

Udskriftsdato: torsdag den 18. juni 2026

AFG nr 9482 af 26/04/2016 (Gældende)

## Bindende svar - Arv - Gave - Formueoverdragelse - Gaveafgiftspligtig - Trust

---

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 15-2711265

## Bindende svar - Arv - Gave - Formueoverdragelse - Gaveafgiftspligtig - Trust

Skatterådet kan ikke bekræfte, at det ikke vil have nogle skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for Person A eller dennes arvinger, såfremt Person A fjernes som begunstiget.

Det lægges til grund ved besvarelsen, at Trusten er transparent. Dette medfører, at Person A anses for ejer af formuen i Trusten.

Hvis Person A fjernes som begunstiget, finder Skatterådet efter en konkret vurdering af sagens oplysninger, at dette medfører en overdragelse af formue inden for den nære familiekreds. Formuen, som børnene og barnebarnet erhverver fra Person A under de foreliggende omstændigheder, er derfor gaveafgiftspligtige efter boafgiftslovens §§ 22 og 23, jf. § 25.

*Skatterådsmøde 15. marts 2016 - SKM2016. 220. SR*

### Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at det ikke vil have nogle skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for Person A eller dennes arvinger, såfremt Person A fjernes som begunstiget?

### Svar

1. Nej

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Som det fremgår af den vedlagte fundats (herefter "Fundatsen"), blev Fonden stiftet i 1987. Fonden blev stiftet af Y, der var gift med Person A. Ægteparret boede på dette tidspunkt uden for Danmark og havde 3 voksne livsarvinger, Person B, Person C og Person D.

Som beneficierede blev Y og Person A indsat i Fundatsen afsnit 1 (e)(i). Som beneficierede efter fundatsen afsnit 1 (e)(ii) blev indsat Person B, Person C og Person D.

Herudover blev Person B indsat som "the Present Protector".

I 2002 afgik Y, der var skattemæssigt hjemmehørende i Land A, ved døden. I forbindelse med behandlingen af dødsboet efter Y blev midlerne i Fonden ikke skiftet, da de ansås for endelig udskilt.

Person A er på nuværende tidspunkt fuld skattepligtig til Danmark.

Det er for os oplyst, at Person B, som stadig er Protektor, ikke er bosiddende i Danmark og heller ikke er fuld skattepligtig til Danmark.

Person D og Person C er begge bosiddende i Danmark og er fuld skattepligtige til Danmark.

Som det fremgår af Fundatsen, kan Trustee med accept fra Protektor uddele midler fra Fonden diskretionært til de begunstigede.

Person A har solgt sin faste ejendom i Danmark og er kommet på plejehjem, hvorfor Person A - efter Trustees vurdering - ikke længere har behov for uddelinger fra Fonden. Trustee ønsker derfor at fjerne Person A som beneficieret.

De relevante bestemmelser fra Fundatsen er gengivet nedenfor:

"1 (c) "the Vesting Day" means the day on which shall expire the period of eighty years from the date of this Settlement or such earlier day as the Trustee may at any time by Deed appoint to be the Vesting Day:

(e) "the Beneficiaries" means

- (i)
- (ii)
- (iii) such person or persons as the Trustee with the prior written approval of the Protector may by deed appoint.

Provided always that subject to the prior written approval of the Protector the Trustee may by deed declare that any person or persons shall cease to be a beneficiary hereunder from which date such person or persons shall cease to be a beneficiary without prejudice however to any prior acts or appointment of capital or income already made.

Duties and powers of Trustee

2. (...) and with such discretionary trusts and powers exercisable by such persons as the Trustee shall with the prior written consent of the Protector appoint from time to time by deed or deeds revocable or irrevocable executed before the Vesting Day.

Income

3. (...)
- (b) Subject as aforesaid the Trustee may with the prior written consent of the Protector until the Vesting Day pay or apply the whole or any part or parts of the income of the Trust Fund to or benefit of all or such one or more exclusive of the others or other of the Beneficiaries in such proportions and manner as the Trustee thinks fit.

Capital

4. (a) Until the Vesting Day the Trustee may with the prior written consent of the Protector from time to time pay or apply the whole or any part or parts of the capital of the Trust Fund to or for the benefit of all or such one or more of the Beneficiaries for the time being living and ascertained in such shares if more than one and in such manner as the Trustee think fit.

(b) The Trustee shall stand possessed of the Trust Fund on the Vesting Day (and subject to any appointment made in exercise of such power as aforesaid and to the provisions of the last preceding sub-clause) in trust as to income and capital for such of the Beneficiaries as shall then be living and ascertained or any one or more of them and in such shares as the Protector may prior to or upon the Vesting Day by instrument in writing appoint and subject to and in default of any such appointment as the Trustee shall in its discretion think fit.

(...)

Protector

16. The Protector may at any time by instrument in writing irrevocable appoint any person or persons (being individuals or corporations) to be the next succeeding Protector and if the person so appointed in writing consent to the appointment that person shall forthwith become the Protector in place of the person who made the appointment and shall remain the Protector pursuant to the provisions of this paragraph

and upon such cesser the provisions of this Settlement shall have effect as if the person making the said appointment had died.

(...)

New Trustee

19. The power of appointing new or additional trustees shall be vested in the Protector for the time being hereof.

(...)"

#### BEMÆRKNINGER VEDRØRENDE DEN VERSERENDE KLAGESAG FOR LANDSSKATTERETTEN

Den 14. april 2014 traf SKAT afgørelse om, at ændre Person A's indkomst således:

#### **"SKATs ændringer**

Udenlandsk kapitalindkomst, jf. statskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1

XXX kr.

Udenlandsk udbytte, der er aktieindkomst, jf. statskattelovens § 4, stk. 1, litra e og personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1

XXX kr.

Selvangivet anden personlig indkomst vedrørende udbetalinger fra trust ifølge din årsopgørelse

XXX kr.

Ansæt anden personlig indkomst, jf. statskattelovens § 4

0 kr. XXX kr.

Ansæt udenlandsk personlig formue ultimo 2011 jf. statskattelovens § 5

XXX kr."

Under afsnit "1.5 SKAT's endelige afgørelse" fremgår det på side 20, at:

*"Trusten A anses herefter skattemæssigt for at være en transparent enhed, hvor midlerne og afkastet af midlerne i trusten anses for, at tilhører dig personligt."*

SKAT's afgørelse af 14. april 2014 er påklaget til Landsskatteretten.

Ved besvarelsen af det bindende svar, bedes SKAT imidlertid forudsætte, at Trusten A skal anses som en transparent enhed, således at det bindende svar ikke vil være bindende, såfremt Landsskatteretten eller domstolene når frem til, at Trusten A ikke er transparent.

Uagtet SKAT's afgørelse af 14. april 2014, som er påklaget til Landsskatteretten er det vores opfattelse, at Skatterådet til trods for reglen i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1. nr. 4, kan afgive et bindende svar, idet anmodningen om bindende svar IKKE er identisk med den verserende sag for Landsskatteretten og IKKE vedrører samme skattemæssige problemstilling.

Det fremgår af afsnit A. A. 3.9, at:

*Desuden kan en kompetencekonflikt medføre afvisning, nemlig hvis fuldstændig det samme spørgsmål vedrørende samme periode er afgjort af en klagemyndighed eller er under behandling i en klagemyndighed. Her gælder, at en anmodning om bindende svar skal afvises, hvis en klagemyndighed tidligere har truffet afgørelse om samme spørgsmål i samme periode.*

Som det fremgår ovenfor vedrører den versende klagesag for Landsskatteretten spørgsmålet om, hvorvidt Fonden skal anses for transparent eller ej, og om Person A skal indkomstbeskattes af uddelinger fra fonden i 2011, eller om hun skal beskattes af indtægterne hidrørende fra midlerne i Fonden.

