

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9861 af 30/08/2016 (Gældende)

Foundation - transparent - stiftelse af en dansk almenvelgørende fond - arv

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0562700

Foundation - transparent - stiftelse af en dansk almenvelgørende fond - arv

Skatterådet bekræftede, at A Foundation efter dansk skatteret i forhold til K ansås for at være en transparent enhed, idet A Foundations bestyrelse havde mulighed for ved en intern beslutning at nedsætte kapitalen og dele den op til henholdsvis en ny almenvelgørende fond i Danmark og stifterens datter samt at ændre bestyrelsessammensætningen, således at familien fik den fulde rådighed over midlerne i fonden.

Skatterådet kunne bekræfte, at det ikke havde skattemæssige konsekvenser, når en person - her K - stiftede en dansk almenvelgørende fond.

Endvidere bekræftede Skatterådet, at den danske almenvelgørende fond ikke ville være skattepligtig af en gave, når gaven ikke anvendtes til uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet bekræftede videre, at ved udbetalingen af den resterende formue i A Foundation til K var der tale om en formue, der allerede tilhørte hende, hvorfor dette ikke havde nogen skattemæssige konsekvenser.

Skatterådet afviste at besvare spørgsmål om Ks skatteansættelser og evt. genoptagelse heraf, da spørgsmålet ikke omhandlede en handlings skattemæssige konsekvens, og dermed ikke var af en sådan karakter, at det kunne besvares i form af et bindende svar.

Skatterådsmøde 30. august 2016 - SKM2016. 374. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at A Foundation skal anses som en skattetransparent skattemæssig enhed?
2. Kan SKAT bekræfte, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, og en andel af formuen i A Foundation, som beskrevet, herefter anvendes til stiftelse af en ny dansk almenvelgørende fond som fondens grundkapital, vil overførslen og stiftelsen ikke have skattemæssige konsekvenser for stifterens datter?
3. Kan SKAT bekræfte, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, og en andel af formuen i A Foundation, som beskrevet, herefter anvendes til stiftelse af en ny dansk almenvelgørende fond som fondens grundkapital, vil overførslen og stiftelsen af den almenvelgørende fond være omfattet af fondsbeskatningslovens § 3 stk. 6, 1. pkt. og dermed ikke medføre beskatning for den danske almenvelgørende fond af indskuddet?
4. Kan SKAT bekræfte, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, vil de resterende midler fra A Foundation, der vil tilhøre stifters datter i overensstemmelse med det oprindelige testamente, blive anset og behandlet som arv fra hendes far?
5. Såfremt SKAT svarer bekræftende på spørgsmål 4, kan SKAT i så fald bekræfte, at afkastet af formuen alene beskattes hos stifters datter fra og med det indkomstår, hvor hun modtager det bindende svar fra SKAT?
6. Såfremt SKAT svarer nej til spørgsmål 5, kan SKAT i så fald bekræfte, at afkastet af formuen beskattes hos stifters datter tre år tilbage fra det indkomstår hvor K modtager det bindende svar fra SKAT efter reglerne om ordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1?

Svar

1. Ja
2. Ja, se indstilling og begrundelse
3. Ja, se indstilling og begrundelse

4. Ja
5. Afvises
6. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Historiske oplysninger om A Foundation

A Foundation blev stiftet i 1982 af M, der var bosiddende i Monaco, og har dermed eksisteret i 34 år. A Foundation blev stiftet som en "mixed foundation" med formål dels at støtte familien og dels med et velgørende formål.

A Foundation er hjemmehørende og registreret officielt i Vaduz, Lichtenstein med en registreret kapital på CHF xx. A Foundation er registreret i det Lichtensteinske fondsregister, og alle medlemmer i bestyrelsen er officielt registreret i fondsregistret, via notar mv., jf. fondsregistret, som er vedlagt anmodningen.

Stifter afgik ved døden i 1998 i Monaco. Ifølge stifters testamente, som er vedlagt anmodningen, var stifters eneste datter, K, enearving, idet der dog blev udbetalt 1 million danske kroner til hvert af børnebørnene i Danmark, og en bil samt brugsret til nogle møbler blev udlagt til husholdersken. Boet blev skiftet i udlandet, mens ejendomme i Danmark blev skiftet i Danmark efter reglerne om henvisningsskifte, jf. skifteretsattesten, som er vedlagt anmodningen. Stifters datter, K, er i dag 72 år.

Til A Foundation hører "Statutes of the A Foundation Vaduz", (i det følgende kaldet "Statutes"), som er de grundlæggende regler for A Foundation. Disse blev i 1998 i forbindelse med stifterens død tilrettet uden at selve formålet med fonden blev ændret og blev "moderniseret" i 2012 uden materielle ændringer til følge. Statutes er vedlagt anmodningen. Derudover har fonden "By-Laws of A Foundation, Vaduz", (i det følgende kaldet "By-Laws"), som indeholder de nærmere bestemmelser om investering af midlerne i A Foundation, om de begunstigede og generelle regler. By-Laws er vedlagt anmodningen. Disse har ikke været ændret siden 1998.

Det er ikke afklaret, om A Foundation var skattetransparent eller et selvstændigt skattesubjekt i forhold til stifter, idet dette ud fra et dansk synspunkt ikke har været relevant at undersøge, idet hverken stifter eller fonden var/er hjemmehørende i Danmark.

A Foundations bestyrelse har altid bestået af fem personer. De seneste 8 år har den bestået af tre personer bosiddende i henholdsvis Tyskland, Frankrig og Lichtenstein og to fra Danmark. D, som er advokat i Lichtenstein, administrerer A Foundation, bogfører, opstiller regnskaber, og står for myndighedskontakt og registreringer mv. Det tyske bestyrelsesmedlem er ligeledes advokat, mens det franske bestyrelsesmedlem er tidligere præst. To medlemmer bor som nævnt i Danmark - advokat E, der tillige er bestyrelsesformand, samt stifters datter K. Det følger af Statutes, at en eller to medlemmer skal være efterkommere af stifter. Der er antaget dansk statsautoriseret revisor til at revidere regnskaberne i henhold til danske standarder og kontrollere administrationen i Lichtenstein. Der føres således regnskab i overensstemmelse med danske regnskabsprincipper og foretages revision efter dansk standard. Der er til anmodningen vedlagt seneste årsregnskab for A Foundation samt seneste revisionsprotokollat. Den statsautoriserede revisor påser således, at fonden fungerer som en selvstændig enhed med sine aktiver udskilt fra stifterens arvinger og andre.

K har fået delegeret fuldmagt til - i samarbejde med de hidtidige to banker (nu kun en bank - Danske Bank i Luxembourg) - at forestå og implementere investeringsstrategien, som hvert år vedtages på det årlige bestyrelsesmøde.

A Foundations midler på i alt ca. DKK xx. indestår for 2/3-dels vedkommende i Danske Bank Luxembourg og for 1/3-dels vedkommende tidligere i Jyske Bank, Zürich, som nu er nedlagt og indeståendet overført til Danske Bank Luxembourg. Bestyrelsen har givet en intern bemyndigelse til, at to bestyrelsesmedlemmer i forening kan råde over A Foundations bankkonti. Udgangspunktet er, at tre bestyrelsesmedlemmer tegner sammen. Banken har dog fået besked om, at bestyrelsen har givet bemyndigelse til, at K sammen med et andet bestyrelsesmedlem kan tegne kontiene efter bemyndigelse fra bestyrelsen. Derudover har E, som formand for bestyrelsen, sammen med advokaten fra Lichtenstein tilsammen bemyndigelse til at hæve op til CHF xx om måneden. Ingen kan råde over kontiene alene.

