

Udskriftsdato: 2. januar 2026

AFG nr 9732 af 20/06/2023 (Gældende)

To engelske trusts - skattemæssigt transparente - udbetalinger karakteriseres som gave

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0222543

To engelske trusts - skattemæssigt transparente - udbetalinger karakteriseres som gave

Spørgers forældre stiftede i 1986 den engelske trust T1 Trust, der efter engelske regler er et selvstændigt skattesubjekt.

Spørger ønskede bekræftet, at T1 Trust efter dansk praksis anses for at skattemæssig transparent, således at trustkapitalen anses at tilhøre Spørgers forældre samt at udbetaling af trustkapitalen og løbende udbetalinger af afkastet blev karakteriseret som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5 under forudsætning af, at mindst en af forældrene er i live på udbetalingstidspunktet. Skatterådet bekræftede dette.

Herudover stiftede Spørgers far i 2006 den engelske trust T2 Trust, der efter engelske regler er et selvstændigt skattesubjekt.

Spørger ønskede bekræftet, at T2 Trust efter dansk praksis skulle anses for at skattemæssig transparent, således at trustkapitalen skulle anses at tilhøre Spørgers far samt at løbende udbetalinger af afkastet blev karakteriseret som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5 under forudsætning af, at Spørgers far er i live på udbetalingstidspunktet. Skatterådet bekræftede dette.

Skatterådsmøde 20. juni 2023 - SKM2023. 304. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at T1 Trust skal anses for at være skattemæssig transparent, således at trustkapitalen skal anses for at være ejet af Spørgers forældre?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at de løbende udbetalinger af afkastet fra T1 Trust skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at mindst en af forældrene er i live på udbetalingstidspunkterne?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at udbetalingen af trustkapitalen i T1 Trust til Spørger på sin 50-års fødselsdag skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at mindst en af forældrene er i live på udbetalingstidspunktet?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at T2 Trust skal anses for at være skattemæssig transparent, således at trustkapitalen skal anses for at være ejet af Spørgers far?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at udbetalinger af afkastet fra T2 Trust skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at Spørgers far er i live på udbetalingstidspunkterne?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja
5. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Foranlediget af Spørgers tilflytning til Danmark ønskes der med nærværende anmodning om bindende svar en afklaring af, hvordan fremtidige udbetalinger fra de to engelske trusts T1 Trust og T2 Trust skal behandles efter danske skatteregler.

Grundlæggende fungerer de to trusts som båndlagte kapitaler til fordel for stifternes descendenter, hvor afkastet af aktiverne i trusten løbende udbetales til de begunstigede, mens selve trustkapitalen som udgangspunkt er bestemt til at blive frigivet 80 år efter etableringen.

Begge trusts er som nævnt til fordel for stifternes descendenter, og den mest iøjnefaldende forskel på de to trusts er de regulatoriske bestemmelser i de to deeds, som sprogligt er mere moderne og udtrykker en højere grad af fleksibilitet i deed'et for T2 Trust.

Vi har nedenfor gennemgået de konkrete forhold, som er gældende for de to respektive trusts.

T1 Trust

Trusten blev ved Deed of Settlement af 15. januar 1986 stiftet af Spørgers forældre, (...) (Settlors).

I forbindelse med stiftelsen har forældrene efter engelsk trust lovgivning givet uigenkaldeligt afkald på trustkapitalen. Forældrene har således ikke længere mulighed for at tilbageføre midlerne til egen formuesfære, ligesom forældre ikke har mulighed for personligt at drage fordel af trustens aktiver eller på anden måde få andel i et eventuel afkast. Det vil med andre ord sige, at trustkapitalen kun kan tilgå de begunstigede. Endvidere er trustees tillagt en bemyndigelse til igennem hele trustperioden at dirigere (eller om dirigere) trustkapitalen til fordel for en bestemt eller flere begunstigede.

Trusten tillægges selvstændig skatteretsevne i England.

De begunstigede til trustkapitalen har siden stiftelsen været stifternes descendenter, Spørgers søskende og Spørger. Spørger er endvidere den eneste af de begunstigede, der er skattemæssig hjemmehørende i Danmark.

Trustkapitalen består på nuværende tidspunkt af en kontant beholdning samt aktier i unoterede selskaber. De unoterede selskaber er familieejede, og aktiebeholdningen ejes både af familiemedlemmer i personligt regi såvel som i den anden trust T2 Trust.

Trusten er en såkaldt 'Accumulation and Maintenance Trust', som overordnet er en betegnelse for en discretionary trust, der senest skal begynde at uddele af trustkapitalen, inden den eller de begunstigede fylder 25 år. Den adgangsgivende alder fastsættes af stifterne i trustens deed, og selvom al indkomst som udgangspunkt skal akkumuleres, indtil denne begivenhed indtræffer, er trustees dog tillagt en beføjelse til at udbetale midler til brug for bl.a. den begunstigedes uddannelse.

For så vidt angår den omhandlende trust, er trustees ifølge deed'en bemyndiget til at uddele det løbende afkast, der hidrører fra trustens aktiver, fra og med Spørgers 25-års fødselsdag, mens selve trustkapitalen oprindeligt først var tiltænkt at tilfalde descendenterne ved udløbet af trustperioden 80 år efter trustens etablering. Trustens deed var imidlertid ved The Deed Variations af 29. april 2004 genstand for en ændring, hvorefter frigørelsen af trustkapitalen blev ændret til tidspunktet for den begunstigedes 50-års fødselsdag. Endvidere blev der ændret i størrelsen på beløb, som trustees har mulighed for at udbetale fra trustkapitalen til begunstigede forud for trustperiodens udløb. Endeligt blev stifternes børnebørn tildelt en ret til trustkapitalen, såfremt der ikke forinden udløbet af trustperioden på 80 år er indtruffet en såkaldt frigørende begivenhed - f.eks. i tilfælde af de aktuelle begunstigedes død. Skattestyrelsen kan endvidere lægge til grund for besvarelsen af nærværende anmodning om bindende svar, at frigørelsestidspunktet fortsat kan undergå forandringer.

