

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9675 af 26/06/2018 (Gældende)

Udenlandsk trust - skattemæssig transparent - arv

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0197159

Udenlandsk trust - skattemæssig transparent - arv

Skatterådet bekræftede, at spørgeren ikke skulle anses for skattepligtig af erhvervelsen af sin andel af den trustkapital, som spørgeren er berettiget til at arve gennem sin forælder, der har ejet trustkapitalen direkte. Derudover afviser Skatterådet at besvare spørgsmålet om, hvorvidt regler i dødsboscatteloven vil kunne finde anvendelse på tidspunktet for spørgerens retserhvervelse af trustkapitalen, idet de arve- og skifteretlige forhold i første led må afklares ved skifteretten.

Skatterådsmøde 26. juni 2018 - SKM2018. 391. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at Spørgerens modtagelse af en andel af trustformuen fra nedennævnte 2 trusts kan ske skattefrit?
2. Kan SKAT bekræfte, at Spørgeren først er skattepligtig af afkastet af trustformuerne fra det tidspunkt, hvor midlerne udbetales til Spørgerens frie rådighed?

Svar

1. Ja
2. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om trustene

Spørgsmålene angår udbetalinger fra to trusts oprettet af spørgerens mors forældre.

Stifteren

Trusten blev stiftet i USA i 70'erne, hvor stifteren var bosiddende. Der er foretaget ændringer af trustdokumenterne. Nedenfor er gengivet trustdokumentets vilkår, som var gældende på tidspunktet for stifterens død. Der er ikke senere sket ændringer af trustdokumenterne.

Ved stifterens død skulle der oprettes to trusts, den ene til fordel for stifterens hustru, hvis hun overlevede stifteren (marital trust), og den anden til fordel for hustruen, stifterens børn og efterkommere (residuary trust). Når stifteren og stifterens hustru døde, skulle trustee udbetale midler fra både afkast og grundkapital fra residuary trust til at understøtte stifterens børns og efterkommeres behov under uddannelse mv.

Når stifteren og stifterens hustru døde, skulle trustee fordele midlerne i residuary trust i så mange dele, som der var dalevende børn af stifteren eller afdøde børn repræsenteret af disses efterkommere. Dette skulle ske ved, at trustee oprettede en trust for hver af stifterens børn. Af stifterens børns trusts skulle der udbetales til hvert af stifterens børn og børnenes efterkommere så meget af afkastene og grundkapitalen, som var nødvendigt til at understøtte deres uddannelse m.v.:

"On the death of the survivor of the Settlor and his wife, the Trustee shall divide the property of the Residuary Trust into as many equal shares as there are then living children of the Settlor and deceased children of the Settlor represented by then living descendants. The Trustee shall set out one share in a separate trust for each of the Settlor's then living children and pay over (...) one share, free of trust, per stirpes, to the then living descendants of each of the Settlor's deceased children.

The Trustee shall pay to or for the benefit of each child of the Settlor for whom a separate trust shall be established under the preceding paragraph, and that child's descendants, so much of the net income and principal of her trust as the Trustee shall determine is necessary or desirable for their education and support in reasonable comfort. ”

Ved stifterens børns død skulle trustee udbetale de resterende midler i denne trust til de da levende efterkommere af stifterens børn uden om en trust, hvorefter trustene skulle opløses:

”Upon the death of a child for whom a separate trust shall be so established, the Trustee shall distribute (...) the remaining property of her trust, free of trust, per stirpes, to the then living descendants of that child or, if she has no descendants then living, free of trust, per stirpes, to the Settlor's then living descendants. ”

Ved stifterens død skulle trustee mindst en gang årligt aflægge rapport om sin ledelse af trusten til stifterens kone og ved hendes død til trustens beneficianter.

Trustens beneficianter havde ret til at udskifte trustee. Trustee havde også mulighed for at opløse trustene, hvis det på et tidspunkt blev uøkonomisk at fortsætte deres drift. I så fald skulle trustee fordele midlerne fra hver trust ”free of trust” i lige dele til trustens beneficianter.

Stifter II

Stifterens hustru, Stifter II, har i 70'erne også en trust baseret i USA. Trusten blev stiftet med Q som trustee.

Trustens vilkår er i al væsentligt identisk med vilkårene for trusten stiftet af Stifteren.

Tredje trust

Spørgeren har kendskab til en tredje trust, der lige som de øvrige trusts opløses i forbindelse med Spørgerens mors død. Spørgeren har dog endnu ikke fået adgang til trust deed for denne trust, hvorfor der foreløbig ikke spørges til denne trust.