I denne anmodning om bindende svar spørges til de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser, såfremt det forudsættes, at Fonden er transparent, og at Person A fjernes som begunstiget. Der spørges altså ikke til, hvorvidt Fonden er transparent, eller om Person A skal beskattes af afkastet fra midlerne i Fonden.

Der spørges til en helt anden disposition og nogle helt andre skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser end dem, som SKAT har truffet afgørelse vedrørende. Eksempelvis ville der ikke for den versende klagesag for Landsskatteretten kunne være nedlagt påstand om, at der ikke skulle være boafgiftsbeskatning, såfremt Person A blev fjernes som begunstiget.

Derudover bemærkes, at hvis Landsskatteretten eller domstolene skulle nå frem til, at trusten ikke er transparent, vil et bindende svar fra Skatterådet, hvor det er en forudsætning, at trusten anses for transparent, ikke være bindende, hvilket kan udledes afsnit A. A. 3.11 i Den Juridiske Vejledning(2015-2), hvoraf det fremgår, at

*"Et svar er ikke bindende, hvis de faktiske oplysninger, der er lagt til grund for svaret, viser sig at være urigtige eller mangelfulde. I sager om bindende svar er det op til spørgeren at oplyse det faktiske grundlag for anmodningen."*

Høringssvar af 23. oktober 2015

Faktiske forhold - supplerende

SKAT er i den vildfarelse, at beslutning om at fjerne Person A sker efter samråd mellem et eller flere af børnene og Person A.

Dette er IKKE tilfældet. Person A er ikke bekendt med overvejelserne omkring fjernelsen af Person A som begunstigede.

SKAT forudsætter, at Person A afstår kapitalen i trusten. Dette hverken kan eller gør hun. Person A råder ikke over kapitalen i trusten. Efter fundatsen er det alene Trustee, som kan initiere beslutningerne

vedrørende trustens og dens midler. Person A har INGEN dispositionsret i forhold til trusten eller trustens midler.

Beslutning om at fjerne Person A træffes ikke, og kan ikke træffes af Person A eller af børnene bosiddende i Danmark.

Det er alene Trustee, der kan træffe beslutning om at fjerne Person A. Når Trustee i givet fald har truffet en sådan beslutning, skal beslutningen ratificeres af protektor, Person B, der skal give sin accept før den kan gennemføres.

Børnene bosiddende i Danmark er ikke bekendt med overvejelserne omkring fjernelsen af Person A, og umiddelbart vil der heller ikke være noget behov for eller krav om, at de bliver det på noget tidspunkt, uanset om det gennemføres eller bliver ved overvejelserne.

Trustee har for os oplyst, at der udover Person A og dennes børn er indsat et af børnebørnene som begunstigede i Trusten.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

Da det er Trustee, som initierer fjernelsen af Person A som begunstiget, er det ikke en disposition, som Person A selv har truffet, eller en beslutning som Person A er blevet rådført om.

Såfremt Person A selv har truffet beslutningen om at blive fjernet som begunstiget, ville det kunne overvejes, hvorvidt denne aktive handling fra Person A skulle anses for at være en gave til de øvrige begunstigede i Fonden. Dette er imidlertid ikke tilfældet, idet Person A ikke foretager nogen disposition eller har noget kendskab til denne.

Ved en gave forstås almindeligvis en vederlagsfri overførsel af et formuegode som et udslag af gavmildhed (animus donandi), og gaven anses for ydet, når den er endelig bindende og kommet til modtagerens kundskab (ad scientiam).

Af afsnit C. A. 6.1.2.1 i Den Juridiske Vejledning (2015-2) fremgår det, at

*"I civilretten defineres en gave traditionelt som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel, der bliver givet som et udslag af gavmildhed, i gavehensigt.*

*I skattelovgivningen er der ingen entydig definition af en gave. Det er dog en ufravigelig betingelse i skatteretten for at behandle en ydelse som en gave, at der er tale om en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel."*

I 16. udgave af Lærebog om Indkomstskat (2015) anføres det på side 395, at:

*"I det klassiske civilretlige gavebegreb forudsættes en berigelse af modtageren og et tab for giveren, samt at berigelsen og tabet er et udslag af gavmildhed fra giverens side. Det er spørgsmålet, om disse krav til gaveydelsen tillige kan stilles inden for skatteretten.*

...

*Det har været omdiskuteret, om gavmildhedsbetingelsen (gavehensigten) i gavebegrebet tillige skal finde anvendelse ved den skatteretlige vurdering. Gavmildhedsbetingelsen må imidlertid være nødvendig i den skatteretlige afgrænsning, ellers bliver gavebegrebet for bredt."*

Der foreligger hverken en gavmildhedshensigt eller en egentlig disposition fra Person A, hvorfor der ikke kan være tale om en gave. En gavedisposition forudsætter en aktiv handling fra giveren, og i dette tilfælde

har Person A ikke ydet en aktiv handling, hvorfor der ikke kan være tale om en gavedisposition. Person A overfører ikke noget formuegode til andre, da hun ikke civilretlig er ejer af disse endelige har adgang til disse. Dertil kommer, at dispositionen kan gennemføres uden Person A giver tilsagn hertil endelige bliver vidende herom.

Af forarbejderne til Lov nr. 426 af 14. juni 1995, der er den oprindelige hovedlov til den nugældende boafgiftslov fremgår det, at:

*"Der er tale om en gave, når en person i levende live vederlagsfrit overfører et formuegode til en anden person."*

Dette underbygger, at det skal være gavegiver, som aktivt foretager en disposition. Man kan ikke anses for at give en gave, som skal afgiftsberettiges efter boafgiftsloven, såfremt man ikke selv aktivt foretager sig en disposition ved vederlagsfrit at overfører et formuegode.

Et andet moment, der taler for, at der ikke foreligger en gave, er, at de øvrige begunstigede ikke frit kan råde over midlerne fra det tidspunkt, hvor Person A ikke længere er begunstiget i Fonden. Uddelingerne fra Fonden skal stadigvæk initieres af trustee, der diskretionært beslutter, til hvem der skal uddeles midler fra Fonden. Ingen af de øvrige begunstigede opnår en ret til nogen formue fordel som følge af, at Person A ikke længere er begunstiget.

Der kan drages en parallel til eksempelvis TfS 1996.574. Ø, hvor et par bedsteforældre, hvert år havde udfærdiget et gavegælds-brev, som de overdrog til deres børnebørn. Gavegælds-brevet kunne først udbetales ved børnebørnenes fyldte 24 år. Betaling før det fyldte 24 år kunne kun finde sted, hvis forældrene til barnet var enig i udbetalingen. Da børnebørnene ikke havde fri rådighed over gælds-brevene, fandt Landsretten ikke, at gavegælds-brevene kunne karakteriseres som anfordringsgælds-breve, hvorfor der ved den årlige overdragelse IKKE var sket en gavedisposition.

Da de øvrige begunstigede ikke har fri rådighed over midlerne i Fonden, vil der dermed ikke være sket en gavedisposition ved fjernelsen af Person A som begunstiget, jf. Landsrettens begrundelse i TfS 1996.574. Ø.

Et andet eksempel fra retspraksis, som nåede samme konklusion, er TfS 1998.819. V.