Trusten administreres af en række trustees i overensstemmelse med trustens deed og variations med respekt for engelsk præceptive regler. Der har med tiden været flere udskiftninger af trustees, bl.a. er de oprindelige trustees, som bestod af en advokat og en revisor, fratrådt. Beføjelsen til at udpege nye trustees tilkommer ifølge trustens deed egenrådigt stifterne gennem hele deres levetid. På nuværende tidspunkt varetages administrationen som trustees af de stiftende forældre sammen med (...). Spørgers far har et tæt bekendtskab med (...), som han har arbejdet sammen med gennem en længere årrække. Samtlige trustees er skattemæssigt hjemmehørende i England.

Trustees er underlagt de begrænsninger, der er reguleret i trustens deed, men derudover har trustees en vidtrækkende beføjelse til at købe og sælge aktiver, så længe dispositionen efter trustees skøn er i den bedste interesse for de begunstigede. Der er endvidere ingen protectors i trusten til at holde opsyn eller godkende beslutninger m.v. i samråd med trustees.

De stiftende forældre har fremsendt et såkaldt 'Letter of Wishes', der er en ikke bindende instruks fra stifterne til de aktuelle trustees. Sådanne instrukser imødekommes som regel af trustees, hvilket er administrativt lettere fremfor at forsøge at foretage ændringer til trustens deed. Konkret fremsendte de stiftende forældre i 2017 et ønske om, at trustees skal anvende deres mandat til at udbetale salgsprovenuet eller likvidationsprovenuet til de begunstigede, såfremt aktierne, der er en del af trustkapitalen, skulle blive solgt, eller der af disse aktier modtages likvidationsprovenu (dvs. forud for den begunstigedes 50-års fødselsdag, som ellers vil være tidspunktet for frigivelsen).

Uddrag af trustens Deed of Settlement og efterfølgende ændringer

Deed of Settlement - 15. januar 1986

1. This Settlement shall be known as "[T1 Trust]" and in this Deed the following terms shall unless the context otherwise requires have the following meanings:

"The Trustees" shall mean the Original Trustees and other trustees or trustee for the time being of this Settlement

"The Trust Fund" shall mean the property and money mentioned in the Schedule hereto all accretions to the Trust Fund by way of accumulation of income otherwise and assets from time to time representing the said property and money and accretions or any part or parts thereof

"The Beneficiaries" shall mean the said [Spørger], [Spørgers søskende] and all other children of the Settlers that may hereafter be born in future (but excluding any child born after the attainment of the Specified Age by the first child of the Settlers to attain the Specified Age)

"The Specified Age" means the age of Twenty-five years

"The Perpetuity Day" means the day on which expires the period of eighty years from the execution of this Deed which shall be the perpetuity period applicable hereto

2. Subject to the powers and provisions hereinafter contained the Trustees shall stand possessed of the Capital and income of the Trust Fund Upon Trust for such of the Beneficiaries as shall attain the Specified Age before the perpetuity Day and if more than one in equal shares absolutely

3. Until each of the Beneficiaries shall have attained the Specified Age the Trustees shall have power to deal with the whole or any part or parts of the income of the prospective share of the Trust Fund of that Beneficiary by paying or applying the same for or towards the maintenance education or benefit of all or any one or more to the exclusion of the other or others of the Beneficiaries that are for the time being living but have not attained the Specified Age and so that any income not so paid or applied within

twelve months after it comes into the possession of the Trustees shall be retained by the Trustees and accumulated as an accretion to and part of the Trust Fund (but not so as to increase the share in the Trust Fund of any Beneficiary who shall previously have attained the Specified Age)

4. In default of and subject to the trusts and powers hereinbefore declared to the extent that the same shall not take effect the Trustees shall hold the Trust Fund and the income thereof Upon Trust for the children of the Settlers now living in equal shares absolutely

5. Trust moneys may be invested or laid out in the purchase of or at interest upon the security of such stocks funds shares securities or other investments or property (real or personal) of whatsoever nature and wheresoever situate and whether involving liability or not and whether producing income or not as the Trustees shall in their absolute discretion think fit including the purchase with or without vacant possession of any real or leasehold property as a residence for any person for the time being interested in the income of such moneys and the purchase of chattels for the use of such person or persons to the intent that subject as aforesaid the Trustees shall have the same full, and unrestricted powers of investing and transposing investments and laying out moneys in all respects as if they were absolutely entitled thereto beneficially

(...)

10. The Settlers shall during their lifetime and the survivor of them shall during his or her lifetime have power to appoint a new Trustee or new Trustees thereof.

Deed of Variation - 15. April 2004

(...)

NOW THIS DEED WITNESSES AS FOLLOWS:

The terms of the Settlement shall be varied so that after clause 3 and before clause 4 the following clauses shall be inserted:

3A Section 32 of the Trustee Act 1925 shall apply to the trusts hereof and as if the words "one half of" were omitted from proviso (a) to sub-section (1) thereof

—3B Notwithstanding the foregoing the Trustees shall have power to hold the capital and Income of the Trust Fund upon such trusts in favour or for the benefit of all or such one or more of the Beneficiaries exclusive of the other or others of them in such shares or proportions if more than one and with and subject to such powers and provisions (including administrative powers and provisions and discretionary trusts and powers to be executed or exercised by any persons or person whether or not being or including the Trustees or any of them) and so that the exercise of this power of appointment may be delegated to any extent and in such manner generally as the Trustees (subject to the application if any of the rules against perpetuities and excessive accumulations) by any deed or deeds revocable during the period ending two days before the Perpetuity Day or irrevocable and executed during the said period shall in their absolute discretion appoint provided that no exercise of this power shall invalidate any prior payment or application of all or any part or parts of the capital or income of the Trust Fund. —

3C In relation to the property of the Trust Fund which is or would be but for clauses 3A or 3B above or both of them, subject to accumulation and maintenance trusts within section 71 of the Inheritance Tax Act 1984 (or any statutory modification or reenactment thereof) each and every one of the powers contained in clauses 3A and 3B above shall be exercisable only if and following the exercise of any one or more of them:

(a) one or more of the Beneficiaries will on or before attaining the age of 25 years become entitled to or to an Interest in possession In the Trust Fund or that part of It to which the appointment or revocation relates and

(b) income arising from the Trust Fund or that part thereof to which the appointment or revocation relates before any of the Beneficiaries shall have become entitled to or to an interest in possession in the Trust Fund shall fall to be accumulated so far as not applied for the maintenance education or benefit of one or more of the Beneficiaries who are for the time being living and under the age of 25 years.