Stiftelsen af trusts til fordel for stifternes børn

På baggrund af trustdokumenterne blev der ved sidstafdøde stifters død oprettet to trusts med henblik på understøttelse af Spørgerens mor og hendes livsarvinger. Det kan ved besvarelsen af anmodningen om bindende svar lægges til grund, at begge stiftere var amerikanske statsborgere, som var fuldt skattepligtige til USA og bosat i USA ved deres død.

Spørgerens mor har løbende modtaget udlodninger fra begge trusts. Spørgeren har aldrig modtaget udlodninger fra trusten.

Den xx modtog Spørgerens mor brev fra SKAT (dengang Skattecenter XX) om, at skatteansættelsen for 2000 skulle ændres for så vidt angår udlodninger fra en af de nævnte trusts. SKAT skrev i samme brev, at midlerne var båndlagt, og at udbetalingerne var at sidestille med et legat, fordi der var tale om en engangsudbetaling, og Spørgerens mor havde søgt om udbetalingen. Videre anførtes:

”Efter dansk lovgivning ses er [sic] ikke at være lovhjemmel til at fritage indkomsten for beskatning, og Danmark har i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen med USA artikel XV beskatningsretten til indkomsten. Det er skatteafdelingens opfattelse, at udbetalingen ikke kan sidestilles med arv eller gave, idet Deres forældre har indskudt kapitalen i en trust, som senere skal udlægges til børnebørnene. Deres forældre har gjort Dem arveløs, idet De ikke kan råde over eller have indflydelse på kapitalen. ”

Efter drøftelser om spørgsmålet sendte SKAT den xx endnu et brev til Spørgerens mor vedrørende skatteansættelsen for 2000. I brevet står:

”Den tidligere forslået [sic] ændring vedrørende indkomst fra amerikansk trust frafaldes, idet du tidligere har fået godkendt forholdet og dermed har handlet i den tro at indkomsten er skattefri.

Det skal bemærkes, at det er skattecentrets opfattelse at indkomsten er skattepligtig efter statsskattelovens § 4 c og fremover skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.”

Trustens opløsning

Spørgerens mor afgik ved døden i XX 2017.

Ved Spørgerens mors død indledte trustee (Bank of America) likvidationen af trustene i overensstemmelse med trustdokumenterne. I forbindelse med trustenes opløsning skal Spørgeren og dennes to søskende have trustenes resterende midler udbetalt. Trustformuerne udgør mellem 7 og 8 mio. kr. i alt fra de to trusts. Formaliteterne i forbindelse med opløsningen af de to trusts er endnu ikke afsluttet. Udbetaling forventes at ske i løbet af 2018.

Spørgeren har ikke tidligere modtaget udbetalinger fra trusten og ønsker med denne anmodning at få afklaret de danske skattemæssige konsekvenser af at modtage sin andel af formuen i de to trusts.

Spørgerens to søskende har indgivet enslydende anmodning om bindende svar, og det foreslås, at de tre anmodninger behandles samlet.

Efterlevende ægtefælle sidder i uskiftet bo efter Spørgerens mor, og trustkapitalen indgår ikke i det uskiftede bo.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgernes repræsentant har anmodet om, at begge spørgsmål besvares bekræftende.

Spørgsmålenes juridiske baggrund

Spørgsmålenes juridiske omdrejningspunkt er den danske skatteretlige kvalifikation af de amerikanske trusts.

Trusts er ikke en ejendomsform eller selskabsform, som har en dansk pendant. I forhold til dansk skatteret skal der derfor foretages en konkret vurdering af, hvilken dansk retlig ejendomsform eller selskabsform, som trustene mest ligner. Den danske skattemæssige behandling af trustene vil ske efter de regler, der gælder for den pågældende ejendoms- eller selskabsform.

Den danske skatteretlige kvalifikation af trusts

En udenlandsk trust kan i dansk skatteret sidestilles med enten fonde eller båndlagte kapitaler, jf. SKAT's juridiske vejledning afsnit C. B. 2.15.2. Fonden anses for et selvstændigt rets- og skattesubjekt, mens en båndlagt kapital er en transparent enhed.

Udbetalinger, herunder likvidationsudbetalinger, fra en fondslignende trust vil være skattepligtig indkomst for Spørgeren, jf. statsskattelovens § 4 og evt. ligningslovens § 7V. Der spørges ikke til, om udbetalingen evt. er omfattet af ligningslovens § 7V, da der ikke på nuværende tidspunkt er oplysninger om trustens beskatningsforhold i USA, og da det er Spørgerens opfattelse, at trustene ikke skal anses for fonde.