Det er vores opfattelse, at fjernelsen af Person A som begunstiget ikke burde have nogen konsekvenser for Person A, Person B, Person C eller Person D i skatte- og afgiftsmæssig henseende, og at spørgsmålet må besvares med: JA.

#### Høringssvar af 23. oktober 2015

For at en disposition i skatteretlig henseende kan anses for en gavedisposition skal en "gavegiver" foretage en handling, hvorved der vederlagsfrit og uigenkaldeligt overføres et formuegode til en "gavemodtager", således at "gavemodtager" har fri ejerrådighed over formuegodet.

Dette indbefatter, at gavegiver skal foretage en aktiv handling.

Da Person A ikke foretager en handling endelige er bekendt med handlingen, yder Person A derfor ikke nogen gaver.

Selvom Person A skulle anses for at have foretaget en disposition, vil dispositionen ikke medføre, at børnene får ejers rådighed over midlerne i Trusten.

Som det fremgår af fundatsen, vil midlerne i Trusten alene blive udbetalt på foranledning af Trustee.

Trustee er ikke nærtstående med børnene eller under indflydelse af børnene. Derfor har børnene ikke ejerrådighed over midlerne, hvorfor børnene i skatteretlig henseende ikke kan anses for at have modtaget en gave.

Fjernelsen af Person A er således ikke en disposition, der udløser gaveafgift efter boafgiftsloven.

SKAT anfører i udkastet til indstillingen, at såfremt formodning om gavehensigt afkræftes, vil formueoverførelsen i stedet medføre indkomstskattepligt efter statskattelovens § 4.

SKAT har ikke redegjort for, hvilke hovedhensyn SKAT har lagt afgørende vægt på ved denne vurdering. Der er tale om et retligt skøn, hvorfor vi skal opfordre til, at SKAT i overensstemmelse med forvaltningsloven § 22 og 24 at anføre, hvilke hovedhensyn. Da vi ikke kender hovedhensynene, er vi afskåret fra at vurdere, hvilke juridiske argumenter, det kan være relevante at fremføre.

Der er efter vores opfattelse ikke hjemmel til at beskatte efter statskatteloven § 4. Det bemærkes i den forbindelse, at efter vores opfattelse må Gavedefinitionen være ens i statskatteloven og boafgiftsloven.

Børnene har som anført ovenfor ikke ejers rådighed over midlerne i Trusten, såfremt Person A fjernes som begunstigede.

Børnene har ikke et retskrav på at få udbetalt midler fra Trusten. Som det fremgår af fundatsen, skal alle uddelinger fra Trusten besluttes af Trustee. Børnene kan derfor ikke selv beslutte, hvordan midlerne i Trusten skal investeres, uddeles eller anvendes.

Først i det øjeblik, hvor der sker en uddeling fra Trusten til børnene, vil dette udløse beskatning af børnene efter statskatteloven § 4, idet børnene først på dette tidspunkt har erhvervet ret til den pågældende uddeling på dette tidspunkt.

Dette er i overensstemmelse med afsnit C. A. 1.2.1 i Den Juridiske Vejledning, hvoraf det fremgår, at

"Retserhvervelsesprincippet indebærer, at beskatning som udgangspunkt sker på det tidspunkt, hvor en skattepligtig person får et formuegode."

Da børnene ikke erhverver ret til midlerne i fonden, før der sker en uddeling er beskatningstidspunktet udskudt til dette tidspunkt.

Det er derfor fortsat vores opfattelse, at spørgsmålet må besvares med "Ja".

#### Høringssvar af 6. januar 2016

På side 15-16 i sin indstilling vedrørende TfS 1985.722 HR anfører SKAT, at:

*"Uagtet, at der ikke forelå gavehensigt fra Ms side, blev overførelsen af pengebeløbet anset for at være en gave."*

Dette synes at være noget af en tilsnigelse fra SKATs side. Af dommen fremgår det, at flertallet af dommerne i Højesteret (4 dommere mod 3) fandt, at:

*"I hvert fald under disse omstændigheder findes ydelsen ikke at kunne henføres under statskattelovens § 5, men må betragtes enten som en gave eller som vederlag for udført arbejde og derfor være indkomstskattepligtig efter statskattelovens § 4."*

(min understregning)

Flertallet i Højesteret har således ikke taget stilling til, om der var en gave, eller om der forelå vederlag for arbejde, idet de skattemæssige konsekvenser var det samme. Flertallet har blot konkluderet, at det modtagne beløb skulle beskattes efter statskatteloven § 4.

I den forbindelse bemærkes, at Ministeriet for Skatter og Afgifter til støtte for sin principielle påstand for landsretten gjorde gældende, at der forelå en gave.

Til støtte for sin subsidiære påstand har Ministeriet for Skatter og Afgifter for landsretten gjort gældende:

*"at overdragelsen af aktiver fra M til sagsøgeren - såfremt der ikke antages at foreligge en gave - har karakter af løn for udført arbejde i Ms erhvervsvirksomhed."*

For Højesteret har Ministeriet for Skatter og afgifter ændret sine anbringender, således at der:

*til støtte for den principale påstand yderligere anført, at ydelsen, såfremt den ikke er en gave, må betragtes som et vederlag for udført arbejde. Vederlaget blev først aftalt og udbetalt i 1977, og det bør derfor efter statskattelovens § 4, litra a, beskattes i dette indkomstår.*

Dommen kan derfor ikke siges klart og entydig at statuere, at der kan foreligge en gave, selvom der ikke er nogen gavehensigt.

Tværtimod har Ministeret for Skatte og afgifter fundet det nødvendigt for Højesteret, at gøre gældende, at der enten var tale om gave eller vederlag, og Højesteret ikke taget stilling til, om der forelå en gave eller ej.

På den baggrund ses afgørelsen TfS 1985.722 HR ikke at have betydning i nærværende sag.

På side 20 har SKAT i sin indstilling med henvisning til Landsskatterettens kendelse af 13. november 1947 anført, at kun i ganske særlige tilfælde skal overdragelse inden for den nære familiekreds anses som skattepligtig indkomst. Dette kan undre, idet Landsskatterettens kendelse **ikke** vedrørte en overdragelse mellem familiemedlemmer men en overdragelse mellem en ansat driftsleder og en gårdejer.

På side 20 i sin indstilling har SKAT også henvist til SKM2002. 28. ØLR som grundlag for, at der indenfor den nære familiekreds i ganske særlige tilfælde kan ske indkomstbeskatning. I den pågældende afgørelse traf landsretten netop afgørelse om, at gaven var gaveafgiftspligtigt, hvorfor denne henvisning ikke synes korrekt.

Endelige har SKAT videre på side 20 henvist til SPO 1981.226 dog uden klart at angive, hvad der ønskes belyst ved henvisningen.

På side 18 har SKAT imidlertid citeret fra SPO 1981.226, og heraf fremgår det netop, at det følger det meget klart af SPO 1981.226, at en gavebeskatning/afgift af en gave forudsætter en gavehensigt.

Citat lyder:

*"Udover konstateringen af en vederlagsfri formueoverførsel må gavebeskatning forudsætte, at vederlagsfriheden har været et tilsigtet led i aftalen, altså at der har foreligget en gavehensigt. Gavehensigten behøver imidlertid ikke være udtrykkelig tilkendegivet, men kan fremgå af omstændighederne omkring retshandelen, først og fremmest ved at parterne på grund af familierelationer el lign har et interessefællesskab, der skaber formodning for, at gaveoverdragelse har været tilsigtet"*

(min understregning)

Det følger videre af SPO 1981.226, at:

*"Optræder den vederlagsfri fordel derimod ved transaktioner mellem indbyrdes afhængige parter, synes det efter praksis at være parterne, der har bevisbyrden for, at misforholdet mellem ydelse og modydelse ikke er udtryk for en gave."*

Det kan således konkluderes, at der skal foreligge en gavehensigt, men at ved transaktioner mellem afhængige parter, har parterne bevisbyrden for, at evt. misforhold mellem en ydelse og en modydelse ikke er udtryk for en gave.