(...)

Deed of Advancement and Appointment - 29. april 2004

(...)

NOW THIS DEED WITNESSES AS FOLLOWS:

1. THE Trustees Hereby exercise their power of advancement under the Trustee Act 1925 b section 32 and their power of appointment in clause 3B of the Settlement and every and any other power them enabling so that:

a. the provisions of clause 2 of the Settlement shall continue to apply to the Trust Fund with the following amendments:---

i. The words "Capital and" shall be omitted from line three of the clause; and

ii. There shall be added at the end of that clause 2 the following words:---"AND the Trustees shall stand possessed of the Capital Of the Trust Fund Upon Trust of the Beneficiaries as shall attain fifty years of age before the Perpetuity Day and if more than One in equal shares absolutely."---

b. After clause 3C there shall be inserted the following clause:

"3D in default of end subject to the trusts and powers hereinbefore declared to the extent that the same shall not take effect the Trustees shall hold the Trust Fund and the income thereof Upon Trust for the children and grandchildren of the Settlor's living on the day before the Perpetuity Day in equal shares absolutely"

(...)

T2 Trust

Trusten blev ved Deed of Settlement af 14. december 2006 stiftet af Spørgers far (...) (Settlor).

Trusten er en Discretionary Trust, og trustperioden er i deed'en bestemt til 80 år fra etableringen.

Trusten tillægges selvstændig skatteretsevne i England.

Trustkapitalen er tillagt stifterens descendenter, Spørgers søskende og Spørger samt deres ægtefæller. Kredsen af begunstigede er således bredere end det er tilfældet med T1 Trust. Endvidere er trustees i medfør af deed'en tillagt en bemyndigelse til igennem hele trustperioden at udpege nye begunstigede til trustkapitalen.

På nuværende tidspunkt består trustkapitalen af aktier i unoterede selskaber. De unoterede selskaber er familieejede, og aktierne ejes både af familiemedlemmer i personligt regi såvel som i den anden trust, T1 Trust.

Oprindeligt havde trusten ikke til formål at uddele det løbende afkast, der hidrørte fra trustens aktiver. Imidlertid blev descendenterne ved deed of appointment af 13. april 2012 tillagt en indtægtsnydelsesret til formueafkastet i hele deres levetid. Den tillagte indtægtsnydelsesret kan fortsat tilbagekaldes af trustees.

Trusten administreres af trustees i overensstemmelse med trustens deed med respekt for engelsk præceptive regler. Oprindeligt varetog Spørgers forældre administrationen som trustees, men kredsen er senere blevet udvidet med (...), der ligeledes er trustee i T1 Trust. Beføjelsen til at udpege nye trustees tilfalder ifølge trustens deed udelukkende stifteren gennem hele hans levetid.

Trustees er underlagt de begrænsninger, der er reguleret i trustens deed, men derudover har trustees en vidtrækkende beføjelse til at købe og sælge aktiver, så længe dispositionen efter trustees' skøn er i den bedste interesse for de begunstigedes. Der er endvidere ingen protectors i trusten til at holde opsyn eller godkende beslutninger m.v. i samråd med trustees.

Uddrag af trustens Settlement og efterfølgende ændringer

Settlement af 14. december 2006

This Settlement shall be known as the [T2 Trust] ("this Settlement").

(...)

1. DEFINITIONS

In this Settlement:

1.1 "the Trustees" means the Original Trustees or the trustees of this Settlement for the time being

1.2 "the Beneficiaries" means:

1.2.1 the adult children and descendants of the Settlor and their respective spouses, widows and widowers (whether or not remarried);

1.2.2 any other Person the Trustees may add to the class of the Beneficiaries, by deed executed before the end of the Trust Period.

(...)

2. TRUST INCOME

Subject to the Overriding Powers in clause 3:

2.1 The Trustees may accumulate the whole or part of the income of the Trust Fund during the Accumulation Period. That income shall be added to the Trust Fund.

2.2 The Trustees shall pay or apply the remainder of the income of the Trust Fund to or for the benefit of any of the Beneficiaries as the Trustees think fit, during the Trust Period.

3. OVERRIDING POWERS

3.1 The Trustees shall have the powers set out below ("Overriding Powers") which shall be exercisable only:

3.1 1 during the Trust Period; and

3.1.2 at a time when there are at least two trustees, or the trustee is a company carrying on a business which consists of or includes the management of trusts, or when the power to appoint additional trustees cannot be exercised.

3.2 Power of Appointment

3.2.1 The Trustees may appoint that they shall hold the Trust Fund or any part or parts of it for the benefit of any of the Beneficiaries, on any terms the Trustees think fit

3.2.2 An appointment may create any provisions and in particular.

3.2.2.1 discretionary trusts; and

3.2.2.2 dispositive or administrative powers exercisable by any Person.

3.2.3 An appointment shall be made by deed and may be revocable or irrevocable.

3.3 Power to Transfer Trust Fund to New Settlement

3.3.1 The Trustees may by deed declare that they hold the Trust Fund or any part or parts of it on trust to transfer it to trustees of a Qualifying Settlement, to hold on the terms of that settlement, freed and released from the terms of this Settlement.

3.3.2 "a Qualifying Settlement" means any settlement, wherever established, under which every Person who may benefit is (or would if living be) a Beneficiary of this Settlement.

3.4 Power of Advancement

The Trustees may pay or apply the Trust Fund or any part or parts of it for the advancement or benefit of any of the Beneficiaries.

4. DEFAULT CLAUSE

Subject to that, the Trust Fund shall be held on trust for the adult children of the Settlor in equal shares absolutely.

5. APPOINTMENT OF TRUSTEES

The power of appointing trustees is exercisable by the Settlor during his life and at any other time by the Trustees.

(...)

8. IRREVOCABILITY

This Settlement is irrevocable.

Deed of Appointment af 13. april 2012

(...)

3. LIFE INTEREST TRUSTS FOR LIFE TENANTS–Subject to the Overriding Powers under clause 3 of the Settlement:

3.1 The Trustees shall divide the Trust Fund into three equal shares ("the Shares") so that there shall be one share for each of the Life Tenants.

