the Law applicable to Trusts and their Recognition (Haag-konventionen från 1985). Konventionen behandlar framförallt lagval men också erkännandet av truster samt innehåller en definition av begreppet trust. Sverige har inte ratificerat konventionen och är således inte folkrättsligt bundet till att erkänna trustinstitutet.

## 2.4 Klassificering

En trust kan klassificeras på olika sätt. En trust kan upprättas genom en eller flera parters agerande, en s k ”express trust”. En ”express trust” kan upprättas antingen när ”settlor”, stiftaren, är i livet eller genom testamente. Upprättas en trust genom lag eller ett domstolsbeslut är det en s k ”implied trust”.<sup>7</sup>

Utifrån vilka som är ”beneficiaries”, förmånstagare, i en trust delas truster även in i ”public” och ”private trusts”. I en ”public trust” består förmånstagarna ofta av större

---

<sup>4</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

<sup>5</sup> Simon, SN 1992, s 412 f.

<sup>6</sup> Handledning för internationell beskattning, s 667.

<sup>7</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

allmän krets och den kan även ha ett allmännyttigt, välgörande ändamål, s k "public charitable trust". En "private trust" avser att tillgodose en specifik eller snävare krets förmånstagare, t ex medlemmarna i en viss familj.<sup>8</sup>

En "public trust" kan i princip bestå för evigt medan en "private trust" är tidsbegränsad och dess bestående regleras genom den s k "rule of perpetuities". Regeln innebär att trustegendomen måste tillfalla förmånstagarna inom "the perpetuity period". "The perpetuity period" kan som längst utgöras av en eller flera personers liv som fanns då trusten bildades plus 21 år alternativt ifråga om gåva efter år 1964 i 80 år, annars är trusten ogiltig.<sup>9</sup>

Vidare kan "private trusts" klassificeras utifrån den rätt till trustegendomen som förmånstagarna har. De delas då upp i "fixed", "discretionary", "bare" och "interest in possession trusts".<sup>10</sup>

Är det fråga om en "bare trust" har förmånstagaren rätt till både avkastning och kapital. I en "discretionary trust" är förmånstagarna generiskt bestämda och består exempelvis av medlemmarna i en viss familj. Sedan åligger det trustens förvaltare, "trustee", att bestämma när och till vem utbetalning av trustens egendom och/eller dess avkastning skall ske. Är det en "fixed trust" är förmånstagarna individuellt bestämda förmånstagare och deras rätt till trustegendomen och/eller dess avkastning anges i "trust deed", trusturkunden. Har förmånstagarna endast rätt till trustegendomens avkastning men inte till dess kapital är det en "interest in possession trust".

En "private trust" där avkastningen skall läggas till kapitalet och senare utbetalas till en förmånstagare kallas "accumulation trust".

Med truster med generiskt bestämda förmånstagare avses om inte annat framgår i uppsatsen "private discretionary trusts" och med truster med individuellt bestämda förmånstagare avses "private fixed trusts".

## 2.5 Bildande av en trust

För att en trust skall kunna bildas uppställs det tre krav;

---

<sup>8</sup> Simon, SvSkt 1998, s 464.

<sup>9</sup> Simon, SvSkt 1998, s 464.

<sup>10</sup> Simon, SvSkt 1998, s 464 f och Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 5.

1. det skall finnas en avsikt att bilda trusten,
2. det skall finnas specificerad egendom för förvaltning i trusten och
3. det skall finnas en eller flera, antingen individuellt eller generiskt bestämda, förmånstagare.<sup>11</sup>

En trust bildas när en stiftare avsätter fast eller lös egendom för ett specifikt ändamål och överlåter egendomen med besittningsrätt till en annan person, förvaltaren, för förvaltning.

Förvaltaren skall sedan förvalta egendomen på bästa sätt och/eller följa de instruktioner som stiftaren lämnat i trusturkunden i samband med bildandet samt tillgodose förmånstagarnas intressen. Något formkrav för upprättandet av en trust finns inte, om det inte är särskilt stadgat i lag som t ex gällande fast egendom.<sup>12</sup> Vanligaste förfarandet borde dock vara att trusturkunden upprättas i skriftlig form. Trusturkunden är emellertid ett helt privat avtal som inte behöver registreras någonstans.<sup>13</sup> Trusturkundens instruktioner är i regel oåterkalleliga för all framtid. Utöver instruktionerna i trusturkunden kan stiftaren även ha lämnat kompletterande önskemål gällande förvaltningen i form av s k ”Letter of Wishes”, instruktionsbrev. Instruktionsbrevet är inget rättsligt bindande dokument och till skillnad från trusturkunden kan dess innehåll ändras när som helst.<sup>14</sup>

Efter bildandet är stiftarens kontrollmöjligheter över trusten begränsade och består i de eventuella anvisningar som lämnats vid upprättandet, vilket i vissa fall kan anses otillräckligt. För att öka kontrollmöjligheterna kan därför en s k ”protector”, god man, utses. En god man skall övervaka förvaltningen och se till att stiftarens avsikter samt instruktioner för trusten uppfylls. Förvaltaren kan t ex behöva samtycke från den gode mannen i vissa frågor. Vanligast är att samtycke krävs vid större utbetalningar från trusten, godkännande av nya personer som skall ingå i förmånstagarkretsen och om

---

<sup>11</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

<sup>12</sup> Ex Law of Property Act 1925 sec 1 (b): ”a declaration of trust respecting any land or any interest therein must be manifested and proved by some writing signed by some person who is able to declare such trust or by his will”.

<sup>13</sup> Sundgren, IUR-Information nr 21, 1998, s 5.

<sup>14</sup> Sundgren, IUR-Information nr 21, 1998, s 7.

personer skall upphöra att tillhöra förmånstagarkretsen. Dessutom kan en god man ha rätt att utse ny förvaltare samt att flytta trusten till en annan jurisdiktion.<sup>15</sup> God man används särskilt i samband med upprättande av sk offshore trustar.<sup>16</sup>

Såväl en stiftare som en förvaltare kan vara antingen en fysisk eller juridisk person.<sup>17</sup> Stiftaren och förvaltaren kan även vara samma person. Stiftaren och förmånstagaren kan däremot i regel inte vara samma person. Däremot finns inget hinder mot att en stiftare kan ingå i en större krets av förmånstagare.<sup>18</sup> En förvaltare kan vara förmånstagare om det finns antingen flera förmånstagare eller flera förvaltare.<sup>19</sup>

## 2.6 Rättsverkningar

En trust utgör enligt engelsk rätt ingen juridisk person, den saknar rättskapacitet och är inget eget rättssubjekt.<sup>20</sup> Förvaltaren är den lagliga ägaren till trustegendomen men de ekonomiska förmånerna som följer därav tillkommer inte förvaltaren.<sup>21</sup> Äganderätten är således skild från åtnjutandet. Förvaltarens äganderätt innebär en rätt och en skyldighet att ta egendomen i besittning samt att förvalta denna på bästa sätt. Förvaltaren kan köpa, sälja, hyra ut, nyinvestera samt underhålla egendomen på det sätt han finner lämpligt. Däremot får förvaltaren varken förbruka eller tillgodogöra sig egendomen på annat sätt. Trustegendomen och förmånerna av denna tillkommer förmånstagarna. Förmånstagarna har rätt till egendomens avkastning och vanligtvis också en rätt att i framtiden få ut egendomen. Förmånstagarna rättighet gentemot förvaltaren är således av obligationsrättslig art.<sup>22</sup>

Trustegendomen är sakrättsligt skyddad och kan varken tas i anspråk av stiftarens, förvaltarens eller förmånstagarnas borgenärer.<sup>23</sup>

---

<sup>15</sup> Simon, SvSkt 1998, s 468.

<sup>16</sup> Simon, SN 1992, s 409.

<sup>17</sup> Simon, SvSkt 1998, s 463.

<sup>18</sup> Simon, SvSkt 1998, s 467.

<sup>19</sup> Simon, SvSkt 1998, s 463.

<sup>20</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002, Simon, SvSkt 1998, s 462 ff och Handledning för internationell beskattning, s 670. I USA och Kanada utgör trustar däremot som regel juridiska personer.

<sup>21</sup> Maudsley och Burn, Maudsley and Burn's trusts and trustees: cases and materials, s 3.

<sup>22</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 5.

<sup>23</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

## 2.7 Beskattning

En trust i sig utgör inget skattesubjekt enligt engelsk rätt eftersom den inte är att betrakta som en juridisk person. Beskattningen av truster sker istället på två olika nivåer, dels hos förvaltaren och dels hos förmånstagaren.<sup>24</sup> Förvaltaren beskattas för trustens löpande inkomster. Beskattningen av trusten kopplas däremot inte ihop med beskattningen av förvaltarens personliga inkomster utan skall beräknas och beskattas för sig. Förmånstagarna beskattas när utbetalning erhålls från trusten. Den skatt som förvaltaren erlagt avräknas då från förmånstagarens skatt och någon ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer inte.<sup>25</sup>

En stiftare kan förbehålla sig rätten att återkalla trusten. Har stiftaren eller hans maka förbehållits en sådan rätt anses egendomen emellertid inte ha lämnat stiftarens förmögenhetsfär och trusten får varken sakrättslig eller skatterättslig verkan. Trusten får inte heller någon skatterättslig verkan om stiftaren eller hans maka på något sätt kan åtnjuta några förmåner från trusten t ex om de är angivna som förmånstagare.<sup>26</sup> Stiftaren skall i de fallen även fortsättningsvis inkomst- och förmögenhetsbeskattas för trustegendomen samt dess avkastning.<sup>27</sup> Med hänsyn till att många truster bildas av skatteskäl anges i trusturkunderna så gott som undantagslöst att det är fråga om en oåterkallelig trust.<sup>28</sup>

## 3 Svensk rättspraxis

### 3.1 Allmänt

I svensk rätt saknas både civil- och skatterättsliga regler avseende truster och skatterättslig praxis inom området är sparsam. Sverige har inte ratificerat 1985-års Haag-konvention som behandlar truster och är inte folkrättsligt bundet att erkänna den

---

<sup>24</sup> Simon, SN 1992, s 412.

<sup>25</sup> Simon, SN 1992, s 412 f.

<sup>26</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, s 674 och Trusts and capital gains tax, UK Inland Revenue, 2002, s 1.

<sup>27</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, s 671 och 672.

<sup>28</sup> Sundgren, IUR-Information nr 8, 2001, s 2.

typ av trustar som behandlas i konventionen. Ett grundläggande problem vid behandlingen av trustar är att någon direkt svensk motsvarighet saknas även om trusten närmast kan jämföras med våra stiftelser. Likheter finns gällande dessa båda rättsliga konstruktioner men även fundamentala skillnader.

Rättsområdet är således osäkert. Det finns ett fåtal rättsfall som behandlar trustar. Dessutom finns det några rättsfall, gällande utländska stiftelser och frågan om vissa typer av egendomsbindningar skall anses vara särskilda skattesubjekt, som kan vara relevanta. I följande avsnitt redovisas och kommenteras dessa rättsfall.

## 3.2 Rättsfall

### 3.2.1 *RÅ 1942 ref 21*

I målet var det fråga om en form av fixed trust, där en bestämd förmånstagare hade rätt till avkastningen under sin livstid men däremot inte till kapitalet. Förmånstagaren var bosatt i Sverige och trusten stod under förvaltning i USA. Regeringsrätten ansåg inte att äganderätten till trustegendomen tillkom den svenska förmånstagaren och denne förmögenhetsbeskattades inte för värdet på trustegendomen, utan förmögenhetsbeskattades endast för kapitalvärdet av uppbyggnaden avkastning.

### 3.2.2 *RÅ 1953 ref 31*

Målet handlade om en i Danmark testamentariskt bildad stiftelse. Avkastningen skulle fördelas mellan ett antal syskon varav ett var bosatt i Sverige. Även i det här fallet ansågs att äganderätten inte tillkom någon i Sverige bosatt person, utan en i Danmark hemmahörande stiftelse. Den svenska förmånstagaren förmögenhetsbeskattades därför endast för kapitalvärdet av den under beskattningsåret uppbyggnaden avkastningen.

### 3.2.3 *RÅ 1988 not 56*

Målet gällde ett förhandsbesked angående inkomst- och förmögenhetsskatt på utdelning från en i USA bildad trust. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att bedömningen om en utländsk rättsbildning skulle anses utgöra en juridisk person bör ske enligt svensk rätt på grundval av rättsbildningens faktiska rättsliga handlingsförmåga m m enligt hemlandets rätt. Nämnden ansåg att trusten uppvisade påtagliga

likheter med en svensk familjestiftelse och skulle därför anses utgöra en utländsk juridisk person. Enligt kommunalskattelagen utgör utdelning från utländska bolag och andra här i riket inte hemmahörande juridiska personer intäkt av kapital. I den mån utdelningen tas från avkastningen på det avsatta kapitalet skall det alltså beskattas i inkomstslaget kapital. Tas utdelningen däremot av det avsatta kapitalet är det inte att se som utdelning och är då skattefritt. Vidare förmögenhetsbeskattades inte förmånstagaren för trustegendomen utan skulle endast ta upp kapitalvärdet av uppuren avkastning som förmögenhetstillgång.

Regeringsrätten upphävde nämndens besked och avvisade ansökan. Regeringsrätten ansåg inte att slutsatsen att avkastningen från trusten skall beskattas med utgångspunkt i reglerna om utdelning från utländskt bolag säkert kunde dras av den utredning som förebragts i målet.