AFGØRELSENE SKM2015. 9. HR, SKM2011. 97. HR og SKM2005. 67. ØLR

SKAT har anført, at SKM2015. 9. HR ikke er relevant. Det er vores klare opfattelse, at SKM2015. 9. HR (tidl. SKM2013. 741. ØLR) er relevant ligesom SKM2005. 67. ØLR /TfS 2005.144 (ej påanket) og SKM2011. 97. HR (tidl. SKM2008. 626. ØLR) også er relevant.

Alle 3 afgørelser omhandler den samme trust og til dels samme parter, hvilket blandt andet fremgår af SKM2013. 741. ØLR.

I de forskellige afgørelser har parterne, som er de samme, fået forskellige betegnelser. For forståelsen skyld vil parterne i denne gennemgang blevet benævnt C, D, E og A.

C er den samme person, som i SKM2005. 67. ØLR bliver benævnt B, og som i SKM2015. 9. HR (tidl. SKM2013. 741. ØLR) og SKM2011. 97. HR (tidl. SKM2008. 626. ØLR) betegnes BA.

D er den person, som i SKM2005. 67. ØLR betegnes som C, og i SKM2013. 741. ØLR betegnes som LL.

E er den samme person, som i SKM2005. 67. ØLR benævnes som A, og som i SKM2013. 741. ØLR benævnes som UJ.

A betegnes som NB i SKM2005. 67. ØLR men benævnes i SKM2015. 9. HR (tidl. SKM2013. 741. ØLR) og SKM2011. 97. HR (tidl. SKM2008. 626. ØLR) som A.

Af afgørelserne kan det udledes, at C og D i 1981 udvandrede til Spanien fra en adresse på Frederiksberg.

C og D stiftede Trusten i 1983, hvor de var bosiddende i Spanien. E blev på et senere tidspunkt knyttet til trusten, men det er uklart, hvornår dette skete.

Den 4. maj 1989 indvandrede D fra Spanien til Danmark til samme adresse som E.

Den 11. oktober 1989 indgik C og E registreret partnerskab.

I 1991 indvandrede C også til Danmark til samme adresse som E (og D).

Ved Ds død den 6. august 1992 var E og C universalarvinger efter D.

Da E døde den 4. november 1997 var C universalarving.

Ved Cs død den 26. april 1998 var A, som var Cs nevø, universalarving efter C.

A var ved en tillægsvedtægt til Trusten blevet indsat som "anden-begunstigede" i Trusten.

Det er usikkert, hvornår A første gang blev indsat som "anden-begunstigede", og hvornår A blev klar over dette.

Af SKM2013. 741. ØLR kan det udledes, at A i september 1997 var indsat som anden begunstigede, hvilket fremgår af et brev sendt til Trusten af E og C.

Af SKM2011. 97. HR fremgår det, at det kom frem for Højesteret, at vedtægterne i Trusten blev ændret den 21. april 1998 - altså 5 dage før C afgang ved døden den 26. april 1998 - og af pkt. 12 i vedtægterne blandt andet fremgår, at A (og hans familie) i første række skal være begunstigede i trusten.

Af SKM2011. 97. HR kan det videre udledes, at A i 1993 fik lån fra Trusten på 5 mio. kr. Herudover har A efterfølgende modtaget uddelinger fra Trusten.

Trusten blev ved afgørelserne anset for transparent i forhold C, D og E.

I SKM2005. 67. ØLR (ej anket) var dødsboerne efter C og E parter, og sagen vedrørte indkomstårene 1991 til 1996.

Landsretten traf afgørelse om, at trusten i forhold til C og E ikke var et selvstændigt skattesubjekt, hvorfor indtægterne i trusten skulle beskattes hos C og E, idet C og E skulle anses som ejer af midlerne i Trusten.

Under sagen havde Skatteministeriet som anbringende gjort gældende, at:

*"Hl Stiftung er en fupfond, som tilhørte B (C) og A (E). Fonden er oprettet med det formål at undgå arveafgift og anden form for beskatning af formuen og dens afkast, herunder renteindtægter."*

I sin afgørelse anfører landsretten, at:

*"Boet efter C (D) blev i overensstemmelse med hans testamentariske bestemmelse ubestridt delt ligeligt mellem A (E) og B (C). At formuen som en følge af de særegne omstændigheder er tilfaldet de to uden om dødsboet i Danmark, som blev udlagt til begravelsesomkostningerne, findes ikke at kunne medføre, at skattepligten ikke påhviler boerne efter A (E) og B (C)."*

Overførelsen af formuen fra D til E og C har altså ikke haft nogle afgiftsmæssige konsekvenser efter boafgiftsloven ved Ds dødsfald.

For så vidt angår lån ydet til A i 1993 af Trusten konkluderede flertallet i Højesteret i SKM2011. 97. SR, at der var tale om proforma-lån, hvorfor A ikke havde fradrag for betalte renter.

I SKM2015. 9. HR var A part i sagen.

Højesteret traf afgørelse om, at Trusten i forhold til A (som var universalarving efter C) skulle anses som et selvstændigt skattemæssigt subjekt.

Flertallet i Højesteret udtalte, at:

*"Vi finder endvidere, at det ikke er godtgjort, at formuen er overgået ved arv fra BA (C) til A."*

Faktum er altså, at A på et eller andet tidspunkt mens stifterne af Trusten var i live, blev indsat som begunstiget, og at A mens stifterne var i live modtog et proforma-lån fra Trusten.

I ingen af afgørelserne fra domstolene har overførelsen af formuen udløst boafgift grundet arvefald eller gavedispositioner. Ej heller har overførelsen medført skattepligt.

Hverken ved "arvefaldet" fra D til E og C eller ved indsættelsen/effektueringen af A som første begunstigede har dette medført boafgift eller skattepligt.

A er ikke blevet afgiftspligtig eller skattepligtig af lånet modtaget fra Trusten.

Den 21. april 1998 - altså 5 dage før C's død - var C til møde med bestyrelsen blev A indsat som første begunstigede i Trusten. Dette har hverken udløst boafgift for A ved Cs død eller indkomstskat for A.

Tværtimod har Højesteret fundet, at Trusten i forhold til A må anses som et selvstændigt skattemæssigt subjekt.

Faktum i ovennævnte afgørelser kan sammenlignes med faktum i anmodningen om det bindende svar.

C, D, og E, som formodentlig levede i en form for polygamilignende forhold, stiftede Trusten, som var transparent i forhold til dem alle 3.

A, som var Cs nevø, blev ved tillægsvedtægt indsat som "anden-begunstigede" i Trusten. Kort før den eneste tilbagelevende stifters død, C, blev det ved et møde, hvor C deltog, foranlediget, at A blev indsat som første begunstigede i Trusten.

I SKM2015. 9. HR fandt Højesteret, at Trusten skulle anses som et selvstændigt skattemæssigt subjekt i forhold til A.

Hverken ved tillægsvedtægten, ændring af vedtægten eller ved Cs dødsfald blev der udløst gaveafgift eller arveafgift i forhold til A.