Udbetalinger fra båndlagte kapitaler kan evt. udløse boafgift afhængig af, hvem kapitalen anses for at tilhøre. Da skifteretterne har kompetencen til at opgøre boafgift, kan SKAT ikke give bindende svar herom, og der spørges derfor ikke til, om opløsningen af trustene eventuelt udløser dansk boafgift.

Spørgsmål 1

I 2004 udtalte SKAT, at Spørgerens mors indkomst fra trustene var skattepligtig efter statsskattelovens § 4 c, dvs. som gave eller understøttelse. Derfor ville fremtidige udbetalinger blive beskattet, hvilket tyder på, at SKAT dengang mente, at trustene var selvstændige fonde. Hvis dette var SKAT's opfattelse, er den ikke i overensstemmelse med gældende praksis, jf. nedenfor.

Formålet med trustene var at sikre Spørgerens mor i dennes levetid gennem udlodning af afkastet af trustformuerne, indtil trustformuerne ved Spørgerens mor død kunne udloddes til de af hendes børn, som overlevede hende, jf. trustdokumenterne part II, sec. 2C, hvorefter "Upon the death of a child for whom a separate trust shall be so established...the Trustee shall distribute... the remaining property... to the then living descendants of that child...".

Trustdokumenterne har givet mulighed for også at foretage udlodninger til Spørgerens mors 3 børn, mens Spørgerens mor var i live, jf. part II, sec. 2B. Faktum er, at sådanne udlodninger ikke har fundet sted, og Spørgeren og dennes to søskende har ikke haft nogen kontakt med trustee eller på anden måde været involveret i administrationen af trustene i øvrigt. Den faktiske administration af trustene har været således, at Spørgerens mor siden sine forældres død har været den eneste beneficant, dvs. den eneste, som har modtaget udlodninger fra trustene. Så vidt vides, er der etableret tilsvarende trusts for Spørgerens mors 2 søskende, der ikke er skattepligtige til Danmark.

Trustee har truffet beslutning om udlodningernes størrelse ud fra en bredt formuleret udlovningsbestemmelse – en "efter behov"-bestemmelse – i trustdokumenternes pkt. 2C, men har i realiteten alene foretaget udlodninger til en person, Spørgerens mor.

Spørgerens mor har kunnet afsætte Trustee. Efter trustdokumentet fremlagt som bilag 1, part III, sec. 4B krævede det "a majority of Settlor's children", altså et flertal blandt Spørgerens mor og hendes 2 søskende. Efter trustdokumentet fremlagt som bilag 2, part III, sec. 4B, krævede udskiftning af trustee "a majority of the beneficiaries to whom the trust income may then be paid that are nearest of kin to the Settlor." Dette må formentlig også forstås som et flertal blandt Spørgerens mor og hendes søskende – i hvert fald så længe Spørgerens mor og hendes søskende var i live.

Efter dansk praksis betragtes en trust med en enkelt eller en meget snæver skare af beneficianter, hvor beneficianterne kan afsætte trustee, ikke som en selvstændig fond. Det følger blandt andet af SKM2014. 491. SR, hvor arvingen af trustformuen efter 36 måneder til enhver tid kunne afsætte trustee og indsætte en ny. Det samme fremgår af resultatet i SKM2017. 615. SR og SKM. 2017.637. SR.

Når det er fastslået, at der ikke foreligger en selvstændig fond i skatteretlig forstand er det uden betydning for Spørgerens indkomstskattepligt og for besvarelsen af spørgsmål 1, om trustens kapital anses for at være en båndlagt kapital, som tilhørte Spørgerens mor, eller for at være en båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer. Hvadenten kapitalen tilhørte Spørgerens mor eller var uden aktuel kapitalejer, er frigivelsen af trustkapitalen skattefri for Spørgeren, enten som arv efter dennes mor eller som arv efter dennes bedsteforældre, jf. statsskattelovens § 5b.

For fuldstændighedens skyld bemærkes, at trustene efter Spørgerens opfattelse var båndlagte kapitaler uden aktuel kapitalejer.

I SKAT's juridiske vejledning C. B. 2.15.1 bringer SKAT selv et eksempel på, hvornår en båndlagt kapital må anses for at være uden aktuel kapitalejer:

”Eksempel 4 – ingen aktuel ejer

Ved rentenyderens død skal kapitalen tilfalde livsarvingerne. Hvis rentenyder ikke har ret til at testere over kapitalen, er der ingen aktuel kapitalejer, da det er uvist, hvem der til sin tid bliver ejer af den. ”

Som det fremgår af trustdokumenternes part II, sec. 2C, skal midlerne i trustene udloddes til Spørgerens mors livsarvinger ved Spørgerens mors død. Såfremt et af Spørgerens mors børn var afdøet ved døden, inden Spørgerens mor selv døde, og dette barn ikke efterlod sig livsarvinger, ville dette barn og heller ikke dette barns arvinger (f.eks. en efterlevende ægtefælle) modtage nogen del af kapitalen. Det har således først ved Spørgerens mors død endeligt kunnet afgøres, hvorledes trustenes kapital skulle fordeles, eftersom Spørgerens og dennes søskendes ret til kapitalen har været betinget af, at de overlevede deres mor. Det er netop denne situation, som er beskrevet i SKAT's eksempel.