Regeringsrätten var emellertid inte enig. Två av de skiljaktiga ville betrakta trusten som ett särskilt rättssubjekt och fastställa riksskatteverkets förhandsbesked.<sup>29</sup> En skiljaktig ville istället se det som en gåva via mellanman.<sup>30</sup>

### 3.2.4 RÅ 1997 ref 31

En person hade deponerat pengar för förvaltning i en svensk bank genom ett testamentariskt förordnande om en s k svävande äganderätt, dvs mottagaren av avkastningen är inte identisk med den slutliga mottagaren av kapitalet. Fondens avkastning skulle tillfalla testators systerdotter och efter systerdotterns död, hennes barn samt efter barnens död skulle äganderätten till kapitalet tillfalla deras bröstarvingar.

Regeringsrätten, som fastslog Skatterättsnämndens förhandsbesked, ansåg att fonden utgjorde en stiftelse enligt stiftelselagen (1994:1220) (StL). Fonden ansågs därmed som en juridisk person och utgör ett särskilt skattesubjekt som är oinskränkt skatteskyldig för sina tillgångar. Fonden skulle därför beskattas för utdelningar på aktier som ingår i fondkapitalet och för realisationsvinster som uppkommer vid avyttring av sådana aktier. Utbetalningar till avkastningstagarna skulle tas upp som intäkt av tjänst i form av periodiskt understöd. Som juridisk person har fonden då rätt till avdrag för utbetal-

---

<sup>29</sup> Regeringsråden von Bahr och Bækkevold.

<sup>30</sup> Regeringsrådet Hellner.

ningarna. Regeringsrätten nämner emellertid att det från materiell synpunkt ligger närmare till hands att hänföra utbetalningarna till inkomst av kapital än att beskatta de i inkomstslaget tjänst. Däremot ansågs inte att bestämmelsernas utformning gav utrymme för en sådan tillämpning.

De skiljaktiga i Skatterättsnämnden<sup>31</sup> och den skiljaktige i Regeringsrätten<sup>32</sup> ansåg inte att fonden utgjorde ett särskilt skattesubjekt. De menade att liknande förordnanden i tidigare praxis inte har ansetts utgöra stiftelser och särskilda skattesubjekt vid inkomsttaxeringen. Dessutom har någon utvidgning av stiftelsebegreppet inte skett efter StL ikraftträdande.<sup>33</sup> Inte heller har det skett någon förändring av rättspraxis. Istället skall avkastningsmottagarna beskattas för sin respektive andel av eventuella realisationsvinster och utdelningar som inte delas ut utan läggs till kapitalet. De borde sedan kompenseras för den erlagda skatten av fonden som kostnad för förvaltning. Medel som delas ut skulle beskattas som inkomst av kapital hos mottagarna.

### 3.2.5 RÅ 1999 not 20

I RÅ 1999 not 20 var det fråga om ett förhandsbesked avseende inkomst- och förmögenhetsbeskattning med anknytning till en trust belägen på Isle of Man. En person som tidigare bott i Sverige och nu önskade flytta tillbaka, avsåg att avsätta pengar till en ”private discretionary” och ”irrevocable trust”. Trusten var alltså oåterkallelig och förmånstagarna generiskt bestämda. Dess ändamål skulle vara att ge ekonomiskt bistånd till behövande i stiftarens familj, med undantag för stiftaren själv, samt dennes släkt i rakt nedstigande led.

Frågorna som ställdes till Skatterättsnämnden var;

1. Är förmånstagarna, bosatta i Sverige, skattskyldiga för trustens tillgångar enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt?
2. Skall avkastning och eventuell realisationsvinst som härrör från trustegendomen och som inte betalas ut till förmånstagarna beskattas hos dem?

---

<sup>31</sup> Ledamöterna Wingren, Armholt och Virin.

<sup>32</sup> Regeringsrådet Wadell.

<sup>33</sup> Jmfr RÅ 1943 Fi 1242 och RÅ 1979 A a 226.



3. Om förmånstagarna mottar medel från trusten, är de skattskyldiga för detta och i så fall på vilket sätt?

Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att trusten inte utgjorde någon juridisk person på Isle of Man men att den utgjorde något slags subjekt. De tillskjutna medlen skulle därmed anses tillhöra trusten. Därefter försökte nämnden finna närmast jämförbara svenska rättsfigur och utreda om reglerna för denna kunde tillämpas. Trusten ansågs närmast vara att jämföra med en svensk familjestiftelse men ansågs varken enligt StL eller skattelagstiftningen kunna utgöra ett svenskt subjekt.

Trusten ansågs alltså vara ett självständigt stiftelseliknande skattesubjekt men utgjorde inte en utländsk juridisk person vars delägare kan direktbeskattas, enligt reglerna i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL, och därmed saknades det också laglig grund för en beskattning av trustens löpande inkomster. Trusten kunde således varken inkomst- eller för förmögenhetsbeskattas i Sverige.

Inte heller ansågs det att förmånstagarna kunde beskattas för trustförmögenheten eftersom rätten till avkastning inte var garanterad dem och det var förvaltaren som avgjorde vem som skulle få ta del av avkastningen. Förmånstagarna skulle dessutom inte beskattas för avkastning och realisationsvinst hänförlig till trustförmögenheten som inte utbetalades till dem.

De medel som förmånstagarna däremot uppbär från trusten skulle beskattas som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst, oavsett om utbetalningen sker som en engångsutbetalning eller som löpande underhåll. Därmed sker beskattningen av utdelning i likhet med den beskattning som sker vid utbetalning till förmånstagare i en svensk familjestiftelse.

Förhandsbeskedet överklagades av Riksskatteverket. Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisade ansökningsenheten på grundläggande oklarheter i ansökningsenheten. Regeringsrätten ansåg att det inte var klarlagt vilka möjligheter stiftaren själv hade eller genom ”protectorn” att förfoga över eller kontrollera tillgångarna i trusten. Dessutom saknades närmare upplysningar om ”protectorns” person och utformningen av dennes uppdrag.

### 3.2.6 *RÅ 2000 ref 28*

Ett moderbolag i en koncern avsåg att införa en ny pensionsordning för vissa chefstjänstemän. Bolaget skulle bilda och överlåta medel till en "pension trust" på Guernsey. De överförda medlen och dess avkastning skulle förvaltas av ett bolag på Guernsey i egenskap av förvaltare. Trusten var oåterkallelig och tillgångarna i trusten kunde inte återbetalas till moderbolaget eller något annat bolag inom koncernen. Stiftaren, dvs bolaget, hade däremot rätt att byta förvaltare och att besluta om att trustförvaltningen skall upphöra. Vid upphörande av förvaltningen skulle värdet av samtliga pensionsutfästelser säkerställas genom tecknande av försäkringar. När en anställd slutade sin anställning eller uppnådde pensionsålder skulle en utländsk pensionsförsäkring tecknas på den anställdes liv med den anställde som oåterkallelig förmånstagare. Avlider den anställde under sin aktiva tid i bolaget bortfaller den anställdes fordran.

Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att det saknades regler i intern svensk lagstiftning som direkt reglerar skattefrågor beträffande utländska rättsbildningar av detta slag. Eftersom trusten inte utgör någon association i sig är inte heller reglerna om direktbeskattning av delägare i utländska juridiska personer tillämpliga. Skatterättsnämnden tog inte ställning specifikt till trustens rättsliga ställning enligt svensk rätt och ansåg även i det här fallet att metodiken borde vara att försöka finna närmaste svenska motsvarighet och undersöka om reglerna för denna kunde tillämpas.

Nämnden valde att göra en form av genomsyn av trustbildningen med hänsyn till de rättsverkningar som följer av lagstiftningen på Guernsey samt att trusten förvaltades av ett dotterbolag till det försäkringsbolag, i vilket försäkringarna skulle tecknas. Beloppen som överförts från bolaget till trusten, för den anställdes räkning, skulle därför beskattas som intäkt av tjänst hos den anställde och bli avdragsgill som lönekostnad hos bolaget. Den anställde skulle därmed anses ha förvärvat en kapitalförsäkring och skall som innehavare till denna erlagga avkastnings- samt förmögenhetsskatt enligt lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL).

Regeringsrätten ansåg att de medel som överförts till trusten var avskilda från bolaget. Därmed behandlades trusten som ett självständigt subjekt, eftersom någon med

rättskapacitet måste vara mottagare av medlen för att de skall anses vara avskilda. Däremot uttalande sig Regeringsrätten inte om trusten i sig skulle anses utgöra ett självständigt eller osjälvständigt subjekt enligt intern svensk rätt. Bolaget hade rätt till avdrag för de medel som överförts till trusten.

Beskattningen av den anställde skulle däremot, till skillnad från vad Skatterättsnämnden kom fram till, ske först då en försäkring tecknas och den anställde kan anses ha erhållit en förmån från arbetsgivaren. Till dess att försäkringen tecknas saknar den anställde förfoganderätt över de överförda medlen och skall därför inte beskattas. Regeringsrätten ansåg vidare att den anställde inte skulle förmögenhetsbeskattas för trustegendomen eller för värdet av försäkringen. Den anställde skulle inte heller anses som innehavare av försäkringen vid tillämpning av lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

### 3.2.7 *Länsrätten i Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-98*

En person i USA hade före sin död upprättat en ”discretionary trust”. Förmånstagar-kretsen var emellertid bestämd till personens två barn, vilka skulle erhålla ett månatligt belopp från trusten under tio år, därefter skulle resterande egendom tillfalla dessa barn. Ett av barnen var bosatt i Sverige och frågan var om denne var skyldig att betala skatt för trustens inkomster samt förmögenhet.

Länsrätten ansåg att det handlade om en ”fixed trust” eftersom förmånstagarna var individuellt bestämda och det angavs i trusturkunden hur egendomen skulle utges till förmånstagarna. Den i Sverige bosatta förmånstagaren betraktades därför som ägare till trustens tillgångar och var därmed skattskyldig för sin del av den löpande avkastningen, vinster och andra intäkter härrörande från egendomen, såsom inkomst av kapital. Personen ansågs även skyldig att erlägga förmögenhetsskatt för sin del av trustegendomen.

### 3.2.8 *RÅ 2004 ref 29*

Målet gällde huruvida en norsk stiftelse, som var delvis skattebefriad, kunde utgöra ett utländskt bolag och om koncernbidragsrätt förelåg mellan dess svenska dotterbolag. För att ett subjekt skall kunna betraktas som ett utländskt bolag måste det först anses utgöra

en utländsk juridisk person enligt 6:8 inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). I målet tillämpades den tidigare lydelsen av de aktuella reglerna men resonemanget är likväl av intresse.

Regeringsrätten konstaterade att en stiftelse per definition inte utgör en association, men att den likväl är bildad enligt associationsrättsliga regler och därför skall anses utgöra en association enligt 6:8 IL. För att en association skall anses utgöra en utländsk juridisk person måste även 6:8 p 1-3 IL vara uppfyllda. Punkt 1 och 2 ansågs uppfyllda utan att någon direkt motivering gavs. Gällande punkt 3 ansåg Regeringsrätten att den skall tolkas i enlighet med lagstiftningens syfte, dvs den skall läsas utifrån den förutgående antagningen att om associationen ifråga har delägare, dessa delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Således är det inget krav enligt 6:8 IL att en utländsk juridisk person skall ha delägare, vilket stiftelser inte har. Den norska stiftelsen ansågs därför utgöra en utländsk juridisk person och sedermera även ett utländskt bolag. Regeringsrätten fann även att den norska stiftelsen var att jämföra med en svensk stiftelse och att koncernbidragsrätt därför förelåg mellan dotterbolagen.

### 3.2.9 *Kommentarer*

I takt med den ökande internationaliseringen har behovet av klargörande på området ökat och gett upphov till ett antal ansökningar om förhandsbesked.

Ett grundläggande problem är att domstolarna regelmässigt undviker att bedöma frågan huruvida trusten är ett rättssubjekt i sig. Ibland förutsätts eller tillerkänns trusten någon form av rättssubjektivitet men något konkret ställningstagande görs inte. I både RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28 användes en metod i syfte att finna närmast jämförbara svenska rättsfigurer för att se om reglerna kring denna kunde tillämpas.<sup>34</sup> Överlåtelsen av egendom har ofta behandlas som en överlåtelse till annat rättssubjekt men något uttryckligt ställningstagande görs inte huruvida trusten skall behandlas som ett självständigt eller osjälvständigt subjekt i intern svensk rätt.

Området är komplext och vid en bedömning måste hänsyn tas till många olika element som t ex hur trusten är uppbyggd, vem eller vilka som kan kontrollera trustegendomen och vem eller vilka som kan ta del av den. För att kunna göra en

---

<sup>34</sup> RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28.

bedömning krävs dessutom ofta omfattande utredning och att samtliga fakta av betydelse är kända.

I RÅ 1999 not 20 gavs en möjlighet att reda ut några av frågetecknen. Skatterättsnämnden gjorde också ett försök men Regeringsrätten avvisade ansökan i brist på mer detaljerade upplysningar kring de föreliggande omständigheterna. Regeringsrätten har även tidigare avvisat en ansökan gällande beskattning av utländsk trust med liknande motivering.<sup>35</sup> Det kan ifrågasättas om inte Regeringsrätten ställer väl orimliga krav på sökanden. I RÅ 1999 not 20 framgick t ex i detalj hur trusten var konstruerad, vilka som kontrollerade trustegendomen och vilka som kunde ta del av den.<sup>36</sup> Därför kan det vara svårt att förstå vad Regeringsrätten menar när den anser att handlingarna i målet inte ger tillräckligt mycket information. För att underlätta den praktiska rättstillämpningen och minska den osäkerhet som råder på området behöver Regeringsrätten ta tillvara på de möjligheter som ges. Skatterättsnämnden har bevisligen ansett att handlingarna i målet varit tillräckliga för att kunna göra en bedömning.

