

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9393 af 21/03/2023 (Gældende)

Udbetaling af udbytte til hollandsk fond uden indeholdelse af kildeskat

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0932712

Udbetaling af udbytte til hollandsk fond uden indeholdelse af kildeskat

En konkret hollandsk stichting ejede 100 pct. af aktierne i et dansk holdingselskab, som var spørger. Det ønskedes bekræftet, at den hollandske stichting ville kunne modtage udbytte skattefrit fra det danske holdingselskab, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

I en anmodning om bindende svar fra 2019 bad samme spørger om svar på samme spørgsmål som i nærværende sag. I den tidligere sag var det oplyst, at bestyrelsen i den hollandske stichting på daværende tidspunkt bestod af stifteren, dennes ene forælder og en tredje uafhængig person.

I Skattestyrelsens udkast til bindende svar, som spørgers rådgiver fik i høring, indstilledes det, at ledelsen i stichtingen ikke kunne anses for at være selvstændig og uafhængig i forhold til stifteren. Det indebar, at stichtingen efter dansk skattepraksis ikke kunne kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt. Skattestyrelsen fandt desuden, at stichtingen efter en konkret vurdering havde ledelsens sæde i Danmark i henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Anmodningen om bindende svar blev herefter trukket tilbage, og Skattestyrelsens indstilling blev derfor aldrig forelagt for Skatterådet.

Stichtingen havde, som det fremgik af Skattestyrelsens indstilling i udkastet til bindende svar fra 2019, som følge af en lovændring af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4 i lov nr. 1723 af 27. december 2018 fået ledelsens sæde i Danmark, og skulle derfor overgå til at blive omfattet af fondsbeskatningsloven.

I forhold til anmodningen om bindende svar fra 2019 er begge stifterens forældre nu udtrådt af bestyrelsen i stichtingen.

Ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, herunder det oprindelige stiftelsesdokument, kunne Stichtingen fortsat ikke sidestilles med en dansk fond, og den kunne således ikke anses som et selvstændigt skattesubjekt. Forholdet kunne endvidere ikke sidestilles med en båndlagt kapital, idet forudsætningen herfor var, at stifteren/båndlæggeren ikke måtte have råderet over den formue, som var båndlagt, og hvorefter der skulle være tale om endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra stifterens formuesfære. Stichtingen kunne således ikke anses som et selvstændigt skattesubjekt eller selvstændig kapitalenhed adskilt fra stifteren efter danske regler.

Henset til, at to ud af tre bestyrelsesmedlemmer nu var bosiddende i Danmark og havde beslutningskompetence til at udøve den daglige ledelse, havde stichtingen ledelsens sæde i Danmark. Det forhold at det ene bestyrelsesmedlem boede i Schweiz, og at bestyrelsesmøder blev afholdt i Holland, sås ikke at føre til et andet resultat, da beslutningerne måtte anses for reelt at være truffet forud for møderne i Holland. Stichtingen ville derfor fortsat være omfattet af skattepligt til Danmark efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Skatterådsmøde 21. marts 2023 - SKM2023. 140. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at F1 vil kunne modtage udbytte fra H1 A/S skattefrit, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c?

Svar:

1. Ja, se dog begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

F1 er en hollandsk fond, registreret i det hollandske handelsregister. Fonden blev stiftet af A, der er dansk statsborger, og som dengang og lige siden har været bosat i udlandet.

Fondens væsentligste formue består af aktier i H1 A/S, som er skænket til fonden ved dens stiftelse. Fonden er legal ejer med en 100 % ejerandel i H1 A/S. Selskabet blev stiftet kort før fonden.

Ved stiftelsen af H1 A/S bestod dets bestyrelse af A og dennes forældre.

Bestyrelsens sammensætning er blevet ændret ved, at den ene forælder udtrådte, og Y indtrådte. Y er i dag formand for bestyrelsen, og den anden forælder er også udtrådt af bestyrelsen, hvorefter Z indtrådte som næstformand.

Overensstemmende med de herom gældende regler er fondens bestyrelsesmedlemmer registreret som såkaldte "reelle ejere" i CVR.

Flertallet af medlemmerne i F1bestyrelse har siden 2019 været uvildige og uafhængige i forhold til stifteren, A. Bestyrelsesmedlemmerne Y og Z er erfarne erhvervspersoner, der beklæder og har beklædt et stort antal ledelseshverv i danske selskaber.

I 2019 har de hollandske skattemyndigheder udstedt en bekræftelse på, at fonden i 2019 var hjemmehørende i Holland.

Der er ingen daglig ledelse i fonden. Fonden har investeret sin formue i datterselskaber i Danmark og land T og et udlån til et koncernselskab. Datterselskaberne har egen ledelse. Der skal kun med lange mellemrum træffes beslutninger i fonden. Beslutningerne i fonden træffes med simpel majoritet i bestyrelsen. Bestyrelsesmøderne afholdes fysisk i Holland. Stifteren, A, er bosat i land V, og de to øvrige bestyrelsesmedlemmer er bosat i Danmark.

Det forventes, at fonden i fremtiden vil foretage uddelinger i henhold til vedlagte procedure og i overensstemmelse med vedtægterne og lovgivningen i Holland.

Af stiftelsesdokumentet fremgik bl.a. følgende:

1. The objects of the foundation are to participate in, to finance and administer companies, partnerships, business enterprises and other business undertakings.
2. The foundation may support the founder's descendants by distribution or loan.
3. The foundation can never support the founder's spouse in any form.
4. The foundation does not aim at making profit.

In the Board meetings all members shall have one vote. The Board can only decide in a meeting in which at least half of the number of members of the Board is present or represented, unless these articles of association provide otherwise.

Resolutions shall be passed by an absolute majority of votes, unless these articles of association provide otherwise.

Blank and invalid votes shall not be taken into account. If votes are equally divided, no resolution shall be passed.

1. The Board is authorized to amend the articles of association, with exemption of article 2, paragraph 3, which paragraph 3 can never be changed.
2. Resolution aiming at amendment of the articles of association can only be passed by a majority of at least two/third parts of the number of votes cast in a Board meeting in which at least two/third parts of the number of members of the Board are present or represented.
3. The amendment of the articles of association shall be effected by notarial deed.

Each member of the Board shall be separately entitled to have such deed executed.

Den 21. november 2022 spurgte Skattestyrelsen om følgende:

For at kunne behandle jeres anmodning om bindende svar har vi brug for følgende yderligere oplysninger:

- Hvor gamle var As børn, da fonden blev stiftet?
- Har Z eller Y nogen tilknytning til H1 A/S koncernen i øvrigt?
- Er A og Z/Y venner eller har anden personlig tilknytning?

Den 5. december 2022 svarede rådgiver følgende:

Som svar på dit brev dateret 21. november 2022 kan jeg oplyse følgende:

- As børn er i dag under 18 år gamle. De var ikke født, da fonden blev stiftet.
- Z og Y sidder i bestyrelsen i H1 A/S og datterselskaber G1 A/S.
- A's relation til Z og Y er kun professionel.

Tidligere anmodning om bindende svar fra 2019 som blev trukket

I 2019 anmodede samme Spørger (H1 A/S) som i denne sag, om bindende svar om samme spørgsmål.

I den sag var det oplyst, at bestyrelsen i den hollandske F1 på daværende tidspunkt bestod af stifteren A, dennes ene forælder og Y. Stifterens anden forælder var udtrådt af bestyrelsen.

Skattestyrelsen indstillede i den anmodning om bindende svar, at ledelsen i F1 ikke kunne anses for at være selvstændig og uafhængig i forhold til stifteren. Det betød, at F1 ikke efter dansk skattepraksis kunne kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt. Skattestyrelsen fandt desuden, at F1 efter en konkret vurdering havde ledelsens sæde i Danmark i henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Spørgers advokat fik Skattestyrelsens indstilling i høring, inden den skulle forelægges Skatterådet. Efter at Spørgers daværende advokat havde modtaget Skattestyrelsens indstilling, trak advokaten anmodningen om bindende svar tilbage, og Skattestyrelsens indstilling blev derfor aldrig forelagt Skatterådet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålet skal efter vores opfattelse besvares med "ja".

Det følger af reglerne i kildeskattelovens § 65, stk. 4, sammenholdt med selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og den dansk-hollandske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 10, stk. 3, at H1 A/S kan udlodde skattefrit udbytte til F1 uden indeholdelse af kildeskat.

I F1 er stifterens forældre udtrådt af bestyrelsen og erstattet af de utvivlsomt uafhængige bestyrelsesmedlemmer Y og Z, og der kan således ikke ud fra danske fondsretlige betragtninger indvendes noget mod ledelsens sammensætning i forhold til spørgsmålet om uafhængighed.

F1 skal derfor anses for et selvstændigt skattesubjekt og rette indkomstmodtager af det udbytte, der påtænkes udloddet af H1 A/S.

Da F1 skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Holland i henhold til den dansk-hollandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, art. 4, idet ledelsens sæde er i Holland, vil udbyttet være skattefrit i Danmark, og det kan udloddes af H1 A/S uden indeholdelse af kildeskat.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at F1 vil kunne modtage udbytte fra H1 A/S skattefrit, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

Begrundelse

Hovedspørgsmålet i sagen er, om F1 efter dansk ret vil være rette indkomstmodtager af det udbytte, som påtænkes udloddet fra H1 A/S til den hollandske F1.

For at besvare spørgsmålet, skal det først vurderes, om Stichtingen efter dansk skatteret kan anses for et selvstændigt skattesubjekt, eller om aktierne i H1 A/S fortsat i skattemæssig henseende skal anses for at være i stifterens formuesfære.

Tidligere udkast til bindende svar fra 2019 om kvalifikation af F1

I en anmodning om bindende svar fra 2019, bad Spørger om bindende svar på samme spørgsmål, som i nærværende sag.

I den sag var det oplyst, at bestyrelsen i den hollandske F1 på daværende tidspunkt bestod af stifteren A, hans far og Y. Stifterens anden forælder, var udtrådt af bestyrelsen.

Skattestyrelsen indstillede i den anmodning om bindende svar, at ledelsen i F1 ikke kunne anses for at være selvstændig og uafhængig i forhold til stifteren. Det betød, at F1 ikke efter dansk skattepraksis kunne kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt. Skattestyrelsen fandt desuden, at F1 efter en konkret vurdering havde ledelsens sæde i Danmark i henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Spørgers advokat fik Skattestyrelsens indstilling i høring, inden den skulle forelægges Skatterådet. Efter at Spørgers daværende advokat havde modtaget Skattestyrelsens indstilling, trak advokaten anmodningen om bindende svar tilbage, og Skattestyrelsens indstilling blev derfor aldrig forelagt Skatterådet.

I henhold til § 3, stk. 3 i lov nr. 1723 af 27. december 2018 (hvor bl.a. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 4 blev ændret) havde ændringen af fondsbeskatningsloven virkning for fx udenlandske stichtings, som efter dansk skatteret var transparente enheder, og i udlandet blev beskattet som et selvstændigt skattesubjekt og som følge af lovændringen fik ledelsens sæde i Danmark, for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 3. oktober 2018. For en sådan Stichting, der blev skattepligtig til Danmark, ansås aktiver og passiver for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. Selskabsskattelovens § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt, jf. 1. pkt., anses for tilflytningstidspunktet.