En lignende situation findes i TfS 1992, 425, hvor der årligt skulle ske udbetaling med 5 % af kapitalen indtil den danske begunstigedes død, hvorefter trustens kapital skulle fordeles mellem to amerikanske universitetskollegier. Det var uvist, om universitetskollegierne ville eksistere på tidspunktet for den begunstigedes død, og derfor var der ikke en aktuel kapitalejer i stifterens levetid.

Spørgsmål 2

Det er vores opfattelse, at Spørgeren først er skattepligtig af afkastet af trustformuerne fra det tidspunkt, hvor midlerne udbetales til Spørgerens frie rådighed.

Efter dansk ret beskattes en arving først af afkastet af arv fra det tidspunkt, hvor arvelodden udloddes, jf. dødsboscattelovens § 35, stk. 1, jf. § 5. Der ses ikke at være regler eller praksis om, hvorledes afkast af arv, som modtages uden dansk skifteretlig behandling, periodiseres. Efter vores opfattelse må periodiseringsspørgsmålet afgøres efter samme principper som dansk arv, når det gælder arv modtaget uden dansk skifteretlig behandling.

Den tid, der går med en formel opløsning af trustene, må således sidestilles med en udenlandsk bobehandling. Spørgeren kan ikke udøve nogen rådighed over trustmidlerne og kan ikke opgøre et evt. afkast, førend midlerne er udbetalt af trustee til Spørgerens frie rådighed. Det kan ved besvarelsen lægges til grund, at Spørgeren arbejder for at få opløst trustene så hurtigt som muligt.

Repræsentanten er fremkommet med bemærkninger til SKATs indstilling:

For så vidt angår spørgsmål 2 er vi ikke enige i afvisningen af spørgsmålet.

Det er oplyst i ansøgningen om bindende svar, at trustkapitalen ikke indgår i det uskiftede bo. Det skyldes, at der civilretligt gennem trust-dokumenterne er truffet bindende bestemmelse om aktivernes fordeling ved Spørgerens mors død, og at kompetencen til at distribuere aktiverne tilhører trustee. Trustdannelsen er gyldig efter amerikansk ret og må også respekteres af en dansk skifteret. Trustdannelsen indebærer, at trustens formue civilretligt ikke tilhører Spørgerens mors bo efter hendes død (uanset om aktiverne skatteretligt evt. anses for at have tilhørt hende før hendes død). Da formuen således ikke tilhører boet, kan den ikke indgå i den danske skifteretlige behandling. Blot for fuldstændighedens skyld bemærkes, at det ikke udelukker, at der evt. skal beregnes boafgift af den formue, som tilfalder Spørgerne som følge af deres mors død, jf. boafgiftslovens § 1, som også indeholder hjemmel til boafgift af erhvervelser, der ikke indgår i boet. Vi er enige i, at spørgsmålet om opgørelsen af boafgift henhører under skifterettens kompetence, og der er heller ikke spurgt hertil.

Der er ikke behov for, og vi har ikke anmodet om SKAT's stillingtagen til, om det er korrekt, at aktiverne ikke indgår i et dansk bo. Spørgsmålet er stillet ud fra den forudsætning, at de ikke gør det. SKAT må gerne tage forbehold for, om forudsætningen er rigtig, men det er ikke tilstrækkeligt grundlag til at afvise besvarelsen af spørgsmålet, og SKAT kommer jo under alle omstændigheder til at tage stilling til spørgsmålet i forbindelse med vurderingen af selvangivelserne for Spørgerne.