#### 4 Problematik i svensk skatterätt

Enligt common law utgör trusten en rättsbildning i sig men den saknar rättskapacitet och utgör inget eget skattesubjekt. Istället är det förvaltaren som är den formella ägaren till trustegendomen trots att denne saknar någon egentlig rätt till egendomen. De ekonomiska förmånerna tillkommer istället förmånstagarna som dock saknar kontroll över egendomen. Trustegendomen är dessutom sakrättsligt skyddad, såväl från förvaltarens och stiftarens borgenärer som från förmånstagarnas. Denna splittring av äganderätten saknar motsvarighet i svensk rätt och är vad som främst gör trusten så speciell.<sup>37</sup>

Till sin utformning och funktion kan en trust närmast jämföras med den svenska stiftelsen eller familjestiftelsen men den kan även jämföras med olika typer av

---

<sup>35</sup> RÅ 1988 not 56.

<sup>36</sup> Sundgren, IUR-Information nr 9, 1999, s 3.

<sup>37</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 5.

förvaltare, samäganderätt eller tillskapad, dold eller svävande äganderätt i egendom samt gåvoutfästelse.<sup>38</sup> En trust utgör i regel ingen juridisk person och någon direkt ansvarighet saknas i svensk rätt.

De många olika typerna av truster samt dess egenskaper och särdrag är vad som gör det så svårt att bedöma om en utländsk trust skall erkännas och ges skatterättsliga verkningar i Sverige. I följande avsnitt skall den skattemässiga problematiken och de olika beskattningsoptioner som finns att tillgå redovisas samt analyseras.

## 5 Stiftaren

### 5.1 Allmänt

I och med att en trust bildas avskiljs trustegendomen från stiftarens övriga egendom. Enligt common law blir trustegendomen därmed sakrättsligt skyddad från stiftarens borgenärer och den juridiska äganderätten tillkommer förvaltaren. För att bildandet av en trust även skall få skatterättslig verkan, dvs att stiftaren inte längre skall beskattas för trustegendomen och dess avkastning, måste trusten vara oåterkallelig. Då truster ofta bildas av skatteskal torde det normalt vara att de är oåterkalleliga och att trustegendomen beskattas hos förvaltaren.

Sverige är inte folkrättsligt bundet att erkänna den typ av truster som behandlas i Haag-konventionen. Det skulle därmed kunna hävdas att en trust överhuvudtaget inte skall ges någon rättslig konsekvens i Sverige, varken civil- eller skatterättsligt.<sup>39</sup> Trusten som subjekt skulle inte existera och någon överlåtelse av egendom kan följaktligen inte heller ha ägt rum. Stiftaren skulle alltså betraktas som den skatterättsliga ägaren till trustegendomen och såväl inkomst- samt förmögenhetsbeskattas för denna.

Trots att trusten som rättslig institution inte generellt kan erkännas i Sverige kan det inte utan vidare bortses från det bindande avtal mellan stiftaren och förvaltaren som ingåtts genom trustförordnandet. Avtalet måste granskas och analyseras för att dess innebörd skall kunna avgöras samt vilka eventuella rättsliga konsekvenser, såväl civil-

---

<sup>38</sup> Handledning för internationell beskattning, s 671 f.

<sup>39</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 8.

som skatterättsliga, det kan ge upphov till i Sverige.<sup>40</sup> En prövning baseras på de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet och det saknar betydelse hur en stiftare har benämnt trusten, dvs som en ”discretionary” eller ”fixed” trust.<sup>41</sup>

## 5.2 Avskiljande

För att stiftaren inte längre skall anses som den skattemässiga ägaren till trustegendomen måste stiftaren ha avskilt sig egendomen på ett sådant sätt att äganderätten inte längre kan anses tillkomma honom. Vid en bedömning om det skall anses ha uppkommit en trust, eller snarare någon form av rättssubjekt som kan godkännas enligt svensk skatterätt som mottagare av egendomen, är därför en grundläggande fråga hur avskiljandet eller kravet på avskiljande skall bedömas.<sup>42</sup>

Vad som krävs för att ett avskiljande skall anses ha skett har ingående diskuterats i doktrinen.<sup>43</sup> Kan stiftaren på något sätt förfoga över eller komma i åtnjutande av egendomen efter det att trusten har bildats kan det ifrågasättas om ett avskiljande har skett.<sup>44</sup> Frågan är vad som avses med att förfoga över egendomen. Avses t ex både möjligheten för stiftaren att direkt eller indirekt kunna tillgodogöra sig egendomen eller dess avkastning, och förfogande genom att styra över förvaltningen av trusten eller viss del därav.

Stiftarens inflytande och möjligheter att kontrollera trustegendomen efter bildandet har i praxis haft stor betydelse vid en bedömning.<sup>45</sup> Frågan är vilka krav som ställs och hur stora eller små stiftarens möjligheter att påverka förvaltningen av trusten kan vara för att ett avskiljande skall anses ha skett.

I RÅ 2000 ref 28 ansåg Regeringsrätten att de medel som förts över från ett bolag till en på Guernsey bildad pension trust hade avskilts från bolaget. Avgörande var bolagets möjlighet att förfoga över trustkapitalet. Bolaget hade förvisso bibehållit ett visst mått av inflytande över förvaltningen, bolaget kunde bl a avsätta och tillsätta förvaltare samt

---

<sup>40</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 8 ff.

<sup>41</sup> Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

<sup>42</sup> RÅ 2000 ref 28, Sundgren, IUR-Information nr 8, 2001, s 2 och Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

<sup>43</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, Simon, SvSkt 1998, Sundgren, IUR-Information nr 21, 1998 och Sundgren, IUR-Information nr 9, 1999.

<sup>44</sup> Sundgren, IUR-Information, nr 24, 1997, s 15.

<sup>45</sup> Jmfr Regeringsrättens motivering i RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28.

ändra och tillföra nya villkor i trusturkunden. Trustegendomen kunde däremot inte återvinnas av bolaget eller användas för andra syften än de som angivits i trusturkunden. Även i RÅ 1999 not 20 accepterade Skatterättsnämnden att stiftaren hade bibehållit ett visst mått av inflytande över förvaltningen, eftersom det förutsattes att stiftaren inte hade någon möjlighet att återvinna kapitalet eller att använda kapitalet till andra syften än de som angivits i trusturkunden. Regeringsrätten undanröjde däremot förhandsbeskedet och avvisade ansökningen.

Rättsfallen tyder på att ett visst mått av inflytande över förvaltningen kan godtas, åtminstone så länge kapitalet inte kan återvinnas eller användas för andra syften än de som angivits i trusturkunden. I och med att Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked i RÅ 1999 not 20 och avvisade ansökningen är det oklart i vilken utsträckning detta gäller när stiftaren är en fysisk person och de framtida förmånstagarna t ex är medlemmar i dennes familj.

Vid en trustbildning av det mer privata slaget, kan det finnas ett privatekonomiskt intresse för en stiftare att försöka bibehålla en möjlighet att själv komma i åtnjutande av kapitalet eller åtminstone av dess avkastning. Vid sådana trustbildningar är dispositionen i regel av rent benefik karaktär. I RÅ 2000 ref 28 hade t ex bolaget inget egenintresse av att försöka återvinna kapitalet ifråga eftersom det redan var öronmärkt för pensionsändamål. Regeringsrättens motivering i RÅ 1999 not 20 tyder på en viss försiktighet när stiftaren är en fysisk person och trustbildningen är mer av benefik karaktär. I ett äldre rättsfall, gällande en svensk familjestiftelse, ansågs att någon giltig stiftelse inte hade bildats med hänsyn till att stiftaren hade förbehållit sig rätten att ändra stadgarna och att denne därmed vid stiftelsens upplösning skulle kunna tillgodogöra sig stiftelsens tillgångar.<sup>46</sup> Några långtgående befogenheter för en stiftare att påverka förvaltningen skulle sannolikt inte godtas.

Enligt common law är det även möjligt för en stiftare att utse sig själv till förvaltare. I svensk rätt skulle en sådan omständighet sannolikt medföra att ett avskiljande inte anses ha skett och således inte ges skatterättslig verkan. Skulle ett avskiljande ändå anses ha skett och stiftaren tillika förvaltaren är bosatt i Sverige, finns istället

---

<sup>46</sup> RÅ 1964 Fi 1656, se även RÅ 1959 Fi 1742.



möjligheten att beskatta trusten som en svensk juridisk person.<sup>47</sup> Att en stiftare även utgör förvaltare och dessutom är bosatt i Sverige torde dock vara ytterst ovanligt.

Det kan anses att en stiftare indirekt kan ta del av trustegendomen och dess avkastning om stiftarens make eller maka är förmånstagare i trusten.<sup>48</sup> Frågan är då om det kan ha betydelse att trusten är bildad genom ett sk testamentariskt förordnande eller om stiftarens maka utgör en individuellt eller generiskt bestämd förmånstagare.

När en trust upprättas genom ett testamentariskt förordnande, oavsett om det är generiskt eller individuellt bestämda förmånstagare, kan stiftaren av naturliga skäl själv aldrig komma i åtnjutande av egendomen och ett avskiljande bör kunna anses ha skett.

Ett avskiljande skulle med största sannolikhet däremot inte anses ha skett om maken utgör en individuellt bestämd förmånstagare om trusten bildats när stiftaren är i livet. Maken har då en förutbestämd rätt till trustegendomen och/eller dess avkastning och därmed är också stiftarens möjlighet att indirekt kunna ta del av egendomen lätt att konstatera. En rätt för stiftarens maka att utfå egendomen eller del därav vid trustens upplösande kan snarare jämföras med ett återkallelseförbehåll, vilket innebär att ett avskiljande inte har skett.

Är maken en av flera generiskt bestämda förmånstagare är bedömningen inte lika självklar. Makans rätt till avkastning är inte förutbestämd utan det är förvaltaren som avgör vem eller vilka som skall få ta del av egendomen. Stiftarens möjlighet att indirekt kunna ta del av egendomen existerar fortfarande men den är inte lika påtaglig. Även denna indirekta möjlighet skulle sannolikt innebära att ett avskiljande inte anses ha skett.<sup>49</sup>

Stiftarens möjlighet att kunna påverka förvaltningen och komma i åtnjutande av egendomen har stor betydelse vid en bedömning om ett avskiljande har skett. En bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste göras. Det krävs detaljerad information om hur förvaltningen ser ut, vilka möjligheter stiftaren har att påverka förvaltningen och eventuellt kunna återfå egendomen.<sup>50</sup> Ett visst mått av inflytande över förvaltningen bör kunna godtas, åtminstone om det saknas möjlighet för

---

<sup>47</sup> Avsnitt 6.1.1 nedan.

<sup>48</sup> Ström och Källqvist, RättsNytt 2002 och avsnitt 2.7 ovan.

<sup>49</sup> Sundgren, IUR-Information nr 9, 1999, s 2.

<sup>50</sup> RÅ 1959 Fi 1742, RÅ 1964 Fi 1656, RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28.

stiftaren själv att återvinna eller komma i åtnjutande av egendomen. En möjlighet att byta förvaltare bör t ex kunna accepteras. En trust där stiftaren själv är förmånstagare eller har förbehållit sig en rätt att återkalla egendomen skulle med största sannolikhet inte ges skatterättslig verkan i Sverige. En sådan trust kan snarare liknas vid ett återkalleligt förvaltaruppdrag för stiftarens räkning.<sup>51</sup> Att förordna sin äkta hälft som förmånstagare, oavsett om det är som en individuellt eller generiskt bestämd förmånstagare, skulle sannolikt endast i undantagsfall accepteras och ges skatterättslig verkan.<sup>52</sup>

Kan en stiftare inte anses ha avskilt sig egendomen kommer denne fortfarande betraktas som egendomens ägare och behandlas på samma sätt skattemässigt som han behandlades innan egendomen överfördes till trusten. Stiftaren inkomst- och förmögenhetsbeskattas för egendomen samt dess avkastning på vanligt sätt, beroende på om han är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige.<sup>53</sup> Utbetalningar från trusten till förmånstagarna betraktas då rimligen som gåvor eller arv från stiftaren. Om utbetalningarna sker periodiskt kan de bli beskattade som inkomst av tjänst enligt reglerna om periodiskt understöd eller liknande periodiska inkomster i 10:2 och 6 IL.

Är trusten oåterkallelig och det saknas möjligheter för stiftaren att direkt eller indirekt komma i åtnjutande av egendomen, bör ett avskiljande anses ha skett. Därmed bör stiftaren inte längre betraktas som egendomens ägare eller vara skattskyldig för egendomen samt dess avkastning. Frågan blir då vem som skall betraktas som trustegendomens ägare och om trusten i sig skattemässigt kan erkännas som ett självständigt rättssubjekt tillika ägare till trustegendomen.

## 6 Trusten

### 6.1 Självständigt skattesubjekt

I den interna svenska skatterätten bör frågan om ett utländskt subjekts rättssubjektivitet avgöras med ledning av hemlandets civilrättsliga regler.<sup>54</sup> En trust kan således anses ha

---

<sup>51</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 2000 ref 28.

<sup>52</sup> Sundgren, IUR-Information nr 9, 1999, s 2.

<sup>53</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 13 och Ström och Källqvist, RättsNytt nr 5, 2002.

<sup>54</sup> DsFi 1984:25 s 43 ff, SOU 1988:45 s 105 f, Bäck, IUR-Information nr 8, 2001, s 7 och RÅ 2000 ref 28.

rättssubjektivitet och företa rättshandlingar med skatterättslig verkan i Sverige, även om den inte utgör en juridisk person i hemlandet.<sup>55</sup>

En trust är ingen juridisk person enligt common law och den saknar rättskapacitet. Förvaltaren kan däremot företa rättshandlingar för trustens räkning. En trust kan därför sägas ha en faktisk handlingsförmåga som kan godkännas i svensk rätt, även om trusten i sig saknar rättskapacitet. För att avgöra om en trust kan accepteras som ett särskilt skattesubjekt har flera olika faktorer betydelse.