Da F1, som det fremgik af Skattestyrelsens indstilling i udkastet til bindende svar fra 2019, som følge af lovændringen fik ledelsens sæde i Danmark, skulle F1 overgå til at blive omfattet af fondsbeskatningsloven.

Om F1, som fondsbeskatningsloven foreskriver, har ladet sig registrere som skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, har Skattestyrelsen ikke undersøgt i forbindelse med denne sag.

Efter Skattestyrelsens udkast til bindende svar fra 2019, burde det stå stifteren og F1 klart, at trusten skulle lade sig registrere som skattepligtig efter fondsbeskatningsloven.

Er Stichtingen nu ændret fra at være transparent til at blive et selvstændigt skattesubjekt?

Efter artikel 2 i vedtægten for F1 kan Stichtingen uddele og yde lån til stifterens decendenter, som nu er under 18 år.

For så vidt angår trusts er der en langvarig praksis, hvorefter fx udenlandske familietrusts i udgangspunktet kan tillægges skattesubjektivitet efter dansk skatteret, såfremt trustkapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifteren. Dette indebærer bl.a., 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 stifteren helt er afskåret fra at råde over disse, se Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.15.2.

Ifølge praksis skal følgende betingelser være opfyldte for, at en trust kan anses for et selvstændigt skattesubjekt:

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

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at F1 svarer til en såkaldt familietrust. F1 kan uddele og yde lån til stifterens descendenter. Desuden bestod bestyrelsen fra stiftelsen af stifteren og begge dennes forældre.

Da Stichtingen således efter vedtægten kan yde lån og uddele til stifterens decendenter, som nu er under 18 år, må Stichtingen bl.a. derfor anses for transparent.

I denne anmodning om bindende svar, skal det desuden vurderes, om F1, som følge af at bestyrelsen er ændret efter anmodningen om bindende svar fra 2019, nu kan anses for et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret eller om den stadig anses for transparent.

I SKM2011. 540. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at "Trust B", oprettet i New Zealand, efter dansk ret kunne anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt. Spørger havde tidligere indsendt anmodning om bindende svar vedrørende trusten, jf. Skatterådets afgørelse af 25. januar 2011, SKM2011. 76. SR, og med den nye anmodning var der nu fremsendt ændrede vedtægter for trusten, hvorefter bestemmelserne nu var ændret med det formål at sikre "overensstemmelse mellem formålet af Trusten og den forventede skattemæssige behandling." Ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, herunder det oprindelige stiftelsesdokument, efterfølgende ændrede vedtægter m.v., fandt Skatterådet ikke, at trusten kunne side-stilles med en dansk fond.

I SKM2019. 583. LSR havde Skatterådet besvaret et spørgsmål om, hvorvidt fjernelse af en begunstiget i en trust kunne ske uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser for hende, benægtende. Landsskatteretten stadfæstede besvarelsen. Landsskatten lagde vægt på, at retten i en tidligere afgørelse om den samme trust havde fundet, at den var transparent i forhold til den pågældende person, hvorfor trustens formue ansås for at tilhøre hendes formue. Der ville således ske en overførsel af en formuefordel fra hendes formue til de nye begunstigede.

I nærværende sag er Stichtingens formål bl.a. uændret at uddele til og give lån til stifterens descendenter, som ikke var født, da Stichtingen blev stiftet, men nu er under 18 år. Stichtingens midler skal således i princippet alene komme stifterens descendenter til gode.

Spørgsmålet er så, om det at stifterens anden forælder er udtrådt af bestyrelsen, og Z er indtrådt i stedet, bevirker at Stichtingen nu kan anses for efter dansk skattepraksis at være et selvstændigt skattesubjekt.

Det vil sige, at på nuværende tidspunkt består bestyrelsen af stifteren A, Y og Z. Det er rådgivers opfattelse, at de to sidstnævnte utvivlsomt kan anses for uafhængige bestyrelsesmedlemmer.

Spørger har således på ny indsendt en anmodning om bindende svar, hvorved bestyrelsessammensætningen er ændret.

Skattestyrelsen finder ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, at der stadig ikke foreligger en definitiv og effektiv udskillelse af kapitalen fra stifterens formuesfære.

Der er herved henset til, at F1, efter det oplyste blev oprettet med det formål at uddele og yde lån til stifterens descendenter. Dette er stadig Stichtingens formål, og stifterens børn, som er født efter stiftelsen, er under 18 år. Der er ikke andre formål Stichtingen skal uddele til.

Det er i øvrigt Skattestyrelsens opfattelse, at en Stichting, som har startet med at være transparent, ikke kan ændre karakter og blive anset for et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret.

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

Skattestyrelsen finder ikke, at der er en sådan uafhængighed, at retsdannelsen i henhold til de almindelige retsgrundsætninger om fondes stiftelse, kan medføre, at der foreligger en enhed, der kan sidestilles med danske fonde. Der er herved henset til, at der skal være en selvstændig bestyrelse uafhængig af stifteren, og at de beslutninger, som bestyrelsen i en fond efterfølgende træffer, skal begrundes i fondens formål og langsigtede interesser. Dette skal sammenholdes med, at nærværende Stichtings oprindelige formål var og stadig er at yde støtte til stifterens descendenter.

Det bemærkes videre, at karakteristisk for en dansk fond er, at rådighedsbeføjelsen tilkommer en selvstændig ledelse, som er uafhængig i forhold til stifter, samt at formueudskillelsen sker til et selvstændigt formål.

Ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, herunder det oprindelige stiftelsesdokument, finder Skattestyrelsen ikke at F1 kan sidestilles med en dansk fond.

Skattestyrelsen finder derfor, at Stichtingen efter danske retsregler ikke kan sidestilles med en familiefond, og at trusten således ikke kan anses som et selvstændigt skattesubjekt.

Skattestyrelsen finder endvidere ikke ud fra en vurdering af ovenstående opregnede momenter, at forholdet kan sidestilles med en båndlagt kapital, idet forudsætningen herfor er, at stifteren/båndlæggeren ikke må have råderet over den formue, som er båndlagt, og hvorefter der skal være tale om endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra stifterens formuesfære.

Stichtingen kan således ikke anses som et selvstændigt skattesubjekt eller selvstændig kapitalenhed adskilt fra stifteren efter danske regler.

Har Stichtingen fortsat ledelsens sæde i Danmark?

I henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, beskattes en udenlandsk fond efter fondsbeskatningsloven bl.a., hvis fonden efter danske regler anses for transparent, men efter reglerne i det land, hvor fonden er etableret, beskattes som et selvstændigt skattesubjekt. Det er en betingelse for beskatning efter fondsbeskatningsloven, at fonden har ledelsens sæde her i landet. Hvorvidt en fond har ledelsens sæde her i landet, følger reglerne for, hvornår et selskab har ledelsens sæde her i landet.

Der skal dog ikke ske beskatning efter fondsbeskatningsloven, hvis fondens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, eller hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter fondsbeskatningslovens § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter fondsbeskatningslovens § 3 C.

F1 er ikke omfattet af ligningslovens § 16 K eller fondsbeskatningslovens § 3 A, allerede fordi stichtingen efter dansk praksis i udgangspunktet ikke kan anses for et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. ovenfor.

Af fx SKM2017. 568. SR fremgår, at ligningslovens § 16 K ikke finder anvendelse, hvis den udenlandske fond efter dansk skattepraksis anses for transparent.

Tilsvarende fremgår det af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. D. 9.5.5.3 at der kun skal betales afgift efter fondsbeskatningslovens § 3 A, hvis fonden har samme karakteristika som en dansk fond.

F1 vil heller ikke blive omfattet af fondsbeskatningslovens § 3 C, da der ikke er tale om båndlagt kapital, idet der efter vedtægterne er tale om, at fondens ledelse har fuld rådighed over kapitalens anvendelse inden for vedtægtens rammer.

Ved vurderingen af, hvorvidt Stichtingen er skattepligtig i henhold til fondsbeskatningsloven, er det afgørende, om Stichtingen kan anses at have ledelsens sæde her i landet.

Det er oplyst, at siden 2019 har flertallet af medlemmerne i fondens bestyrelse været uvildige og uafhængige i forhold til stifteren, A. Skattestyrelsen lægger derfor til grund, at ledelsen varetages af bestyrelsen. ”

Vurderingen af ledelsens sæde beror på en konkret vurdering af sagens faktiske forhold, jf. bestemmelsens forarbejder.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. LFF 2018-10-03 nr. 27, fremgår bl.a.:

"(....)

For at en trust har ledelsens sæde her i landet, er det afgørende, at den daglige ledelse af trusten sker her i landet. Vurderingen af, om en trust må anses for at have ledelsens sæde her i landet, svarer til den vurdering, der generelt foretages i forhold til selskaber og fonde. Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror herefter på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med

beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet.

Et selskab vil derfor ofte blive anset for at have ledelsens sæde i Danmark, når direktionen har sæde her, eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet. I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, er stedet for bestyrelsens sæde af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet har ledelsens sæde i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde. Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. (...).

En trust har ikke på samme måde en ledelse, og den vil derfor ofte blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvis trustens administrator (trustee) har sæde her i landet. Det betyder eksempelvis, at hvis en administrator har kontor i Danmark og her træffer beslutninger om trustens ledelse, vil dette sted udgøre ledelsens sæde. Ligeledes kan en konkret vurdering føre til, at administrators bopæl i Danmark udgør ledelsens sæde."

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen fremgår bl.a.:

"(...)

Hvorvidt trusten har ledelsens sæde i Danmark, skal vurderes efter de tilsvarende regler om ledelsens sæde for selskaber og fonde. Efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, skal der ved afgørelsen af, om en fonds ledelse har sæde her i landet, først og fremmest lægges vægt på, om beslutninger forbundet med den daglige ledelse træffes fra Danmark. Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark. Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet, er en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med, hvor og hvem der tager beslutningerne i fonden eller den selvejende institution. Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har kontor eller er bosiddende her i landet. Tilsvarende vil en trust ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, hvis trustens administrator har kontor eller er bosiddende her i landet." (Skattestyrelsens fremhævelse).

I SKM2021. 305. LSR, som var en påklage af et bindende svar, ønskede Spørger bekræftet, at trusten efter lov nr. 1723 af 27. december 2018, ikke kunne anses for skattepligtig til Danmark. Trusten ansås for transparent i forhold til Spørger, som var trustee i trusten, og Spørger var blevet fuldt skattepligtig til Danmark. (Den del var ikke påklaget). Henset til at en trustee, der var bosiddende i Danmark, havde beføjelser til at beslutte, om der skulle foretages uddelinger fra trusten, og at hun havde udpeget en amerikansk investeringsrådgiver, som skulle forvalte trustens midler i overensstemmelse med den risikoprofil, som trustee havde valgt, fandt Landsskatteretten, at trusten skulle anses for at have ledelsens sæde i Danmark, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Det forhold, at trustee underskrev investeringsaftalerne med investeringsrådgiveren i USA kunne ikke føre til et andet resultat, da beslutninger blev anset for reelt at være truffet forud for møderne i USA.