Derfor må det konkluderes, at hvis Person A ophører med at være begunstigede, skal dette ikke udløse afgift efter boafgiftsloven, uagtet om Person A fjernes som begunstigede i livende live uden indflydelse herpå, eller om Person A ophører med at være begunstigede som følge af, at hun afgår ved døden.

## **SKATs indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det ikke vil have nogle skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for Person A eller dennes arvinger, såfremt Person A fjernes som begunstiget.

### *Lovgrundlag*

#### Statsskattelovens § 4, litra c

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

(...)

c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelse, emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsereente, aftægt og deslige;

(...)

#### Boafgiftslovens §§ 22, 23 og 25

##### § 22

En person kan afgiftsfrit give gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til

afkom, stedbørn og deres afkom,

(...)

## § 23

Der skal betales 15 pct. i afgift af gaver til personer som nævnt i § 22, stk. 1, litra a-e, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger det i § 22, stk. 1, nævnte beløb. Der skal ligeledes betales 15 pct. i afgift af gaver til barns eller stedbarns ægtefælle, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger det i § 22, stk. 2, nævnte beløb.

(...)

## § 25

Der skal betales gaveafgift hvis enten giver eller modtager har hjemting her i landet.

(...)

### *Forarbejder*

Lovforslag L 254 af 4. maj 1995 om Afgift af dødsboer og gaver (forarbejder til den oprindelige hovedlov til den nugældende boafgiftslov)

Til §§ 22 og 23

(...)

Der er tale om en gave, når en person i levende live vederlagsfrit overfører et formuegode til en anden person.

(...)

Det foreslås efter § 22, at nærtbeslægtede personer årligt kan give hinanden afgiftsfri gaver under visse beløbsgrænser.

(...)

Kredsen af gaveafgiftspligtige personer er ligesom i arve- og gaveafgiftsloven afkom, dvs. børn, børnebørn etc., stedbørn og disses afkom, afdødt barns eller stedbarns ægtefælle, forældre, stedforældre og bedsteforældre.

(...)

Af gaver udover de afgiftsfri beløb skal der efter § 23 betales gaveafgift med 15 pct. svarende til boafgiftssatsen for den nærmeste arvingskreds.

(...)

### *Praksis*

SKM2015. 9. HR

Sagen omhandlede den samme fond i Liechtenstein, som blev vurderet af Højesteret, jf. SKM2011. 97. HR, se referat nedenfor, og landsretten, jf. SKM2005. 67. ØLR samt referat heraf nedenfor. Her blev fonden anset for at være transparent i forhold til stifterne (A, B og C), og derfor blev stifterne beskattet af fondsformuen og afkastet.

Sagen drejede sig om, hvorvidt afdøde medstifters (Bs) nevø skulle beskattes af afkastet af formuen i fonden. Inden den sidste af stifterne (B) af fonden døde, havde han gjort sin nevø til universalarving og begunstiget i fonden.

I denne sag havde Skatteministeriet gjort gældende, at nevøen, der var arving efter én af stifterne (B) af fonden, efterfølgende i skattemæssig henseende måtte anses for ejer af formuen i fonden. Der skulle derfor foretages en ny selvstændig vurdering af, om fonden i forhold til nevøen kunne anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Nevøen havde gjort gældende, at han ikke havde mulighed for at råde over fonden, da han ikke var stifter af fonden, og at stifterens ret ikke kunne overføres til andre, heller ikke ved arv.

Et flertal i Højesteret gav nevøen medhold. Flertallet lagde bl.a. vægt på, at spørgsmålet om beskatning af fondens indtægter hos nevøen måtte bero på en selvstændig vurdering af, om fonden i forhold til nevøens økonomi måtte anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret. Flertallet fandt det ikke godtgjort, at fondens formue var overgået til nevøen, og nevøen var derfor ikke rette indkomstmodtager til afkastet af formuen.

SKM2011. 97. HR

Sagen angik, om én af stifternes (Bs) nevø (samme nevø, som var part i sagen SKM2015. 9. HR) i den skattepligtige indkomst for indkomstårene 1995 - 1997 kunne fratække renteudgifter vedrørende et lån fra fonden i Liechtenstein.

Nevøen havde underskrevet et lånedokument af 27. maj 1993, hvoraf fremgik, at lånet fra fonden i Liechtenstein var på 5 mio. kr. Lånet var afdragsfrit i 5 år fra den 1. juni 1993, således at det forfaldt til fulde den 1. juni 1998. Det skulle forrentes med en rente på 12 pct. p.a., idet renterne efter nevøens valg kunne enten betales eller tillægges hovedstolen på det ydede lån.

Det var oplyst, at der blev tinglyst et ejerpantebrev på 6 mio. kr. samt sekundær pant i effekter i F3 Bank til fordel for fonden i Liechtenstein.

Ved gældsbrief af 28. maj 1998 erkendte nevøen at skyldte 8.944.134,68 kr., og dette lån var afdragsfrit i 10 år indtil den 1. juni 2008, hvorefter det forfaldt til fuld indfrielse. Lånet skulle forrentes med 5 pct. p.a., der skulle afregnes kvartalsvist, idet klageren kunne vælge enten at betale renterne eller at lægge dem til lånets hovedstol. Efter det oplyste, havde nevøen i de efterfølgende år valgt at lægge renterne til hovedstolen.

Den 28. december 2004 indgik nevøen en aftale med Kulturministeriet om overdragelse af H1. Overdragelsessummen var aftalt til 1,5 mio. kr. for ejendommen og 8 mio. kr. for inventaret - i alt kontant 9,5 mio. kr.

Den 9. februar 2005 skrev fonden i Liechtenstein til nevøen som svar på en forespørgsel fra den 13. januar 2005, at den ville indrømme nevøen en reduktion i renterne, såfremt lånet blev tilbagebetalt med 9,4 mio. kr. med det samme.

Fonden i Liechtenstein oplyste, at betalingen af 9,4 mio. kr. var sket pr. marts 2005, og den 13. september 2005 kvitterede fonden i Liechtenstein på gældsbriefet for, at lånet var indfriet.

Fem dagen inden den længstlevende stifters (Bs) død gjorde han nevøen og dennes familie til primært begunstigede i fonden på Liechtenstein, og forinden var nevøen ved en tillægsvedtægt til fonden indsat som anden begunstigede i fonden. Nevøen var universalarving efter B.

Nevøen havde i indkomstårene 1995 - 1997 fratrukket renteudgifter på lånet fra fonden i Liechtenstein.

Nevøen forklarede for skifteretten den 18. december 2002, at han ikke havde modtaget andre beløb fra fonden end de 5 mio. kr. Men under afhøringen for Højesteret den 13. august 2009 forklarede han, at han havde modtaget legater fra fonden, men at han ikke havde selvangivet legaterne.

Flertallet i Højesteret udtalte, at nevøen havde bevisbyrden for, at lånet fra fonden i Liechtenstein, som blev udbetalt i 1993 til nevøen, angik et reelt gældsforhold med retlig forpligtelse til at betale renter. Det blev tiltrådt, at beviskravene hertil er skærpet som følge af familiemæssige relationer mellem nevøen og én af stifterne (B).

Flertallet stadfæstede landrettens dom og fandt, at det under de foreliggende omstændigheder ikke kunne tillægges afgørende betydning, at der formelt blev udstedt gældsbrief og stillet sikkerhed til fordel for fonden. Det kunne heller ikke tillægges afgørende betydning, at nevøen foretog indbetalinger til fonden, henset til tidspunkterne herfor sammenholdt med begunstigelsen i fondens vedtægter af nevøen og hans familie og udbetalingen af legater til dem i perioden fra 1998 - 2006.