I RÅ 1999 not 20 ansåg Skatterättsnämnden att en trust på Isle of Man utgjorde ett självständigt rättssubjekt. Trusten var oåterkallelig och förmånstagarna var generiskt bestämda. Trusten utgjorde förvisso ingen juridisk person på Isle of Man men den utgjorde något sorts subjekt. Regeringsrätten undanröjde dock förhandsbeskedet och avvisade ansökningen.

I RÅ 2000 ref 28 ansågs att den på Guernsey upprättade trusten var ett självständigt subjekt. Medlen som överförts till trusten ansågs avskilda från stiftaren, dvs bolaget, och en rättshandling med skatterättslig verkan ansågs därmed ha genomförts mellan stiftaren och trusten. Regeringsrätten uttalar sig däremot inte om trusten civilrättsligt skall anses utgöra ett eget rättssubjekt eller ej. Förmånstagarna i den aktuella trusten var generiskt bestämda. De ansågs inte ha någon garanterad rätt till avkastning, eftersom deras pensionsfordran skulle bortfalla vid dödsfall och själva pensionsförmånen inte var knuten till avkastningen i trusten.<sup>56</sup>

Länsrätten i Mariestad ansåg i mål 486-98 från 2000 att en amerikansk trust inte utgjorde något självständigt skattesubjekt.<sup>57</sup> Förmånstagarna var emellertid individuellt bestämda med en förutbestämd rätt till såväl avkastning som kapital. Den svenska förmånstagaren betraktades som ägare till trustegendomen och blev skattskyldig för sin del av kapitalavkastningen samt trustförmögenheten.

Värt att notera är även ett antal mål utan internationell anknytning. Dessa mål behandlar inte trustar i sig men likväl egendomsbindningar som i mångt och mycket kan liknas vid olika typer av trustar.

---

<sup>55</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28.

<sup>56</sup> Bäck, IUR-Information nr 8, 2001, s 10.

<sup>57</sup> Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

I RÅ 1997 ref 31 var frågan hur beskattningen skulle ske av en svävande äganderätt. Avkastningsmottagarna utgjordes av tre generationer i en viss släkt där äganderätten till kapitalet skulle tillfalla den tredje och sista generationen. Majoriteten i Regeringsrätten ansåg att StL var tillämplig på fonden. Fonden ansågs utgöra en stiftelse enligt StL och därmed även ett särskilt skattesubjekt. De skiljaktiga ansåg däremot inte att den aktuella fonden utgjorde ett särskilt skattesubjekt. Istället skulle avkastningsmottagarna beskattas för sin respektive del av tillgångarna samt avkastningen. De skiljaktiga ansåg sannolikt att avkastningsmottagarna var tillräckligt individuellt utpekade och att deras rätt till avkastningen var tillräckligt specificerad för att ålägga dem skattskyldigheten för fonden.<sup>58</sup>

Hade det varit fråga om en utländsk trust hade StL inte kunnat tillämpas eftersom den endast omfattar svenska stiftelser. För att utgöra en svensk stiftelse krävs att stiftelsen är bildad enligt StL. Därutöver krävs att den antingen har sitt säte i Sverige, eller om sätet inte kan fastställas, att förvaltningen huvudsakligen sker i Sverige.<sup>59</sup> Uppfylls inte något av dessa krav är en stiftelse inte att betrakta som svensk. Vid upprättandet av en trust är dessa villkor regelmässigt inte uppfyllda. Förvaltaren har vanligtvis sitt säte eller utövar den huvudsakliga förvaltningen i ett land där common law tillämpas. RÅ 1997 ref 31 bör emellertid kunna användas som argument för att en trust med liknande upplägg skall behandlas som ett självständigt skattesubjekt, dvs en trust med begränsad förmånstagarbegränsning och varaktighet samt där det råder osäkerhet vilka trustegendomen slutligen kommer att tillfalla.

Svävande äganderätter har även tidigare ansetts utgöra ett särskilt subjekt i inkomstskattehänseende. I NJA 1984 s 246 skulle avkastningen i en fond fonderas fram till 1970 då utbetalning skulle ske till en förutbestämd destinatar. Om den ursprungliga destinatären inte var i livet 1970 skulle kapitalet ges till vissa andra utpekade subjekt. Även i andra fall, där en fondering av avkastningen skett och det varit osäkert vem eller vilka som slutligen erhåller egendomen, har egendomsbindningarna ansetts utgöra särskilda skattesubjekt.<sup>60</sup> Egendomsbindningens karaktär av självständig förmögenhet är i dessa fall tydligare än i fall där utbetalningar sker löpande till bestämda destinatarer.

---

<sup>58</sup> Jmfr Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

<sup>59</sup> StL 1:2 och Simon, SvSkt 1998, s 461.

<sup>60</sup> RÅ 1951 ref 30, RÅ 1953 ref 51 och RÅ 1953 fi 1742.

Dessutom torde det strida mot bl a skatteförmågeprincipen att beskatta en avkastningstagare för avkastning som de facto inte delas ut utan fonderas. Avkastningstagarens förmåga att betala skatt har inte ökat.

När någon fondering av avkastningen inte har ägt rum, har liknande egendomsbindningar däremot inte behandlats som särskilda skattesubjekt.<sup>61</sup> Samtliga fall har emellertid handlat om rent svenska förhållanden och dess betydelse gällande trust är därför oklar.

Sammanfattningsvis har förmånstagarbetsgruppen, vilken rätt förmånstagarna har att utfå trustegendomen och om en fondering av avkastningen sker eller inte, sannolikt betydelse för om en trust kommer att betraktas som ett självständigt skattesubjekt eller inte.

Har en trust generiskt bestämda förmånstagare och det är oklart om och när dessa kommer att få någon avkastning eller del av trustegendomen, bör trusten behandlas som ett självständigt rättssubjekt.<sup>62</sup> Egendomsbindningens karaktär framstår mer som en självständig förmögenhet och äganderätten till egendomen kan svårigen anses tillkomma någon förmånstagare.

Har en trust individuellt bestämda förmånstagare, med en förutbestämd rätt till avkastning och kapital, kommer trusten med största sannolikhet inte att behandlas som ett självständigt skattesubjekt.<sup>63</sup> En sådan trust kan möjligen anses som ett självständigt subjekt i inkomstskattehänseende om t ex en fondering av avkastningen sker eller om förmånstagarna endast har rätt till avkastning men inte till trustegendomen i sig.<sup>64</sup> Är det osäkert vem egendomen så småningom kommer att tillfalla, dvs om äganderätten hålls svävande, finns argument som talar för att en sådan trust kan behandlas som ett självständigt subjekt.<sup>65</sup> Den typen av egendomsbindningar har i svensk praxis och doktrin ansetts utgöra särskilda skattesubjekt.<sup>66</sup>

---

<sup>61</sup> RÅ 1943 Fi 1242 och RÅ 1979 A a 226.

<sup>62</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20, RÅ 2000 ref 28, Simon, SN 1992, s 415 och Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 12.

<sup>63</sup> Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02 och Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 11.

<sup>64</sup> RÅ 1997 ref 31, RÅ 1942 ref 21 och RÅ 1953 ref 31, Simon, SN 1992, s 415 och Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 11.

<sup>65</sup> Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 396 och Simon, SN 1992, s 415.

<sup>66</sup> NJA 1984 s 246, NJA 1917 s 237, RÅ 1951 ref 30 och RÅ 1953 ref 51.

Om en trust anses utgöra ett självständigt skattesubjekt eller ej är avgörande för hur beskattningen av trusten och dess avkastning kan ske i Sverige. Anses en trust utgöra ett självständigt skattesubjekt är frågan om trusten kan beskattas i Sverige. För att kunna beskatta en trust som anses utgöra ett självständigt skattesubjekt krävs enligt interna svenska skatteregler att den antingen kan betraktas som obegränsat eller begränsat skattskyldig. Om så inte är fallet kan en trust som subjekt inte beskattas i Sverige.

### 6.1.1 *Obegränsad skattskyldighet*

För att betraktas som obegränsat skattskyldig krävs att det antingen är fråga om en fysisk person eller svensk juridisk person enligt 3:3 respektive 6:3 IL. Då en trust inte är någon fysisk person beaktas inte reglerna i 3 kap IL.

Enligt 6:3 IL är en juridisk person obegränsat skattskyldig om den p g a sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person. En trust är inte registrerad i Sverige och den har inte heller någon styrelse som kan ha sitt säte i Sverige. Frågan är då vilka andra sådana omständigheter som kan medföra att en trust kan anses utgöra en svensk juridisk person enligt IL. I propositionen nämns som exempel att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige. Finns det överhuvudtaget inte någon motsvarighet till styrelse kan bedömningen istället utgå från var den huvudsakliga verksamheten bedrivs.<sup>67</sup>

För att en utländsk trust skall anses som obegränsat skattskyldig i Sverige skulle därför krävas antingen att förvaltaren bor i Sverige eller att trustens verksamhet bedrivs från Sverige, vilket i praktiken torde vara sällsynt.<sup>68</sup> Om en trusts förvaltare är bosatt i Sverige och sköter förvaltningen härifrån, exempelvis genom att någon form av affärsverksamhet via trusten bedrivs här eller om trustegendomen enbart eller delvis består av svenska tillgångar, skulle en trust möjligen kunna betraktas som en obegränsat skattskyldig svensk juridisk person.

---

<sup>67</sup> Prop 1999/2000:2 s 71.

<sup>68</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 17.

Således finns en teoretisk möjlighet att betrakta en utländsk trust som obegränsat skattskyldig men det torde vara oerhört sällsynt att så sker i praktiken.

### 6.1.2 *Begränsad skattskyldighet*

En trust är ett utländskt subjekt som i regel inte utgör en juridisk person enligt hemlandets lagstiftning. Enligt 6:7 IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga i Sverige. Begreppet utländsk juridisk person definieras i 6:8 IL;

”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. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.”

Samtliga kriterier måste vara uppfyllda för att det skall anses vara en utländsk juridisk person. Huruvida en association utgör en utländsk juridisk person eller inte skall avgöras utifrån lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma. Det saknas dock självständig betydelse om associationen betecknas som en juridisk person i hemlandet eller inte.<sup>69</sup>

Till att börja med måste subjektet utgöra en association. En association kännetecknas av att den utgör en personsammanslutning av fysiska eller juridiska personer såsom medlemmar eller delägare.<sup>70</sup> Dessutom skall sammanslutningen vara grundad på en frivillig överenskommelse, ett avtal, mellan i regel två eller flera personer.<sup>71</sup>

Enligt praxis är det emellertid tillräckligt att ett subjekt är bildat enligt associationsrättsliga regler för att det skall kunna anses som en association enligt 6:8 IL, även om subjektet per definition inte utgör någon association.<sup>72</sup> En trust utgör inte någon association per definition. Utländska stiftelser utgör inte heller associationer men anses

---

<sup>69</sup> RÅ 1997 ref 36.

<sup>70</sup> Nial och Johansson, Svensk Associationsrätt, s 29.

<sup>71</sup> Nial och Johansson, Svensk Associationsrätt, s 31.

<sup>72</sup> RÅ 2004 ref 29.

likväl bildade enligt associationsrättsliga regler och utgör därför associationer enligt 6:8 IL.<sup>73</sup> För att en association dessutom skall anses som en utländsk juridisk person måste även 6:8 p 1-3 IL vara uppfyllda. Gällande utländska stiftelser har punkt 1 och 2 ansetts uppfyllda utan problem.<sup>74</sup> Punkt 3 skall dessutom tolkas i enlighet med lagstiftningens syfte, dvs utifrån den förutsättningen att om associationen ifråga har delägare, dessa delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Det ställs således inget krav på att en utländsk juridisk person skall ha delägare enligt 6:8 IL. En utländsk stiftelse kan därmed utgöra en utländsk juridisk person.<sup>75</sup>

Huruvida olika typer av trustar kan anses bildade enligt associationsrättsliga regler är svårt att avgöra. Även om en trust skulle kunna anses bildad enligt associationsrättsliga regler och därmed utgöra en association enligt 6:8 IL, finns dock några betydelsefulla skillnader mellan trustar och stiftelser.

Stiftelser utgör i regel juridiska personer enligt lagstiftningen i den stat där de hör hemma, de är egna rättssubjekt och äger rättskapacitet.<sup>76</sup> Trustar utgör däremot inte juridiska personer, de utgör inga egna rättssubjekt och äger ingen rättskapacitet.<sup>77</sup> En trust kan inte äga någonting, den kan inte förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter eller föra talan inför domstolar och andra myndigheter enligt common law. Således bör inte 6:8 p 1 och 2 IL kunna anses uppfyllda gällande trustar. Om en trust skulle anses uppfylla 6:8 p 1 och 2 IL, krävs att trustinstitutet i sig tillskrivs egenskaper som den de facto inte har enligt common law. Något som borde strida mot grundläggande skatterättsliga principer men likväl inte är omöjligt.

Trustens förvaltare kan emellertid företa rättshandlingar för trustens räkning och en trust skulle därför kunna anses ha en faktisk handlingsförmåga som kan godkännas i svensk skatterätt.<sup>78</sup> Det skulle även kunna anses att likheterna mellan en trust och en stiftelse är så pass tydliga att även en trust kan betraktas som en utländsk juridisk person.<sup>79</sup> I RÅ 1999 not 20 ansåg Skatterättsnämnden exempelvis att en trust utgjorde

---

<sup>73</sup> RÅ 2004 ref 29.