I forhold til denne sag fremgår det af Stichtingens vedtægter, at det er bestyrelsen, som er ansvarlig for administrationen af Stichtingen, hvis væsentligste formue består af aktier i H1 A/S. Det vil sige, at det er bestyrelsen, som udøver den daglige ledelse, hvis aktivitet således må være at forvalte de ejerrettigheder, der knytter sig til aktierne. Spørgsmålet er herefter, hvorvidt bestyrelsen udøver den daglige ledelse.

Bestyrelsen består af stifteren, A, som er bosat i land V, og to øvrige bestyrelsesmedlemmer Y og Z, der er bosat i Danmark.

Bestyrelsen i H1 A/S består af de tre bestyrelsesmedlemmer. H1 A/S ejer selskabet G1 A/S, hvor Y og Z blandt andet er bestyrelsesmedlemmer.

Af vedtægterne fremgår endvidere, at hvert bestyrelsesmedlem har én stemme, og at bestyrelsen er beslutningsdygtig, når halvdelen af medlemmerne er til stede eller repræsenteret, medmindre vedtægterne bestemmer andet. Der er således ikke forskel på det enkelte bestyrelsesmedlems stemmerettigheder.

Skattestyrelsen forstår på baggrund af vedtægterne, at bestyrelsens beslutninger kræver et absolut flertal, det vil sige med mere end halvdelen af de afgivne stemmer, medmindre vedtægterne bestemmer andet.

Henset til at to ud af tre bestyrelsesmedlemmer er bosiddende her i Danmark, og har beslutningskompetence til at udøve den daglige ledelse, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Stichtingen har ledelsens sæde i Danmark.

Det forhold at det ene bestyrelsesmedlem bor i land V, og at bestyrelsesmøder afholdes i Holland, ses ikke føre til et andet resultat, da beslutningerne må anses for reelt at være truffet forud for møderne i Holland. Stichtingen vil derfor fortsat være omfattet af skattepligt til Danmark efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Virkningen af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, er, at fonden ikke kan anses for skattemæssigt transparent ift. stifteren, da virkningen af bestemmelsen er, at trusten selvstændigt vil være skattepligtig i Danmark.

Det følger af fondsbeskatningslovens § 3, at Stichtingen skal opgøre den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler.

En udbytteudlodning fra H1 A/S til F1 vil således være skattefri, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, da der er tale om udbytte fra datterselskabsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 A.

Skattestyrelsen bemærker, at Stichtingen i henhold til artikel 4 i den dansk nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst vil være hjemmehørende i det land, hvor sædet for Stichtingens virkelige ledelse er beliggende. Kriterierne indebærer derfor, at Stichtingen efter den dansk nederlandske overenskomst vil være hjemmehørende i Danmark.

Skattestyrelsen bemærker desuden, at hvis ledelsens sæde flyttes til udlandet, vil det indebære at Stichtingen ikke er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, og dermed vil Stichtingen skulle anses for at være transparent efter danske regler. Stichtingen vil således ikke være rette indkomstmodtager af udlodningerne. Rette indkomstmodtager vil i stedet være A, og der vil i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz skulle ske kildebeskatning med 15 %.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4

Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

[...]

4) Fonde, truster og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes endvidere af bestemmelsen, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. 1. pkt. 5 1. og 3. pkt. gælder dog ikke, hvis trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter § 3 C.

Fondslovens § 1

Lovens kapitel 1-12 gælder for fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner (fonde).

Stk. 2. Ved en fond forstås i denne lov en juridisk person, som besidder en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, til varetagelse af et eller flere i vedtægten bestemte formål, som skal kunne efterleves i en længere årrække, hvor rådighedsbeføjelserne over fonden tilkommer en i forhold til stifter selvstændig ledelse, og hvor ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue.

Fondslovens § 16

Stifteren, dennes ægtefælle eller personer, der er knyttet til de nævnte personer ved slægt- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linje eller sidelinjen så nært som søskende, kan ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal.

Stk. 2. Stiftes en fond af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskabet, ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er knyttet så nært til den pågældende som angivet i stk. 1, ligesom de sidstnævnte personer heller ikke uden fondsmyndighedens samtykke kan udgøre bestyrelsens flertal.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

c) oppebærer udbytte fra kilder her i landet omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2. [...] Som udbytte behandles tillige tilskud til koncernforbundne selskaber, jf. § 31 D, hvis tilskudsmodtageren, såfremt denne var moderselskab til tilskudsyderen, ville være skattepligtig af udbytte efter denne bestemmelse. Skattepligten omfatter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte af koncernselskabsakti-

er, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, der ikke er datterselskabsaktier, når det udbyttemodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, litra a, nr. i, i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet. 4. og 5. pkt.⁷³ finder ikke anvendelse,⁷⁴ hvis udbyttet fra det danske selskab er en videreudlodning af udbytte, som dette selskab har modtaget direkte eller indirekte af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B, i et selskab hjemmehørende i udlandet, og det danske selskab ikke var retmæssig ejer af det modtagne udbytte. ⁷⁶ Dette gælder dog ikke, hvis beskatningen af udbytteudlodningen fra det danske selskab skal frafalde efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, der har hjemsted i udlandet, og hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2

2) Udbytte, som de i § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 b og 6, nævnte selskaber og foreninger mv. modtager af aktier eller andele i selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-5 b,⁴ eller selskaber hjemmehørende i udlandet. Dette gælder dog kun udbytter af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B. 1. pkt. omfatter ikke udbytter, i det omfang det udbyttegivende selskab har fradrag for udlodningen. Bestemmelsen i 1. pkt. omfatter heller ikke udbytte, i det omfang et datterselskab på et lavere ejerniveau har haft fradrag for udbytteudlodningen, uden at fradraget er modsvaret af beskatning af udbytteudlodningen til et mellemliggende niveau. Bestemmelsen i 1. pkt. omfatter ikke udbytte vedrørende aktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 19 A. Bestemmelserne i 1.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis udbytteudtageren er et tilsvarende selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 2, stk. 1, litra a, og selskabet eller foreningen m.v. er hjemmehørende i en fremmed stat, der er medlem af EU eller EØS, på Færøerne eller i Grønland eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Ved bedømmelsen af, om et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 2, stk. 1, litra a, opfylder betingelsen i 2. pkt., medregnes samtlige aktiebesiddelser, som selskabet eller foreningen m.v. har i det udbyttegivende selskab.

Ligningslovens § 16 K

Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i en trust uden at være stifter. Skattepligtige efter dødsboskattelovens § 1, stk. 2, indtræder i afdødes skatemæssige stilling efter 1. og 2. pkt. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, og hvor stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget højst 2 år inden indtræden af fuld skattepligt.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er nævnt i stk. 1, selv om de ikke var fuldt skattepligtige på henholdsvis stiftelsestidspunktet og indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er

foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet foretages af en nærtstående til den skattepligtige, jf. § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt.

Stk. 3. Er der flere stiftere eller indskydere i en trust, fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter handelsværdien af de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet. Ved efterfølgende indskud foretages en ny beregning af indkomstfordelingen baseret på stifteres og indskyderes andel af handelsværdien af aktiverne i trusten inden indskuddet og handelsværdien af aktiverne ved det efterfølgende indskud. I det indkomstår, hvor det efterfølgende indskud foretages, skal der alene fordeles en forholdsmæssig del til det efterfølgende indskud svarende til den andel, perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af indkomståret.

Stk. 4. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse i følgende tilfælde:

- 1) Den skattepligtige godtgør, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.
- 2) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.
- 3) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2.
- 4) Den skattepligtige godtgør, at trusten er et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Stk. 5. Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab.

Stk. 6. Trustens indkomst opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2. Kildeskatteovens § 9 finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver, der er anskaffet, før trustens indkomst omfattes af stk. 1 eller 2. Underskud i trusten modregnes i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige. Underskud kan kun fremføres, hvis det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.

Stk. 7. Der gives nedslag efter § 33, stk. 1 og 7, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skatter på trustindkomsten betalt af trustforvalteren.

Stk. 8. Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for enheden, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

Selskabsskatteovens § 5

Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger mv. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

Stk. 2. Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab mv. inden den 31. december i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), og finder opløsning som nævnt i stk. 1 sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted.

Stk. 3. Likvidator eller ledelsen, såfremt en likvidator ikke er valgt eller beskikket, skal inden 1 måned efter opløsningen overgangen eller undtagelsen, jf. stk. 1, indsende en anmeldelse til told- og skatteforvaltningen med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Udløber fristen for anmeldelse inden udløbet af fristen for at give told- og skatteforvaltningen oplysninger efter skattekontrollovens § 2, jf. §§ 12 og 13, afkortes den sidstnævnte frist til udløbet af fristen for anmeldelsen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning give udsættelse med fristen for anmeldelse, hvis særlige forhold taler herfor. Undlades anmeldelse, ifalder den eller de ansvarlige personer en bøde, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen, medmindre denne eller de ansvarlige selv ønsker sagen afgjort ved rettergang. Indsendelse af anmeldelsen med den nævnte opgørelse kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, hvis størrelse fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Bøderne tilfalder statskassen.

Stk. 4. Overgang mv., jf. stk. 1, sidestilles med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller foreningen mv. på tidspunktet for overgangen.

Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1-3 226 og ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1,227 tilsvarende anvendelse. Skattebetalingen efter 1. pkt. for en fysisk person, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra c, nedsættes, i det omfang den fysiske person har betalt skat af gevinst og tab på aktierne i selskabet som følge af aktieavancebeskatningslovens §§ 38 og 39 A.

[...]

Stk. 7. Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

[...]

Bekendtgørelse nr. 4 af 22. april 1998 af overenskomst af 1. juli 1996 mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue

Artikel 4 - Skattemæssigt hjemsted

Stk. 1. I denne overenskomst betyder udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en af staterne« enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet kriterium af lignende karakter. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat.

[...]

Stk. 3. I tilfælde, hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge staterne, skal den anses for at være hjemmehørende i den stat, hvori sædet for dens virkelige ledelse er beliggende.

§ 3, stk. 3 i lov nr.1723 af 27. december 2018 (hvor bl.a. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 4 blev ændret:

Stk. 3. § 1, nr. 1-9 og 11-14, har virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 3. oktober 2018. For en trust, der som følge af § 1, nr. 1-9 eller 11-14, bliver skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. Selskabsskattelovens § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt, jf. 1. pkt., anses for tilflytningstidspunktet.

Forarbejder

Transparent eller selvstændigt skattesubjekt

Af bemærkningerne til lov nr. 540 af 29. april 2015 (LF 197 af 20. februar 2015) fremgik bl.a. følgende:

3. Lovforslagets enkelte elementer

3.1. Skat på stifteren af trusts skal mindske mulighederne for aggressiv skatteplanlægning

I trusts og visse udenlandske fonde er der - i modsætning til i danske fonde - aftalefrihed med hensyn til, om stifteren kan råde over formuen eller ej. Endvidere er der ikke nødvendigvis offentligt tilsyn med de pågældende trusts og udenlandske fonde. Det er således muligt at oprette en trust i udlandet, hvor stifteren reelt opretholder adgang til at disponere over formuen, selvom det formelt fremstår, som om der er givet afkald på formuen. Aftalefriheden medfører, at det er meget vanskeligt for SKAT at kontrollere, om stifteren fortsat har adgang til at disponere over trustens formue.