Der afholdes årligt et fysisk bestyrelsesmøde på Ds kontor i Vaduz. Forud for mødet fremsendes agenda for mødet samt referat fra forrige møde, årsrapporter og indkomne ansøgninger om legater. Under bestyrelsesmødet gennemgås regnskabet, investeringsstrategi drøftes, og der træffes beslutning om uddeling af legater for mellem DKK xx-xx til forskellige velgørende formål.

Ifølge A Foundations Statutes artikel 11 og By-Laws II Beneficiaries punkt 1 er Stifters familie og venner begunstigede. Stifters nærmeste familie er datteren K, og hendes to voksne børn, der alle bor i Danmark. Der er på intet tidspunkt udloddet noget fra A Foundation til disse tre begunstigede eller til andre begunstigede inden for familien eller til den uidentificerede vennekreds. Derudover fremgår det af Statutes artikel 11, at der skal ydes tilskud til velgørenhed, som uddybet i By-Laws. Ifølge II Beneficiaries punkt 2 i By-Laws skal minimum 20 % af det årlige afkast anvendes eller sættes til side til senere anvendelse til velgørende, sociale eller kulturelle formål. Der nævnes tilskud til studerende, der skal læse i udlandet, til danske kirkesamfund i udlandet, til danske samfund i udlandet, støtte til danske og skandinaviske festiviteter, kunst og musik og til udbredelse af kendskab til skandinavisk kultur. Der er årligt udloddet midler i form af velgørenhed inden for disse formål.

A Foundation er siden stiftelsen af alle blevet behandlet som en fond, der er et selvstændigt skattesubjekt. Det gælder såvel af efterkommerne af stifteren, den danske statsautoriserede revisor, som hvert år har revideret regnskabet efter danske regnskabsprincipper, fondens bestyrelse som af Danske Bank og Jyske Bank, der har haft fondens midler stående.

A Foundation skal ifølge Statutes ophøre i 2050, hvorfor der har været indledende overvejelser om, hvad der skal ske med A Foundation og midlerne, når K, der er 72 år, måtte ønske at udtræde på grund af alder eller ultimativt afgår ved døden. Det fremgår således ikke af hverken Statutes eller By-Laws, hvad der skal ske med formuen ved oplysningen.

De relevante bestemmelser fra Statutes er gengivet nedenfor:

Art. 2

The purpose of the Foundation is:

The investment and management of the assets of the Foundation and distribution of the Foundation proceeds and/or capital to beneficiaries according to Art. 11 of the Statutes, By-laws, Regulations or Board Resolutions.

Art. 3

Foundation capital

1. The Foundation capital is CHF xx (Swiss Francs xx).

(...)

Art. 4

Duration

1. The Foundation shall terminate on the 31st of December 2050.
2. The Foundation may, by unanimous decision of the Board of Foundation and in the presence of momentous grounds, be dissolved, such as:

Accomplishment of the purpose of the Foundation, or impossibility of accomplishment of the purpose of the Foundation.

(...)

Art. 6

The Board of Foundation

(...)

2. The Board of Foundation shall consist of an unequal number of Members, but not more than five.
3. Each Board member shall appoint his successor to the Board for the event of his resignation or his death. (...)

By the founder's death the founder's wife or - if she is predeceased - his daughter will become a member of the Board.

One or two members of the Board of Foundation - depending upon the numbers of board members being three or five - shall be descendant(s).

One member of the Board of Foundation shall be a lawyer, admitted to the national bar of the country of jurisdiction and registered office of the Foundation.

(...)

Art. 7

(...)

2. The Board of Foundation shall be entitled to assign responsibility for the administration and representation of the Foundation in full or in part, either in all areas or in certain circumstances to a member or to a third party, also making arrangement for signatory power.

(...)

Art. 8

Two signatures - one of them the President's or the Vice President's - shall be required from Members of the Board of Foundation.

(...)

Art. 11

1. Beneficiaries of the Foundation are:
 - M's family and friends, excluded however M himself and wife;

– Charity purposes according to the discretion of the Board and By-Laws.

(...)

Art. 13

By-Laws and Regulations

The Founder is authorized to issue By-Laws and Regulations with the constitution of the Foundation. Thereafter the Board of Foundation has this competence.

(...)

Art. 16

Amendment of the Articles, By-Laws and Regulations

Any amendment of the Articles, By-Laws and Regulations are passed by a majority vote of the Board of Foundation; such amendments shall only be made in accordance with the Founder's intent.

Art. 11 (...) is unamendable and M himself and his wife shall always be excluded as beneficiaries. (...)

Art. 17

Liquidation and Dissolution

1. Any decision as to the liquidation of the Foundation shall be taken by the Board of Foundation subject to the terms of these Articles, of any Regulations or By-Laws.

2. In the case of dissolution of the Foundation, liquidation shall proceed according to the provisions of current legislation.

Art. 18

Representative

The Board of Foundation shall nominate the legal representative in the Principality of Liechtenstein.

(...)

De relevante bestemmelser fra By-Laws er gengivet nedenfor:

II. Beneficiaries

1. Allocations of financial benefits to members of M or his wife's family and to their friends, with the exception of himself and his wife, shall be made out of the amount for disposal out of the reserves and annual revenue of the foundation for the beneficiaries' education, health-care, general support and maintenance. (...)

2. At least 20 % of the annual revenue of the foundation's assets are to be used to set aside for future use, for charitable, social or cultural purposes.

Notable but not exclusive recipients of such charitable support should be

– Student who need and deserve financial support for an education abroad, even if over a longer period of time.

- Danish Church Communities abroad to support their efforts to enhance the communal spirit amongst Danish people abroad.
- Contributions to Danish societies abroad to support their efforts for closer communality and connection to Denmark.
- Support Danish and Scandinavian national festivities, arts and music and support the national spirit, culture and reputation of Scandinavian countries.
- Support of efforts to make Scandinavian culture better known abroad.

(...)

III. General Rules

(...)

3. These By-Laws are subject to amendment, modification or revocation by the board only with the consent of Mr. M. After his decease these By-Laws shall be irrevocable and unamendable, save for complementary by-laws or regulations which do not contradict the essential provisions of these by-laws. (...)

Ændret skattemæssig opfattelse af fonde og truster

Foranlediget af den såvel i Danmark som i udlandet markant ændrede skattemæssige opfattelse af fonde og trusts og den store kompleksitet i vurderingen af fonde og trusts, har bestyrelsen på det seneste bestyrelsesmøde i A Foundation i maj måned 2015 overvejet, hvordan A Foundation i fremtiden kan fungere uden at være en mixed fond og skattemæssig blive undergivet danske skatteregler. I den forbindelse har bestyrelsen også overvejet, om A Foundation på trods af, at alle - såvel formelle som reelle forhold - taler for, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt alligevel i lyset af den i dag generelt ændrede opfattelse, herunder den gennem årene skærpede praksis, kan anses for at være transparent skattemæssigt set. Det fører herefter til yderligere spørgsmål om, hvorvidt A Foundations blandede formål kan eller bør opretholdes, hvordan A Foundation skal drives, herunder om A Foundation eventuelt kan/bør opløses, herefter til hvem midlerne skal tilgå, og de danske/lichtensteinske skattemæssige konsekvenser derved.

Disse overvejelser kommer ligeledes på baggrund af vedtagelsen af lov nr. 540 af 29. april 2015 (L 167 om ændring af blandt andet ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven mv.), der viser, at der er fokus på området, og at reglerne og den gængse opfattelse af området er i forandring, idet der synes at være en mere og mere skærpet opfattelse af, hvornår en fond/trust kan anses for at være et selvstændigt skattesubjekt. Det skal dog understreges, at den nye bestemmelse i LL § 16 K, som blev indført i forbindelse med ovenstående lov, ikke omfatter arvinger men alene (nulevende) stiftere af fonden, hvorfor lovændringen ikke har klarlagt, hvordan de begunstigede efter A Foundation står i den konkrete situation. Til gengæld fremgår det af lovforarbejderne, under svaret til DI, at "lovforslaget vil også have virkning for fonde og andre lignende juridiske enheder, hvor der ikke findes et krav i lovgivningen, retspraksis eller administrativ praksis om, at formue skal være endeligt og uigenkaldeligt udskilt". Se lovforarbejdernes bilag 1, side 16 og 17. På den baggrund har bestyrelsen kunnet konstatere, at området er i forandring uden helt at kunne sige, hvorledes A Foundation står i denne situation.