<sup>74</sup> RÅ 2004 ref 29.

<sup>75</sup> RÅ 2004 ref 29.

<sup>76</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 4.

<sup>77</sup> Ström och Källqvist, Rättsnytt nr 5, 2002 och Simon, SvSkt 1998, s 462 ff.

<sup>78</sup> Avsnitt 6.1 ovan.

<sup>79</sup> Skatterättsnämnden och de skiljaktiga regeringsråden von Bahr och Baeckevold i RÅ 1988 not 56.



ett självständigt stiftelseliknande subjekt. I RÅ 2000 ref 28 behandlades en trust som ett självständigt subjekt med rättskapacitet. Således finns det argument som talar både för och emot att en trust skulle kunna utgöra en utländsk juridisk person enligt 6:8 IL. Rättsläget är oklart och det är osäkert i vilken mån praxis gällande stiftelser kan appliceras på trustar. Ytterligare ett problem är att det finns en mängd olika typer av trustar och att det av den anledningen även är svårt att generalisera. Därför redogörs nedan för såväl om en trust kan anses utgöra en utländsk juridisk person och om den inte kan det.

En trust som kan anses utgöra en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige enligt 6:7 IL. Trusten är då enligt 6:11 p 1 IL skattskyldig för bl a inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. En trust kan dessutom beskattas för utdelning på svenska aktier enligt kupongskattelagen (1970:624) (KupL), eftersom det enligt 4 § KupL krävs att den utdelningsberättigade skall vara antingen en begränsat skattskyldig fysisk person eller en utländsk juridisk person.

Kan en trust inte utgöra en utländsk juridisk person finns det däremot små möjligheter att beskatta själva trusten i Sverige.

### 6.1.3 CFC-beskattning

Syftet med de s k CFC-reglerna i 39 a kap IL är att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder som sker genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer, vilka leder till att den svenska skattebasen urholkas.<sup>80</sup> CFC-beskattning innebär att en i Sverige skattskyldig person under vissa förutsättningar kan beskattas löpande för sin del av en utländsk juridisk persons överskott.

För att CFC-reglerna skall vara tillämpliga krävs enligt 39 a:1 IL att en i Sverige skattskyldig person kan anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Enligt 39 a:2 IL skall en skattskyldig anses som delägare om denne innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Däri medräknas kapital eller röster som innehas eller kontrolleras både direkt och indirekt genom andra utländska juridiska personer. Även det som innehas

---

<sup>80</sup> Prop 2003/04:10 s 1.

eller kontrolleras av personer i intressegemenskap med den skattskyldiga kan medräknas.

Enligt 39 a:5 IL skall en inkomst anses lågbeskattad om den inte beskattas alls eller om beskattningen är lägre än om 55 % av den utländska juridiska personens nettoinkomst hade beskattas enligt svensk lagstiftning. Med dagens bolagsskatt om 28 % motsvarar detta en jämförelseskattesats på 15,4 %.<sup>81</sup> Juridiska personer i ett stort antal jurisdiktioner undantas dock från CFC-reglernas tillämpning genom kompletteringsregeln 39 a:7 IL och den s k vita listan i bilaga 39 a. Undantaget och den vita listan omfattar t ex inte de Brittiska kanalöarna, Isle of Man och Gibraltar.

#### 6.1.3.1 En trust som utgör en utländsk juridisk person

Om en trust kan anses utgöra en utländsk juridisk person enligt 6:8 IL och dess inkomster kan anses som lågbeskattade, kan CFC-reglerna tillämpas på trusten ifråga enligt 39 a kap IL. För att CFC-beskattnings skall ske krävs att någon kan betraktas som delägare i den utländska juridiska personen. Enligt 39 a:2 IL skall en skattskyldig anses som delägare om denne innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Däri medräknas kapital eller röster som innehas eller kontrolleras både direkt och indirekt genom andra utländska juridiska personer. Även det som innehas eller kontrolleras av personer i intressegemenskap med den skattskyldiga kan medräknas.

Även om en trust skulle kunna anses utgöra en utländsk juridisk person är frågan hur CFC-reglerna skall tillämpas, eftersom CFC-reglerna synes vara utformade utifrån den förutsättningen att en trust inte kan utgöra en utländsk juridisk person.<sup>82</sup> En trust har inga delägare, kapital- eller röstandelar. En trust har däremot en förvaltare som förvaltar egendomen i enlighet med de instruktioner stiftaren en gång givit. Trusten kontrolleras således av denna förvaltare, eventuellt efter visst samråd med en utsedd god man. Beroende på hur trustförordnandet och trustupplägget ser ut skulle möjligen en stiftare, genom förvaltaren och/eller föreskrift i trustförordnandet alternativt instruktioner till den gode mannen, kunna anses kontrollera förvaltningen i en trust. Ett sådant trust-

---

<sup>81</sup> Prop 2003/04:10 s 63.

<sup>82</sup> 2003/04:10 s 54 ff.

upplägg torde emellertid kunna underkännas redan av den anledningen att det aldrig funnits någon avsikt att bilda trusten och att egendomen inte är avskild från stiftaren.

Skulle någon annan skattskyldig person i Sverige än stiftaren kunna sägas kontrollera mer än 25 % av en trust, skall denne anses som delägare enligt 39 a:2 IL. Den skattskyldiga skulle kunna vara en förmånstagare som exempelvis genom sin rätt till avkastning från trusten eller genom föreskrift i trusturkunden skulle kunna anses kontrollera den. Något direkt eller indirekt innehav av kapitalandelar i en trust borde de emellertid inte kunna anses ha, eftersom en trust per definition inte har några delägare eller kapitalandelar.

Enligt 39 a:13 IL skall en delägare beskattas för så stor del av överskottet som svarar mot dennes enligt 39 a:2 och 4 IL beräknade kapitalandel i den utländska juridiska personen. Vid ett indirekt innehav skall innehavarens kapitalandel enligt 39 a:4 IL anses utgöra produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan och innehav av rösterna anses utgöra den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan. Formellt sett skall CFC-reglerna således tillämpas om någon, antingen direkt eller indirekt, anses kontrollera eller inneha mer än 25 % av rösterna eller kapitalet i en utländsk juridisk person. Enligt lagtexten skall beskattningen likväl baseras på det beräknade innehavet av kapitalandelar, vilket borde resultera i att en delägare i utländsk juridisk person som utgörs av en trust inte kan CFC-beskattas. Beskattning bör inte heller kunna ske om ett CFC-bolag, som inte utgör en trust, i sin helhet ägs av en trust men kontrolleras av en skattskyldig person i Sverige, eftersom kapitalandelsinnehavet då bör beräknas till 0 %.<sup>83</sup> Om den skattskyldiga däremot kan anses inneha någon kapitalandel i CFC-bolaget direkt kan beskattning ske.

Syftet med CFC-lagstiftningen är att ägarstrukturer där trustar är inblandade skall omfattas, men i förarbetena synes det ha förutsatts att kapitalandelarna då är fördelade mellan personen som skall CFC-beskattas och det mellanliggande subjektet, dvs trusten.<sup>84</sup> Möjligheten att ett CFC-bolag är helägt av en trust synes inte ha tagits i beaktande. Syftet med CFC-reglerna talar emellertid för att en CFC-beskattning skall

---

<sup>83</sup> 0 kapitalandel i en trust \* 100 % av en annan utländsk juridisk person = 0 kapitalandelar som kan CFC-beskattas.

<sup>84</sup> Prop 2003:04:10 s 57 och avsnitt 6.1.3.2 nedan.

ske. Likafullt blir resultatet av lagtextens ordalydelse att en beskattning inte kan ske om en skattskyldig inte innehar någon kapitalandel direkt.

#### 6.1.3.2 En trust som inte utgör en utländsk juridisk person

Om en trust inte utgör någon utländsk juridisk person enligt legaldefinitionen i 6:8 IL, är inte CFC-reglerna tillämpliga. Därmed kan en i Sverige bosatt och obegränsat skattskyldig person inte CFC-beskattas för avkastningen i en trust.

Bedömningen kan däremot bli en annan om en trust i sin tur äger en association som utgör en utländsk juridisk person. Tidigare har trustar ofta använts i skatteplaneringssyfte för att undslippa just CFC-beskattning. Innan lagändringen den 1 januari 2004 krävdes för CFC-beskattning ett innehav på minst 10 % av kapitalet eller röstetalet i en utländsk juridisk person. Dessutom krävdes att minst 50 % av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrolleras av i Sverige obegränsat skattskyldiga personer. Att drabbas av dessa regler kunde undvikas genom att låta ett CFC-bolag, dvs en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, helt eller delvis ägas av en trust samtidigt som kontrollen kvarstod hos den svenska ägaren. CFC-reglerna kunde då varken tillämpas ifråga om trusten eller CFC-bolaget. Trusten utgjorde ingen utländsk juridisk person och kapitalet eller röstetalet i CFC-bolaget innehades inte av någon i Sverige skattskyldig person, åtminstone inte i den utsträckningen att någon kunde CFC-beskattas för det i Sverige.

Numera har de kumulativa kraven ersatts med alternativa krav på antingen innehav eller kontroll av minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Den främsta anledningen till lagändringen och skärpningen av CFC-reglerna var att de enligt sin tidigare lydelse inte kunde tillämpas vid kringgåendestrukturer när ägandet överförts till t ex en trust.<sup>85</sup> Alternativa krav kommer att göra det svårare att kringgå CFC-reglerna och innebära att reglerna kan tillämpas på ägarstrukturer där en trust står som ägare till en utländsk juridisk person, under förutsättning att en viss kontroll kvarstår hos den svenska skattskyldiga personen.

Några regler för hur kontrollen skall fastställas anges inte i lagtexten och behandlas endast kortfattat i förarbetena. Utöver den kontroll som ett indirekt eller direkt ägande

---

<sup>85</sup> Prop 2003/04:10 s 54.

medför skall även andra former av faktiskt inflytande omfattas som t ex gemensamhet i ledningen och sådan kontroll som kan följa vid lån. Exempel på direkt och indirekt kontroll av ett företag kan vara att ett företag deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag alternativt när samma personer deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen. Syftet är att alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande skall omfattas. Olika omständigheter skall vägas mot varandra och en prövning skall ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall. Eventuella gränsdragningsfrågor kommer att få avgöras i praxis.<sup>86</sup>

Ägarstrukturer där trustar är inblandade kan numera omfattas av CFC-reglerna. CFC-reglerna kan aktualiseras om en lågbeskattad utländsk juridisk person ägs av en trust. Trusten och den utländska juridiska personen måste likväl kunna anses stå under direkt eller indirekt kontroll av samma skattskyldiga personer i Sverige för att CFC-reglerna skall kunna tillämpas och de skall kunna anses som delägare. Därutöver krävs för att en delägare skall kunna beskattas att denne kan anses inneha någon kapitalandel i den utländska juridiska personen. CFC-beskattningslag borde därför kunna aktualiseras endast i de fall då någon kapitalandel i den utländska juridiska personen innehas direkt av en skattskyldig person i Sverige.<sup>87</sup>

I enlighet med förarbetena till de nya CFC-reglerna skulle kunna hävdas att det med stöd av den s k genomsynsmetoden<sup>88</sup> skall ses till den verkliga innebörden och var det reella inflytandet ligger. Dessutom skall det göras en särskild skatterättslig bedömning av det ekonomiska innehållet i transaktionen. Syftet med CFC-reglerna kan dessutom anses tala för att en CFC-beskattningslag skall vara möjlig av en trust och när en utländsk juridisk person som ägs via en trust. Enligt lagtexten krävs det likväl att det bortses från själva trusten som subjekt alternativt att trusten kan anses ha kapitalandelar för att en CFC-beskattningslag skall vara möjlig. Genomsynsmetoden används emellertid förhållandevis sparsamt och starka skäl krävs för dess tillämpning.<sup>89</sup> En tillämpning strider även mot lagtextens ordalydelse, åtminstone så länge trustar inte omfattas av

---

<sup>86</sup> Prop 2003/04:10 s 54 f.

<sup>87</sup> Se avsnitt 6.1.3.1 ovan.

<sup>88</sup> För en utförligare beskrivning av genomsynsmetoden se Sundgren, IUR-Information nr 2, 2002, s 7.

<sup>89</sup> Sundgren, IUR-Information nr 2, 2002, s 7.

legaldefinitionen på en utländsk juridisk person i 6:8 IL eller kan anses ha några kapitalandelar.

Sammanfattningsvis torde det finnas små möjligheter att beskatta en trust som behandlas som ett självständigt subjekt i Sverige, oavsett om den kan anses utgöra en utländsk juridisk person eller om CFC-reglerna kan tillämpas eller ej.

#### 6.1.4 *Beskattning av förmånstagarna*

Förmånstagare som är bosatta i Sverige är obegränsat skattskyldiga för *alla sina inkomster i Sverige och från utlandet* enligt 3:3 och 3:8 IL. Betraktas en trust som ett självständigt skattesubjekt och därmed även som ägare av trustegendomen kan förmånstagarna rimligen inte betraktas som ägare av densamma.<sup>90</sup> Att beskatta en förmånstagare såsom ägare för egendom som förmånstagaren inte äger, och eventuellt aldrig kommer att äga, måste anses som materiellt felaktigt. Det måste även anses strida mot skatteförmågeprincipen. En förmånstagare kan inte anses ha erhållit någon ökad skatteförmåga enbart av den anledningen att denne är förmånstagare i en trust. Så länge trustegendomen eller dess avkastning inte utbetalas eller på något annat sätt är tillförsäkrad förmånstagaren borde därmed en förmånstagare inte kunna bli beskattad för trustegendomen.<sup>91</sup> Detta gäller såväl generiskt bestämda förmånstagare som individuellt bestämda förmånstagare. Truster med generiskt bestämda förmånstagare anses däremot i regel utgöra självständiga skattesubjekt.