Spørgsmål om tidspunktet for retserhvervelse gør det ofte nødvendigt, at SKAT må vurdere den civilretlige virkning af regler, som ikke i sig selv er af skatteretlig natur. Dette ses blandt andet i SKM2009. 824. SR, hvor Skatterådet inddrog praksis fra Højesteret om retserhvervelsestidspunktet for aktieoptioner i ansættelsesretlig henseende til brug for besvarelsen af et spørgsmål herom. At SKAT på denne måde – som en forudsætning for anvendelsen af de skatteretlige regler – må tage stilling til den civilretlige effekt af ikke-skatteretlige regler er ikke tilstrækkeligt til at afvise en besvarelse, og SKAT tiltager sig ikke en kompetence ved at besvare spørgsmålet. Hvis forudsætningen om, at aktiverne i trusten ikke indgår i et dansk bo, mod forventning ikke viser sig at holde stik, forhindrer det bindende svar selvsagt ikke, at skifteretten kan træffe afgørelse herom, og det bindende svar er selvsagt heller ikke bindende for SKAT, hvis denne forudsætning svigter.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgerens modtagelse af en andel af trustformuen fra de omhandlede 2 trusts kan ske skattefrit.

Begrundelse

Trust-instituttet kendes ikke i dansk ret. Der er imidlertid skabt en praksis, der bl.a. er kommet til udtryk i Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C. B. 2.15.2, efter hvilken at en udenlandsk trust kan tillægges skatteretlig betydning efter dansk skatteret, såfremt trustkapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra "stifteren". Dette indebærer, at de til trusten overførte midler aldrig må kunne tilbageføres til stifteren, dennes ægtefælle eller hjemmeboende børn under 18 år. Dette gælder både trustens kapital og afkastet af denne. Dvs. at midlerne skal være overført til trusten på en sådan måde, at den stifteren helt er afskåret fra at råde over disse.

Er stifteren af en trust afgået ved døden, skal der foretages en vurdering af, om formuen i trusten kan anses for overgået til arvinger/begunstigede, således at vedkommende anses for at eje aktiverne direkte. Der skal foretages en selvstændig vurdering af, om den pågældende trust i forhold til den pågældende arving og begunstiget i trusten er et selvstændigt skattesubjekt, jf. SKM2015. 9. HR.

Det fremgår af sagens oplysninger, at trustene er etableret i henholdsvis 1974 og 1977 i USA af Spørgerens nu afdøde bedsteforældre, der begge var bosiddende i USA. Ved den sidstafdødes stifters død, er en andel af trustkapitalen overført til to nye trusts med henblik på understøttelse af Spørgerens mor og hendes livsarvinger. Det er alene moren, der har modtaget udlodninger fra trusten.

Det er SKATs opfattelse, at trustene må have været skattemæssigt transparente efter dansk skatteret i relation til Spørgerens mor, der ved sine forældres respektive død er indtrådt som ejer af og begunstiget i de pågældende trusts.

Der er herved bl.a. henset til, at beneficianterne er efterkommere af stifteren, at trustenes beneficianter havde ret til at udskifte trustee, at trustee havde mulighed for at opløse trustene, og at midlerne i så tilfælde skulle fordeles i lige dele til trustens beneficianter.

På denne baggrund må de omhandlede trusts anses for at være skattemæssigt transparente efter en dansk skatteretlig vurdering, idet der hverken er sket en effektiv eller definitiv udskillelse af formuen. Det lægges til grund på baggrund af sagens oplysninger, at det er Spørgerens mor, der forud for sin død erhvervede ret til trustkapitalen, og som efter en dansk skatteretlig vurdering må anses for at have ejet aktiverne direkte inter vivos. Det er således oplyst, at moren må anses for at have arvet trustkapitalen fra sine forældre, at der alene løbende er sket udlodning til moren, at der skal ske likvidation af trustene ved morens død, og at trustkapitalen først herefter skal udbetales til hendes børn og efterkommere, herunder Spørgeren.

Af sagens oplysninger fremgår, at efterlevende ægtefælle sidder i uskiftet bo efter moren, og at trustkapitalen ikke indgår i det uskiftede bo. Efter en skatteretlig vurdering må trustkapitalen således anses for at have indgået i morens formue inter vivos. SKAT bemærker, at boafgiftspligten efter boafgiftsloven omfatter hele afdødes formue, når en afdød person ved dødsfaldet havde hjemting her i landet, jf. boafgiftslovens § 9. I dette tilfælde sidder den efterlevende ægtefælle i uskiftet bo. Reglerne om, hvad der indgår i det uskiftede bo findes i arveloven. Det er skifteretten, der tager stilling til boafgift, dødsboskifte og uskiftet bo. SKAT er dog af den opfattelse, at den afgiftsretlige og den skatteretlige vurdering af den skattemæssige kvalifikation af en udenlandsk trust er den samme. SKAT kan efter reglen i dødsboskattelovens § 79, stk. 2 anmode skifteretten om at træffe afgørelse om bestemt angivne forhold i boopgørelsen. Der er dog ikke i forbindelse med nærværende sag om anmodning om bindende svar rettet henvendelse til skifteretten i den anledning, idet kompetence hertil ikke tilkommer Skatterådet.