3.2 The Trustees shall pay the income of the Share to the Life Tenant during his or her lifetime.

3.3 Subject to that, if the Life Tenant dies during the Trust Period, the Trustees shall pay the income of the Share to the children of the Life Tenant in equal shares during their lifetime or to the surviving Life Tenants in equal shares if the C) deceased Life Tenant is not survived by any children.

(...)

6. POWER OF REVOCATION—The Trustees shall have power, at any time during the life of the Life Tenant or until the expiring of the Trust Period, whichever shall be the shorter, by deed or deeds wholly or partly to revoke or vary all or any of the trusts, powers and provisions which apply to the Trust Fund by virtue of this deed.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Trustinstituttet kan ikke genfindes i dansk ret, og de retlige skattemæssige konsekvenser af stedfundne dispositioner i forhold til Spørger må derfor afgøres ved anvendelse af danske skatteregler.

Dansk skattelovgivning regulerer således ikke direkte den skattemæssige behandling af udenlandske trust samt de dispositioner, der er relateret til etableringen. I stedet beror den skattemæssige behandling af en langvarig praksis, hvor den udenlandske trust i almindelighed bedst er blevet sammenlignet med danske fonde eller båndlagte kapitaler.

Ifølge fast og langvarig praksis kan en udenlandsk trust dog alene tillægges selvstændigt skatteretsevne efter danske regler, i det omfang kapitalen både er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens/indskyderens formuesfære. Der henvises bl.a. til Højesterets præmisser i SKM2018. 376. HR.

Med definitivt forstås, at stifteren ikke fortsat må have mulighed for at tilbagekalde trusten, således kapitalen igen indgår i stifterens formuesfære, mens der med effektivt forstås, at stifteren heller ikke må kunne disponere over kapitalen inter vivos.

For så vidt angår begge trusts, der er genstand for behandling i nærværende anmodning om bindende svar, er stifterne selv sammen med venner fra det nære bekendtskab indtrådt som trustees, ligesom det er den/de stiftende forældre, der er tillagt retten til at udpege nye trustees. Det er således et væsentligt forhold, der ifølge praksis taler for at behandle begge trust etableringer som skattemæssig transparente i forhold til stifteren/stifterne.

Dertil kommer, at den/de stiftende forældre i flere omgange har foretaget ændringer af de to deeds i form af bl.a. justeringer af udbetalingstidspunktet, størrelsen af beløb, der kan udbetales forud for trustperiodens udløb, samt kredsen af begunstigede til trustkapitalen, hvilket ligeledes ifølge praksis er forhold, der henfører trustkapitalen til fortsat at være inden for stifterens/stifternes formuesfære. Der henvises bl.a. til støtte herfor til SKM2022. 149. SR og SKM2022. 98. SR.

Det er derfor vores opfattelse, at begge trustetableringer efter dansk skatteret skal anses for at være skattemæssig transparente i forhold til stifteren/stifterne, da kapitalen i de to trusts ikke er effektivt udskilt fra stifterens/stifternes formuesfære.

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, indsat, hvorefter en udenlandsk trust i visse tilfælde gøres subjektivt skattepligtig efter bestemmelserne i fondsbeskatningsloven. Det er bl.a. en betingelse efter denne regel, at trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark.

Det er vores opfattelse, at fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, ikke er relevant i nærværende to tilfælde, idet ledelsen af de to trustetableringer varetages af Spørgers forældre i Storbritannien sammen med nære bekendte, der som tidligere nævnt alle er skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien. Det forhold, at den/de stiftende forældre som en samlet helhed eventuelt kunne finde på at lade sig præge af Spørgers livssituation i Danmark, kan efter vores opfattelse ikke bevirke, at ledelsens sæde i de to trusts kan anses for at blive varetaget fra Danmark.

Af disse grunde kan spørgsmål 1 og 4 derfor besvares med "Ja".

Som følge af den skattemæssige behandling af trustkapitalen, som fortsat skal anses for at være inden for stifteren/stifternes formuesfærer, skal udbetalinger fra de to trust-etableringer til Spørger, mens forældrene er i live, karakteriseres som ydelse af gaver fra forældrene til Spørger.

Det er i den forbindelse vores opfattelse, at udbetalingerne opfylder de almindelige kriterier for en gave. For det første medfører en udbetaling af trustkapitalen et tab for giveren (forældrene), mens modtageren tilsvarende beriges. Dernæst ydes der ikke et modsvarende vederlag for ydelsen, ligesom der ikke består en naturlig eller moralsk pligt til ydelsen. Endelig er der utvivlsomt gavehensigt (animus donandi) fra giverens side, dvs. at gaven gives af forældrene som et udslag af gavmildhed.

Af disse grunde kan spørgsmål 2, 3 og 5 kan derfor besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at T1 Trust skal anses for at være skattemæssig transparent, således at trustkapitalen skal anses for at være ejet af Spørgers forældre.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt trusten T1 Trust skal anses for transparent i forhold til Spørgers forældre.

T1 Trust blev ved Deed of Settlement af 15. januar 1986 stiftet af Spørgers forældre (...). Den 29. april 2004 foretog stifterne ændringer i vedtægten.

Ved stiftelsen af T1 Trust blev Spørger og hans to søskende indsat som begunstigede. Spørger er den eneste af de begunstigede, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Spørgers forældre kan i hele deres levetid udskifte trustees. Spørgers forældre har efter stiftelsen af trusten udskiftet de to oprindelige trustees og herudover udvidet antallet af trustees, således at trustees på nuværende tidspunkt er Spørgers forældre samt (...), der efter det oplyste har et nært bekendtskab med Spørgers far. Det er oplyst, at samtlige trustees er skattemæssigt hjemmehørende i England.

Trustees er bemyndiget til at uddele det løbende afkast, der hidrører fra trustens aktiver, fra og med Spørgers 25-års fødselsdag. Oprindeligt skulle trustkapitalen tilfalde de begunstigede 80 år efter trustens etablering. Dette blev imidlertid ændret ved Deed Variations af 29. april 2004, således at den andel af trustkapitalen, de ikke allerede havde fået, tilfalder de begunstigede i takt med at de bliver 50 år. Ved ændringen i 2004 blev stifternes børnebørn tildelt en ret til trustkapitalen, såfremt der ikke forinden udløbet af trustperioden på 80 år er indtruffet en såkaldt frigørende begivenhed - f.eks. i tilfælde af de aktuelle begunstigedes død. Det er oplyst, at tidspunktet for trustkapitalens frigivelse fortsat kan undergå forandringer.