TfS 1986.592 HR

En kvinde (K), der levede i et papirløst samlivsforhold, opgav sit erhvervsarbejde og arbejdede alene i hjemmet. Værdien af K's fri underhold ansås for omfattet af den ikke udtømmende opregning af eksempler på former for indkomst i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c.

TfS 1985.722 HR

Højesteret fandt, at det ikke var nødvendigt, at der forelå gavehensigt, for at en pengeoverførsel kunne betragtes som en gave eller arbejdsvederlag, jf. statsskattelovens § 4.

M og K var samlevende, og i forbindelse med ophøret af samlivet betalte M ved forlig et pengebeløb til K, som K ikke fandtes at have haft krav på. Uagtet, at der ikke forelå gavehensigt fra Ms side, blev overførslen af pengebeløbet anset for at være en gave.

SKM2005. 67. ØLR

Sagen angik, om formuen i en fond i Liechtenstein og fondens indtægter kunne beskattes hos de to afdøde stiftere (A og B). Stifterne (A, B og C) var bosiddende i Danmark.

Der blev anset for at være tre stiftere (A, B og C) af fonden. C døde i 1992, og A og B var universalarvinger, men boet blev udlagt til begravelsesomkostningerne, da der ikke var midler i boet. A afgik ved døden i 1997.

B, som døde i 1998, havde ved testamente gjort sin nevø til sin universalarving, jf. SKM2015. 9. HR. Endvidere havde B ændret fondens vedtægter, således at den udelukkende begunstigede ham selv, nevøen og nevøens nærmeste familie.

Landsretten fandt, at der ikke var sket en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af fondskapitalen fra stifternes (A og Bs) formue. Dette medførte, at stifterne kunne beskattes af fondens formue og afkastet.

Landsretten lagde til grund, at B i årene 1991-1996 og A i årene 1992-1996 reelt udøvede en ejers råden over fondskapitalen.

Der blev lagt vægt på, at fondens vedtægter åbnede mulighed for, at stifterne bevarede rådigheden over fondens formue, og at formuen ved fondens eventuelle opløsning kunne føres tilbage til stifterne. Endvidere blev der lagt vægt på, at A havde forklaret, at A og B havde fuldmagt til at disponere over fondens

konti, købe og sælge værdipapirer, uddele legater og træffe beslutninger om lån. Konkret havde A og B i 1993 instrueret fonden om at sælge omfattende aktiver.

Endelig lagde landsretten vægt på, at A og B havde udarbejdet en erklæring om fonden, hvoraf bl.a. fremgik, at fondens midler fortsat skulle være til rådighed for stifterne som en økonomisk sikkerhed.

Boet efter C blev i overensstemmelse med hans testamentariske bestemmelse delt mellem A og B. Landsretten bemærkede, at det forhold, at formuen var tilfaldet A og B uden om C's dødsbo, ikke kunne medføre, at skattepligten ikke påhvilede boerne efter A og B.

SKM2002. 28. ØLR

Forældres opgivelse af en livsvarig, vederlagsfri boligret i en ejendom, der var ejet af deres søn, blev anset som en afgiftspligtig gave fra forældrene til sønnen. Dette uagtet at skatteyder hævdede, at der ikke havde foreligget et gavemiljø og en gavehensigt.

TfS 1998, 819 VLR

Sagen drejede sig om gældsbreve fra arvelader til dennes børn. Hvert år havde arvelader givet hver af de to børn et beløb, men beløbene blev ikke udbetalt, og der udstedtes i stedet et årligt rente- og afgiftsfrit gældsbrev til hvert barn på beløbet. I boet indgik de akkumulerede gældsbreve for hver af de to børn, som gavegæld til børnene.

Skifteretten godkendte ikke gavegældsbrevene som reelle lån, og landsretten fandt, at ordningen med årlige afgiftsfrie gaver til børnene, som ikke fik beløbene udbetalt, ikke kunne lægges til grund ved afgiftsberegningen. Børnene var derfor afgiftspligtige af deres anførte tilgodehavender i dødsboet.

TfS 1996, 574 ØLR

To bedsteforældre havde igennem en årrække ydet årlige gaver til børnebørn ved uforrentede gældsbreve, der først kunne kræves betalt ved det fyldte 24. år. Betaling før det 24. år kunne kun finde sted med forældrenes samtykke.

I dødsboet efter bedsteforældrene krævede skattemyndighederne arve-/gaveafgift af de akkumulerede gældsbrevsbeløb, idet de blev anset for gaver med forbeholdt rentenydelse for givernes livstid.

Landsretten lagde til grund, at gavegældsbrevene indeholdt sådanne betingelser for udbetalingen, at de ikke kunne karakteriseres som anfordringsgældsbreve.

Landsretten fandt, at gavegældsbrevene ikke var en gavedisposition, og derfor skulle der betales arve-/gaveafgift af gældsbrevsbeløbene.

Landsskatterettens kendelse af 13. november 1947 (LSRM 1948, 34)

"(...)

Det kan dog ikke anses for en Betingelse for at beskattes paa Gavegrundlag, at der har foreligget positiv Gavehensigt fra Sælgerens Side (...)"

SKM2014. 680. SR

Stifteren var bosiddende og senere død i England, og i 2002 havde afdøde stiftet en trust på kanaløen Guernsey. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, idet stifteren var trustens primære begunstigede med ret til at modtage hele afkastet af trustformuen. Trustee kunne udskiftes eller suppleres

med stifteren, og stifteren kunne tilføje og ekskludere begunstigede. Efter danske regler forelå der ikke en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler, og derfor henhørte trustkapitalen under den afdøde stifters formuesfære og ansås for arv efter afdøde. Da afdøde boede i England, blev boet behandlet der, og arvingerne i Danmark skulle ikke betale boafgift i forbindelse med arveerhvervelsen.

SKM2014. 679. SR

Der skulle foretages en vurdering i forhold til en afdød stifter, der var bosiddende i udlandet og havde oprettet en trust der. En enke var bosat i USA fra 1971 indtil sin død i 2012. Enken havde sammen med sin afdøde mand stiftet en trust i USA. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, fordi de afdøde stiftere kunne ændre og opløse trusten, mens de var i live, og fordi stifterne i levende live selv var trustens begunstigede. Trustens midler var derfor ikke definitivt og effektivt udskilt, og dermed henhørte de under enkens formuesfære. Ved enkens død skulle trusten ophøre, og arvingerne i Danmark skulle have udbetalt deres del af midlerne i trusten. Da boet blev behandlet i USA, skulle der ikke betales boafgift til Danmark i forbindelse med arveerhvervelsen.

SKM2014. 493. SR

Der var tale om en testamentarisk trust. Dvs. en trust oprettet ved testamente ved faderens død med sønnen som begunstiget. Faderen var bosiddende på Jersey og døde der i 1987. Sønnen havde arvet trustkapitalen ved faderens død, og da boet blev behandlet i England, skulle der ikke betales boafgift til Danmark i forbindelse med arveerhvervelsen. Spørgsmålet om, hvorvidt sønnen skulle beskattes af afkastet fra trusten, krævede en vurdering af trusten i forhold til ham. Den udenlandske trust ansås for at være transparent i forhold til sønnen, idet trustee på foranledning af sønnen ville ophæve trusten og udbetale midlerne til ham. Sønnen, som den begunstigede, kunne råde over trustens midler, og derfor var midlerne ikke definitivt og effektivt udskilt fra hans formuesfære. Sønnen skulle således beskattes af det løbende afkast fra trusten. Derved kunne sønnen og hans hustru modtage uddelinger fra trusten, og såfremt sønnens børn modtog midler fra trusten, skulle der endvidere betales en gaveafgift.