SKAT er herefter af den opfattelse, at der efter en skatteretlig vurdering er tale om arv fra spørgerens mor, og at forholdet derfor ikke er omfattet af indkomstskattepligt.

Da Spørgeren således ikke ses at have erhvervet direkte ret til trustkapitalen i forbindelse med bedsteforældrenes død, og da trustkapitalen må anses for arv fra Spørgerens mor, er Spørgeren følgelig ikke skattepligtig af erhvervelsen af den andel af trustkapitalen, der ifølge trustdokumenterne tilkommer Spørgeren.

Spørgeren vil dog være skattepligtig af fremtidigt afkast af de modtagne aktiver.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmålet besvares i overensstemmelse med den fremsatte anmodning.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgeren først er skattepligtig af afkastet af trustformuerne fra det tidspunkt, hvor midlerne udbetales til Spørgerens frie rådighed.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, at SKAT kan afgive bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning af en disposition, når SKAT i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet.

Som det fremgår af besvarelsen til spørgsmål 1, er det SKATs opfattelse, at Spørgerens erhvervelse af trustkapitalen ikke er skattepligtig, idet der efter SKATs opfattelse er tale om arv fra Spørgerens mor. Arv er ikke skattepligtig, men boafgiftspligtig. Der er i det foreliggende tilfælde ikke taget stilling til spørgsmålet om boafgiftspligt for så vidt angår den omhandlede trustkapital. Afgørelsen heraf henhører under skifteretten.

Det er SKATs opfattelse, at tidspunktet for Spørgerens retserhvervelse af trustkapitalen afhænger af, om skifteretten - når den får spørgsmålet forelagt - anser trustkapitalen for at skulle indgå i det uskiftede bo, sidestilles med fuldstændigt særeje og skiftes efter reglerne i dødsboskifteloven eller andet. Det af skifteretten fastsatte retserhvervestidspunkt har derfor betydning for spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt Spørgeren er skattepligtig af det løbende afkast af trustkapitalen, eftersom dette afhænger af, hvornår Spørgeren få kapitalen udlagt som arv.

Da det dermed er uafklaret, om kapitalen rettelig skal indgå i det uskiftede bo, skiftes og udloddes til arvingerne eller andet, er det derfor ikke muligt for SKAT at lave en indstilling om, hvornår der er erhvervet ret til trustkapitalen i skattemæssig henseende på nuværende tidspunkt.

SKAT indstiller derfor, at Skatterådet afviser at besvare det stillede spørgsmål.

Det bemærkes, at SKAT kan forelægge skifteretten spørgsmål om afgiftsberegningen, jf. dødsboskiftelovens § 80, stk. 1, men denne kompetence er ikke tillagt Skatterådet og dermed heller ikke SKAT i tilknytning til sagsbehandlingen af Skatterådssager

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”afvises”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs begrundelse og indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Arvelovens § 17

Efter en ægtefælles død kan den længstlevende ægtefælle overtage ægtefællernes fælleseje, jf. dog § 23, stk. 2-6, til uskiftet bo med deres fælles livsarvinger.

Arvelovens § 23

Stk. 1. I det uskiftede bo indgår alt, hvad den længstlevende ægtefælle erhverver, for så vidt det ikke er gjort til fuldstændigt særeje.

Stk. 2. Livsforsikringer samt pensionsydelse og lignende ydelser, der tilfalder den længstlevende ægtefælle i anledning af den førstafdøde ægtefælles død, og som må antages ikke at være forbrugt, indgår ikke i det uskiftede bo ved skifte af boet i den længstlevende ægtefælles levende live.

Stk. 3. Den længstlevende ægtefælles egne livsforsikringsordninger samt pensionsrettigheder og lignende rettigheder indgår ikke i det uskiftede bo ved skifte af boet i den længstlevende ægtefælles levende live.

Stk. 4. Beløb, der er udbetalt fra ordningerne i stk. 3, indgår i det uskiftede bo. Dette gælder dog ikke udbetalinger fra kapitalpensionsrettigheder og lignende rettigheder samt supplerende engangsydelser, som må antages ikke at være forbrugt, medmindre beløbet ved udbetalingen har mistet sin karakter af pensionsopsparing.

Stk. 5. Stk. 2-4 finder tilsvarende anvendelse på indtægter af og surrogater for beløbene.

Stk. 6. På øvrige rettigheder, som er uoverdragelige eller i øvrigt af personlig art, finder reglerne om uskiftet bo kun anvendelse i den udstrækning, hvori det er foreneligt med de særlige regler, der gælder for disse rettigheder.