Efter det oplyste er trusten et selvstændigt skattesubjekt i England.

Skattemæssig vurdering

For så vidt angår trusts er der skabt en langvarig praksis, hvorefter fx udenlandske familietrusts i udgangspunktet kan tillægges selvstændig skattesubjektivitet efter dansk skatteret, hvis trustkapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifteren, jf. Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. B. 2.15.2.

Begrebet definitivt indebærer, at stifteren ikke må have mulighed for at tilbagekalde kapitalen, således at kapitalen igen indgår i stifterens formuesfære.

Begrebet effektivt indebærer, at stifteren ikke må have fortsat rådighed over den udskilte kapital. Efter praksis indebærer dette bl.a., at de midler, der er overført til den udenlandske trust, ikke må kunne føres tilbage til stifteren, dennes ægtefælle eller hjemmeboende børn under 18. Dette gælder for både enhedens kapital og afkastet af denne. Det vil sige, at midlerne skal være overført til enheden på en sådan måde, at stifteren helt er afskåret fra at kunne råde over disse.

Spørgers forældre, der stiftede T1 Trust, kan efter pkt. 10 i Deed of Settlement af 15. januar 1986 i hele deres levetid udskifte trustees eller udpege nye trustees. Spørgers forældre har siden stiftelsen anvendt denne mulighed til at udskifte de oprindelige trustees samt til at udpege sig selv som trustees. Spørgers forældre har desuden fortsat mulighed for at ændre i trustens vedtægter, hvilket de gjorde i 2004.

På baggrund heraf er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers forældre fortsat har rådighed over den udskilte kapital, og trustkapitalen anses derfor ikke for at være definitivt og effektivt udskilt fra Spørgers forældres formuesfære, og trusten kan derfor ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skattepraksis, men er transparent i forhold til Spørgers forældre så længe de begge lever.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at de løbende udbetalinger af afkastet fra T1 Trust skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at mindst en af forældrene er i live på udbetalingstidspunkterne.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt udbetaling af afkast af trustkapitalen i trusten T1 Trust skal anses for en gave, såfremt mindst en af Spørgers forældre er i live på tidspunktet for udbetalingen.

Skattestyrelsen har under spørgsmål 1 indstillet, at trustkapitalen ikke anses for endeligt og definitivt udskilt fra Spørgers forældres formuesfære, således at trusten anses for transparent i forhold til Spørgers forældre, så længe Spørgers forældre er i live.

Spørgsmålet vedrører både den situation, hvor begge forældre stadig lever på udbetalingstidspunktet og den situation, hvor den ene forælder er afdød ved døden, mens den anden forælder fortsat er i live.

Som det fremgår af begrundelsen til spørgsmål 1, anses trusten for transparent i forhold til begge forældre, så længe de begge lever.

Det fremgår ikke klart af vedtægterne, hvorvidt de beføjelser, som forældrene har, når de begge er i live, overgår til den længstlevende af forældrene.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at den længstlevende vil have samme rettigheder, som forældrene havde i fællesskab, mens de begge var i live, når den ene af dem dør. Skattestyrelsen har ved vurderingen lagt vægt på pkt. 10 i Settlement af 15. januar 1986, hvor det fremgår, at den længstlevende af forældrene vil kunne udskifte trustees eller udpege nye trustees.

På baggrund heraf er det Skattestyrelsens opfattelse, at den længstlevende af Spørgers forældre fortsat har rådighed over den udskilte kapital, og trustkapitalen anses derfor ikke for at være definitivt og effektivt udskilt fra den længstlevende af Spørgers forældres formuesfære, og trusten kan derfor ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skattepraksis, men er transparent i forhold til den længstlevende af Spørgers forældre.

I forbindelse med lovforslaget vedrørende ligningslovens § 16 K, der ikke finder anvendelse i nærværende sag, har skatteministerens gengivet praksis om beskatning af udlodning til begunstigede i udenlandske trusts. Af skatteministerens svar til FSR i forbindelse med indførelsen af ligningslovens § 16 K, lovforslag L 167, FT 2014-15, bilag 1, fremgår bl.a.:

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

Udbetalinger fra trusten til andre begunstigede end indskyderen selv anses således for gaver, når der er tale om vederlagsfri overførsler af formuefordele, der er et udslag af gavmildhed.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det er uden betydning, om der er tale om en udlodning af løbende afkast af trustens midler eller udlodning af trustens midler i øvrigt.

Udlodning af løbende afkast af trustens midler skal således anses som en gave fra Spørgers forældre til Spørger. Eftersom Spørger og hans forældre er omfattet af kredsen i boafgiftslovens § 22, skal gaven ikke medregnes ved indkomstopgørelsen. Sådanne gaver er afgiftsfri op til et grundbeløb, der for 2023 udgør 71.500 kr. og herefter pålægges en gaveafgift på 15 pct. for så vidt angår den del, der overstiger grundbeløbet, jf. boafgiftslovens § 23. Beløbsgrænsen gælder pr. forældre.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at udbetalingen af trustkapitalen i T1 Trust til Spørger på sin 50-års fødselsdag skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at mindst en af forældrene er i live på udbetalingstidspunktet.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt udbetaling af trustkapitalen i trusten T1 Trust i forbindelse med Spørgers 50-års fødselsdag skal anses for en gave, såfremt mindst en af Spørgers forældre er i live på tidspunktet for udbetalingen.

Skattestyrelsen har under spørgsmål 1 indstillet, at trustkapitalen ikke anses for endeligt og definitivt udskilt fra Spørgers forældres formuesfære, således at trusten anses for transparent i forhold til Spørgers forældre, så længe Spørgers forældre er i live. Det vil sige, at så længe Spørgers forældre lever, anses de for at eje de aktiver, der er i trusten.