På den baggrund har bestyrelsen efter seneste bestyrelsesmøde i maj 2015 bedt D om at undersøge A Foundations Statutes og By-Laws nøje. Efter at have afventet Ds tilbagemelding, har vi nu endelig modtaget hans vurdering. D har umiddelbart vurderet, at det på grund af formuleringen af A Foundations Statutes og By-Laws formentligt efter lichtensteinske lovregler vil være muligt for bestyrelsen at udskille den almennyttige del fra familiedelen. Dette mener han umiddelbart kan ske ved at bestyrelsen beslutter at nedsætte kapitalen og dele hele den frie kapital op efter den oprindelige fordeling til henholdsvis en ny ren almenvelgørende fond i Danmark og stifterens datter, hvorefter A Fonden kan nedlægges før tid,

fordi midlerne i fonden ikke længere er tilstrækkelige til at opretholde fondens formål. Dette, mener han, vil kræve enstemmig vedtagelse af bestyrelsen, og stifters datter og hendes børn skal som nærmeste begunstigede tiltræde dette. Desuden er det kommet frem i forbindelse med de nyeste undersøgelser, at det i virkeligheden er muligt at indsætte en ny bestyrelse med et flertal af familiemedlemmer (to) sammen med en advokat i Liechtenstein, og dermed ændre bestyrelsen fra at være en professionel bestyrelse til at være en bestyrelse, hvor familien kan træffe beslutninger på baggrund af deres bestemmende indflydelse.

Dette er baggrunden for anmodningen om bindende svar.

Under forudsætning af, at A Foundation anses for skattemæssig transparent, agter bestyrelsen at oprette en ny almenvelgørende fond, som er hjemmehørende i Danmark og undergivet dansk fondslovgivning og dansk beskatning efter fondsbeskatningslovens regler. Den danske almene fond skal have et formål svarende til det velgørende formål, som er en del af det blandede formål i A Foundation i Liechtenstein. Ved at oprette en dansk almenvelgørende fond opnås, at den danske almene fond kommer under dansk lovgivning og tilsyn. For at sikre, at opdelingen sker i overensstemmelse med Statutes og By-Laws, og den danske almenvelgørende fond dermed modtager det korrekte beløb, forventes det, at et beløb svarende til de eksisterende hensættelser til det velgørende formål (beløb, der vedrører 20 % af tidligere års afkast, men som endnu ikke er udloddet til velgørenhed) plus et beløb svarende til minimum 20 % af det indtil år 2050 forventede afkast vil blive anvendt til at stifte den danske almenvelgørende fond som fondens grundkapital.

Resten af formuen, der ikke kan anses for udskilt fra stifters arving, K, tilhører herefter stifterens datter K. Hun har intet ønske om at lade pengene forblive i Liechtenstein, og vil hellere sikre, at de fremadrettet indestår hos danske pengeinstitutter og eventuelle værdipapirer ligger i danske værdipapirdepoter, idet det vil gøre det nemmere fremadrettet i forhold til selvangivelse mv.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er vores vurdering, at SKAT bør svare ja til dette spørgsmål, selvom der, som vist, er mange forhold, der taler for, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt. Dette begrundes i det følgende.

Først vil vi redegøre for de mange forhold, der taler for, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, og som er baggrunden for, at de involverede, herunder efterkommerne af stifteren, bestyrelsen, den statsautoriserede revisor og bankerne, ikke tidligere har været i tvivl om, at der var tale om et selvstændigt skattesubjekt.

Det fremgår af Juridisk vejledning, C. B. 2.15.2, at det afgørende for, om der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, er, om kapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, således at stifteren ikke fortsat har rådighed over den udskilte kapital. Er stifteren død, skal vurderingen af om kapitalen er definitivt og effektivt udskilt foretages i forhold til den person, som eventuelt må anses for at have "arvet" rådigheden over trustkapitalen.

Det er uvist, hvorvidt A Foundation var skattemæssig transparent i forhold til stifter og dette er ikke undersøgt, idet stifter ikke var skattepligtig til Danmark.

Det har hidtil og med god grund været samtlige de involveredes opfattelse, at A Foundation efter dansk ret i forhold til stifterens nærmeste arving og datter, som er bosat i Danmark, er en selvstændig juridisk enhed i form af en fond og et selvstændigt skattesubjekt, hvilket er underbygget i det følgende.

Højesteret slår i SKM2015. 9 fast, at der ved bedømmelsen af, hvorvidt en person, der ikke er stifter, skal beskattes af fondens indtægter, skal foretages en selvstændig vurdering af, om fonden i forhold til personens økonomi må anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret herunder med udgangspunkt i de seneste vedtægter for fonden. I den konkrete situation blev fonden anset for skattetransparent i forhold til stifteren, mens den var en selvstændig juridisk enhed og et selvstændigt skattesubjekt i forhold til nevøen til stifteren, som SKAT ville sætte i skat af fondens indtægter. I sagen var fonden fondsretligt gyldigt etableret efter liechtensteinsk ret, og Højesteret fandt ikke, at vedtægterne kunne føre til, at personen havde rådighed over fondens formue, og det var ikke godtgjort, at personen reelt havde rådet over formuen på en måde, der måtte sidestilles med hans råden over egen formue.

Til sammenligning skal A Foundations bestyrelse i nærværende sag bestå af op til fem medlemmer, jf. Statutes artikel 6, som skal træffe beslutning om udlodningerne, der skal foretages på baggrund af Statutes artikel 11, og By-Laws II Beneficiaries, der beskriver, hvem de begunstigede er. Bestyrelsen består på nuværende tidspunkt af fem medlemmer, hvor datteren af stifteren ikke har bestemmende indflydelse, idet beslutninger om uddelinger kræver almindeligt flertal af de fremmødte bestyrelsesmedlemmer, og bestyrelsen kun er beslutningsdygtig, hvis flertallet af bestyrelsesmedlemmerne er til stede jf. artikel 9 stk. 2 i Statutes. Det betyder, at minimum tre medlemmer skal være til stede, og i så fald skal der minimum to stemmer til at vedtage en udlodning. Deltager fire (eller fem) bestyrelsesmedlemmer til bestyrelsesmødet, skal minimum tre stemme for en udlodning. Det kan oplyses, at der generelt altid deltager 4-5 bestyrelsesmedlemmer til bestyrelsesmøderne. Datteren af stifteren kan således ikke og har aldrig kunnet træffe beslutninger om eventuelle udlodninger. Dette taler ligeledes for, at midlerne er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formue i modsætning til i SKM2015. 458. LSR, hvor dette netop ikke var tilfældet, fordi fonden blev ledet uden deltagelse af tredjemand men udelukkende af stifteren og dennes forældre. Derudover er det relevant, at bestyrelsen er en professionel bestyrelse, der på nuværende tidspunkt består af tre advokater (en advokat i Liechtenstein, en tysk advokat og undertegnede danske advokat, som er bestyrelsesformand), datteren af stifteren samt en tidligere præst i Frankrig. I forhold til de to sidste bestyrelsesmedlemmer er der således en repræsentant fra hver af de to grupper af begunstigede.