Individuellt bestämda förmånstagare i en trust som kan betraktas som en utländsk juridisk person skulle möjligen kunna bli CFC-beskattade för avkastningen i en trust. För att det skall ske krävs emellertid att de kan anses kontrollera mer än 25 % av trusten och att de kan anses inneha någon kapitalandel i trusten.<sup>92</sup>

Anses trusten utgöra ett självständigt skattesubjekt men inte en utländsk juridisk person är det svårt att beskatta någon person bosatt i Sverige eller beskatta trusten i sig för trustegendomen och dess avkastning.<sup>93</sup> Utbetalningar från en trust som utgör ett

---

<sup>90</sup> RÅ 1942 ref 21 och RÅ 1953 ref 31.

<sup>91</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20, RÅ 2000 ref 28, Bäck, IUR-Information nr 8, 2001, s 9 och Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 11.

<sup>92</sup> Se avsnitt 6.1.3.1 ovan.

<sup>93</sup> RÅ 1942 ref 21, RÅ 1953 ref 31, RÅ 2000 ref 28 och Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

självständigt skattesubjekt till en förmånstagare bosatt i Sverige kommer däremot troligen att beskattas som periodiskt understöd enligt 10:6 IL.<sup>94</sup> Enligt 11:47 IL skall periodiska understöd endast tas upp till beskattning om givaren har medgivit avdrag för dem. Denna förutsättning för skatteplikt är av förklariga skäl inte möjlig att fastställa gällande trustar, eftersom det rör ett subjekt som inte är hemmahörande i Sverige. I RÅ 1988 not 626 fastslogs emellertid att rätten till avdrag skall prövas med utgångspunkt i den hypotetiska situationen att den utländska utbetalaren hade varit svensk.

Enligt 62:7 st 1 p 5 IL får avdrag alltid göras av en juridisk person så länge utbetalningen inte avser ersättning för avyttrade tillgångar. Om trusten i hemlandet är en juridisk person föreligger inga problem vid en bedömning. Vanligtvis utgör däremot en trust inte en juridisk person i hemlandet och frågan om förmånstagarens beskattning torde fortfarande vara olöst.<sup>95</sup> Det mest sannolika är emellertid att en beskattning som periodiskt understöd skulle ske även i de fallen.<sup>96</sup>

Avdrag får också göras för periodiskt understöd om utbetalningen görs på grund av föreskrift i testamente enligt 62:7 st 1 p 4 IL. Därmed borde även utbetalningar från trustar som bildats genom testamentariska förordnanden kunna beskattas som periodiskt understöd med stöd av RÅ 1988 not 626.

## 6.2 Osjälvständigt rättssubjekt

### 6.2.1 Allmänt

Anses en trust inte utgöra ett självständigt skattesubjekt måste utredas vem som skall anses som den skattemässiga ägaren av trustegendomen och huruvida denna person kan beskattas i Sverige. De tre återstående subjekten som skulle kunna betraktas som den skattemässiga ägaren till trustegendomen är; stiftaren, förmånstagaren eller förvaltaren.

En trust som inte anses utgöra ett självständigt subjekt kan och har i doktrinen liknats vid olika former av gåva.<sup>97</sup> Trustar bildas i regel genom en benefik rättshandling där en förmögenhetsöverföring äger rum utan att någon motprestation ges, dvs vad som

---

<sup>94</sup> RÅ 1942 ref 21, RÅ 1953 ref 31, RÅ 1957 Fi 1096 och Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20.

<sup>95</sup> Handledning för internationell beskattning, s 673.

<sup>96</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20, RÅ 1942 ref 21, RÅ 1953 ref 31 och RÅ 1957 Fi 1096.

<sup>97</sup> Simon, SN 1992, s 412, Handledning för internationell beskattning, s 672 och Ström och Källqvist, Rättsnytt nr 5, 2002.

normalt betraktas som en gåva. Vid bildandet av en trust överlämnas egendom inte direkt till förmånstagarna och en gåva av det traditionella slaget bör det därmed inte vara fråga om. Däremot skulle en trust kunna liknas vid andra former av gåva, som exempelvis en gåva via mellanman eller en giltig gåvoutfästelse alternativt en ofullbordad eller ogiltig gåva.

En gåva är i princip inte bindande förrän den har fullbordats. Normalt sett sker detta när gåvoegendomen överlämnas till gåvomottagaren eller behörig representant för denne.<sup>98</sup> Även den skattemässiga äganderätten övergår till gåvomottagaren när en gåva fullbordas eller när en giltig gåvoutfästelse föreligger enligt 36 § 1 st lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL). Den skattemässiga äganderätten övergår också om handling, innefattande giltig gåvoutfästelse av lös egendom, överlämnats till mottagaren. Är gåvan däremot inte fullbordad eller gåvoutfästelsen ogiltigt är det fortfarande gåvogivaren som betraktas som ägare av gåvoegendomen. Däremot tas skattskyldigheten i sig bort vid arv och gåva den 1 januari 2005.<sup>99</sup>

### 6.2.2 Gåva via mellanman

Enligt 4 § lagen angående vissa utfästelser om gåva (1936:83) (gåvolagen) föreligger en gåva via mellanman när någon såsom gåva åt annan till *bank* överlämnat penningar eller annan lös egendom utan att förbehålla sig rätt att däröver förfoga. Gåvan anses fullbordad när denna mottagits av banken för gåvomottagarens räkning.

I det fall överföringen från stiftaren till förmånstagaren skall ses som en gåva via mellanman utgör förvaltaren således mellanman. Enligt lagtexten krävs emellertid att mellanmannen skall utgöras av en bank. Är förvaltaren inte en bank kan det därmed ifrågasättas om en trust kan anses utgöra en gåva via mellanman. I doktrinen råder det delade meningar därom.<sup>100</sup> I praxis före gåvolagens tillkomst har annan än bank accepterats som mellanman men endast bank omnämns i lagtexten.<sup>101</sup> Någon

---

<sup>98</sup> Silfverberg, SN 1997, s 488.

<sup>99</sup> Prop 2004/05:25, Slopåd arvsskatt och gåvoskatt, s 22 f.

<sup>100</sup> Ström och Källqvist, Rättsnytt nr 5, 2002, Håstad, Tjänster utan uppdrag, s 225, Bengtsson, Särskilda avtalstyper I, s 32, Hellner, Speciell avtalsrätt II, s 243, Lindencrona, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel, s 178, Silfverberg, SN 1997, s 491, Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 15 och Simon, SvSkt 1998, s 466.

<sup>101</sup> NJA 1933 s 269.



klargörande rättspraxis efter lagens tillkomst finns inte.<sup>102</sup> Av förarbetena framgår det dessutom att endast svenska banker avses, vilket inte kan utläsas direkt av texten.<sup>103</sup> Utländska banker bör emellertid kunna omfattas av lagtexten analogt, åtminstone ifråga om banker inom EES-området.<sup>104</sup> De flesta utländska banker har idag liknande tillståndssystem och är utsatta för offentlig kontroll på samma sätt som svenska banker. Bankens nationalitet bör därför sakna avgörande betydelse.<sup>105</sup> En analog tillämpning skulle dessutom inte strida mot ordalydelsen.

Rättsläget är emellertid oklart och det är osäkert huruvida en trust kan liknas vid en gåva via mellanman eller ej, oavsett om förvaltaren är en bank eller inte.

### 6.2.3 *Utfästelse om gåva*

Enligt 1 § 1 st gåvolagen är ett gåvolöfte endast giltigt och bindande parterna emellan om det getts i ett skuldebrev eller annan urkund som blivit till gåvotagaren överlämnad, eller om det av omständigheterna vid dess tillkomst utmärka att utfästelsen var avsedd att komma till allmänhetens kännedom. Ett gåvolöfte, oavsett form, har däremot inga rättsverkningar mot en givares borgenärer. Gåvoegendomen åtnjuter således inget sakrättsligt skydd.

I normalfallet torde något skuldebrev eller annan urkund inte överlämnas till förmånstagarna i en trust. Däremot kan det vara tillräckligt att gåvoutfästelsen kommer till mottagarens kännedom för att ett överlämnande skall anses ha skett.<sup>106</sup> Därmed skulle en trust, beroende på omständigheterna, kunna liknas vid en utfästelse om gåva.

Att likna en trust vid en gåvoutfästelse bör endast aktualiseras gällande truster med individuellt bestämda förmånstagare. En möjlighet att i framtiden eventuellt få erhålla en gåva kan inte anses konstituera en giltig gåvoutfästelse. En trust med generiskt bestämda förmånstagare kan därför svårligen liknas vid en utfästelse om gåva.

---

<sup>102</sup> Jmfr NJA 1961 s 673, Silfverberg, SN 1997, s 491 och Simon, SvSkt 1998, s 466.

<sup>103</sup> Simon, SvSkt 1998 s 466.

<sup>104</sup> Simon, SvSkt 1998, s 467, Ström och Källqvist, Rättsnytt nr 5, 2002 och 1:2 bankrörelselagen (1987:617).

<sup>105</sup> Simon, SvSkt 1998, 467.

<sup>106</sup> Hellner, Speciell avtalsrätt II, s 239.

#### 6.2.4 *Beskattning*

För att betrakta en trust som en fullbordad gåva via mellanman eller giltig gåvoutfästelse krävs att respektive civilrättsliga regler är uppfyllda. Anses så vara fallet kommer gåvomottagaren därefter att betraktas som den skattemässiga ägaren av egendomen. Gåvomottagaren tillika förmånstagaren i trusten kommer då att löpande beskattas för avkastningen i trusten samt dess förmögenhet, någon beskattning av utdelningen sker inte.

Att likna en trust vid någon form av gåva bör i första hand aktualiseras gällande trusters med individuellt bestämda förmånstagare, vilka har en förutbestämd rätt till avkastning och/eller kapital. I de fallen finns ett utpekat subjekt som mottagare av egendomen och som enligt allmänna principer kan anses skattskyldig för egendomen.

Att beskatta en generiskt bestämd förmånstagare som ägare till egendom som denne eventuellt aldrig kommer få ta del av måste däremot anses som materiellt felaktigt och tala emot grundläggande skatterättsliga principer.<sup>107</sup> Därmed bör det saknas möjligheter att beskatta en generiskt bestämd förmånstagare för trustegendomen och dess löpande avkastning, även i de fall en trust inte kan godkännas som ett självständigt subjekt. Förmånstagarna beskattas istället för den utdelning de erhåller från trusten.<sup>108</sup> Utbetalningen beskattas då som antingen arv, gåva eller periodiskt understöd. Till följd av detta bör det ligga närmare till hands att betrakta en trust med generiskt bestämda förmånstagare som ett självständigt subjekt, vilket också vanligtvis sker i praxis.

Är gåvan att anse som ofullbordad eller gåvoutfästelsen ogiltig kvarstår äganderätten hos stiftaren. Stiftaren beskattas då för trustegendomen och dess löpande avkastning, beroende av om han är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Utbetalningar från trusten beskattas rimligen som om de skett direkt från stiftaren till förmånstagaren, utifrån reglerna om periodiskt understöd, arv eller gåva.<sup>109</sup>

I skatterättslig praxis har en trust inte liknats vid någon form av gåva, åtminstone inte uttryckligen.<sup>110</sup> Avgörande för beskattningen har istället varit om ett avskiljande har

---

<sup>107</sup> Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 396, RÅ 1951 ref 30 och RÅ 1953 ref 51.

<sup>108</sup> Ström och Källqvist, Rättsnytt nr 5, 2002.

<sup>109</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 20.

<sup>110</sup> Jmfr den skiljaktige, regeringsrådet Hellner, i RÅ 1988 not 56.

skett eller inte.<sup>111</sup> Kriterierna för detta liknar visserligen de krav som ställs på att en gåva skall vara fullbordad men någon uttrycklig liknelse har inte gjorts. I RÅ 1999 not 20 använde sig Skatterättsnämnden av en metodik som gick ut på att finna närmast jämförbara svenska rättsfigur, för att därefter utreda om reglerna för denna kunde tillämpas. Förmånstagarna var generiskt bestämda och trusten ifråga ansågs närmast vara att jämföra med någon form av stiftelse. Stiftelselagen kunde däremot inte tillämpas i det aktuella fallet.

Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, hur trustupplägget ser ut etc, bör resultatet även kunna bli att den närmast jämförbara svenska motsvarigheten är något annat som exempelvis någon form av gåva. Skatterättsnämndens förhandsbesked undandrójdes dock av Regeringsrätten och några långtgående slutsatser vad en trust eventuellt kan liknas vid kan inte dras.

Ytterligare en möjlig lösning är att betrakta förvaltaren som ägare till egendomen även enligt svensk rätt.<sup>112</sup> Enligt common law är det förvaltaren som uppbär avkastningen från trusten och kan ur dessa medel erlägga skatten. Denna lösning bör emellertid vara av mindre betydelse eftersom förvaltaren i de flesta fall utgörs av en utländsk juridisk eller fysisk person som beskattas enligt reglerna om begränsat skattskyldiga i 3 och 6 kap IL, vilket i de flesta fall innebär att någon beskattning inte sker i Sverige. Även i detta fall beskattas förmånstagarna i den takt de erhåller utdelning från trusten. Alternativet saknar även något direkt stöd i såväl doktrin som praxis.