Skattestyrelsen har under spørgsmål 2 vurderet, at den længstlevende af Spørgers forældre fortsat har rådighed over den udskilte kapital, og trustkapitalen anses derfor ikke for at være definitivt og effektivt udskilt fra den længstlevende af Spørgers forældres formuesfære, og trusten kan derfor ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skattepraksis, men er transparent i forhold til den længstlevende af Spørgers forældre.

I forbindelse med lovforslaget vedrørende ligningslovens § 16 K, der ikke finder anvendelse i nærværende sag, har skatteministerens gengivet praksis om beskatning af udlodning til begunstigede i udenlandske trusts. Af skatteministerens svar til FSR i forbindelse med indførelsen af ligningslovens § 16 K, lovforslag L 167, FT 2014-15, bilag 1, fremgår bl.a.:

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

Udbetalinger fra trusten til andre begunstigede end indskyderen selv anses således for gaver, når der er tale om vederlagsfri overførsler af formuefordele, der er et udslag af gavmildhed.

Udlodning af trustens midler skal således anses som en gave fra Spørgers forældre til Spørger. Eftersom Spørger og hans forældre er omfattet af kredsen i boafgiftslovens § 22, skal gaven ikke medregnes ved indkomstopgørelsen. Sådanne gaver er afgiftsfri op til et grundbeløb, der for 2023 udgør 71.500 kr. og herefter pålægges en gaveafgift på 15 pct. for så vidt angår den del, der overstiger grundbeløbet, jf. boafgiftslovens § 23. Beløbsgrænsen gælder pr. forældre.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at T2 Trust skal anses for at være skattemæssig transparent, således at trustkapitalen skal anses for at være ejet af Spørgers far.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt trusten T2 Trust skal anses for transparent i forhold til Spørgers far.

T2 Trust blev ved Settlement af 14. december 2006 stiftet af Spørgers far (...). Der skete i 2012 ændringer i trustens vedtægter.

Ved stiftelsen af T2 Trust blev Spørger, Spørgers ægtefælle, hans to søskende og deres ægtefæller indsat som begunstigede. Spørger og hans ægtefælle er de eneste af de begunstigede, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Ved stiftelsen blev Spørgers forældre indsat som trustees. Spørgers far kan i hele sin levetid udskifte trustees eller udpege nye trustees. Det er oplyst, at Spørgers far efter stiftelsen af trusten har udvidet antallet af trustees, således at trustees på nuværende tidspunkt er Spørgers forældre samt (...), der efter det oplyste har et nært bekendtskab med Spørgers far. Det er oplyst, at samtlige trustees er skattemæssigt hjemmehørende i England.

Trustees er bemyndiget til at udpege nye begunstigede til trustkapitalen. Oprindeligt kunne trustees vælge at akkumulere hele eller dele af afkastet af trustens aktiver, således at afkastet af trustens midler blev tillagt trustkapitalen. Dette blev ændret ved Deed af 13. april 2012, hvor Spørgeren og hans to søskende

blev tillagt afkastnydelsesret til afkastet af trustkapitalen i hele deres levetid. Trustees kan til hver en tid tilbagekalde denne afkastnydelsesret.

Trustees er underlagt de begrænsninger, der er reguleret i trustens deed, men har derudover vidtrækkende beføjelser til at købe og sælge aktiver, så længe dispositionerne efter trustees skøn er i den bedste interesse for de begunstigede.

Efter det oplyste er trusten et selvstændigt skattesubjekt i England.

Skattemæssig vurdering

For så vidt angår trusts er der skabt en langvarig praksis, hvorefter fx udenlandske familietrusts i udgangspunktet kan tillægges selvstændig skattesubjektivitet efter dansk skatteret, hvis trustkapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifteren, jf. Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. B. 2.15.2.

Begrebet definitivt indebærer, at stifteren ikke må have mulighed for at tilbagekalde kapitalen, således at kapitalen igen indgår i stifterens formuesfære.

Begrebet effektivt indebærer, at stifteren ikke må have fortsat rådighed over den udskilte kapital. Efter praksis indebærer dette bl.a., at de midler, der er overført til den udenlandske trust, ikke må kunne føres tilbage til stifteren, dennes ægtefælle eller hjemmeboende børn under 18. Dette gælder for både enhedens kapital og afkastet af denne. Det vil sige, at midlerne skal være overført til enheden på en sådan måde, at stifteren helt er afskåret fra at kunne råde over disse.

Spørgers far, der stiftede T2 Trust, kan efter pkt. 5 i Settlement af 14. december 2006 i hele hans levetid udskifte trustees eller udpege nye trustees. Spørgers far har siden stiftelsen anvendt denne mulighed til at udvide kredsen af trustees, således at trustees i dag er Spørgers forældre samt (...), der efter det oplyste er en nær bekendt til Spørgers far. Det følger af trustens vedtægter, at trustees bl.a. er bemyndiget til at tilbagekalde den afkastnydelsesret, som Spørger og hans søskende blev tillagt ved Deed af 13. april 2012.

På baggrund heraf er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers far fortsat har rådighed over den udskilte kapital, og trustkapitalen anses derfor ikke for at være definitivt og effektivt udskilt fra Spørgers fars formuesfære, og trusten kan derfor ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skattepraksis, men er transparent i forhold til Spørgers far så længe han begge lever.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at udbetalinger af afkastet fra T2 Trust skal karakteriseres som en gave omfattet af boafgiftslovens kapitel 5, forudsat at faderen er i live på udbetalingstidspunkterne.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt udbetaling af afkast af trustkapitalen i trusten T2 Trust skal anses for en gave, såfremt Spørgers far er i live på tidspunktet for udbetalingen.

Skattestyrelsen har under spørgsmål 4 indstillet, at trustkapitalen ikke anses for endeligt og definitivt udskilt fra Spørgers fars formuesfære, således at trusten anses for transparent i forhold til Spørgers far, så længe Spørgers far er i live. Det vil sige, at så længe Spørgers far lever, anses han for at eje de aktiver, der er i trusten.