Stk. 7. Arv, gave og livsforsikringer samt pensionsydelser og lignende ydelser, som tilfalder den længstlevende ægtefælle fra tredjemand, indgår ikke i det uskiftede bo, hvis ægtefællen anmoder om skifte inden 3 måneder efter formuegodets modtagelse.

Boafgiftslovens § 1

Efter bestemmelserne i denne lov skal der betales en boafgift på 15 pct. til staten af de værdier, som en afdød person efterlader sig.

Boafgiftslovens § 9

§ 9. Når en afdød person ved dødsfaldet havde hjemting her i landet, omfatter afgiftspligten hele afdødes formue, uanset hvor den befinder sig.

Stk. 2. Havde afdøde ikke hjemting her i landet, omfatter afgiftspligten faste ejendomme og tilhører hertil samt formue tilknyttet faste driftsteder her i landet.

Stk. 3. Er afdødes bo eller en del heraf henvist til behandling her i landet efter lov om skifte af dødsboer, omfatter afgiftspligten den del af afdødes formue, som er omfattet af skiftet her i landet.

Dødsboskiftelovens § 80, stk. 1

Skifteretten beregner og opkræver bo- og tillægsboafgift efter reglerne i lov om afgift af dødsboer og gaver og kan forinden forelægge spørgsmål om afgiftsberegningen for told- og skatteforvaltningen.

Statsskattelovens § 5

Til Indkomst henregnes ikke:

(...)

b. Gaver, der falder ind under Afsnit III. i Lov om Afgift af Arv og Gave, samt Formueforøgelse, som hidrører fra Arv og Forskud paa saavel falden som ikke falden Arv eller fra Indgaaelse af Ægteskab, Udbetaling af Livsforsikringer, Brandforsikringer og deslige;

Praksis

Den juridiske vejledning 2018, afsnit C. B. 2.15.2 Beskatning af udenlandske trusts (fonde)

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.

Bemærk

Hvis stifteren er død, skal vurderingen af om trusten er definitivt og effektivt udskilt ikke foretages i forhold til stifteren, men i forhold til den person, som eventuelt må anses at have "arvet" rådigheden over trustkapitalen. Se SKM2012. 95. HR og SKM2015. 9. HR.

(...)

SKM2015. 9. HR

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.

SKM2010. 459. ØLR

Sagen handlede om, hvorvidt et beløb på kr. 9.621.194, som sagsøgte modtog i indkomståret 2002 fra England, skattemæssigt skulle anses som en gave fra sagsøgtes mor eller som en arv fra sagsøgtes morfar. Beløbet var udbetalt fra en engelsk trust stiftet af morfaderen.

Landsretten lagde til grund, at i henhold til morfaderens testamente og reglerne i engelsk trustret er beløbet til sagsøgte et forskud (advancement) på hendes ret til trustkapitalen. Landsretten udtalte i den forbindelse, at selv om det ifølge sektion 32 i The Trustee Act fra 1925 er trustee, der som administrator beslutter, om og hvornår et sådant forskud skal udbetales, kunne udbetalingen alene gennemføres med sagsøgtes moders skriftlige samtykke.

Landsretten udtalte, at da sagsøgtes mor ved morfaderens testamente er tillagt en ret til i eget testamente at kunne bestemme, hvem af hendes børn eller disses efterkommere, der ved hendes død endeligt skal erhverve ret til trustkapitalen, og derved er tillagt ret til at testere over trustkapitalen, og da sagsøgtes mor, som følge af kravet om hendes skriftlige samtykke til udbetaling af forskud, har rådighed over kapitalen, mens hun er i live, må sagsøgtes mor i dansk afgiftsmæssig henseende anses for at være ejer

af trustkapitalen. Det forhold, at sagsøgte mor i 2009 erklærede, at hun afstod fra at udnytte sin ret til at bestemme, hvordan trustkapitalen skal fordeles ved hendes død, kunne ikke føre til et andet resultat.

Det af sagsøgte modtagne beløb måtte derfor karakteriseres som en gave fra hendes mor, hvorfor Skatteministeriet fik medhold i, at sagsøgte skal indgive gaveanmeldelse vedrørende det omhandlede beløb og svare gaveafgift heraf.

SKM2016. 374. SR⁻

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.

SKM2014. 680. SR⁻

Skatterådet fandt, at der efter danske regler ikke foreligger en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler i forhold til afdøde. Derfor skulle trusten skattemæssigt anses for at være transparent, og trustens midler måtte efter dansk ret anses for at henhøre under afdødes formuesfære. Skatterådet bekræftede videre, at spørgers modtagelse af aktiver anses som arv og derfor afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2, idet boet blev skiftet i England.