Trusts er ikke anerkendt i dansk ret og giver mulighed for aggressiv skatteplanlægning. I de få tilfælde, hvor der er andre formål bag ønsket om stiftelse af en trust, vil stifteren i stedet kunne anvende en dansk fondskonstruktion eller en lignende udenlandsk fondskonstruktion, hvor der ikke er tvivl om afkaldet på formuen.

3.1.1. Gældende ret

Trustbegrebet har sit udspring i engelsk ret. Trusten eksisterer i dag i en lang række common law lande rundt om i verden, herunder især i England, USA (bortset fra staten Louisiana), Canada (bortset fra Quebec), Australien, New Zealand samt i de britiske oversøiske territorier og kronbesiddelser. Trustlignende kontraktuelle forhold findes endvidere i en lang række andre stater som Sydafrika, Israel, Japan, Argentina, Columbia, Mexico, Panama, Peru og Venezuela.

En trust er kendetegnet ved, at stifteren (settlor) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede (beneficiaries). Trustee har ejendomsretten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomiske ejendomsret (equity owner).

Trustee fremstår over for omverdenen som værende ejer af trust-aktiverne, men trustee kan ikke råde frit over aktiverne, idet trustee er bundet af stifterens instrukser. De begunstigede er i vidt omfang beskyttet mod trustees private kreditorer og aftaleerhververe.

Selve trust-konstruktionen er rent aftalebaseret, og trusten, som organisationsform, opnår ikke en juridisk personlighed. Der er ingen formkrav til oprettelsen af en trust, hvilket vil sige, at trusten kan opstå på et utal af måder. Der vil dog ofte være et stiftelsesdokument i forbindelse med oprettelsen af trusten. Trusts er ikke nødvendigvis underlagt tilsyn fra offentlige myndigheder.

Trusten kan, som begrebsmæssig juridisk størrelse, ikke genfindes i dansk ret. Der findes ikke i dansk ret en kendt og reguleret juridisk konstruktion, der på alle relevante punkter har samme retsvirkninger for de involverede parter, som en trust har i f.eks. engelsk ret.

Den skattemæssige vurdering af udenlandske trusts og de spørgsmål, som opstår i forbindelse med den skattemæssige behandling af personer og selskaber, der er involveret i udenlandske trusts, fremgår ikke af lovgivningen, men beror på en langvarig praksis.

Der kan ikke opstilles en generel definition af, hvorledes en trust skal kvalificeres i skattemæssig henseende i Danmark. Dertil varierer de forskellige trusts indholdsmæssigt for meget. Udenlandske civile retlige regler har betydning for bedømmelsen af realiteten i en udenlandsk disposition og indgår i fastlæggelsen af faktum. Den skatteretlige kvalifikation foretages på baggrund af det fastlagte faktum. Denne kvalifikation foretages udelukkende på baggrund af de danske skatteregler.

Hvis trusten anerkendes skattemæssigt, vil den person eller det selskab, der har stiftet eller indskudt kapital i en udenlandsk trust, ikke længere blive beskattet af afkastet (f.eks. renter, udbytter og aktieavance) af den indskudte formue. Praksis viser, at trusten i givet fald skattemæssigt behandles som en fond eller en båndlagt kapital med rentenydelsesret, selv om ikke alle formkrav er opfyldt. Det vil sige, at en udenlandsk trust efter dansk skatteret enten vil kunne behandles som et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed.

I dansk skatteret anerkendes trusten i de tilfælde, hvor trusten er stiftet uigenkaldeligt, og trustformuen er endeligt udskilt fra stifterens formue. Det er således en forudsætning for at anse en trust som et selvstændigt skattesubjekt eller en båndlagt kapital med rentenydelsesret efter danske regler, at kapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens 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 af trusten f.eks. er indsat som trustee eller som begunstiget, er formuen ikke definitivt og effektivt udskilt.

Kravet om definitiv og effektiv udskillelse af formuen svarer til betingelserne ved stiftelsen af en dansk fond om, at stifteren af fonden har givet uigenkaldeligt afkald på formuen.

Hvis blot en af betingelserne ikke er opfyldt, bliver trusten ikke anerkendt, og kapitalen betragtes derfor fortsat som en del af stifterens formuesfære. Stifteren bliver i givet fald fortsat beskattet af afkastet i trusten.

Der findes allerede en værnsbestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3 A, som indebærer, at der ved indskud foretaget af en fuldt skattepligtig person til en lavtbeskattet udenlandsk trust (eller fond) skal betales en indskudsafgift på 20 pct. Indskudsafgiften pålægges dog kun den del, der overstiger 10.000 kr. Afgiften på 20 pct. svarer til indskudsafgiften ved stiftelse af danske familiefonde. Indskudsafgiften finder tilsvarende anvendelse på personer, der flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 5 år har foretaget indskud i en lavt beskattet udenlandsk trust (eller fond).

Bestemmelsen forudsætter, at der ved indskuddet er sket en endelig udskillelse af midlerne fra indskyderens egen formue. Er dette ikke tilfældet, er der ikke tale om et indskud i bestemmelsens forstand. Både indskud, der foretages i forbindelse med selve stiftelsen, og senere indskud udløser afgift. Bestemmelsen er ikke begrænset til indskud af kontante midler, men omfatter indskud af aktiver af enhver art.

Indskud i en udenlandsk fond eller trust, som ikke foretages af personen selv, men af et udenlandsk selskab eller forening m.v., som kontrolleres af personen, anses for foretaget af personen selv.

Om indkomsten i en udenlandsk fond eller trust beskattes væsentligt lavere end efter danske regler afgøres ud fra en sammenligning med de danske fondsbeskatningsregler. For så vidt angår trusts, vil der skulle foretages en sammenligning mellem beskatningen af bestyreren (trustee) og de danske fondsbeskatningsregler.

Indskyderen vil kunne ansøge om dispensation fra afgiften, såfremt indskuddet foretages i en udenlandsk fond eller trust, hvis midlerne anvendes i almenvelgørende eller på anden vis almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er op til indskyderen at dokumentere, at den udenlandske fond eller trust anvender sine midler til almenvelgørende eller almennyttige formål.

[...]

Til nr. 3

Det foreslås i stk. 1, at fuldt skattepligtige fysiske personer og dødsboer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, skal beskattes af indkomsten i en trust stiftet af den skattepligtige, selvom trusten formelt opfylder kravene til at blive anerkendt skattemæssigt. Det er en betingelse, at den skattepligtige har stiftet trusten på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig til Danmark. Hvis andre fuldt skattepligtige fysiske personer end stifteren indskyder midler i en trust, bliver disse indskydere ligeledes skattepligtige af indkomsten i trusten. Dette gælder uanset størrelsen af indskuddet.

Hvis der er flere stiftere af trusten eller andre indskydere på stiftelsestidspunktet, fordeles trustens indkomst forholdsmæssigt efter handelsværdien af de indskudte aktiver, jf. stk. 3. De indskudte aktiver er ikke begrænset til indskud af kontante midler, men omfatter indskud af aktiver af enhver art. De indskudte aktiver kan således også være fysiske aktiver eller immaterielle aktiver. Denne fordelingsregel finder anvendelse, uanset om de øvrige stiftere/indskydere er omfattet af bestemmelsen.

Eksempel: To fysiske personer stifter trusten A. Den ene af stifterne er fuldt skattepligtig i Danmark, mens den anden ikke er fuldt skattepligtig i Danmark. Den danske stifter indskyder aktiver med en handelsværdi på 1 mio. kr., mens den anden stifter indskyder aktiver med en handelsværdi på 0,5 mio. kr. Den fuldt skattepligtige danske person skal derfor med $\frac{2}{3}$ af indkomsten i trusten.

Hvis der efterfølgende foretages nye indskud i trusten, skal der foretages en ny beregning af fordelingsnøglen. Denne nye nøgle baseres på de oprindelige stifters andel af handelsværdien af aktiverne i trusten inden det nye indskud og handelsværdien af aktiverne ved det nye indskud. Der tages således hensyn til, at aktiverne er indskudt på forskellige tidspunkter.

Eksempel: Efter 5 år er handelsværdien af aktiverne i trusten i eksemplet ovenfor steget til 2,1 mio. kr. Den anden person, der ikke er skattepligtig i Danmark, indskyder aktiver med en handelsværdi på 0,7 mio. kr. Den danske stifters andel af handelsværdien af de oprindelige aktiver er 1,4 mio. kr., mens den anden stifters andel er 0,7 mio. kr., hvortil der skal lægges det efterfølgende indskud på 0,7 mio. kr. Den danske stifter skal herefter medregne $(1,4/2,8)$ 50 pct. af trustens indkomst.

Hvis det efterfølgende indskud foretages i løbet af indkomståret, skal der tages hensyn til dette ved beregningen af fordelingsnøglen i indskudsindkomståret. Der skal alene medregnes en forholdsmæssig del af det efterfølgende indskud svarende til den andel perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af indkomståret.

Eksempel: Det efterfølgende indskud på 0,7 mio. kr. indskydes midt i indkomståret (1. juli i et kalenderårsindkomstår). Ved beregningen skal der alene medregnes 0,35 mio. kr. Den danske stifters andel af handelsværdien af de oprindelige aktiver er 1,4 mio. kr., mens den anden stifters andel er 0,7 mio. kr.,

hvortil der skal lægges halvdelen af det efterfølgende indskud på 0,35 mio. kr. Den danske stifter skal herefter medregne (1,4/2,45) ca. 57 pct. af trustens indkomst i indskudsåret.

Den foreslåede bestemmelse finder ifølge stk. 2 tilsvarende anvendelse på fuldt skattepligtige personer, der flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 10 år har stiftet eller foretaget indskud i en trust uden at være skattepligtige til Danmark på stiftelses- henholdsvis indskudstidspunktet. En tilsvarende regel findes i den nuværende fondsbeskatningslovs § 3 A om indskudsafgift ved stiftelse eller indskud i en lavt beskattet udenlandsk trust. Det foreslås dog, at de 5 år udvides til 10 år. 10 år svarer til tidsperioden i kildeskattelovens § 48 E om forskerskatteordningen. Dette værn skal forhindre, at den skattepligtige stifter trusten, mens han/hun midlertidigt er flyttet ud af landet.

Den foreslåede beskatning af stifteren er en supplerende beskatning i lighed med CFC-beskatningen af danske fysiske personer, der kontrollerer et udenlandsk selskab med finansielle og andre mobile indkomster, jf. ligningslovens § 16 H. Lovforslaget ændrer derfor ikke på beskatningen af trusten, trustee eller de begunstigede i trusten, hvis disse er dansk skattepligtige. Transaktioner med trusten vil ligeledes skulle behandles som hidtil. Begunstigede i trusten vil således fortsat være skattepligtige af uddelinger fra trusten efter statsskattelovens § 4.