I forbindelse med lovforslaget vedrørende ligningslovens § 16 K, der ikke finder anvendelse i nærværende sag, har skatteministerens gengivet praksis om beskatning af udlodning til begunstigede i udenlandske trusts. Af skatteministerens svar til FSR i forbindelse med indførelsen af ligningslovens § 16 K, lovforslag L 167, FT 2014-15, bilag 1, fremgår bl.a.:

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

Udbetalinger fra trusten til andre begunstigede end indskyderen selv anses således for gaver, når der er tale om vederlagsfri overførsler af formuefordele, der er et udslag af gavmildhed.

Udlodning af afkast af trustens midler skal således anses som en gave fra Spørgers far til Spørger. Efter som Spørger og hans far er omfattet af kredsen i boafgiftslovens § 22, skal gaven ikke medregnes ved indkomstopgørelsen. Sådanne gaver er afgiftsfri op til et grundbeløb, der for 2023 udgør 71.500 kr. og herefter pålægges en gaveafgift på 15 pct. for så vidt angår den del, der overstiger grundbeløbet, jf. boafgiftslovens § 23.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 4

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 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. 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.

Statsskattelovens § 4

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

c. (...) gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;

(...)

Statsskattelovens § 5

Til indkomsten henregnes ikke:

- b. gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv og forskud på falden arv (...)

Forarbejder

Af bemærkninger til lov nr. 1723 af 27. december 2018 (LF 27 2018/1) fremgik bl.a. følgende:

(...)

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).

(...)

Det er i dansk skatteret en forudsætning for at anse en trust for et selvstændigt skattesubjekt, at kapitalen er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formuesfære. Hermed menes, at stifteren ikke må have mulighed for at tilbagekalde trusten eller have rådighed over den udskilte kapital. Hvis en af betingelserne ikke er opfyldt, bliver trusten ikke anerkendt, og kapitalen betragtes derfor fortsat som en del af stifterens formuesfære. Det betyder, at stifteren stadig beskattes af afkastet i trusten.

Hvis stifteren er død, skal vurderingen af, om trusten er uigenkaldeligt udskilt, ikke foretages i forhold til stifteren, men i forhold til den person, som eventuelt må anses at have rådighed over trustkapitalen. Hvis stifteren allerede fra stiftelse af trusten har givet rådigheden til andre, skal vurderingen foretages i forhold til dem.

(...)

Af bemærkninger til lov nr. 540 af 29. april 2015 (LF 167 2014/1) fremgik bl.a. følgende:

3.1.1. Gældende 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 civilretlige 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.

Praksis

SKM2018. 376. HR

Højesteret udtalte, at efter fast og langvarig praksis var det efter dansk ret en betingelse for, at en fond kunne anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt, at fondens formue var effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue. Det var i den forbindelse en betingelse, at fonden havde en uafhængig ledelse. Kravet om uafhængighed ansås efter forarbejderne til fondsloven i almindelighed for opfyldt, hvis mindst ét medlem af bestyrelsen indtog en i forhold til stifteren uvildig og uafhængig stilling. Ved stiftelsen i 1992 og ved udlodningen i 2007 bestod bestyrelsen for H2 af stifteren A og hans forældre. Da bestyrelsen således alene bestod af stifteren og hans nære slægtninge, og da disse slægtninge ikke kunne anses for uvildige og uafhængige i forhold til ham, opfyldte fonden ikke betingelserne for at kunne anses for et selvstændigt skattesubjekt.

SKM2023. 150. SR

Spørgerens bedstemor, der var bosiddende i USA og aldrig havde været helt eller delvist skattepligtig til Danmark, stiftede i 2006 den amerikanske trust "A revocable trust". Spørgeren flyttede til Danmark med indtræden af fuld skattepligt i 2017. Forud for tilflytningen havde Spørgeren modtaget halvdelen af nettoformuen i A revocable trust. Spørgerens repræsentant ønskede bekræftet, at trusten ikke var transparent i forhold til Spørgeren, således at Spørgeren ikke var skattepligtig af afkast på trustens midler, samt at en udlodning fra trusten direkte til Spørgeren eller en IRA-pensionsordning ejet af Spørgeren var en gave til Spørger direkte fra bedstemoren, således at en sådan udlodning ikke medførte indkomstskattepligt for Spørgeren. Skatterådet bekræftede, at trusten efter dansk praksis skulle anses for transparent i forhold til Spørgerens bedstemor. Skatterådet fandt derfor, at Spørgeren ikke var skattepligtig af afkast på trustens midler, samt at en udlodning direkte til Spørgeren eller til en IRA-pensionsordning ejet af Spørgeren skulle anses for en gave.

SKM2022. 149. SR

Sagen omhandlede den skattemæssige behandling af en trust etableret i England. Skatterådet havde ved et tidligere bindende svar truffet afgørelse om, at Spørgeren, der på daværende tidspunkt var bosiddende

i England, skulle anses for kapitalejer af trustkapitalen. Spørgeren ønskede nu at flytte til Danmark og ønskede i den anledning en afklaring af hendes skattemæssige situation i relation til den pågældende trust. Skatterådet fandt i denne forbindelse, at eftersom der ikke var sket ændringer af vedtægterne, og da trusten ikke fik ledelsens sæde i Danmark, var Spørgeren fortsat kapitalejer som anført i det tidligere bindende svar. Som følge af tilflytningen til Danmark var Spørgeren derfor skattepligtig af det løbende afkast af aktiverne i trusten efter de regler, der gjaldt for de pågældende aktivtyper.

SKM2022. 98. SR

Spørger havde etableret en amerikansk trust, der ansås for transparent efter amerikanske skatteregler. Spørgers ægtefælle var begunstiget i trusten, og Spørgers mor var trustee. Spørger kunne til enhver tid vælge at udskifte trustee. Trustee kunne bl.a. udlåne trustens midler til Spørger uden nogen form for sikkerhedsstillelse.

Skatterådet bekræftede på baggrund af gældende praksis, at trusten skulle anses for at være skattemæssig transparent i forhold til Spørger, og Spørger derfor skulle anses for at være skattemæssig ejer af trustens aktiver og passiver og dermed skattepligtig af den løbende indkomst, som oppebæres af trusten.

Skatterådet kunne bekræfte, at udbetalinger fra trusten til Spørgers ikke fraseparerede ægtefælle ville skulle anses som gaver fra Spørger til hans ægtefælle, når udbetalingerne blev foretaget i Spørgers levende live, og udbetalingerne dermed var afgiftsfri efter boafgiftslovens § 22, stk. 3.