Praksis på området underbygger, at der i det konkrete tilfælde er tale om en fond, der er en selvstændig juridisk enhed. Der kan henvises til SKM2007. 504. SR, hvor trusten blev anset som et selvstændigt skattesubjekt. Her var formuen ligeledes udskilt, trusten besad en formue, beneficierne var anført i vedtægterne, bestyrelsen var uafhængig af stifteren, og stifteren kunne ikke indsættes som begunstiget. Sidst men ikke mindst skulle trusten virke i en længere årrække. Skatterådet kom til samme konklusion i SKM2009. 101. SR, idet fonden havde en formue af mere varig karakter, formuen var uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, og fonden havde flere bestemte formål og en selvstændig ledelse i forhold til stifteren.

A Foundation har eksisteret i 34 år, den har en uafhængig og professionel bestyrelse, den har flere bestemte formål, herunder velgørenhed og formuen er udskilt, da stifterens datter ikke har mulighed for at modtage midler, uden at flertallet stemmer for dette.

I nærværende sag har datteren af stifteren eller datterens børn aldrig modtaget midler fra A Foundation. Dette underbygger, at stifterens datter ikke har en ejers rådighed over A Foundations midler, selvom hun indgår i A Foundations bestyrelse. Det fremgår således af SKM2011. 76. SR, at fondens formue ikke alene formelt men også reelt ud fra den faktiske disponering skal anses for uigenkaldeligt udskilt.

Stifteren, der ved oprettelsen af A Foundation besluttede, at A Foundation skal nedlægges i år 2050, har ikke truffet bestemmelse om, at formuen skal tilbage til familien i forbindelse med opløsningen. Det er således op til bestyrelsen at træffe beslutning om, hvorledes værdierne skal fordeles ved opløsningen. Dette

taler også for, at formuen er udskilt. I modsætning hertil kan der henvises til SKM2005. 67. ØLR, hvor landsretten kom frem til at, formuen ikke var udskilt, netop fordi vedtægterne åbnede op for, at stifterne bevarede rådigheden over fondens formue, og at formuen ved fondens opløsning kunne føres tilbage til stifterne.

Det kan således konkluderes, at følgende taler for, at fonden er en selvstændig juridisk enhed:

- Kapitalen er endelig udskilt, idet stifterens datter ikke har en ejers rådighed over A Foundations kapital og ikke har faktisk råden over fondens midler
- A Foundation har været eksisterende i en lang periode - 34 år
- Der er indsat en professionel bestyrelse bestående hovedsagligt af advokater og kun et ud af fem bestyrelsesmedlemmer er i familie med stifteren og begunstiget i A Foundation. Hendes deltagelse i bestyrelsen skyldes bestemmelser i Statutes.
- A Foundation har flere bestemte formål herunder et rent velgørende formål
- Familiemedlemmer, der er begunstigede i A Foundation, har aldrig modtaget midler fra fonden.

Over for disse stærke argumenter for, at A Foundation er et selvstændigt skattesubjekt, er der alene enkelte momenter, der gør, at A Foundation i dag alligevel formentligt vil blive anset for en transparent skattemæssig enhed henset til de nyeste tendenser inden for området.

Hvis det lægges til grund, at det på grund af formuleringen af Statutes og By-Laws er muligt for bestyrelsen at beslutte at nedsætte kapitalen og dele hele den frie kapital op efter den oprindelige fordeling til henholdsvis en ny ren almenvelgørende fond i Danmark og stifterens datter, taler dette for, at A Foundation i virkeligheden er skattemæssig transparent. Det forhold, at hele grundlaget for A Foundation kan elimineres ved en intern beslutning i bestyrelsen synes at underbygge, at formuen ikke er definitivt og effektivt udskilt. Derudover har det vist sig, at det reelt er muligt at indsætte en ny bestyrelse med et flertal af familiemedlemmer (to) sammen med en advokat i Liechtenstein, og dermed ændre bestyrelsen fra at være en professionel bestyrelse til at være en bestyrelse, hvor familien har majoritet til at træffe beslutninger. Når grundlaget for A Foundation kan ændres ved en beslutning, og bestyrelsen reelt kan skiftes ud med en bestyrelse, hvor familien har råderet over midlerne, vil en stor del af argumenterne som opregnet tidligere ikke være relevante længere, hvorfor A Foundation formentligt må anses for at være en skattemæssig transparent enhed og reelt at have været det siden stiftelsen.

Det er således vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et ja.

Spørgsmål 2

De foreløbige undersøgelser efter sidste bestyrelsesmøde i A Foundation peger på, at det er muligt at gennemføre nedsættelse af fondskapitalen og dele denne op samt at ændre bestyrelsessammensætningen, således at familien får den fulde rådighed over midlerne i fonden, hvilket, vi i spørgsmål 1 forudsætter, vil gøre A Foundation skattetransparent. Dette vil naturligvis blive undersøgt til bunds, men SKAT bedes lægge til grund, at det er muligt, således at A Foundation formentligt bliver anset for at være skattetransparent.

Det er vores opfattelse, at en dansk fond med et formål som er i overensstemmelse med formålet beskrevet i By-Laws, punkt II Beneficiaries, punkt 2, vil være en almenvelgørende fond. SKAT bedes lægge til grund i besvarelsen, at den nye danske fond er almenvelgørende.

Anses A Foundation for at være skattetransparent, må følgen heraf være, at de midler, der er øremærket til velgørenhed må udskilles for sig, mens de resterende midler tilhører stifterens datter, hvilket der vil blive argumenteret for under spørgsmål 4. Da A Foundation har et almenvelgørende formål, som dækker bredt, vil det mest naturlige være, at denne del af A Foundations midler anvendes til at oprette en

selvstændig fond, som er en almenvelgørende fond med samme formål som By-Laws II Beneficiaries, punkt 2. Dermed sikres, at midlerne ikke blandes sammen, og at stifterens datter ikke beskattes af den del af A Foundations indtægter, som rettelig ikke tilhører hende.

Henset til, at der efter stifterens død ikke længere er særlige bånd, der knytter en ny fond til Liechtenstein og henset til, at den altovervejende del af formålet knytter sig til danske værdier og dansk kultur, giver det mest mening, at der oprettes en dansk fond.

Vi er opmærksomme på, at fonden vil blive omfattet af de danske fondsregler, pligtig til at aflægge regnskab i Danmark og skattepligtig efter fondsbeskatningsloven, når den nye danske fond oprettes.

Da det følger af A Foundations By-Laws, II Beneficiaries, punkt 2, at mindst 20 % af det årlige afkast skal anvendes til de beskrevne velgørende formål, har bestyrelsen drøftet, at det vil være i overensstemmelse med A Foundations formål, at et beløb svarende til mindst 20 % af det indtil år 2050 forventede afkast plus de eksisterende hensættelser til velgørende formål (beløb, der vedrører 20 % af tidligere års afkast, men som endnu ikke er udloddet til velgørenhed), vil blive anvendt til at stifte den danske almenvelgørende fond som fondens grundkapital.

En overførsel af midler til en nyetableret dansk almenvelgørende fond, vil ikke vil have skattemæssige konsekvenser for stifterens datter. Uanset om A Foundation anses for at være skattetransparent, har stifterens datter ikke civilretligt krav eller adgang til de midler, der skal anvendes til almenvelgørende formål på grund af det blandede formål. Overførsel sker fra udlandet til en dansk almenvelgørende fond. Der er ikke hjemmel til at foretage beskatning af stifterens datter i denne sammenhæng, da formuen ikke har passeret hendes formuesfære, idet anvendelsen af A Foundations midler til stiftelse af den danske almenvelgørende fond anses for at være i overensstemmelse med A Foundations formål og ikke foretages via midler, som stifterens datter har ejerskab til.

På den baggrund anses anvendelsen af midlerne til stiftelse af en ny dansk velgørende fond ikke for at have skattemæssige konsekvenser for stifterens datter, og SKAT bør svare ja til spørgsmål 2.