Stifteren vil efter stk. 4 kunne blive fritaget fra beskatningen i den foreslåede bestemmelse, hvis det måtte fremgå af en ufravigelig gyldighedsbetingelse (dvs. af lovgivningen, retspraksis, fast administrativ praksis) for trustens eksistens, at der er sket endelig og uigenkaldeligt afkald på formuen. Dette må antages at forekomme sjældent, idet der er aftalefrihed i forbindelse med stiftelse af trusts. Betingelsen anses således ikke for opfyldt, hvis stifteren f.eks. kan fravige betingelsen ved aftale eller lignende med trustee eller andre. Den er ligeledes ikke opfyldt, hvis det er muligt at flytte trusten til en anden jurisdiktion, hvor der ikke er en sådan ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens.

Stifteren vil efter stk. 4 endvidere kunne blive fritaget fra beskatning af indkomsten i trusten, hvis trustens midler udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er op til stifteren at kunne dokumentere, at trusten anvender sine midler til almenvelgørende eller almennyttige formål.

Afgrænsningen af, om trusten må anses for almenvelgørende eller almennyttig, foretages efter de samme kriterier, som lægges til grund for bedømmelsen om fradragsadgang for uddelinger efter fondsbeskatningsloven og for gaver til almenvelgørende eller almennyttige formål efter ligningslovens § 8 A.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelinger, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. Formålet må komme en videre kreds til gode. For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan eksempelvis nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, humanitære, religiøse og undervisningsmæssige formål.

Efter stk. 4 sker der endvidere ikke beskatning af indkomsten i trusten, hvis stifteren godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, der ikke er i familie med afdøde, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 2. Desuden finder bestemmelsen ikke anvendelse, hvis der er tale om et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det foreslås efter stk. 5, at stiftelse af eller indskud i en trust, som ikke foretages af den skattepligtige selv, men af et selskab m.v., som kontrolleres af personen, anses for foretaget af den skattepligtige

selv. Kontrol af selskabet skal forstås på samme måde som i ligningslovens § 16 H om CFC-beskatning af personer, der kontrollerer et udenlandsk selskab med finansielle og andre mobile indkomster. Ved den skattepligtiges medregning af indkomsten medregnes alene en andel svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel i det kontrollerede selskab. En tilsvarende regel findes ligeledes i fondsbeskatningslovens § 3 A.

Det foreslås i stk. 6, at trustens indkomst ved beskatningen af stifteren opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 i den foreslåede § 16 K i ligningsloven. Dette medfører, at indkomsten vil kunne være personlig indkomst, kapitalindkomst eller aktieindkomst afhængigt af den skattepligtige og indkomstens art.

Kildeskattelovens § 9 om indgangsværdier på aktiver og passiver finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver, der er anskaffet, før trustens indkomst omfattes af stk. 1 eller 2. Det vil kunne være tilfældet, hvis den skattepligtige har stiftet trusten inden tilbageflytningen til Danmark. Udgangspunktet vil herefter være, at aktiverne anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tidspunktet for tilbageflytningen.

Det foreslås, at trustens indkomst alene medregnes i den skattepligtiges skattepligtige indkomst, hvis trustens indkomst er positiv, jf. stk. 1. Hvis der er underskud i trusten, kan underskuddet efter stk. 6 fremføres til modregning i overskud i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige selv. Dette medfører, at kildeartsbegrænsninger finder tilsvarende anvendelse på tab. Underskud kan kun fremføres, såfremt det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår. Hvis der er flere stiftere/indskydere i trusten anvendes fordelingsnøglen i ligningslovens § 16 K. stk. 3, på hvert enkelt indkomstart.

Det foreslås i stk. 7, at der gives creditlempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1 og 7, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst. Hvis det er trustee, der beskattes af trustens indkomst, vil der ligeledes kunne opnås creditlempelse for de af trusteeen betalte danske og udenlandske skatter af trustens indkomst.

Det foreslås i stk. 8, at bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder (f.eks. Stiftungen, treuhands og anstalten), hvor det måtte være muligt for stifteren at få adgang til formuen. Det vil typisk være de tilfælde, hvor det er muligt at aftale, at stifteren ikke endeligt og uigenkaldeligt har givet afkald på formuen. Det vil ikke være tilfældet, hvis der er tale om en dansk fond, idet det er en gyldighedsbetingelse for stiftelsen af danske fonde, at formuen er endeligt og uigenkaldeligt adskilt fra stifterens formue.

Lovforslag L 133 fremsat den 15. marts 1984 (Forslag til Lov om fonde og visse foreninger)

Almindelige bemærkninger til lovforslaget

1.

[...]

d. I kapital 6 om ledelse foreslås, at ændringer i ledelsen skal meddeles fondsregisteret, og at fondsmyndigheden under nærmere angivne betingelser kan afsætte bestyrelsesmedlemmer. Dette er i overensstemmelse med udvalgets forslag. Justitsministeriet har dog i forhold til fondsbetænkningen ikke ment, at der er behov for at stille krav om, at der skal indhentes dispensation fra fondsmyndigheden, såfremt bestyrelsen skal bestå af en juridisk person eller kollektiv enhed, eller skal bestå af mindre end tre medlemmer. Der henvises til lovforslagets § 10.

Justitsministeriet har endvidere ikke ment, at det er nødvendigt at medtage § 14 i fondsbetænkningens lovudkast, hvori der var foreslået en særlig begrænsning af bestyrelsens sammensætning, idet stifteren og dennes familie ikke skulle kunne udgøre bestyrelsens flertal. Et flertal foreslog således i udkastets § 14, stk. 1, at stifteren, dennes ægtefælle eller faste samlever eller personer, der er knyttet til de nævnte personer ved slægts- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linie eller sidelinien så nært som søskende, ikke uden fondsmyndighedens samtykke kan udgøre bestyrelsens flertal. I stk. 2 foresloges, at hvis en fond stiftes af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskaber ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er knyttet så nær til ham som angivet i stk. 1, ligesom de sidstnævnte personer heller ikke kan udgøre bestyrelsens flertal.

Et mindre tal fandt ikke, at der er behov for en sådan begrænsning, idet spørgsmålet om, hvorvidt fonden har en selvstændig eksistens, vil blive påset ved registreringen.

Om de forskellige medlemmers begrundelse for deres standpunkter henvises til betænkningen side 62-63.

Det er justitsministeriets opfattelse, at der ved oprettelsen af en fond bør stilles krav om, at rådighedsbeføjelserne i fonden tilkommer en i forhold til stifteren selvstændig ledelse. Dette krav har hidtil i almindelighed været anset for opfyldt, hvis blot ét medlem af bestyrelsen har indtaget en uvildig og uafhængig stilling. Under hensyn til at denne praksis ikke ses at have givet anledning til misbrug, og da der ved lovforslaget i øvrigt sikres en videregående indsigt i fondenes forhold, finder justitsministeriet ikke, at der er tilstrækkelig anledning til at stille yderligere krav

[...]

Betænkning L 133 fremsat den 24. maj 1984 (Betænkning over forslag til Lov om fonde og visse foreninger)

Ændringsforslag

Af justitsministeren, tiltrådt af udvalget:

[...]

10) Efter § 14 indsættes som ny paragraf:

»§ 02. Stifteren, dennes ægtefælle eller personer, der er knyttet til de nævnte personer ved slægts- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linje eller sidelinjen så nært som søskende, kan ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal.

Stk. 2. Stiftes en fond af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskabet, ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er knyttet så nært til den pågældende som angivet i stk. 1, ligesom de sidstnævnte personer heller ikke uden fondsmyndighedens samtykke kan udgøre bestyrelsens flertal.«

[...]

Bemærkninger til nr. 10

Bestemmelsens svarer til § 14 i fondsudvalgets lovudkast. Bestemmelsen gælder kun for nye finde, jfr. Ændringsforslag nr. 32.

[...]

Bemærkninger til nr. 32

Det foreslås herunder, at reglen i § 11, stk. 2, hvorefter mindst 1 medlem af bestyrelsen i større fonde skal godkendes af fondsmyndigheden, først skal gælde, når der skal udpeges et nyt medlem af bestyrelsen.

Betænkning 1982 nr. 970 om fonde

2. Bemærkninger til lovudkastet

[...]

Til § 14.

I § 14 foreslås særlige begrænsninger i bestyrelsens sammensætning. Allerede under den gældende retstilstand er et af hovedvilkårene for at anerkende en fond som et særligt retssubjekt, at der er udpeget en selvstændig ledelse. Kravet om selvstændighed må først og fremmest ses i forhold til stifteren eller det stifterende organ. Kravet stilles af skattemyndighederne i forbindelse med godkendelse af fonden som selvstændigt skattesubjekt. Kravet anses i almindelighed for opfyldt, hvis ét medlem af bestyrelsen indtager en i forhold til stifteren uvildig og uafhængig stilling. Dette er efter statsskattedirektoratets praksis tilfældet, hvor vedkommende bestyrelsesmedlem udpeges af et uvildigt organ eller indtager en særlig stilling, der afgiver fornøden garanti for uvildighed.

Der er enighed i udvalget om, at bestemmelsen alene omhandler fysiske personer, således at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvor en juridisk person stifter en fond. Flertallet af udvalgets medlemmer (Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Selmer, Troldborg og Skau Wogensen) finder, at disse hensyn bør føre til, at stifteren, dennes ægtefælle eller faste samlever samt personer, der er nært beslægtede eller besvogrede med stifteren, ikke kan udgøre bestyrelsens flertal, jfr. forslaget herom i stk. 1. Disse medlemmer finder dog, at bestemmelsen bør kunne fraviges med fondsmyndighedens samtykke. Fravigelse vil navnlig kunne være motiveret, hvis ydelser fra fonden ikke kan tilfalde stifterens familie.

Greve og Vistisen, der i øvrigt støtter udkastet i stk. 1, ville finde det rigtigere, at der ikke kan dispenseres fra reglen. Disse medlemmer henviser dels til, at der i forbindelse med en fondsdannelse skal ske en effektiv formueudskillelse, dels til at det offentlige efter udvalgets øvrige udkast kun har et ret begrænset tilsyn med fonde.

Det er bestyrelsen, der træffer beslutningerne i en fond, og stk. 1 er med til at styrke bestyrelsen og sikre dennes uafhængighed af stifteren.

De medlemmer, der går ind for stk. 1, finder, at samme grunde kan anføres i de tilfælde, hvor fonden stiftes af et selskab, ligesom man er opmærksom på, at bestemmelsen i stk. 1 i et vist omfang kunne omgås ved, at stifteren før etableringen af fonden stiftede et selskab, der herefter stod som stifter af fonden. På denne baggrund foreslås i stk. 2, at i de tilfælde, hvor fonden stiftes af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskabet, ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er nævnt i stk. 1, ligesom den sidstnævnte personkreds heller ikke kan udgøre bestyrelsens flertal.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Rasmussen finder ikke behov for reglerne i § 14. Disse medlemmer henviser til, at skattemyndighedernes praksis alene vedrører spørgsmålet, hvorvidt fonden har en selvstændig eksistens. Dette vil efter lovudkastet blive påset ved registreringen. De pågældende medlemmer kan heller ikke se, hvilke andre hensyn - eller misbrugssituationer - bestemmelsen har for øje, navnlig når det tages i betragtning, at fonde efter

Ledelsens sæde

Lovforslag L 27 fremsat den 3. oktober 2018 (Mere robuste skatteregler for trusts som opfølgning på Skattelovrådets rapport)

[...]