Skatterådet kunne bekræfte, at udbetalinger fra trusten til Spørgers ikke fraseparerede ægtefælle i tilfælde af, at Spørger først afgik ved døden, ville være undtaget fra dansk afgift efter boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra a.

Den juridiske vejledning 2023-1 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.

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.

Spørgsmål 2, 3 og 5

Lovgrundlag

Boafgiftslovens § 22

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

- a) afkom, stedbørn og deres afkom

[...]

Stk. 4. Grundbeløbene i stk. 1 og 2 reguleres efter personskattelovens § 20.

Boafgiftslovens § 23, stk. 1

Der skal betales 15 pct. i afgift af gaver til personer, jf. dog §§ 23 a og 23 b, som nævnt i § 22, stk. 1, litra a-e, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger det i § 22, stk. 1, nævnte beløb. Der skal ligeledes betales 15 pct. i afgift af gaver til barns eller stedbarns ægtefælle, i det omfang gaverne i et kalenderår overstiger det i § 22, stk. 2, nævnte beløb.

Statsskattelovens § 4

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

c. (...) gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;

Statsskattelovens § 5

Til indkomsten henregnes ikke:

b. gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv og forskud på falden arv (...)

Forarbejder

L 167, FT 2014/15, bilag 1 (høringsskema - side 34)

Bemærkning fra FSR:

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

Skatteministerens svar:

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

Praksis

SKM2021. 416. SR

Det var ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H1 Insurance Trust til A i forbindelse med B's død skulle anses for at tilgå hendes barnebarn i tilfælde af, at A's far C først afgik ved døden, og således var undtaget fra dansk afgift, jf. boafgiftsloven § 9, stk. 2. Trusten var stiftet af A's farmor B, som boede i Y i USA. Så længe B levede, ansås trusten for transparent i forhold til hende. Det var forudsat ved besvarelsen, at Spørgers far C døde før farmoren. Af trustens vedtægt fremgik bl.a., at såfremt Spørgers far døde før farmoren, skulle farens andel tilgå farens børn, og hvis barnebarnet var 35 år ved farmorens død, skulle hele hans andel af trustens midler udbetales. Spørger var mere end 35 år. Spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det andet ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H1 Insurance Trust til A, var at anse som gave fra B til A, så længe B var i live. Trusten blev under spørgsmål 1 anset for transparent i forhold til Spørgers farmor B, og spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det tredje ønsket bekræftet,

at udbetalinger fra H2 Insurance Trust til A i forbindelse med B's død skulle anses for at tilgå hendes barnebarn i tilfælde af, at Spørgers far C først afgik ved døden og således var undtaget fra dansk afgift, jf. boafgiftsloven § 9, stk. 2. Trusten var stiftet af As farmor og hendes daværende mand, som ikke var As biologiske farfar. Begge stifterne havde boet i Y i USA. B's mand var død og trusten var nu transparent i forhold til Spørgers farmor B. Kun såfremt Spørgers far døde før farmoren, skulle Spørger have udbetalt penge fra trusten i henhold til artikel 7.2 i vedtægten. Af trustens vedtægt fremgik bl.a., at såfremt A var fyldt 35 år ved farmorens død, skulle hele hans andel af trustens midler udbetales. Han var mere end 35 år. Spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det fjerde ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H2 Insurance Trust til A var at anse som gave fra B til A, så længe B var i live. Trusten blev under spørgsmål 3 anset for transparent, og spørgsmålet kunne derfor bekræftes.

SKM2021. 420. SR

Det ønskedes bekræftet, at udbetalinger fra H1 Insurance Trust til A i forbindelse med B's død skulle anses for at tilgå hendes søn A og således var undtaget fra dansk afgift, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 2. Trusten var stiftet af A's mor B, som boede i Y i USA. Så længe B levede, ansås trusten for transparent i forhold til hende. Af trustens vedtægt fremgik bl.a., at såfremt A var fyldt 35 år ved morens død, skulle hele hans andel af trustens midler udbetales. Han var mere end 35 år. Spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det andet ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H1 Insurance Trust til den begunstigede A, var at anse som gave fra B til A, så længe B var i live. Trusten blev under spørgsmål 1 anset for transparent i forhold til Spørgers mor B, og spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det tredje ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H2 Insurance Trust til A i forbindelse med B's død skulle anses for at tilgå hendes søn A og således var undtaget fra dansk afgift, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 2. Trusten var stiftet af A's mor og stedfar, som begge havde boet i Y. Stedfaren var død og trusten var nu transparent i forhold til Spørgers mor B. Af trustens vedtægt fremgik bl.a., at såfremt A var fyldt 35 år ved morens død, skulle hele hans andel af trustens midler udbetales. Han var mere end 35 år. Spørgsmålet kunne derfor bekræftes. Det var for det fjerde ønsket bekræftet, at udbetalinger fra H2 Insurance Trust til den begunstigede A var at anse som gave fra B til A, så længe B var i live. Trusten blev under spørgsmål 3 anset for transparent, og spørgsmålet kunne derfor bekræftes.

SKM2023. 150. SR

Spørgerens bedstemor, der var bosiddende i USA og aldrig havde været helt eller delvist skattepligtig til Danmark, stiftede i 2006 den amerikanske trust "A revocable trust". Spørgeren flyttede til Danmark med indtræden af fuld skattepligt i 2017. Forud for tilflytningen havde spørgeren modtaget halvdelen af nettoformuen i A revocable trust. Spørgerens repræsentant ønskede bekræftet, at trusten ikke var transparent i forhold til spørgeren, således at spørgeren ikke var skattepligtig af afkast på trustens midler, samt at en udlodning fra trusten direkte til spørgeren eller en IRA-pensionsordning ejet af spørgeren var en gave til spørger direkte fra bedstemoren, således at en sådan udlodning ikke medførte indkomstskattepligt for spørgeren. Skatterådet bekræftede, at trusten efter dansk praksis skulle anses for transparent i forhold til spørgerens bedstemor. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren ikke var skattepligtig af afkast på trustens midler, samt at en udlodning direkte til spørgeren eller til en IRA-pensionsordning ejet af spørgeren skulle anses for en gave.