Spørgsmål 3

SKAT kan lægge til grund:

- At fonden oprettes, så fonden opfylder fondslovgivningens regler og registreres som en dansk fond
- At fonden får et formål og virke, så fonden anses for en almenvelgørende fond, hvor uddelingerne er omfattet af fondsbeskatningslovens § 4 stk. 1
- At indskuddet i fonden fra A Foundation fondsretligt henføres til fondens grundkapital, der ikke kan uddeles

Det følger af fondsbeskatningslovens § 3 stk. 6, 1. pkt., at fonde omfattet af § 1 stk. 1 nr. 1 kan modtage gaver skattefrit, så længe gaven ikke skal anvendes til uddeling, eller der i fondens vedtægter er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. På samme måde er arv til velgørende fonde skattefrit/afgiftsfrit.

På den baggrund anses overførslen ikke for at medføre beskatning i den nye danske fond, og SKAT bør svare ja til spørgsmålet.

Spørgsmål 4

De foreløbige undersøgelser efter sidste bestyrelsesmøde i A Foundation i maj 2015 peger på, at det er muligt at gennemføre nedsættelse af fondskapitalen og dele denne op samt at ændre bestyrelsessammensætningen, således at familien får den fulde rådighed over midlerne i fonden, hvilket vi forudsætter i

spørgsmål 1 vil gøre A Foundation skattetransparent. Dette vil naturligvis blive undersøgt til bunds, men SKAT bedes lægge til grund, at det er muligt, således at A Foundation formentligt bliver anset for at være skattetransparent.

Såfremt A Foundation bliver anset for at være skattemæssig transparent, er det vores opfattelse, at stifterens datter har ubegrænset rådighed over den resterende del af midlerne A Foundation, når den velgørende del er udtaget. Det er således vores opfattelse, at rådigheden på grund af stifterens død må tilfalde stifterens datter og ikke andre i familien eller venner, som ellers anses for at være begunstigede i A Foundations By-Laws, II Beneficiaries, punkt 1. Dette skyldes, at ingen familiemedlemmer eller venner er navngivet i By-laws, hvorimod det fremgår af stifterens testamente, jf. bilag 2, at stifters datter, K, er enearving, efter udbetaling af 1 million kroner til hvert af børnebørnene i Danmark, og en bil samt brugsret til nogle møbler blev udlagt til husholdersken. Formuleringen af testamentet viser således, at det var stifters hensigt at tilgodese datteren mest muligt, og at børnebørnene, som var født på tidspunktet for stifters død, kun skulle have en begrænset del af arven efter stifter.

Rent civilretligt vil det ikke være muligt at udlægge A Foundations formue til de begunstigede efter By-Laws, II Beneficiaries punkt 1, som er en ukendt kreds af personer, ligesom en eventuel fordeling mellem dem, der i så fald skulle foretages, er ukendt. Det vil være nødvendigt at kunne identificere samtlige begunstigede, herunder fordi de hver især løbende skal beskattes af afkastet af formuen i A Foundation. Det bemærkes i den sammenhæng, at der er tale om en sædvanlig og standardiseret formulering af fundatsen. Når Statutes og By-Laws ikke kan anvendes til at foretage den korrekte fordeling i forhold til begunstigede efter By-Laws, II Beneficiaries punkt 1, som er familie og venner, er der alene stifterens testamente tilbage, der kan bevidne stifterens/testators ønsker. Som nævnt henviser testamentet til, at datteren var enearving efter at nogle få legater blev udlagt til legatarer. Det eneste civilretlige mulige, vil i så fald være at følge testamentet, hvorefter stifters/arveladers datter er den retmæssige ejer af den resterende formue i A Foundation.

Spørgsmålet er herefter, hvorledes stifterens datter skal anses for at have modtaget midlerne. Som nævnt er det ikke afklaret, hvorvidt A Foundation var skattemæssig transparent eller en selvstændig juridisk enhed set i forhold til stifter. Men henset til, at A Foundation anses for at være skattemæssig transparent i forhold til stifterens datter, og der efter praksis synes at skulle endnu mindre til i forhold til den oprindelige stifter for at en fond anses for at være en skattetransparent enhed, anser vi ligeledes A Foundation for at være skattemæssig transparent i forhold til stifter. Der henvises i den sammenhæng til den tidligere refererede dom fra Højesteret, SKM2015. 9, hvor fonden blev anset for skattetransparent i forhold til stifteren, mens den var en selvstændig juridisk enhed i forhold til nevøen til stifteren.

Når det lægges til grund, at A Foundation må have været skattemæssig transparent i forhold til stifteren, fordi hans beføjelser som stifter har været større end hans efterkommeres, at A Foundation er skattemæssig transparent i forhold til stifterens datter, og at den civilretlige fordeling af formuen sker efter testamentet (og arveloven), bør formuen skattemæssigt behandles som arv efter faderen. Ved at behandle formuen som arv, er der overensstemmelse mellem den civilretlige foretagne fordeling af formuen og den skattemæssige behandling heraf.

Denne opfattelse understøttes af lovforarbejderne til lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven m.fl. Det fremgår således af lovforarbejderne L167, bilag 1, i svaret til FSR. FSR spørger: "Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at begunstigede fortsat vil være skattepligtige af uddelinger efter statsskattelovens § 4. Hvis formuen ikke er udskilt fra stifterens formue, må der vel være tale om en gave fra stifteren til modtageren, som skal beskattes efter de regler, der gælder for gaver". Hertil blev der svaret: "Beskatningen af de begunstigede ændres ikke med lovforslaget. Hvis trustformuen ikke er udskilt fra stifterens formue, hvorved trusten ikke anerkendes

skattemæssigt, vil der være tale om en gave direkte fra stifteren. Hvis trustformuen er udskilt fra stifterens formue, vil der være tale om en uddeling fra trusten - som vil være skattepligtig efter statsskattelovens § 4".

Når det konkluderes i ovenstående, at uddelinger i stifters levende live vil blive behandlet som gave, må konklusionen også være, at uddelinger efter stifters død bliver behandlet som arv.

Arv i form af kontanter mv., der modtages fra en arvelader, der ved døsfaldet havde hjemting i udlandet, pålægges ikke boafgift i Danmark, jf. boafgiftslovens § 9.

Vi er opmærksomme på, at ved at se A Foundation for at være en skattemæssig transparent fond, vil fondsstifters datter, K, som arving og begunstiget i fonden efter danske skattemæssige regler blive anset for skattemæssigt at disponere over fondens formue, og blive beskattet af afkastet af midlerne. Derudover, når K afgår ved døden, vil hendes to børn arve og skulle betale boafgift af arven.

På den baggrund anses den resterende del af formuen i A Foundation for at være arv til stifters datter fra hendes far, og SKAT bør derfor svare ja til spørgsmålet.

Spørgsmål 5

Det afgørende tidspunkt for, hvornår stifters datter skal beskattes af afkastet af den del af A Foundations formue, der tilgår hende, anses for at være tidspunktet, hvor A Foundation modtager det bindende svar og dermed bliver bragt i ond tro om A Foundations status.

Dette skyldes, at stifters datter, K og den øvrige del af bestyrelsen ligesom revisor og bankerne, har været overbevist om, at A Foundation var et selvstændigt skattesubjekt. Hun har været i god tro, hvilket underbygges af de tungtvejende argumenter, der er beskrevet vedrørende spørgsmål 1, og som viser, at Statutes og By-Laws giver et solidt fundament for at kunne antage, at A Foundation er et selvstændigt skattesubjekt. Ks gode tro underbygges ligeledes af, at alle involverede har haft den opfattelse, at der var tale om en skattemæssig enhed i form af en reel fond og har behandlet den i overensstemmelse hermed. Der kan nævnes den danske statsautoriserede revisor, som hvert år har revideret regnskabet efter danske regnskabsprincipper, fondens bestyrelse og ligeledes de danske banker, som har haft fondens midler stående. Først efter det seneste bestyrelsesmøde i A Foundation i maj 2015 og i forbindelse med undersøgelserne i efteråret 2015 afsluttet i foråret 2016, er K og den øvrige bestyrelse blevet gjort opmærksom på, at A Foundation i dag formentligt kan anses for at være en transparent skattemæssig enhed. Hvorvidt A Foundation er skattemæssig transparent eller ej, bliver dog først afklaret, når SKAT afgiver sit bindende svar.