Vid en bedömning av vem som kan beskattas för den löpande avkastningen i en trust bör det ha betydelse vilken rätt en förmånstagare har till själva trustegendomen. En privat trust är förvisso alltid tidsbegränsad men trustegendomen kan vara bunden i trusten för en lång tid framöver. En individuellt bestämd förmånstagare med en förutbestämd rätt till kapitalet kommer med största sannolikhet att betraktas som skattemässig ägare till trusten.<sup>113</sup> Förmånstagaren beskattas för sin del av trustens löpande avkastning såsom inkomst av kapital. Någon beskattning av utbetalningar från trusten aktualiseras inte, eftersom en beskattning sker löpande och egendomen betraktas ingå i förmånstagarens förmögenhet.

---

<sup>111</sup> RÅ 2000 ref 28 och RÅ 1999 not 20.

<sup>112</sup> Simon, SN 1992, s 418 f.

<sup>113</sup> Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

Har en förmånstagare däremot endast rätt till avkastning men inte till själva kapitalet har äganderätten enligt praxis inte ansetts tillkomma förmånstagaren. Istället har denne beskattats för uppbyggnaden avkastning såsom periodiskt understöd alternativt gåva.<sup>114</sup> I vissa fall har även förmögenhetsbeskattning för kapitalvärdet motsvarande den under året mottagna utdelningen skett, men någon beskattning av förmånstagaren för trustens löpande avkastning har inte skett.<sup>115</sup>

Sammanfattningsvis är det oklart hur en trust som inte accepteras som ett självständigt skattesubjekt kommer att bedömas och huruvida den skall jämföras med något liknande svenskt subjekt eller ej. Ett antal alternativ står till buds och bedömningen kommer att bero på omständigheterna i det enskilda fallet, hur trustupplägget ser ut, vilka förmånstagarna är samt vilken rätt de har till trustegendomen respektive dess avkastning.

Vad en trust, som inte erkänns som ett självständigt subjekt, liknas vid förefaller däremot inte ha någon större betydelse för om en förmånstagare kan beskattas för trustegendomen. Avgörande är snarare om förmånstagarna är generiskt eller individuellt bestämda och eventuellt också vilken rätt de har till själva trustegendomen. Även om en trust med generiskt bestämda förmånstagare inte erkänns som ett självständigt subjekt talar grundläggande skatterättsliga principer i de fallen mot en beskattning av förmånstagarna. Är förmånstagarna däremot individuellt bestämda kommer de sannolikt att betraktas och beskattas som ägare av trustegendomen.

## 7 Förmögenhetsbeskattning

En av anledningarna till att i Sverige skattskyldiga personer upprättar trustar utomlands är sannolikt för att undkomma förmögenhetsbeskattning av egendomen. En viktig aspekt när trustar behandlas är följaktligen om och när egendom i en trust kan förmögenhetsbeskattas i Sverige.

---

<sup>114</sup> RÅ 1942 ref 21 och RÅ 1953 ref 31.

<sup>115</sup> RÅ 1957 fi 1096

Huvudregeln i 2 § SFL är att den skattepliktiga förmögenheten utgörs av värdet av den skattskyldiges tillgångar efter avdrag för dennes skulder.<sup>116</sup> En skattskyldig måste således vara ägare till den aktuella egendomen för att den skall utgöra skattepliktig förmögenhet.

Enligt 6 § p 1 och 4 SFL är obegränsat skattskyldiga personer och svenska stiftelser skattskyldiga till förmögenhetsskatt. Godkänns en trust inte som ett självständigt skattesubjekt kan en obegränsat skattskyldig fysisk person som betraktas som ägare till trustegendomen också komma att förmögenhetsbeskattas för denna. Beroende på om en stiftare, förmånstagare eller förvaltare uppfyller dessa krav kan de alltså bli skattskyldiga till förmögenhetsskatt i Sverige för trustegendomen.

Behandlas en trust som en gåva via mellanman eller giltig gåvoutfästelse och förmånstagaren är individuellt bestämd, dvs förmånstagaren kan anses som ägare av trustegendomen, kommer denne att förmögenhetsbeskattas för trustegendomen. Har något avskiljande inte skett och det fortfarande är stiftaren som är att anse som den skattemässiga ägaren kommer denne att bli förmögenhetsskattskyldig för egendomen.

En trust som erkänns som ett självständigt subjekt kan inte bli skattskyldig för sin förmögenhet i Sverige, eftersom en trust inte utgör en svensk stiftelse.<sup>117</sup> Däremot kan dess förmånstagare i vissa fall bli skyldiga att betala förmögenhetsskatt för trustegendomen. Enligt 8 § st 1 p 4 och 5 SFL anses som ägare även den som har rätt till avkastning av tillgång som tillhör familjestiftelse (p 4) och den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång samt som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare (p 5).

Med "familjestiftelse" avses enligt 8 § st 3 i SFL stiftelse, annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa som enligt stiftelseförordnandet eller motsvarande bestämmelser har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen. Familjestiftelse enligt SFL omfattar således även andra tillgångsmassor än sådana som normalt benämns stiftelser enligt StL. Enligt propositionen medför detta att även avkastningstagare till egendom som innehas av truster och liknande företeelser, som kan vara juridiska personer men inte

---

<sup>116</sup> År 2004 är förmögenhetsskatten 1,5 % på förmögenhet över 1,5 miljoner (ensamstående) och 2 miljoner (makar och sambor).

<sup>117</sup> Se avsnitt 5.1 ovan.

alltid är det, på så sätt kommer att anses som ägare till egendomen.<sup>118</sup> Därmed kan såväl en trust med individuellt bestämda förmånstagare som en med generiskt bestämda utgöra en familjestiftelse i SFL:s mening.

Rekvisitet ”rätt till avkastning” kan däremot orsaka problem, särskilt om en trust har generiskt bestämda förmånstagare. Generiskt bestämda förmånstagare är inte garanterade någon avkastning, utan det avgörs av förvaltaren om och när de får någon avkastning. Rätt till avkastning borde avse att en avkastningsmottagare verkligen är tillförsäkrad avkastningen, dvs att utbetalaren är juridiskt förpliktad att fullgöra en utbetalning.<sup>119</sup> En vanlig svensk stiftelse är som huvudregel skattskyldig för sin förmögenhet enligt 6 § st 1 p 4 SFL. En bestämmelse som skulle sakna tillämpningsområde om skattskyldigheten för förmögenheten flyttas över på de fysiska personerna enbart av den anledning att de tillhör den krets som kan komma ifråga som förmånstagare. Dessutom är motivet bakom en förmögenhetsbeskattning att merbeskatta inkomst av kapital.<sup>120</sup> Det framstår därför som omotiverat att beskatta personer som ägare till en förmögenhet som de inte är rättsligt tillförsäkrade någon avkastning ifrån.<sup>121</sup> Därmed borde inte 8 § st 1 p 4 SFL kunna tillämpas ifråga om generiskt bestämda förmånstagare. Däremot torde individuellt bestämda förmånstagare, med en förutbestämd rätt till avkastningen, kunna förmögenhetsbeskattas för sin del av trustförmögenheten med stöd av punkt 4.<sup>122</sup>

8 § st 1 p 5 SFL har utformats för att fånga in skatteflyktsbetonade uppdelningar av rättsliga befogenheter till förmögenhetsstillgångar i fall som inte omfattas av övriga punkter i 8 §.<sup>123</sup> Enligt punkt 5 skall det vid en tillämpning göras en skälighetsbedömning. Utöver en rätt till avkastning skall avkastningshavaren också skäligen kunna betraktas som tillgångens ägare. Skälighetsbedömningen och kravet på rätt till avkastning är alltså kumulativa. Kan en förmånstagare inte anses tillförsäkrad någon

---

<sup>118</sup> Prop 1996/97:117 s 89.

<sup>119</sup> Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital enligt svensk rätt, s 191, Silfverberg, SN 2001, s 364 f och Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20.

<sup>120</sup> Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital enligt svensk rätt, s 191.

<sup>121</sup> Skatterättsnämnden i RÅ 1999 not 20 och RÅ 2000 ref 28.

<sup>122</sup> Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02 och Bäck, IUR-Information nr 8, 2001, s 10.

<sup>123</sup> Silfverberg, SN 2001, s 365.

avkastning kan denne rimligen inte heller beskattas för trustförmögenheten enligt punkt 5.<sup>124</sup>

Därmed kan generiskt bestämda förmånstagare i regel inte bli förmögenhetsbeskattade för tillgångarna i en trust. Individuellt bestämda förmånstagare borde däremot kunna förmögenhetsbeskattas även enligt punkt 5. De har en förutbestämd rätt till avkastningen och eventuellt även till kapitalet. Ur förmögenhetsskattesynpunkt spelar det emellertid ingen roll, åtminstone inte enligt punkt 4, om de har någon rätt till kapitalet eller ej så länge de har rätt till dess avkastning.

Enligt 8 § st 2 SFL föreligger däremot inte skattskyldighet för ägaren av en tillgång till vilken någon annan anses som ägare enligt denna paragraf. Om det finns flera individuellt bestämda förmånstagare innebär detta rimligen att en förmånstagare endast förmögenhetsbeskattas för sin respektive del och inte för hela förmögenheten.<sup>125</sup>

## 8 Svenska myndigheters kontrollmöjligheter

Rättsområdet är osäkert och praxis är sparsam. Det främsta problemet för svenska myndigheter är emellertid inte vilka eventuella svenska skatteanspråk förekomsten av en trust medför, utan att överhuvudtaget få kännedom om att en trust med anknytning till Sverige existerar.

Många truster bildas för att undgå beskattning i Sverige och placeras därför i länder, s k skatteparadis, där insynsmöjligheten är minimal. I de (få) fall det finns ett tillämpligt skatteavtal kan skatteverket utnyttja avtalets informationsutbytesregler för att få tillgång till upplysningar. Dessa regler är relativt omständliga att tillämpa och i praktiken är skatteverkets möjligheter att på egen hand införskaffa behövlig information om utländska truster mycket små.<sup>126</sup>

Skatteverket är istället beroende av de inblandande parternas villighet att lämna nödvändiga uppgifter för sin kontroll av beskattningen av utländska truster. Med hänsyn till

---

<sup>124</sup> Bäck, IUR-Information nr 8, 2001, s 10, RÅ 2000 ref 28 och Silfverberg, SN 2001, s 365.

<sup>125</sup> RÅ 1953 ref 31 och RÅ 1957 fi 1096.

<sup>126</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 29.

skälen varför en trust vanligtvis bildas torde det emellertid höra till ovanligheterna att sådana uppgifter lämnas. För att skatteverket skall kunna förelägga en person att lämna uppgifter till vägledning för taxering krävs att de har någon anledning att anta att inkomst-, förmögenhets- eller gåvoskattskyldighet föreligger i Sverige.<sup>127</sup>

Det är således svårt för svenska myndigheter att få kännedom om och kontrollera förekomsten av utländska trustar med svensk anknytning, vilket kan förklara det låga antalet kända fall. Förfarandet är även dyrt och det ställer höga krav gällande kompetensen hos dem som utreder, vilka sällan torde ha tillgång till fullständiga uppgifter. Det är okänt i vilken utsträckning beskattning faktiskt har skett i Sverige gällande utländska trustar, deras stiftare eller förmånstagare.<sup>128</sup> Förmodligen är siffran mycket låg.

## 9 Sammanfattning och avslutande diskussion

### 9.1 Sammanfattning

Utvecklingen på kapital- och valutamarknader samt den ökade internationella rörligheten har skapat nya möjligheter till skatteplanering. Sverige har traditionellt och internationellt sett ett högt skattetryck, vilket är ett incitament för människor och företag att placera pengar utomlands. Trustar bildas sannolikt främst med syfte att uppnå skattefördelar. Det är okänt exakt hur mycket svenska kapitaltillgångar som är investerade i utländska trustar men det rör sig troligen om ansevärliga belopp.

Enligt engelska common law utgör en trust en rättsbildning i sig men den saknar rättskapacitet och utgör inget eget skattesubjekt. I svensk rätt saknas det bestämmelser och vägledande praxis gällande trustar. Sverige är inte folkrättsligt bundet att erkänna trustar och det kan hävdas att en trust inte skall ges någon rättslig konsekvens i Sverige, varken civil- eller skatterättsligt. Trots att en trust inte måste erkännas i svensk rätt kan det inte utan vidare bortses från det avtal som har ingåtts genom trustförordnandet.

---

<sup>127</sup> Taxeringslag (1990:324) 5 §.

<sup>128</sup> Sundgren, IUR-Information nr 24, 1997, s 29 f.



Varje enskilt trustavtal måste granskas och analyseras för att avgöra dess innebörd samt vilka eventuella rättsliga konsekvenser det kan ge upphov till i Sverige.

Trusten som företeelse kan närmast jämföras med en stiftelse eller en familjestiftelse men den kan även jämföras med svävande äganderätter och olika former av gåva. Någon direkt motsvarighet saknas emellertid och hur en trust skattemässigt skall behandlas är oklart. Ett problem är att det finns en mängd olika trustupplägg och inget är det andra likt. Således går det inte att generellt uttala sig om hur trustinstitutet som sådant bör behandlas skattemässigt i Sverige. Avgörande för den skatterättsliga bedömningen är de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet, hur trustupplägget ser ut, vilka förmånstagarna är och vilken rätt de har till trustegendomen och dess avkastning.

Till att börja med måste stiftaren ha avskilt sig trustegendomen på ett sådant sätt att denne inte längre kan betraktas som ägare till egendomen. Trustförordnandet måste vara oåterkalleligt och stiftaren måste sakna möjligheter att direkt eller indirekt komma i åtnjutande av egendomen. Kan stiftaren på något sätt förfoga över trustegendomen kommer det sannolikt innebära att någon egendomsöverföring inte anses ha skett. Möjligen kan ett visst mått av inflytande över förvaltningen accepteras. Däremot är det osäkert om detta gäller även när stiftaren är en fysisk person och bildandet är av mer benefik karaktär.