SKM2014. 503. SR⁻

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at "Trust for benefit of A" kunne anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, idet kapitalen ikke ansås for definitivt og effektivt udskilt fra spørgers formuesfære.

Skatterådet lagde vægt på, at spørgers bror, B, var co-trustee, at spørger kunne få sin bror til at stoppe med at være co-trustee, at der under sagens forløb var fremkommet nye oplysninger, for at opnå den ønskede skattemæssige kvalifikation af trusten, og at der ikke var en uafhængig bestyrelse/administration af trusten.

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 nu 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[–]

En udenlandsk trust blev efter danske regler anset for at være transparent, og derfor var trustmidlerne en del af stifterens formuesfære. Stifteren var hjemmehørende i England. Skatterådet bekræftede, at udbetalinger fra trusten til begunstigede med bopæl i Danmark ved stifterens død skulle behandles som arv fra et bo, der ikke blev behandlet i Danmark, og dermed afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2, bortset fra afgiftspligt vedrørende faste ejendomme samt faste driftssteder i Danmark.

SKM2011. 739. SR[–]

Skatterådet kunne bekræfte, at aktiverne i "A Irrevocable Family Trust" i forbindelse med person As død skulle anses for at tilgå Person D og Person E som arv, hvorfor det var undtaget fra dansk afgift, jfr. boafgiftsloven § 9, stk. 2.

Ligeledes kunne det bekræftes, at aktiverne i "F Trust" i forbindelse med Person As død skulle anses for at tilgå Person D og Person E som arv og undtaget fra dansk afgift, jfr. boafgiftsloven §9, stk. 2.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Skatteforvaltningsloven § 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.

Praksis

A. A. 3.9 Muligheden for afvisning af en anmodning

(...)

Afvisning som følge af manglende kompetence

Der skal ske afvisning, hvis SKAT ikke har kompetencen til at træffe afgørelse om det pågældende spørgsmål.

Eksempel (registreringspligt)

Anmodningen om bindende svar afvist med henvisning til SFL § 21, stk.1, idet spørger ønskede svar på, om Fonden havde pligt til registrering i Danmark. Skatterådet har kompetence til at besvare spørgsmål om de skattemæssige virkninger af en disposition og ikke om faktisk forvaltningsvirksomhed. Se SKM2016. 84. SR.

Eksempel (indeholdelsespligt)

Der skete afvisning af en anmodning om bindende svar om indeholdelsespligt ved arbejdsudleje, uanset at der godt kunne gives bindende svar om, hvorvidt der var tale om en arbejdsudlejesituation. Se SKM2013. 783. SR.

Eksempel (spørgsmål om ikke stiftet andelskasse)

Skatterådet afviste anmodningen om bindende svar med henvisning til SFL § 21, fordi spørgsmålet ikke vedrørte spørgerens egne dispositioner, men vedrørte en endnu ikke oprettet andelskasses påtænkte dispositioner. Se SKM2013. 546. SR.

Eksempel (indberetningspligt)

Skatterådet afviste at give bindende svar om en arbejdsgivers pligt til at indberette godtgørelse af tøjjudgift til SKAT, fordi der ikke var tale om en skattemæssig virkning af en disposition, jf. SFL § 21, stk.1. Se SKM2012. 259. SR og tilsvarende SKM2013. 474. SR om en fonds pligt til indberetning af udelinger.

Eksempel (der blev ikke spurgt til en skattemæssig virkning)

Kompetencen til at give bindende svar forudsætter, at der spørges til en skattemæssig virkning af en disposition. Denne betingelse var ikke opfyldt for så vidt angår et spørgsmål om, hvorvidt en disposition var forretningsmæssigt begrundet. Se SKM2013. 327. SR.

Eksempel (boafgift uden for SKATs kompetence)

SKAT havde ikke kompetence til at besvare spørgsmål om beregning og opkrævning af boafgift, da skifteretterne har denne kompetence. Som følge heraf kunne der heller ikke gives bindende svar om værdiansættelse af aktiver i dødsboer, hvis værdiansættelsen skal anvendes til skifterettens beregning og opkrævning af boafgift. Se SKM2009. 534. LSR og SKM2014. 291. SR.

Eksempel (kompetence hos Miljøministeriet og hos svenske myndigheder)

En anmodning om bindende svar vedrørte et grænsehandelskoncept. Der skete afvisning, dels fordi et spørgsmål vedrørte papirgange, og altså ikke de skattemæssige virkninger, og dels fordi SKAT ikke havde kompetence til at besvare spørgsmål, der henhørte under Miljøministeriet, henholdsvis de svenske myndigheder. Se SKM2009. 715. SR.