På den baggrund anses afkastet af formuen for skattepligtigt hos stifters datter fra det indkomstår afgivelsen af det bindende svar foreligger, og SKAT bør svare ja til spørgsmålet.

Spørgsmål 6

Såfremt SKAT ikke mener, at stifters datter, K, først bliver skattepligtig af indtægterne af den del af A Foundations formue, der tilgår hende, fra det indkomstår, hvor det bindende svar afgives, er vi af den opfattelse, at stifters datter alene kan være skattepligtig af indtægterne de seneste tre indkomstår tilbage, jf. skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1. Dette skyldes igen, at stifterens datter har været i kvalificeret god tro i forhold til det særdeles vanskelige og komplekse spørgsmål, hvorvidt A Foundation var en selvstændig juridisk enhed, og sammenholdt med, at hun ikke har modtaget noget fra fonden i de 18 år, der er gået, siden hendes far afgik ved døden. Der er således ikke grundlag for at anse betingelserne for at foretage en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 5 for at være opfyldt,

idet det kræver, at stifters datter har handlet mindst groft uagtsomt med hensyn til sin viden/burde viden i forhold til fondens skattemæssige transparens.

På den baggrund kan SKAT således maksimalt gå tre indkomstår tilbage i tid og beskatte afkastet af formuen hos stifters datter efter reglerne om ordinær genoptagelse jf. § 26 stk. 1, hvorfor SKAT bør svare ja til spørgsmålet.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A Foundation skal anses som en skattetransparent skattemæssig enhed.

Forarbejder

Lovforslag L 167 2014-15 som fremsat den 20. marts 2015 (Skattelypakke om trusts (...)) - indførsel af ligningslovens § 16 K

Almindelige bemærkninger

3.1.2. Lovforslaget

(...)

Det væsentligste spørgsmål i forbindelse med trusts er, om formuen reelt er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære. Dette er afgørende for, om stifteren fortsat beskattes af afkastet fra trustens formue. Stifteren skal således

fortsat beskattes af formueafkastet, hvis formuen ikke definitivt og effektivt er udskilt.

I forhold til skatteunddragelse er det væsentligste problem, at det i praksis kan være meget vanskeligt for SKAT at opdage - og derefter bevise - at stifteren har bevaret rådigheden over trustens formue.

Det synes således muligt for stifteren at hemmeligholde, at formuen er genkaldelig. Dette kan f.eks. gøres ved at udstede et underhåndsbrev (letter of wishes) til trustee. Underhåndsbrevet er formelt set ikke bindende for trustee, men kan reelt blive det, hvis der samtidigt indsættes en såkaldt protector med vide beføjelser til f.eks. at afsætte trustee. Protector kan således drage omsorg for, at trustee i sin administration af trusten følger stifterens underhåndsbrev.

I den forbindelse skal det bemærkes, at trusts ikke nødvendigvis bliver overvåget af offentlige myndigheder, som sikrer trustees uafhængighed.

Problemstillingen er i praksis tillige set i forhold til fonde, som er stiftet i lande, hvor der ikke gælder et ufravigeligt krav om effektiv udskillelse af formuen ved stiftelse af fonde og andre selvejende institutter.

Det foreslås på den baggrund, at der indføres beskatning af stifteren af indkomst optjent i trusts og udenlandske fonde, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse, at der er sket definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Stifteren

vil blive beskattet, som om der fortsat er adgang til formuen, selvom der formelt set er givet afkald på formuen.

(...)

L 167, bilag 1, side 16 og 17 svar til DI

DIs bemærkninger:

Personer, som hidtil har anvendt trusts, vurderes uden væsentlige vanskeligheder i stedet at kunne anvende andre juridiske enheder fx "strå-mandskonstruktioner" mv med samme resultat. I lyset af, at indgrebet ikke reelt forhindrer ulovlig skatteunddragelse ved anvendelse af udenlandske juridiske enheder, må det undre, at man skrider til så dramatisk et skridt, som at underkende den skattemæssige virkning af en almindelig juridisk indretning, der er gængs i de fleste common law-lande, herunder for fonde og andre lignende enheder fx Stiftungen og anstalten.

Skatteministerens kommentar:

Lovforslaget vil også have virkning for fonde og andre lignende juridiske enheder, hvor der ikke findes et krav i lovgivningen, retspraksis eller administrativ praksis om, at formuen skal være endeligt og uigenkaldeligt udskilt. (...)

Praksis

SKM2015. 9. HR

Sagen omhandlede en fond i Liechtenstein. Fonden blev 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.

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.

SKM2015. 458. LSR

Det fremgik af sagen, at bestyrelsen i fonden siden 1992 havde bestået af A som bestyrelsesformand, og dennes forældre, som henholdsvis treasurer og bestyrelsesmedlem. Fonden blev i henhold til vedtægten tegnet af bestyrelsesformanden sammen med et andet bestyrelsesmedlem. Suppleanter var ikke indtrådt i bestyrelsen. Fonden blev således ledet uden deltagelse af tredjemænd, således at der ikke var en selvstændig ledelse i fonden i relation til stifteren A. Landsskatteretten fandt det på denne baggrund godtgjort, at der ikke var sket en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af fondskapitalen fra stifterens formue, hvorfor det var det med rette, at fonden ikke var tillagt dansk skattesubjektivitet.

Det blev derfor lagt til grund, at A var modtager af udbytte til fonden fra et dansk selskab, idet fonden var transparent. A var derfor begrænset skattepligtig af udbytterne, jf. dagældende kildeskattelovs § 2, stk. 1, litra f.

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 indkomstskattemæs-

sige 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.

SKM2011. 76. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at person A ikke var skattepligtig af den del af indkomsten, som blev oppebåret af "Trust B", en New Zealandsk trust, og som ikke udbetales til ham. når han havde skattemæssig bopæl i Danmark.

Det var en forudsætning for, at en fond kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt, at fondens formue var endeligt, effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, samt at fondens formue ikke alene formelt, men også reelt ud fra den faktiske disponering kunne anses for uigenkaldeligt udskilt i forbindelse med overførsel af midler til og fra fonden.

Skatterådet lagde vægt på, at stifteren var indsat som primær begunstiget, og at formuen skulle tilbageføres til "Primary Beneficiaries", dvs. stifteren ved opløsning.

SKM2009. 101. SR

Skatterådet bekræftede, at en donation fra en udenlandsk fond, X stiftung, til en anden udenlandsk fond, Y Foundation, ikke medførte beskatning af de begunstigede.

Y Foundation blev anset for et selvstændigt skattesubjekt, da fondens formue havde en mere varig karakter, formuen var uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formuesfære, fonden havde flere forskellige formål, og fonden havde en selvstændig ledelse i forhold til stifteren.

En evt. donation fra X Stiftung til Y Foundation anses at være en transaktion mellem to selvstændige skattesubjekter uden hjemsted i Danmark og vil følgelig ikke medføre danske skatter eller afgifter for hverken X Stiftung, Y Foundation, eller de begunstigede personer, herunder afgift efter fondsbeskatningslovens § 3 A.