2.2.2. Nye regler til at imødegå situationer, hvor en trusts kvalificeres forskelligt i Danmark og i et andet land

Det er ikke muligt at stifte en trust i henhold til dansk lovgivning. Dette skyldes, at trusten som begrebsmæssig juridisk størrelse ikke genfindes i dansk ret. Den skattemæssige behandling af trusts, der er stiftet i udlandet, sker derfor på baggrund af retspraksis.

Den nuværende praksis kan skabe mulighed for en forskellig kvalifikation af trusten i Danmark og i et andet land. Der vil f.eks. kunne opstå den situation, at trusten anses for at være et selvstændigt skattesubjekt i personens hjemland, mens den anses for at være transparent i Danmark. Hvis stifteren eksempelvis har bestemt, at de begunstigede i Danmark skal modtage uddelinger fra trusten fra det tidspunkt, hvor stifteren dør, kan der opstå den situation, at truststiftelsen kan være skattefri i udlandet, hvilket kan medføre, at der ikke skal betales arveafgifter i det pågældende land. I Danmark vil udbetalingerne derimod skulle anses for arv, der tilfalder de begunstigede, men der vil ikke være tale om boafgift på udenlandske aktiver i et udenlandsk bo.

Der vil ligeledes kunne opstå en situation, hvor et udenlandsk selskab opretter en trust, der administreres af en dansk trustee. Det pågældende land anser trusten for at være et selvstændigt skattesubjekt, hvorfor trusten ikke beskattes i det pågældende land. Danmark anser trusten for at være transparent, hvorfor indkomsten kun beskattes i Danmark, hvis der er et fast driftssted i Danmark. På den måde er det muligt at undgå beskatning i begge landene.

Skattelovrådet henviser til, at der i disse situationer vil være tale om et mismatch, der i princippet svarer til det mismatch vedrørende selskaber, der er omfattet af værnsreglen i selskabsskatteoven § 2 C og skatteundgåelsesdirektivets artikel 9 a.

Skattelovrådet anbefaler derfor, at der på tilsvarende måde bør fastsættes regler, der sikrer, at dansk administrerede trusts ikke kan misbruges til opnåelse af dobbelt ikke-beskatning som følge af forskellig skattekvalifikation i Danmark og i stifterens hjemland. Tiltaget skal sikre, at forskellene i skattemæssig kvalifikation ikke kan misbruges.

På den baggrund indeholder lovforslaget et forslag om, at en trust eller andre lignende enheder, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, og som dér anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, men som ikke anses for et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, er skattepligtig efter reglerne i fondsbeskatningsloven. Det er dog en betingelse, at trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis trusten administreres i Danmark.

Ved bestemmelsen sikres det, at der sker beskatning af en trust i de situationer, hvor trusten i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt, mens den i Danmark anses for at være transparent. I den situation vil der med de gældende regler være risiko for, at trusten ikke beskattes i nogen af landene, jf. eksemplerne ovenfor. Derfor foreslås trusten beskattet, som hvis den blev anset for at være et selvstændigt skattesubjekt i Danmark.

[...]

Til § 1, nr. 1

[...]

Efter de gældende regler er det ikke muligt at stifte en trust i Danmark, idet der i dansk ret ikke findes regler om stiftelse og regulering af trusts. En trust anses derfor ikke i alle tilfælde for at være et retssubjekt i henhold til dansk ret. Det betyder, at den skattemæssige behandling af trusts skal fastlægges på baggrund af retspraksis.

Den nuværende praksis medfører, at stifteren af en trust selv kan bestemme, om trusten skal anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, en transparent enhed eller en ikke anerkendt enhed, hvilket kan medføre en forskellig kvalifikation i Danmark og i udlandet. Hvis det ønskes, at trusten ikke skal være en enhed i skattemæssig henseende, kan stifteren bevare en sådan rådighed over trustformuen, at trusten efter dansk praksis ikke anses for at være udskilt fra stifteren. Hvis det modsat ønskes, at trusten skal være et selvstændigt skattesubjekt, vil trusten kunne udformes, således at stifteren formelt ikke har nogen rådighed over trustformuen.

Det foreslås i fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, 1. og 2. pkt., at en trust skal beskattes efter fondsbeskatningslovens § 1, dvs. efter de regler, som gælder for fonde og foreninger, hvis trusten efter danske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, og trusten har ledelsens sæde i Danmark.

Hvorvidt trusten anses for et selvstændigt skattesubjekt, afhænger af en konkret vurdering i Danmark af, hvorvidt der efter udenlandske regler er etableret et selvstændigt retssubjekt, og hvorvidt dette retssubjekt anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt efter de danske regler. Er der ikke tale om et selvstændigt skattesubjekt, vil indtægter i trusten i stedet skulle beskattes hos stifteren.

Hvorvidt trusten har ledelsens sæde i Danmark, skal vurderes efter de tilsvarende regler om ledelsens sæde for selskaber og fonde. Efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, skal der ved afgørelsen af, om en fonds ledelse har sæde her i landet, først og fremmest lægges vægt på, om beslutninger forbundet med den daglige ledelse træffes fra Danmark. Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet med, hvor og hvem der tager beslutningerne i fonden eller den selvejende institution. Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark. Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet er en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med, hvor og hvem der tager beslutningerne i fonden eller den selvejende institution. Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har kontor eller er bosiddende her i landet. Tilsvarende vil en trust ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, hvis trustens administrator har kontor eller er bosiddende her i landet.

Det foreslås som fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, 3. og 4. pkt., at indsætte en bestemmelse, hvorefter en trust vil blive beskattet efter fondsbeskatningsloven, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt, samtidig med at trusten i stiftelseslandet eller i det land, hvor stifter er hjemmehørende, må anses for et selvstændigt skattesubjekt. Den foreslåede regel sikrer, at der sker beskatning af indtægterne i en trust, som ellers kunne være fritaget for beskatning i både Danmark, stiftelseslandet og det land, hvor stifter er hjemmehørende.

Såfremt en fond eller trust har betalt indskudsafgift af den samme kapital efter enten fondsbeskatningslovens § 3 A eller den foreslåede nye bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3 C, vil der ikke ske beskatning efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Trusten foreslås ligeledes fritaget fra beskatning efter den foreslåede bestemmelse, hvis hele trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K. Efter ligningslovens § 16 K vil en fysisk person, der stifter eller indskyder aktiver i en skattemæssigt anerkendt trust, blive beskattet af trustens indkomst eller en del heraf, som om stifteren stadig havde adgang til den indskudte formue. Ligningslovens § 16 K forudsætter, at der er sket en endelig udskillelse af midlerne fra stifterens egen formue, men fastholder en beskatning af afkastet hos stifteren, medmindre stifteren godtgør, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Tilsvarende foreslås udenlandske fonde med ledelsens sæde i Danmark, hvis hele indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, undtaget fra beskatning efter fondsbeskatningsloven.

Den nuværende § 1, stk. 6, i selskabsskatteoven blev indsat ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (International beskatning).

Af lovforslaget L 35 1994/95 fremgik bl.a. følgende:

Almindelige bemærkninger

[...]

2. D. [...]

Udvidelsen af grundlaget for fuld skattepligt skal ses på baggrund af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået. I tilfælde af, at flere lande efter deres interne regler anser et selskab m.v. for fuld skattepligtigt, bestemmer dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som altovervejende hovedregel, at det skal anses for hjemmehørende i det land, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. [...]

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

[...]

Efter forslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

[...]

Cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning

2.1.1. Begrebet ledelsens sæde

Afgørelsen af om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark. I så fald er det stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen.

F.eks. vil det kunne tillægges vægt, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i h.t. aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter. Det vil sige, at hvis beslutningerne i f.eks. et holdingselskab eller et investeringsselskab, der er indregistreret i udlandet, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet. Hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold foregår i udlandet, vil udgangspunktet være, at selskabet ikke har ledelsens sæde her i landet. Det er dog en forudsætning, at disse beslutninger reelt træffes i udlandet og ikke her i landet.

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, f.eks. fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedr. selskabets ledelse tages, lægges til grund. Dette medfører, at hvis hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet, der foregår, sker i Danmark, så vil ledelsen blive anset for beliggende her i landet. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

I de af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, der bygger på OECD-modeloverenskomsten, anses selskaber m.v. i tilfælde af dobbeltdomicil for hjemmehørende i den stat, hvor selskabets ledelse har sit sæde, jf. modeloverenskomstens art. 4.3. Bedømmelsen af, om et selskab har ledelsens sæde i Danmark efter denne bestemmelse, foretages ud fra de ovenfor anførte retningslinier, jf. modeloverenskomstens art. 3.2.

Praksis

Transparent eller selvstændigt skattesubjekt

SKM2018. 376. HR (tidligere SKM2017. 539. VLR)

Stifteren af en nederlandsk fond blev anset for skattepligtig til Danmark af udbytte fra et holdingselskab, som fonden var eneaktionær i, da fonden ikke kunne anses for et selvstændigt skattesubjekt. Den dansk-nederlandse dobbeltbeskatningsoverenskomst fandt folgelig ikke anvendelse. Den manglende anerkendelse af fonden som værende et selvstændigt skattesubjekt stred endvidere ikke mod EU-retten. Da

fondens stifter skulle anses for skattepligtig af udbyttet, havde holdingselskabet været ubeføjet til at undlade at indeholde udbytteskat. Holdingselskabet var ansvarlig over for det offentlige for den manglende indeholdelse af udbytteskatten.

SKM2012. 95. HR

Morfaren, som havde været skattepligtig til England, var død, og hans datter, sagsøgerens mor, var skattepligtig til Danmark.

Twisten i sagen var, om de penge sagsøgeren havde fået fra en engelsk trust, var arv til sagsøger fra morfaren eller gave fra hans mor.

Østre Landsret lagde vægt på, at sagsøgtes mor ved morfaderens testamente var tillagt en ret til i eget testamente at kunne bestemme, hvem af hendes børn eller disses efterkommere, der ved hendes død endeligt skulle erhverve ret til trustkapitalen, og derved var tillagt ret til at testere over trustkapitalen, og da sagsøgtes mor, som følge af kravet om hendes skriftlige samtykke til udbetaling af forskud, havde rådighed over kapitalen, mens hun var i live, måtte sagsøgtes mor i dansk afgiftsmæssig henseende anses for at være ejer af trustkapitalen. Det forhold, at sagsøgtes mor i 2009 erklærede, at hun afstod fra at udnytte sin ret til at bestemme, hvordan trustkapitalen skulle fordeles ved hendes død, kunne ikke føre til et andet resultat.

Højesteret stadfæstede dommen med de af landsretten anførte grunde, og tilføjede at moren havde en vis adgang til at råde over trustkapitalen dels ved testamente, dels - i form af vetoret - i levende live. Højesteret tiltrådte, at moderen på denne baggrund måtte anses for ejer af trustkapitalen i dansk afgiftsmæssig henseende. Det modtagne beløb måtte herefter karakteriseres som en gave, og der skulle betales gaveafgift.