Anses ett avskiljande ha skett är frågan om trusten kan accepteras som ett självständigt subjekt eller inte. Är det osäkert vem avkastningen och/eller egendomen slutligen kommer att tillfalla är det sannolikt att trusten kommer att betraktas som ett självständigt subjekt. Grundläggande skatterättsliga principer talar emot att betrakta någon som ägare till egendom, när det är osäkert om egendomen och/eller dess avkastning kommer att tillfalla personen ifråga. Det är således mer sannolikt att en trust med generiskt bestämda förmånstagare kommer att behandlas som ett självständigt subjekt än när förmånstagarna är individuellt bestämda. En trust med individuellt bestämda förmånstagare kan möjligen betraktas som ett självständigt subjekt om avkastningen fonderas fram till den slutliga utbetalning eller om förmånstagarna endast har rätt till avkastning men inte till trustegendomen i sig.

Accepteras en trust som ett självständigt subjekt är den fortsatta bedömningen osäker, främst av den anledningen att det är oklart om en trust kan anses utgöra en utländsk juridisk person. Argument finns både för och emot att kunna anse att en trust utgör en utländsk juridisk person. Enligt praxis kan en utländsk stiftelse utgöra en utländsk juridisk person men det är osäkert huruvida detta kan appliceras på trustar eftersom det råder vissa skillnader mellan dessa båda subjekt.

Kan en trust utgöra en utländsk juridisk person blir trusten begränsat skattskyldig i Sverige. Trusten är därmed skattskyldig för bl a inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige och för utdelning på svenska aktier enligt KupL. Dessutom blir CFC-reglerna tillämpliga. En tillämpning av CFC-reglerna enligt dess ordalydelse borde emellertid resultera i att någon beskattning av trusten inte kan ske, eftersom en trust inte har några kapitalandelar som kan innehas av någon delägare i Sverige.

Kan en trust inte utgöra någon utländsk juridisk person är reglerna om begränsad skattskyldighet eller CFC-beskattning inte tillämpliga och någon beskattning av trustegendomen kan i regel inte ske i Sverige. Däremot är CFC-reglerna tillämpliga om en skattskyldig person kontrollerar ett CFC-bolag som ägs av en trust. För att CFC-beskattning skall ske krävs likväl att den skattskyldiga innehar någon kapitalandel i CFC-bolaget, eftersom beskattningen baseras på innehav av kapitalandelar och inte på kontroll. Möjligen skulle en CFC-beskattning även kunna aktualiseras med stöd av genomsynsmetoden men det torde krävas mycket starka skäl, eftersom en sådan tillämpning strider mot lagtextens ordalydelse.

Behandlas en trust som ett självständigt subjekt finns det därmed små möjligheter att löpande beskatta en trust eller dess egendom i Sverige. Kan en trust betraktas som en utländsk juridisk person kan eventuella tillgångar med anknytning till Sverige bli beskattade enligt reglerna om begränsad skattskyldighet i 6:11 IL. Utdelade medel kommer sannolikt att beskattas som periodiskt understöd hos förmånstagarna.

Erkänns en trust inte som ett självständigt subjekt är frågan om en trust kan jämföras med något liknande svenskt subjekt eller ej och i så fall vilket. Ett antal alternativ står till buds och en bedömning kommer att bero på omständigheterna i det enskilda fallet, hur trustupplägget ser ut, vilka förmånstagarna är samt vilken rätt de har till trustegendomens avkastning respektive kapital.

Vad en trust liknas vid synes däremot inte ha någon större betydelse för själva beskattningen. Avgörande förefaller istället vara om förmånstagarna är generiskt eller individuellt bestämda och vilken rätt de har till själva trustkapitalet. Även om en trust med generiskt bestämda förmånstagare inte erkänns som ett självständigt skattesubjekt talar grundläggande skatterättsliga principer emot att beskatta dessa förmånstagare som ägare av trustegendomen. Detta torde också vara den största anledningen till att trustar med generiskt bestämda förmånstagare vanligtvis betraktas som självständiga subjekt.

Trustar med individuellt bestämda förmånstagare erkänns i regel inte som självständiga skattesubjekt. Individuellt bestämda förmånstagare betraktas och beskattas som ägare av trustegendomen, om de har en förutbestämd rätt till egendomen och dess avkastning. Grundläggande skatterättsliga principer talar dock emot att beskatta individuellt bestämda förmånstagare som ägare av trustkapitalet om de saknar rätt till själva trustegendomen. I praxis har individuellt bestämda förmånstagare i de fallen endast beskattats för uppburen avkastning såsom periodiskt understöd alternativt gåva.

Individuellt bestämda förmånstagare kan även bli förmögenhetsskattskyldiga för sin respektive del av trustegendomen, vilket generiskt bestämda förmånstagare inte kan bli. Till skillnad från individuellt bestämda förmånstagare saknar generiskt bestämda förmånstagare rätt till avkastning eftersom de inte är garanterade några medel från trusten. Hur stor del av trustkapitalet som en individuellt bestämd förmånstagare kan förmögenhetsbeskattas för beror på vilken rätt förmånstagaren har till själva kapitalet. Om en förmånstagare däremot saknar rätt till trustkapitalet men uppbär avkastning från en trust, blir denne sannolikt förmögenhetsskattskyldig för ett belopp motsvarande kapitalvärdet av uppburen avkastning.

Någon beskattning av utbetalningar till förmånstagare som betraktas som skattemässiga ägare sker inte, eftersom trustegendomen då anses ingå i förmånstagarens förmögenhet. Utbetalningar till förmånstagare som inte betraktas som ägare kommer sannolikt att beskattas såsom periodiskt understöd eller betraktas som arv eller gåva från stiftaren.

## 9.2 Kommentarer

Sverige har internationellt sett ett högt skattetryck och trustar bildas sannolikt främst med syfte att uppnå skattefördelar. Vid årsskiftet 2004/2005 tas arvs- och gåvoskatten bort i Sverige.<sup>129</sup> Detta borde få en positiv effekt gällande användandet av trustinstitutet i skatteplaneringssyfte, vid t ex generationsskiftet. Undvikandet av arvs- och gåvoskatt är emellertid endast en av anledningarna till att trustar upprättas utomlands och sannolikt inte den främsta.

En skattefördel som uppkommer är att den egendom som överförs till en utländsk trust i många fall kan undandras svensk förmögenhetsbeskattning. Dessutom kan en fondering ofta ske utan beskattning. Ytterligare en fördel är att tidpunkten för beskattningens inträde kan skjutas upp genom flexibla regler för när utbetalning från trusten skall ske och när trusten skall upplösas. Utbetalning kan exempelvis ske efter att en förmånstagare har flyttat utomlands och inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det eventuella likviditetsproblem som kan uppkomma kan neutraliseras genom att trustmedlen istället lånas ut till förmånstagaren. Vilket i sin tur kan utnyttjas för ett positivt skattearbitrage gällande räntor på de utlånade medlen, eftersom det råder fullständig avdragsrätt gällande räntor för obegränsat skattskyldiga låntagare enligt 42:1 st 2 IL.

Rättsläget gällande trustar är mycket osäkert. Det är oklart om och i sådana fall vilken betydelse RÅ 2004 ref 29 har för trustar. Kan t ex Regeringsrättens slutsats gällande utländska stiftelser i sin helhet appliceras även på trustinstitutet eller kan en trust inte utgöra en utländsk juridisk person? Om en trust kan utgöra en utländsk juridisk person uppkommer frågan hur CFC-reglerna skall tillämpas, eftersom dessa inte är utformade för att tillämpas direkt på trustar. En trust saknar kapitalandelar och enligt lagtexten krävs för CFC-beskattning att någon skattskyldig person i Sverige kan anses inneha en kapitalandel i den utländska juridiska personen.

Oavsett om en trust kan utgöra en utländsk juridisk person eller inte kan CFC-reglerna formellt sett tillämpas på ägarstrukturer där en utländsk juridisk person ägs av en trust men kontrolleras av en i Sverige skattskyldig person. För CFC-beskattning torde emellertid krävas att någon kapitalandel innehas eller kan anses innehas direkt av

---

<sup>129</sup> Prop 2004/05:25, Slopåd arvsskatt och gåvoskatt, s 22 f.

den skattskyldiga. Om avsikten varit att omfatta även situationen då en trust äger en utländsk juridisk person i sin helhet, borde det ha framgått i lagtexten att även kontroll över kapitalandelar skall utlösa beskattning och inte endast innehav. För att en skattskyldig skall kunna CFC-beskattas för innehav i ett CFC-bolag, som i dess helhet ägs av en trust, krävs att man bortser från trusten som subjekt och istället anser att det är den skattskyldiga personen som är den verkliga innehavaren av kapitalandelarna. För en sådan tillämpning torde krävas starka skäl.

I svensk rätt saknas både civil- och skatterättsliga regler avseende trusters och praxis inom området är sparsam. Ett grundläggande problem är att trustens egenskaper och särdrag saknar motsvarighet i svensk rätt, vilket gör en bedömning mycket svår. Området är komplext och vid en bedömning måste hänsyn tas till samtliga omständigheter, t ex hur trusten är uppbyggd, vem eller vilka som kan kontrollera trustegendomen och vem eller vilka som kan ta del av den. För att kunna göra en bedömning krävs omfattande utredning och att samtliga fakta av betydelse är kända, vilket kan vara svårt att avgöra då kontrollmöjligheterna för svenska myndigheter är nästintill obefintliga.

Det är lätt att förstå de svenska domstolarnas skepsis mot mål där trusters förekommer men det får samtidigt inte leda till att det ställs orimliga krav på sökanden. Rättsområdet är oklart och för att underlätta den praktiska rättstillämpningen samt minska osäkerheten måste det tas till vara på de möjligheter som ges för att klargöra hur trusters skall hanteras skattemässigt.

## Källförteckning

### Offentligt tryck

Prop 2004/05:25, Slopad arvsskatt och gåvoskatt

Prop 2003/2004:10, Ändrade regler för CFC-beskattnig

Prop 1999/2000:2, Inkomstskattelagen

Prop 1996/97:117, Ny Förmögenhetsskattelagstiftning

SOU 2002:47, Våra skatter?

SOU 1988:45, Vissa internationella skattefrågor

DsFi 1984:25, Underskott vid joint venture och annan verksamhet i utlandet m. m.

### Rättspraxis

NJA 1984 s 246

NJA 1961 s 673

NJA 1933 s 269

NJA 1917 s 237

RÅ 2004 ref 29

RÅ 2000 ref 28

RÅ 1999 not 20

RÅ 1997 ref 36

RÅ 1997 ref 31

RÅ 1988 not 626

RÅ 1988 not 56

RÅ 1979 A a 226

RÅ 1964 Fi 1656

RÅ 1959 Fi 1742

RÅ 1957 Fi 1096

RÅ 1953 fi 1742

RÅ 1953 ref 51

RÅ 1953 ref 31

RÅ 1951 ref 30

RÅ 1943 Fi 1242

RÅ 1942 ref 21

Länsrätten i Mariestad, mål nr 486-98, 2000-02-02.

## Litteratur

Bengtsson, Bertil, Särskilda avtalstyper I, Norstedts, Stockholm 1976.

Bäck, Gordon R, Trust-målet – vad kom ut ur detta? IUR-Information nr 8, 2001, s 4-11.

Hagstedt, Anders, Om beskattning av stiftelser, Norstedts, Stockholm 1972.

Hellner, Jan, Speciell avtalsrätt II, 3 upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 1996.

Håstad, Torgny, Tjänster utan uppdrag: ersättning och behörighet vid s.k. negotiorum gestio, Stockholm 1973.

Lindencrona, Gustaf, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel, Norstedts, Stockholm 1974.

Maudsley, Ronald H och Burn, Edward H, Maudsley and Burn's trusts and trustees: cases and materials, 4 upplagan Butterworths, London 1990.

Nial, Håkan och Johansson, Svante, Svensk associationsrätt i huvuddrag, 7 upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 1998.

Sandström, K.G.A., Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital enligt svensk rätt, Norstedts, Stockholm 1945.

Silfverberg, Christer, Förmögenhetsskatt, SN 2001, s 364-365.

Silfverberg, Christer, Gåva till omyndigt barn genom insättning på barnets bankkonto, SN 1997, s 488-499.

Simon, Kent, Några problem kring upprättande av truster, SvSkt 1998 s 461-470.

Simon, Kent, Truster, SN 1992, s 408-419.

Ström, Göran och Källqvist, Jan, RättsNytt nr 5, 2002 ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se))

Sundgren, Peter, Beskattning av utländska privata truster och familjestiftelser, IUR-Information nr 24, 1997, s 1-30.

Sundgren, Peter, Beskattning i Sverige av truster, IUR-Information nr 21, 1998, s 1-12.

Sundgren, Peter, (Internationell) skatteflytt, IUR-Information nr 2, 2002, s 4-12.

Sundgren, Peter, Kommentarer till RÅ 2000 ref 28, IUR-Information nr 8, 2001, s 12-13.

Sundgren, Peter, Utländska trustar och schweiziska finansbolag, IUR-Information nr 9, 1999, s 1-5.

Teisen, Axel, Tidsskrift for Retsvidenskap, 1914, s 349-365.

## Övrigt

Handledning för internationell beskattning, RSV 352 utgåva 7, 2004.

Trusts and capital gains tax, UK Inland Revenue, Help Sheet IR294, 2002.