SKM2007. 504. SR

Skatterådet bekræftede, at hvis stifteren af en trust, som var hjemmehørende på Bahamas, fik bopæl i Danmark og dermed blev fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, skulle stifteren ikke medtage indkomst, som indgik i trusten ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst i Danmark.

Det var således Skatterådets vurdering, at der efter danske skatteregler forelå en selvstændig juridisk enhed, og at udskillelsen af stifterens midler til trusten måtte anses for at opfylde de skattemæssige krav til en effektiv og uigenkaldelig overdragelse.

Den juridiske vejledning 2015-1 afsnit C. B. 2.15.2

"Hvordan behandles stifteren af en udenlandsk trust eller en båndlagt kapital

Det sker, at personer, som er skattepligtige til Danmark, stifter eller sætter penge ind i udenlandske trusts. Udenlandske "trusts" kan ikke sammenlignes med danske fonde, og de kan have forskelligt indhold fra land til land og fra trust til trust.

For at en udenlandsk trust kan tillægges betydning for en dansk skattepligtig, er det SKATs opfattelse, at kapitalen både skal være

– definitivt og

- effektivt udskilt fra stifterens/indskyderens formuesfære.

Med definitivt menes, at stifteren ikke må have mulighed for at "tilbagekalde" trusten, så den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære.

Med effektivt menes, at stifteren ikke fortsat må have rådighed over den udskilte kapital. Hvis stifteren eller den person, som har "arvet" trustkapitalen, fx kan få trustee til at træde tilbage som trustee, antages det at kapitalen ikke er effektivt udskilt.

Begrundelse

Besvarelsen forudsætter en skattemæssig kvalifikation af A Foundation efter dansk ret.

En skattemæssig kvalifikation af A Foundation efter SKATs opfattelse følger nedenfor.

Det må undersøges, om kapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære.

Begrebet definitivt betyder, at stifteren ikke må have mulighed for at "tilbagekalde" trusten, således at den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære.

Begrebet effektivt betyder, at stifteren ikke må have fortsat rådighed over den udskilte kapital.

Såfremt en af disse betingelser ikke er opfyldt, kan A Foundation ikke anerkendes skattemæssigt.

Kapitalens definitive og effektive udskillelse fra stifterens formuesfære

Ved bedømmelsen af kapitalens definitive og effektive udskillelse forstås, at de til A Foundation overførte midler aldrig må kunne tilbageføres til stifteren, dennes ægtefælle eller hjemmeboende børn under 18 år. Dette gælder både A Foundations kapital og afkastet af denne.

Praksis har fastslået, at følgende betingelser i hvert fald skal være opfyldte:

- De overførte midler må aldrig kunne føres tilbage til stifteren. Dette gælder såvel for så vidt angår fondens kapital, som afkastet af denne.
- Stifteren, dennes ægtefælle eller hjemmeboende børn under 18 år må ikke være begunstigede.
- Midlerne skal være overført til fonden på en sådan måde, at stifteren såvel intervivos (i levende live) og mortis causa (ved testamente) er afskåret fra at råde over disse.
- Der skal være en selvstændig bestyrelse som en vigtig garanti for, at en ny uafhængig ejerrådighed er tilvejebragt.

Stifteren, M, afgik ved døden i 1998 og var bosiddende i Monaco.

Der skal foretages en selvstændig vurdering af, om A Foundation i forhold til stifters datter, K, der er ene-arving efter stifter og begunstiget i A Foundation, er et selvstændigt skattesubjekt, jf. SKM2015. 9. HR, SKM2014. 493. SR og SKM2014. 491. SR.

Det fremgår af anmodningen, at A Foundations bestyrelse har mulighed for ved en intern beslutning at nedsætte kapitalen og dele den op til henholdsvis en ny almenvelgørende fond i Danmark og stifterens datter samt at ændre bestyrelsessammensætningen, således at familien får den fulde rådighed over midlerne i fonden.

Allerede af de grunde kan A Foundation efter dansk skatteret i forhold til K anses for at være en transparent enhed, hvorfor SKAT kan besvare spørgsmålet bekræftende.

SKAT bemærker, at når A Foundation i forhold til K anses for at være en transparent enhed, skal hun beskattes af al afkastet fra fonden.

Endvidere bemærker SKAT, at når A Foundation har foretaget uddelinger, anses disse uddelinger for foretaget af K, og der er ikke ved det bindende svar taget stilling til, om uddelingerne er omfattet af ligningslovens § 8 A.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, og en andel af formuen i A Foundation, som beskrevet, herefter anvendes til stiftelse af en ny dansk almenvelgørende fond som fondens grundkapital, vil overførslen og stiftelsen ikke have skattemæssige konsekvenser for stifterens datter.

Begrundelse

SKAT har ikke modtaget (udkast til) vedtægter for den nye danske fond, som påtænkes stiftet, og efter anmodning fra spørger lægger SKAT uprøvet til grund, at den nye danske fond er almenvelgørende.

SKAT forudsætter ved besvarelsen, at den nye danske almenvelgørende fond opfylder de civilretlige betingelser for ikke-erhvervsdrivende fonde.

Ved besvarelsen af spørgsmål 1 har SKAT bekræftet, at A Foundation efter dansk skatteret anses for at være transparent i forhold til enearvingen/begunstigede, K. Hele formuen i A Foundation anses dermed for at tilhøre K.

Det er derfor ikke relevant at tage stilling til, om formuen har passeret Ks formuesfære.

SKAT kan bekræfte, at det ikke har skattemæssige konsekvenser, når en person - her K - stifter en dansk almenvelgørende fond.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, og en andel af formuen i A Foundation, som beskrevet, herefter anvendes til stiftelse af en ny dansk almenvelgørende fond som fondens grundkapital, vil overførslen og stiftelsen af den almenvelgørende fond være omfattet af fondsbeskatningslovens § 3 stk. 6, 1. pkt. og dermed ikke medføre beskatning for den danske almenvelgørende fond af indskuddet.

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1

Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

1. Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love.

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6

Gaver til fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, skal kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. (...)

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1

I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Praksis

SKM2010. 325. SR

Skatterådet svarede benægtende til, at Fonden, som var omfattet af lov om fonde og visse foreninger, ville være skattepligtig af gaver, der indgik i fondens grundkapital.

For fonde var udgangspunktet, at gaver skulle medregnes som indtægt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4, litra c.

I medfør af den særlige bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, skulle gaver til en fond, der var omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, normalt dog kun beskattes, såfremt;

1. Gaven skulle anvendes til uddeling, eller
2. Det i fondens vedtægter var bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skulle anvendes til uddeling.

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, 1. pkt., fritog alene gaver, som enten ved stiftelsen eller efterfølgende tillægges en fonds grundkapital eller på anden måde vedtægtsbestemt bunden kapital, for beskatning.

SKM2007. 176. SR

Skatterådet bekræftede, at selskabet, X, kunne yde en gave, som tillægges grundkapitalen i Fonden, uden at dette fik skattemæssige konsekvenser for hverken Fonden eller selskabets, Xs, aktionærer.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, er ikke-familiefonde kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling.

Gaver, der ikke kan anvendes til uddeling - dvs. som tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital) - skal fonden således ikke medregne til den skattepligtige indkomst.

SKM2002. 211. LR

En hovedaktionær ønskede at overdrage sit selskabs datterselskab til en af ham stiftet fond. Ligningsrådet fandt, at hovedaktionæren ikke ville blive beskattet i medfør af overdragelsen, idet fondens formål var af almenvelgørende karakter, og idet hovedaktionæren ikke antoges at have økonomiske og/eller personlige interesser i overdragelsen. Da holdingselskabet havde ejet aktierne i datterselskabet i mere end tre år, ville overdragelsen heller ikke føre til beskatning af holdingselskabet. Endelig fandt Ligningsrådet, at også fonden ville være skattefri af overdragelsen.