SKM2017. 539. VLR (nu SKM 2018.376. HR)

Stifteren af en hollandsk "stichting" anset for begrænset skattepligtig af udbytte udloddet til den hollandske "stichting", idet den ikke opfyldte kriterierne for at kunne anses for et selvstændigt skatte-subjekt. Hverken dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Nederlandene eller den traktatsikrede etableringsret var til hinder for at anse stifteren for at være skattepligtig til Danmark af udbyttet. Det udloddende selskab burde følgelig have indeholdt kildeskat af det udloddede udbytte. Selskabet var herefter over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af det manglende beløb, idet selskabet ikke havde godtgjort, at der ikke var blevet udvist forsømmelighed fra selskabets side.

SKM2019. 583. LSR

Skatterådet havde besvaret et spørgsmål om, hvorvidt fjernelse af en begunstiget i en trust kunne ske uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser for hende, benægtende. Landsskatteretten stadfæstede besvarelsen. Landsskatten lagde vægt på, at retten i en tidligere afgørelse om den samme trust havde fundet, at den var transparent i forhold til den pågældende person, hvorfor trustens formue ansås for at tilhøre hendes formue. Der ville således ske en overførsel af en formuefordel fra hendes formue til de nye begunstigede.

I Karnov fremgår bl.a. følgende i bemærkningerne til fondslovens § 1, stk. 2

Praksis bygger på følgende hovedlinjer, jf. stk. 2 som affattet ved L 2014 734:

- 1) Fonden skal have en formue,
- 2) Formuen skal være udskilt fra stifterens formue og må ikke kunne tilbageføres til denne,

3) Fonden skal have et eller flere bestemte formål,

4) Fonden skal have en selvstændig ledelse i forhold til stifteren.

Hvis disse betingelser er opfyldt, og institutionen har en vis tidsmæssig udstrækning (normalt mindst 10 år), foreligger en selvejende institution (fond), der er et selvstændigt retssubjekt og som sådan kan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser.

SKM2018. 392. SR

Skatterådet bekræftede, at en trust etableret på Jersey skulle anses for skattemæssig transparent efter danske skatteregler såvel før som efter, at der blev foretaget ændringer i sammensætningen af begunstigede.

SKM2014. 314. SR

Sagen handler om, hvorvidt beneficianterne, to søstre (O og P), hjemmehørende i USA kunne betragtes som værende de reelle udbyttemodtagere ved udbytteudlodninger fra Selskabet hjemmehørende i Danmark til Trusten.

Stifterne (forældrene) havde oprettet Trusten på Bermuda (A og B Family Trust), hvori var indskudt 49 pct. af anparterne i Selskabet (C ApS) hjemmehørende i Danmark. De resterende 51 pct. af anpartskapitalen i selskabet var ejet af et schweizisk selskab, hvis ultimative ejer var stifternes søn, M.

Beneficianterne havde fået udlagt trustkapitalen som en gave fra stifterne (forældrene), hvorfor Trusten skal vurderes i forhold til de to søstre og ikke stifterne.

Trusten på Bermuda havde to beneficianter, stifternes to døtre, som begge var hjemmehørende i USA, en uafhængig trustee eller trustees og en protektor. Protektor for Trusten var broderen, som kunne afsætte trustee eller trustees samt vælge en ny trustee eller trustees. Dette skulle godkendes af beneficianterne. Endvidere skulle beneficianterne selv udpege en ny protektor, såfremt broderen selv trådte af som protektor, eller hvis han ikke længere kunne varetage opgaven. Beneficianterne skulle også godkende eventuelle ændringer af vedtægten for Trusten.

SKAT fandt efter en samlet konkret vurdering, at Trusten skattemæssigt var transparent, og at de to søstre var ejere af Trustens midler.

Skatterådet bekræftede, at de to søstre ansås for at være de reelle udbyttemodtagere ved en udbytteudlodning fra Selskabet til Trusten, og derfor fandt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 10, nr. 2, litra b, anvendelse, således at Danmark ved en sådan udlodning kunne indeholde 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet.

SKM2011. 540. SR

Der var tidligere givet bindende svar, som fremgik af SKM2011. 76. SR, og i den nye anmodning var fremsendt ændrede vedtægter for trusten, med det formål at sikre "overensstemmelse mellem formålet af trusten og den forventede skattemæssige behandling".

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at "Trust B" oprettet i New Zealand, efter dansk ret kunne anerkendes som et selvstændigt retssubjekt, og Skatterådet fandt heller ikke, at "Trust B" kunne sidestilles med en båndlagt kapital, idet forudsætningen herfor var, at stifteren/båndlæggeren ikke måtte have råderet over den formue, som var båndlagt, og hvorefter der skulle være tale om endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra stifterens formuesfære. Da trusten ikke kunne anses som et selvstændigt

skattesubjekt eller selvstændig kapitalenhed adskilt fra stifteren efter danske regler ville indestående i trusten og afkastet heraf skattemæssigt skulle henføres til stifteren.

Af Skatteministeriets begrundelse", som blev tiltrådt af Skatterådet fremgik bl.a. følgende:

"Skatteministeriets vurdering i denne konkrete sag

Skatteministeriet bemærker herefter, at i den konkrete sag er det fastsat, at trusten er en "irrevocable, discretionary trust", oprettet i henhold til New Zealandsk ret. Trusten har efter det af spørgers repræsentant oplyste en formue på ca. 10 mio. kr., og det er her planen, at der fra tid til anden skal overføres yderligere midler til trusten.

I trusten er trustee tillagt den fulde beføjelse til at forvalte trustens midler, som således leder og administrerer trusten, og trustee bestemmer udbetalinger fra trusten til de begunstigede, dog alt i overensstemmelse med stiftelsesdokumentets bestemmelser.

Der er efter det oplyste udpeget to trustees, som er henholdsvis Selskab X og Selskab Y, to New Zealandske selskaber, og der er fremlagt nærmere oplysninger om disse selskaber, herunder ejerforhold samt direktører i selskaberne.

Endvidere er fremlagt nærmere oplysninger om de bagvedliggende ejerskaber af de to trustee-selskaber, samt oplyst, at ingen af de forskellige "beneficiaries" i Trust B har en interesse i det danske selskab, der besidder ejerskab til de to trustee-selskaber (selskaberne, der er udpeget som trustees i Trust B).

Indsat som begunstigede af trustens midler var i henhold til den oprindelige første anmodning om bindende svar, og som blev forelagt for Skatterådet den 25. januar 2011, offentliggjort som SKM2011. 76. SR, Person A, som "Primary Beneficiary", samt tillige person As familie, (fader, brødre samt ægtefælle) som er "Secondary Beneficiaries".

Imidlertid har spørger på ny indsendt anmodning om bindende svar, hvorved der nu er fremsendt ændrede vedtægter for trusten, "Trust Deed", og hvorefter bestemmelserne nu er ændret med det formål at sikre "overensstemmelse mellem formålet af Trusten og den forventede skattemæssige behandling." Trustee (trustens administrator) har således efter det oplyste besluttet, at de begunstigede (beneficiaries) i stedet nu er alle fremtidige børn og børnebørn af person A, i det tilfælde at det pågældende barn er fyldt 18 år, samt Huntingdon's Disease Association.

Skatteministeriet finder ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, at der ikke foreligger en definitiv og effektiv udskillelse af kapitalen fra stifterens formuesfære.

Der er herved henset til, at trusten, "Trust B", efter det oplyste er oprettet i 2009 med det formål at sikre den økonomiske position af stifteren og stifterens fremtidige familie, og herefter er trustens vedtægter nu i 2011 imidlertid blevet ændret, således at de er i overensstemmelse med det skattemæssige resultat, der ønskes.

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

Efter det oplyste findes der således ikke faktisk at være en sådan adskillelse mellem fonden og stifteren og med den uafhængig af stifteren selvstændig ledelse og administration, som ellers efter dansk ret er en vigtig garanti for, at en ny uafhængig ejerrådighed er tilvejebragt.

Skatteministeriet finder ikke, at der er en sådan uafhængighed, at retsdannelsen i henhold til de almindelige retsgrundsætninger om fondes stiftelse, kan medføre, at der foreligge en enhed, der kan sidestilles med danske fonde. Der er herved henset til, at der skal være en selvstændig bestyrelse uafhængig af stifteren, og at de beslutninger, som bestyrelsen i en fond efterfølgende træffer skal begrundes i fondens formål og langsigtede interesser. Dette skal sammenholdes med, at nærværende fonds oprindelige formål var at yde støtte til/begunstige stifteren og hans familie, hvor formålet så nu af hensyn til stifterens økonomiske forhold og interesse ændres.

Det bemærkes videre, at karakteristisk for en fond er, at rådighedsbeføjelsen tilkommer en selvstændig ledelse, som er uafhængig i forhold til stifter, samt at formueudskillelsen sker til et selvstændigt formål. Vedtægtsændringer skal - set i dette lys - efter dansk ret være begrundet i, at den pågældende bestemmelse må anses for nødvendig eller hensigtsmæssig, fordi vedtægtsændringen, navnlig pga. ændrede forhold, ikke eller kun vanskeligt kan opfyldes eller er blevet uhensigtsmæssig, og hvorefter der stilles særligt strenge krav til ændringer, der berører fondens formålsbestemmelser og oprindelige stiftelseshensigter. Endvidere kan der efter dansk ret som konsekvens heraf ikke uden videre ske vedtægtsændringer af danske fonde, og der er i dansk ret således indbyggede kontrolfunktioner og tilsynsfunktioner hermed.

Ud fra en samlet konkret vurdering af det oplyste, herunder det oprindelige stiftelsesdokument, efterfølgende ændrede vedtægter m.v., finder skatteministeriet ikke, at trusten sidestilles med en dansk fond.

Skatteministeriet finder derfor ikke, at trusten efter danske retsregler kan sidestilles med en familiefond, og at trusten således kan anses som et selvstændigt skattesubjekt.

Skatteministeriet finder endvidere ikke ud fra en vurdering af ovenstående opregnede momenter, at forholdet kan sidestilles med en båndlagt kapital, idet forudsætningen herfor er, at stifteren/båndlæggeren ikke må have råderet over den formue, som er båndlagt, og hvorefter der skal være tale om endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra stifterens formuesfære.

Idet trusten således ikke kan anses som et selvstændigt skattesubjekt eller selvstændig kapitalenhed adskilt fra stifteren efter danske regler vil indestående i trusten og afkastet heraf skattemæssigt skulle henføres til stifteren.

Skatteministeriet indstiller derfor, at spørgsmålet besvares med et "Nej."

Den juridiske vejledning 2022-2 C. B. 2.15.2 Beskatning af udenlandske trusts (fonde)

[...]

For at en udenlandsk trust kan tillægges betydning for en dansk skattepligtig, er det Skattestyrelsens 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.

Ledelsens sæde

TfS1998,607 H

Højesteret fandt, at selskabets sæde var i Danmark, idet der blev lagt vægt på, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget, dvs. hvor direktionen havde sit sæde, og ikke - som det af sagsøgeren blev anført - hvor eneaktionæren befandt sig.

SKM2021. 305. LSR

Henset til at en trustee, der var bosiddende i Danmark, havde beføjelser til at beslutte, om der skulle foretages uddelinger fra trusten, og at hun havde udpeget en amerikansk investeringsrådgiver, som skulle forvalte trustens midler i overensstemmelse med den risikoprofil, som trustee havde valgt, fandt Landskatteretten, at trusten skulle anses for at have ledelsens sæde i Danmark, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Det forhold, at trustee underskrev investeringsaftalerne med investeringsrådgiveren i USA kunne ikke føre til et andet resultat, da beslutninger blev anset for reelt at være truffet forud for møderne i USA.