SKM2014. 491. SR

En afdød mand, der var bosiddende i Danmark, havde stiftet en trust i USA. Den udenlandske trust var i forhold til stifteren transparent, idet trusten kunne tilbagekaldes af stifteren, hvormed midlerne i trusten ville tilbageføres til ham. Dermed var trusten ikke definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, og udbetaling til stifterens enke måtte anses som arv, der ikke medførte indkomstskattemæssige konsekvenser for enken. Efterfølgende skulle der foretages en selvstændig vurdering i forhold til enken af, om hun havde fået rådighed over trustformuen. Trusten ansås tillige for at være transparent i forhold til enken, idet hun havde råderet over trusten i form af, at hun efter 36 måneder til enhver tid kunne afsætte trustee og indsætte en ny. Derfor skulle enken beskattes af det løbende afkast fra trusten.

SKM2013. 764. SR

Stifteren var på tidspunktet for sin død bosiddende i England, hvor han havde oprettet en trust på den engelske kanalø Guernsey. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, idet den afdøde stifter kunne få midler tilbage fra trusten samt ændre og ophæve den. Derfor forelå der ikke en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler, hvorfor midlerne ansås for at henhøre under stifterens formuesfære. Ved stifterens død betragtedes formuen i trusten som arv efter stifteren, således at udbetalinger fra trusten til begunstigede med bopæl i Danmark kunne anses for at være arv fra et bo, der ikke behandles i Danmark, og dermed er afgiftsfrie efter boafgiftsloven.

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. A. 6.1.2.1 Gavebegreber

I civilretten defineres en gave traditionelt som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel, der bliver givet som et udslag af gavmildhed, i gavehensigt.

I skattelovgivningen er der ingen entydig definition af en gave. Det er dog en ufravigelig betingelse i skatteretten for at behandle en ydelse som en gave, at der er tale om en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel.

(...)

Skattepolitisk Oversigt (SPO), 1981.226

"(...)

Udover konstateringen af en vederlagsfri formueoverførsel må gavebeskatning forudsætte, at vederlagsfriheden har været et tilsigtet led i aftalen, altså at der har foreligget en gavehensigt. Gavehensigten behøver imidlertid ikke være udtrykkelig tilkendegivet, men kan fremgå af omstændighederne omkring retshandelen, først og fremmest ved at parterne på grund af familierelationer el. lign. har et interessefællesskab, der skaber formodning for, at gaveoverdragelse har været tilsigtet.

(...)"

#### *Begrundelse*

Besvarelsen gives ud fra den forudsætning, at Trusten er transparent.

Når dette lægges til grund, anses Person A for ejer af formuen i Trusten, der er tilgået hende i forbindelse med mandens død, da de opholdt sig i udlandet. Person A skal således beskattes af afkastet fra Trusten fx SKM2005. 67. ØLR.

Af Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. A. 6.1.2.1 fremgår, at "I civilretten defineres en gave traditionelt som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel, der bliver givet som et udslag af gavmildhed, i gavehensigt.

I skattelovgivningen er der ingen entydig definition af en gave. Det er dog en ufravigelig betingelse i skatteretten for at behandle en ydelse som en gave, at der er tale om en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel."

Det er oplyst, at Person A ikke er umyndiggjort.

I henhold til Fundatsens punkt 1 skal Protektor godkende Trustees beslutning om bl.a. at fjerne en begunstiget. Endvidere følger det af Fundatsen, at Protektor, skal godkende alle væsentlige dispositioner for Trusten, inden Trustee kan gennemføre sådanne. Protektor har også beføjelse til at udnævne ny(e) eller yderligere Trustee(s), jf. Fundatsens punkt 19.

Protektor er Person As datter, Person B, der også er begunstiget i Trusten, og Person B skal således godkende Trustees beslutning om at fjerne moderen som begunstiget.

Repræsentantens henvisning til afgørelserne TfS 1996, 574 ØLR og TfS 1998, 819 VLR ses ikke at være relevante for spørgsmålet om, hvorvidt der i skattemæssig henseende er ydet en gave i denne sag. De ovenfor nævnte afgørelser angår afgiftsproblematikken i forhold til den tidligere arveafgiftslovs § 5 b, og den nugældende boafgiftslovs § 13, stk. 3.

Af højesteretsdommen SKM2015. 9. HR kan udledes, at der efterfølgende skal foretages en ny selvstændig vurdering af, om formuen i en fond/trust kan anses for overgået til arvinger/begunstigede. I

højesteretssagen var dette konkret ikke tilfældet, hvorfor fonden/trusten ansås for at være et selvstændigt skattesubjekt i forhold til den længstlevendes universalarving og begunstigede i fonden.

I denne sag skal det lægges det til grund, at Trusten er transparent i forhold til Person A i modsætning til, hvad der var tilfældet i SKM2015. 9. HR.

SKAT finder således ikke, at SKM2015. 9. HR er relevant i forhold til denne sag, idet formuen i Trusten tilhører Person A.

Det er SKATs opfattelse, at når SKAT skal lægge til grund, at formuen ikke er udskilt fra Person As formue, at hun i en eller anden form afstår formuen, og at dette ikke kan ske uden skattemæssige konsekvenser.

SKAT er endvidere af den opfattelse, efter en konkret vurdering af sagens oplysninger, at Trustees fjernelse af Person A, som begunstiget til kapitalen i Trusten, skal anses for at være en gave til børnene i medfør af boafgiftslovens regler om gaveafgift. Person A formodes at have gavehensigt. Kan formodningen om gavehensigt konkret afkræftes, vil formueoverførslen i stedet medføre indkomstskattepligt efter statsskattelovens § 4.

Børnene, Person B, Person C og Person D, vil blive gaveafgiftspligtige af en forholdsmæssig andel af kapitalen, som tilfalder dem, jf. boafgiftslovens §§ 22 og 23, idet gavegiver har hjemting i Danmark, jf. boafgiftslovens § 25.

SKAT bemærker, at der efterfølgende skal ske en selvstændig vurdering af, om børnene/barnebarn må anses for at have fået overført formuen i trusten, eller om Trusten i forhold til dem anses for et selvstændigt skattesubjekt, jf. SKM2015. 9. HR.

#### SKATs bemærkninger til høringssvar af 23. oktober 2015

Indledningsvis skal det bemærkes, at SKAT - efter ønske fra spørger - har lagt til grund for besvarelse af anmodning om bindende svar, at Trusten anses for transparent i skattemæssig henseende, indtil Landskatteretten eller evt. domstolene når frem til et andet resultat.

SKAT har lagt til grund, at midlerne og afkastet af midlerne i skattemæssig henseende tilhører Person A personligt, som fastslået i SKATs afgørelse af 14. april 2014 (påklaget til Landskatteretten).

Som senere uddybet i repræsentantens høringssvar af 23. oktober 2015 vil en evt. fjernelse af Person A, som begunstiget til trustens midler, ske uden hendes samtykke, viden herom eller i samråd med børnene/barnebarn. Repræsentanten har derfor anført, at Person A ikke har haft "gavehensigt" i hverken boafgiftslovens § 22, eller statsskattelovens § 4's forstand.

Dette forhold har ikke konkret betydning for sagen, da det ikke er en ubetinget nødvendighed, at der foreligger "gavehensigt" for, at formueoverførslen inden for den nære familiekreds kan betragtes som en gave i boafgiftslovens forstand.