Den juridiske vejledning 2016-1, afsnit C. D. 9.5.5.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

Gaver, der tilfalder grundkapitalen

Hvad enten der anvendes betegnelsen grundkapital, bunden kapital eller lignende, dækker den skattemæssige anvendelse af begreberne over kapital, som ikke kan uddeles.

Fonde er kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6.

Gaver, som ikke kan anvendes til uddeling, skal således ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. En gave kan tilfalde grundkapitalen enten ved stiftelse af fonden eller ved en disposition, hvorved grundkapitalen udvides.

Reglerne om gavebeskatning skal ses i sammenhæng med fondsloven og erhvervsfondsloven.

De aktiver, der forelå ved fondens stiftelse samt aktiver, der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering, kan kun uddeles med fondsmyndighedens samtykke, medmindre det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum. Se FL § 9, stk. 1 og stk. 5.

Gaver til erhvervsdrivende fonde tilfalder kun grundkapitalen, hvis gavegiver udtrykkeligt har bestemt dette.

Gaver til andre fonde anses som gaver til den bundne kapital, medmindre gavegiver har bestemt, at gaven skal anvendes til uddelinger på kort eller længere sigt.

(...)

Uddeling af grundkapitalen

Uddeling af den bundne kapital med fondsmyndighedens samtykke indebærer, at der uddeles af gaver, der i sin tid var skattefri, fordi de ikke skulle uddeles. Uddelingen af den bundne kapital (grundkapitalen) indebærer, at forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede. Der må derfor ske beskatning af den del af den bundne kapital, som uddeles.

(...)

Begrundelse

Da det ved besvarelsen af spørgsmål 2 er lagt uprøvet til grund, at den nye danske fond er almenvelgørende, og SKAT endvidere forudsætter, at de civilretlige betingelser herfor er opfyldte, besvares dette spørgsmål tillige under samme forudsætninger.

Det fremgår af oplysningerne, at Ks indskud i fonden henføres til fondens grundkapital, der ikke kan uddeles.

SKAT kan bekræfte, at fonden derved ikke vil være skattepligtig af en gave, når gaven ikke anvendes til uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

SKAT bemærker, at hvis der senere sker uddeling af grundkapitalen skal fonden efterbeskattes af det uddelte, jf. statsskattelovens § 4, litra c, da forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.5.5.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde, underafsnit om uddeling af grundkapitalen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at såfremt A Foundation rent faktisk anses for at være skattetransparent, vil de resterende midler fra A Foundation, der vil tilhøre stifters datter i overensstemmelse med det oprindelige testamente, blive anset og behandlet som arv fra hendes far.

Lovgrundlag

Boafgiftslovens § 9, stk. 2

Havde afdøde ikke hjemting her i landet, omfatter afgiftspligten faste ejendomme og tilhører hertil samt formue tilknyttet faste driftsteder her i landet.

Forarbejder

L 167, bilag 1, side 34 svar til FSR

FSRs bemærkninger:

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at begunstigede fortsat vil være skattepligtige af uddelinger efter statsskattelovens § 4. Hvis formuen ikke er udskilt fra stifterens formue, må der vel være tale om en gave fra stifteren til modtageren, som skal beskattes efter de regler, der gælder for gaver.

Skatteministerens kommentar:

Beskatningen af de begunstigede ændres ikke med lovforslaget. Hvis trust-formuen ikke er udskilt fra stifterens formue, hvorved trusten ikke anerkendes skattemæssigt, vil der være tale om en gave direkte fra stifteren. Hvis trustformuen er udskilt fra stifterens formue, vil der være tale om en uddeling fra trusten - som vil være skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Praksis

SKM2015. 9. HR

Se referat i praksisafsnittet til spørgsmål 1.

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

Se referat i praksisafsnittet til spørgsmål 1.

SKM2014. 491. SR

Se referat i praksisafsnittet til spørgsmål 1.

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.

Begrundelse

Af anmodningen fremgår, at faren, der var bosiddende i Monaco, stiftede A Foundation i 1982. Det fremgår videre, at når det til spørgsmål 1 er oplyst, at det er muligt at gennemføre en nedsættelse af fondskapitalen og dele den op samt at ændre bestyrelsessammensætningen, således at familien får den fulde rådighed over midlerne i fonden, anmodes SKAT om at lægge til grund, at A Foundation efter dansk skatteret anses for at være transparent.

Det medfører, at faren ved stiftelsen af A Foundation ikke definitivt og effektivt har udskilt fondsformuen, hvorfor kapitalen i fonden måtte betragtes som en del af hans formuesfære.

Det fremgår af oplysningerne, at faren var bosiddende i Monaco på tidspunktet for hans død i 1998. Ifølge farens testamente var hans eneste datter, K, enearving, med undtagelse af, at hvert af børnebørnene modtog xx kr., og at husholdersken fik udlagt en bil samt brugsret til møbler.

Endvidere fremgår det, at boet blev skiftet i udlandet, mens ejendomme i Danmark blev skiftet i Danmark.

Da boet blev behandlet i udlandet, skulle der ikke i forbindelse med arveerhvervelsen betales boafgift til Danmark, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 2. A Foundation anses for at være transparent efter dansk ret, og formuen i A Foundation betragtes som arv efter faren.

Ved besvarelsen af spørgsmål 1 er det bekræftet, at A Foundation anses for transparent i forhold til enearvingen/begunstigede, K, som derfor løbende skal beskattes af afkastet i A Foundation.

Ved udbetalingen af den resterende formue i A Foundation til K er der således tale om en formue, der allerede tilhører hende, se begrundelse til spørgsmål 1, hvorfor SKAT kan besvare spørgsmålet bekræftende.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at såfremt SKAT svarer bekræftende på spørgsmål 4, kan SKAT i så fald bekræfte, at afkastet af formuen alene beskattes hos stifters datter fra og med det indkomstår, hvor hun modtager det bindende svar fra SKAT.

Lovgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Forarbejder

Almindelige bemærkninger samt bemærkninger til skatteforvaltningslovens §§ 14, 21 og 24 (L 110 2004/05)

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 21

(...)

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse.

(...)

Et bindende svar er udtryk for skattemyndighedernes retsopfattelse. Derfor vil den retsopfattelse, der er lagt til grund for et bindende svar, blive fulgt af myndighederne ved deres administration af den disposition, der er omfattet af det bindende svar. Spørgeren kan naturligvis påklage et bindende svar, og den skattepligtige kan påklage en eventuel senere ansættelse. Kun de, som det bindende svar er rettet til, kan støtte ret på svarets bindende virkning.

Begrundelse

Der kan efter skatteforvaltningslovens § 21 gives bindende svar om de skattemæssige virkninger af en given foretaget eller påtænkt disposition.

Spørgsmålet vedrører Ks skatteansættelse. Spørgsmålet omhandler således ikke en handlings skattemæssige konsekvens, jf. bemærkningerne til § 21 i L 110 2004/05.

Spørgsmålet er dermed efter SKATs opfattelse ikke af en sådan karakter, at det kan besvares i form af et bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1.

SKAT bemærker, at betingelserne for anvendelse af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, på initiativ af SKAT fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit A. A. 8.2.1.1 om ordinære frister for varsling og ansættelse på SKATs initiativ.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 afvises.

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at såfremt SKAT svarer nej til spørgsmål 5, kan SKAT i så fald bekræfte, at afkastet af formuen beskattes hos stifters datter tre år tilbage fra det indkomstår hvor hun modtager det bindende svar fra SKAT efter reglerne om ordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1.

Begrundelse

Spørgsmål 6 omhandler heller ikke en handlings skattemæssige konsekvens, da det vedrører evt. genoptagelse af Ks skatteansættelse. Idet spørgsmål 5 afvises, bortfalder spørgsmål 6.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.