SKM2021. 270. SR (bl.a. ledelsens sæde)

For det første var det ønsket bekræftet, at den påtænkte tyske familiefond kunne anses som en selvstændig juridisk enhed. Den tyske familiefond ansås i udgangspunktet for transparent efter dansk skattepraksis, men da den fra stiftelsen ville få ledelsens sæde i Danmark, ville den blive beskattet efter fondsbeskatningsloven, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Den tyske familiefond ville derfor fra stiftelsen blive beskattet som et selvstændigt skattesubjekt, og spørgsmålet blev besvaret med "Ja, se dog begrundelse."

For det andet var det ønsket afkræftet, at den tyske familiefond blev beskattet som en juridisk enhed i Danmark. Da fonden, jf. besvarelsen af spørgsmål 1, ville få ledelsens sæde i Danmark, ville den blive beskattet som en fond i Danmark, og spørgsmålet kunne derfor ikke afkræftes.

For det tredje var det ønsket afkræftet, at Spørger skulle betale fraflytterskat af fondens formue, såfremt Spørger fraflyttede Danmark. Dette kunne afkræftes, da den påtænkte tyske fond ville blive omfattet af fondsbeskatningsloven, og det derfor var fonden, der skulle fraflytterbeskattes, såfremt Spørger fraflyttede Danmark, hvorved ledelsens sæde ikke mere ville være i Danmark.

SKM2019. 389. SR

En engelsk trust blev anset for transparent efter dansk skattepraksis, og trusten var et selvstændigt skatte-subjekt i UK. Skatterådet bekræftede, at den omhandlede engelske trust skulle anses for at have ledelsens sæde i Danmark, således at beskattningen skulle ske efter reglerne i fondsbeskatningsloven. Skatterådet kunne på denne baggrund bekræfte, at den herboende begunstigede ikke skulle beskattes af løbende afkast eller indtægter af trustkapitalen, men derimod alene skulle beskattes af udlodninger fra trusten som personlig indkomst, der medregnes med 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 7 V.

SKM2019. 293. SR

Skatterådet bekræftede, at en Familiefond Foundation, som havde hjemsted i Panama, skulle kvalificeres som transparent. Skatterådet bekræftede desuden, at spørgers deltagelse i bestyrelsesmøder for samme Familiefond Foundation via telefon fra Danmark, ikke havde betydning for fondens skattepligt til Danmark, da den ikke fik ledelsens sæde i Danmark, jf. FBL § 1, stk. 4.

SKM2018. 469. SR

Skatterådet bekræftede, at et irsk investeringsinstitut etableret som et PLC, ikke kunne anses for at have ledelsens sæde i Danmark efter SEL § 1, stk. 6, alene som følge af at instituttets Investment Manager var hjemmehørende i Danmark.

Skattestyrelsen fandt, at kapitalforvaltning grundlæggende ikke havde karakter af ledelse, men var en særlig opgave udlagt til specialister, med henblik på at disse specialister foretog investering inden for rammerne fastlagt i en kapitalforvaltningsaftale bestemt af den enkelte investeringsfonds ledelse.

Den juridiske vejledning 2022-2 C. D. 9.1.2 C. D. 9.1.2 Fondsbeskatningslovens skattesubjekter

Indhold

Dette afsnit beskriver de grundlæggende forudsætninger for at være skattepligtig efter fondsbeskatningsloven, dvs. hvem der er omfattet af loven.

Hvem er omfattet af fondsbeskatningsloven?

Fondsbeskatningsloven omfatter følgende grupper:

[...]

d. Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 er FBL § 1, stk. 1, nr. 4, blevet ændret. Herefter omfatter reglen fonde, trusts og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Det gælder både, når trusten m.v. både i udlandet og Danmark anses for et selvstændigt skattesubjekt og når trusten mv. i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt og i Danmark anses for transparent.

[...]

Ad d.

Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner, hvis ledelse har sit sæde her i landet, er skattepligtige her til landet. Sådanne fonde sidestilles skattemæssigt med danske fonde.

Udenlandske foreninger, der varetager opgaver sidestillet med danske foreninger omfattet af fondsloven, vil ikke blive omfattet af denne bestemmelse, hvis de har ledelsens sæde her i landet. De vil i stedet være omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Udenlandske trusts

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev FBL § 1, stk. 1, nr. 4, ændret. Fonde, trusts og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes af dansk skattepligt, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark.

Trusts mv. stiftet i udlandet med ledelsens sæde i Danmark, beskattes dog ikke efter fondsbeskatningsloven, hvis indkomsten er omfattet af LL § 16 K eller der er betalt afgift efter reglen i FBL § 3 A eller 3 C.

Ændringen har virkning for indkomstår, der begynder fra og med den 3. oktober 2018. For en trust, der som følge af ændringerne bliver skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver for anskaffet på det

faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. SEL § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt, anses for tilflytningstidspunktet.

Den juridiske vejledning 2022-2 C. D. 9.1.5.2 Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner, hvis ledelse har sæde her i landet

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for skattepligt til Danmark, hvis fondens ledelse er her i landet.

[...]

Regel

Fonde, truster og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, hvis ledelsen har sæde her i landet. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Skattepligten indtræder uafhængigt af, hvor fonden, trusten eller den selvejende institution er skattemæssigt hjemmehørende (indregistreret).

Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, men reelt ledes fra Danmark, sidestilles i skattemæssig henseende med fonde, som er oprettet og registreret efter fondslovenes bestemmelser.

Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet er en konkret vurdering af de faktiske forhold, herunder hvor og hvem der tager beslutningerne i fonden, trusten eller den selvejende institution. Der lægges især vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse. Fonden, trusten eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har sæde her i landet.

Hvis bestyrelsen reelt står for den daglige ledelse, eller hvis der ikke er en daglig ledelse, kan det sted, hvor bestyrelsen træffer sine beslutninger, tillægges betydning.

Se også afsnit C. D. 1.1.1 for mere om vurderingen af ledelsens sæde.

Selvom et flertal af fondens bestyrelsesmedlemmer er hjemmehørende i Danmark, medfører det ikke nødvendigvis, at fonden anses for hjemmehørende i Danmark, hvis det kan godtgøres, at beslutninger forbundet med fondens daglige ledelse faktisk træffes i udlandet. Se også afsnit C. D. 1.1.1.5 om retsvirkninger af, at selskabet er hjemmehørende her i landet

Indtræden af skattepligt

Indgangsværdier mv. fastsættes efter reglerne i SEL § 4 A. Se FBL § 2, stk. 5. Det samme gælder, hvis Danmark efter bestemmelserne i en DBO får beskatningsretten som domicilstat til en fond mv.

Lov nr. 1723 af 27. december 2018 - udvidelse af skattepligt

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 er FBL § 1, stk. 1, nr. 4, blevet ændret.

Regel

Hvis en fond, trust eller anden selvejende institution er oprettet i udlandet, men har ledelsens sæde i Danmark, er den omfattet af skattepligten i fondsbeskatningsloven. Det gælder både, når trusten i såvel udlandet som i Danmark anses for et selvstændigt skattesubjekt, se FBL §, stk. 1, nr. 4, 1. og 2. pkt., og når trusten i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt, men i Danmark ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt (transparent), se FBL § 1, stk. 1, nr. 4, 3. pkt.

Kvalifikationen af, om en udenlandsk trust efter dansk skatteret kan anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, afgøres på baggrund af en konkret vurdering, der tager udgangspunkt i en række kriterier, som er blevet udviklet gennem en langvarig praksis. Se afsnit C. B. 2.15.2. En udenlandsk trust vil dog altid blive anset for at være et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler, hvis trusten efter udenlandske regler anses for et selvstændigt skattesubjekt, og den har ledelsens sæde i Danmark. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4, 3. pkt. Er der ikke efter dansk ret tale om et selvstændigt skattesubjekt, vil indtægter i trusten skulle beskattes hos stifteren.

Det gælder dog ikke, hvis indkomsten er omfattet af LL § 16 K eller der er betalt afgift efter reglen i FBL § 3 A eller 3 C. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4.

Hvilke udenlandske trusts beskattes?

Fonde, trusts og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, beskattes efter reglerne i fondsbeskatningsloven, hvis de har ledelsens sæde i Danmark. Det gælder uanset, hvor trusten m.v. er indregistreret.

Har en udenlandsk trust ledelsens sæde i Danmark, skal den beskattes efter fondsbeskatningsloven i følgende tilfælde:

- Både udlandet og Danmark anser trusten for et selvstændigt skattesubjekt.
- Udlandet anser trusten for et selvstændigt skattesubjekt, men efter dansk skattepraksis anses trusten for transparent.

Hvis trusten i Danmark anses for transparent, er den omfattet af skattepligten efter fondsbeskatningsloven, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark. Bestemmelsen skal sikre, at der sker beskatning af indtægterne i en trust, som ellers kunne være fritaget for beskatning i både Danmark, stiftelseslandet og det land, hvor stifter er hjemmehørende.

Trusts stiftet i udlandet med ledelsens sæde i Danmark, beskattes dog ikke efter fondsbeskatningsloven, hvis en af følgende situationer foreligger:

1. Indkomsten i trusten beskattes efter LL § 16 K.
2. Der er betalt indskudsafgift af kapitalen i trusten efter FBL § 3 A.
3. Der er betalt båndlæggelsesafgift af kapitalen i trusten efter FBL § 3 C.

Hvornår har en udenlandsk trust ledelsens sæde i Danmark?

For at en trust m.v. kan anses for at have ledelsens sæde i Danmark, er det afgørende, at den daglige ledelse af trusten sker her i landet. Vurderingen af, om en trust må anses for at have ledelsens sæde her i landet, svarer til den vurdering, der generelt foretages i forhold til selskaber og fonde.

Afgørelsen af, om en trust m.v. har ledelsens sæde her i landet, beror således på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Der skal først og fremmest lægges vægt på, om beslutninger forbundet med den daglige ledelse træffes fra Danmark.

Den udenlandske trust m.v. vil derfor ofte blive anset for at have ledelsens sæde i Danmark, når administrator har kontor eller er bosiddende i Danmark.

Hvornår har reglerne virkning fra?

Ændringen har virkning for indkomstår, der begynder fra og med den 3. oktober 2018. For en trust, der som følge af ændringerne bliver skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. SEL § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt, anses for tilflytningstidspunktet.

Ophør af skattepligt

Beskatning ved ophør af skattepligt her til landet, fordi ledelsens sæde flytter fra Danmark, følger de almindelige regler for ophør. Se SEL § 5.

Det samme gælder, hvis Danmark efter bestemmelserne i en DBO må opgive beskatningsretten som domicilstat til en fond mv.

Den juridiske vejledning 2022-2 C. D. 1.1.1.3 Hvor har ledelsen sæde

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke kriterier der er afgørende for vurderingen af, om et selskab har ledelsens sæde her i landet.

[...]

Ledelsens sæde

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde her i landet, eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang, bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, er stedet for bestyrelsens sæde af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor fx bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

[...]