En overdragelse af formue inden for den nære familiekreds vil som altovervejende udgangspunkt anses for at være en gave eller et arveforskud omfattet af boafgiftslovens regler, jf. SKM2002. 28. ØLR. Kun i ganske særlige tilfælde, vil en overdragelse inden for den nære familiekreds i stedet blive anset for skattepligtig indkomst efter statsskattelovens § 4. Se TfS 1985.722 HR, Landsskatterettens kendelse af 13. november 1947, Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. A. 6.1.2.1 Gavebegreber og SPO 1981.226.

Midlerne, som børnene/barnebarnet erhverver fra Person A, som er bosiddende her i landet, er under de foreliggende omstændigheder gaveafgiftspligtige efter boafgiftslovens §§ 22 og 23, jf. § 25.

Børnene og barnebarnet erhverver ret til midlerne fra det tidspunkt, hvor Person A fjernes som begunstiget i Trusten.

#### SKATs bemærkninger til høringssvar af 6. januar 2016

TfS 1985.722 HR

SKAT skal i relation til afgørelsen TfS 1985.722 HR fremhæve, at dommen taler imod, at gavehensigten er en del af den skatteretlige gavedefinition.

Efter ophør af et (ugift) samliv fremsatte K overfor M krav om at få andel i de værdier, hun havde været med til at skabe på gården. Først efter, at K med fri proces anlagde sag mod M, efter afholdelse af retsmøde, og efter forhandlinger mellem parternes advokater indgik M forlig om betaling.

Det taler kraftigt imod tilstedeværelse af en gavehensigt, at manden skal stævnes for retten, før han indvilger i et forlig om betaling. Alligevel fastslår Højesterets flertal, at der er tale om enten en gave eller et vederlag for udført arbejde. Fraværet af gavehensigt udelukker således ikke gavebeskatning.

SKM2002. 28. ØLR

SKAT skal i relation til afgørelsen SKM2002. 28. ØLR bemærke følgende. Forældres opgivelse af en livsvarig, vederlagsfri boligret i en ejendom, der var ejet af deres søn, blev anset som en afgiftspligtig gave fra forældrene til sønnen. Dette uagtet at skatteyder hævdede, at der ikke forelå et gavemiljø og en gavehensigt. Sagen viser, at der kan statuere gave, selv om parterne positivt tilkendegiver, at ydelsen ikke er præsteret som en gave.

Landsskatterettens kendelse af 13. november 1947

SKAT skal i relation til Landsskatterettens kendelse af 13. november 1947 gentage, at Landsskatteretten i afgørelsen udtrykkeligt anfører: "Det kan dog ikke anses for en betingelse for at beskatte på gavegrundlag, at der har foreligget positiv gavehensigt fra sælgerens side (...)"

SPO 1981.226

Det fremgår af SPO 1981.226, at "Gavehensigten behøver imidlertid ikke være udtrykkelig tilkendegivet, men kan fremgå af omstændighederne omkring retshandelen, først og fremmest ved at parterne på grund af familierelationer el lign har et interessefællesskab, der skaber formodning for, at gaveoverdragelse har været tilsigtet".

På baggrund heraf er SKAT af den opfattelse, at der ikke behøver at foreligge en konkret og dokumenteret gavehensigt for, at man inden for familiekredsen kan statuere, at der foreligger en gave i gaveafgiftsmæssig henseende.

SKM2015. 9. HR, SKM2011. 97. HR og SKM2005. 67. ØLR

SKAT finder ikke, at repræsentantens fortolkninger af de tre sager er helt præcise/korrekte på en række punkter.

Det bemærkes, at betegnelserne for skatteyderne nedenfor er de samme som i SKATs gengivelser af afgørelserne i praksis-afsnittet.

For det første præciserer SKAT, at de skattemæssige konsekvenser af landsrettens afgørelse SKM2005. 67. ØLR medførte, at både fondsformuen og indtægterne i fonden skulle beskattes hos A og B.

For det andet bemærker SKAT, at landsretten netop i sine præmisser anfører, at "Boet efter C blev i overensstemmelse med hans testamentariske bestemmelse ubestridt delt ligeligt mellem A og B. At formuen som en følge af de særegne omstændigheder er tilfaldet de to uden om dødsboet i Danmark, som blev udlagt til begravelsesomkostningerne, findes ikke at kunne medføre, at skattepligten ikke påhviler boerne efter A og B".

C døde i 1992 og boet blev udlagt til begravelsesomkostninger, da der ikke var midler i boet. A og B var universalarvinger efter C.

Af skattesagen (SKM2005. 67. ØLR), hvor A og Bs boer var parter i sagen, fremgik, at Skatteforvaltningen fra den 20. juni 1997 havde en række møder med A om fonden i Liechtenstein. Det vil sige, at Skatteforvaltningen på tidspunktet for Cs død i 1992 næppe kendte til fonden i Liechtenstein, hvorfor fondsformuen heller ikke indgik i boet efter C.

For det tredje fandt Højesteret, at det måtte bero på en selvstændig vurdering af, om fonden i Liechtenstein i forhold til nevøen måtte anses for et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret. Højesteret fandt ikke, at nevøen havde råderet over formuen således, at det måtte sidestilles med hans råden over egen formue.

Højesteret fremhævede, at stifternes rettigheder i forhold til fonden ikke (alle) kunne falde i arv. Det forhold, at fondsformuen ikke var udskilt fra stifternes formue, medførte derfor ikke i sig selv, at fondsformuen faldt i arv (til en universalarving).

SKAT bemærker for det fjerde, at ingen af afgørelserne fra Højesteret eller landsretten omhandlede boeller gaveafgift, hvorfor domstolene ikke har taget stilling hertil.

SKATs afgørelse af 14. april 2014 om at ændre Person As indkomst, som er påklaget til Landsskatteretten, er i overensstemmelse med praksis, jf. SKM2005. 67. ØLR.

Da SKAT ved besvarelsen skal lægge til grund, at Trusten er transparent overfor Person A, er det som tidligere nævnt ikke for nærværende relevant at foretage en vurdering, som den i SKM2015. 9. HR. Dette kan som nævnt ovenfor blive relevant efterfølgende.

I SKM2011. 97. HR blev nevøen nægtet fradrag for renteudgifter fratrukket i den skattepligtige indkomst i indkomstårene 1995 - 1997, da Højesteret fandt, at nevøen ikke havde godtgjort, at der var tale om et reelt gældsforhold til fonden med en retlig forpligtelse for ham til at betale renter.

Af SKM2011. 97. HR fremgår, at nevøen for skifteretten den 18. december 2002 forklarede, at han ikke havde modtaget andre beløb fra fonden end de 5 mio. kr. Men under afhøringen for højesteret den 13. august 2009 forklarede han, at han havde modtaget legater fra fonden, men at han ikke havde selvangivet legaterne.

De af repræsentanten nævnte forhold, at fondsformuen ikke indgik i boet efter C, at ændring af tillægsvedtægt/vedtægt ved indsættelse af nevøen som første- og anden begunstigede ikke medførte skatte- eller afgiftspligt, at nevøen ikke har været skatte- eller afgiftspligtig af legater og lånet fra fonden, eller at nevøen ikke har været skatte- eller afgiftspligtig i medfør af Bs død, har ikke været bedømt i de tre afgørelser, der er truffet hverken af Højesteret eller landsretten.

På baggrund af ovenstående er SKAT af den opfattelse, at de tre afgørelser fra henholdsvis Højesteret og landsretten ikke har betydning for denne sag.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltråde SKATs indstilling og begrundelse.