

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 9433 af 28/05/2024 (Gældende)

Ttrust - arv - båndlagt kapital uden kapitalejer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0594608

Ttrust - arv - båndlagt kapital uden kapitalejer

Det var ønsket bekræftet, at Spørgers arv fra sin farfar først skulle medtages i Spørgers indkomstopgørelse ved udbetaling i forbindelse med opløsningen af trusten i sommeren 2024. Indtil Spørger og Spørgers søskende alle var fyldt 18 år, kunne trustens formue bedst sammenlignes med en båndlagt kapital uden kapitalejer, og det var først på det tidspunkt, hvor både Spørger og Spørgers søskende alle var fyldt 18 år, at det kunne vurderes, hvor meget de hver især skulle have fra trusten, og det var derfor først på det tidspunkt, at Spørger skulle medregne indtægter og udgifter fra sin del af trusten i sin indkomstopgørelse. Skatterådet besvarede spørgsmålet med 'Ja, se dog indstilling og begrundelse'.

Skatterådsmøde 28. maj 2024 - SKM2024.318.SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers arv fra sin farfar først skal medtages i hendes indkomstopgørelse ved udbetalingen i forbindelse med opløsningen af den omtalte trust i sommeren 2024?
2. Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, kan Skatterådet så bekræfte, at arven skal medtages i Spørgers indkomstopgørelse ved dannelsen af den omtalte trust i februar 2022?
3. Hvis svaret på både spørgsmål 1 og 2 er nej, kan Skatterådet så bekræfte, at arven skal medtages i Spørgers indkomstopgørelse på skifte-datoen den 26. november 2021?

Svar

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er Australsk statsborger med Australsk pas, født i xx i Australien. Hun er ikke statsborger i noget andet land.

Spørger flyttede til Danmark i 2017 og har siden været skattepligtig i Danmark.

Hendes farfar ved navn A døde i 2021 og efterlod sig et testamente, hvor hun er en af arvingerne.

Hendes farfar har ingen tilknytning til Danmark, og ejede ved sin død ikke nogen danske aktiver.

Testamentet, som er vedlagt, indeholder en klausul i afsnit 6d om, at der skal oprettes en trust, som skal tilgodese børnene af B. Disse børn er benævnt "The B Children" i testamentet. B er søn af A. Spørger er datter af B. B afgik ved døden i 2010.

Boskiftet fandt sted i november 2021 og trusten blev oprettet i februar 2022, hvor den fik udstedt sit Australske Tax File Number [...].

Denne trust blev oprettet fordi et af de omtalte børn var under 18. I testamentet er det bestemt, at trusten skal opløses og udbetales til "The B Children", når det yngste af børnene fylder 18. Dette kommer til at ske i sommeren 2024.

Dette er efter Australsk lovgivning en såkaldt "testamentary trust", og testamentet fungerer som trust deed. Der findes ikke nogen anden trust deed for den omtalte trust.

Formuen i trusten har været investeret i obligationer og aktier. Spørger har ikke haft adgang til trusten og har ikke på noget tidspunkt modtaget betalinger fra den.

Af probate fremgår bl.a. følgende:

This will dated 2. July 2018 is made by Me [A]

1. I revoke all former testamentary dispositions.
2. I appoint as my Execotor and Trustee my daughter [...] who in this Will is referred to as "my Executor" which expression includes the Executor and Trustee for the time being of this Will and the Trusts arising under it.

[...]

4. I give to my Executor all or any shares held by me in the capital of [...] on trust for the benefit of the rest of my estate and I direct my executor in respect of the voting power of any of those shares held by her in the company which at the date of my death is the Trustee of the [A] Family Trust to ensure insofar as possible to give effect to the provisions of this Will and that such Trustee will exercise in her absolute discretion pursuant to Clauses 2 and 4 of the Deed dated 1975 in such Manner as to ensure that the trustfunds after making such provisions of my former wife will be held and paid as to income and as to capital to the beneficiaries under Clause 6 of this Will and in the manner provided in those sub-clauses of that Clause 6.

[...]

6. I give the rest of my Estate to my Executor on the trust to divide it into twenty-six (26) equal parts and give such parts as follows:

[...]

(d) six parts to my Executor with which she must set up a fund ("the Fund") to consist of:

(I) the cash and assets (if any) comprising the gift under this sub-clause 6(d): and

(II) any income or property added or accumulated to the Fund from time to time to be held and managed by my Executor as Trustee on the following terms and conditions:

(A) my Executor must Invest the Fund as authorized by law or any clause in this Will;

(B) my Executor may use income of the Fund for the maintenance, education, advancement or benefit of any one or more of the children of my son B (hereinafter referred to collectively as "the B children") as my Executor thinks fit with an obligation to make payments for or on behalf of any or all of the B children and to ensure equality among those to whom or on whose behalf payments are made;

(C) my Executor may exercise any powers given to her by law or this Will and in addition she may do one or more of the following:

(1) pay all or part of any surplus income of the fund to or for the benefit of any one or more of the B children and at such times as my Executor thinks fit;

(2) for up to the period permitted by law, accumulate income to the fund so that it becomes part of the Fund;

(3) determine (in the event of my Executor disposing of or being deemed to have disposed of property) from which part of the capital or income of the Fund she will pay any income and/or capital the taxability flowing from the disposal or deemed disposal and

(4) identify, segregate into separate income accounts and allocate separately different sources and types of income, and record this in the books of accounts;

(d) (1) subjekt to paragraphs C (2) and (C) (3) when all of the B children who can possibly do so have survived me and attained the age of 18 years my Executor must divide the balance of the Fund equally among those children;

(2) If a B child does not survive me or dies during the subsistence of this Trust leaving children who attain majority then those children having attained or on attaining their respective majorities are to take equally the shares which their parent would otherwise have taken;

(3) If none of the B children takes a veeted interest in the balance of the Fund under paragraph (D)(1) or paragraph (D)(2) then the balance of the Fund is to be divided equally between the shares under sub-clause (a) and (b) of clauses 6 and in that event the profanes of clause 7 will apply.

7. If any beneficiary under clause 6 dies before me or before attaining a veered interest leaving a child or children then that child or those children, on attaining majority are to take equally the share which his, her or their parent would otherwise have taken.

8. My Executor shall have as my Executor the following powers:

(a) To apply for the maintenance education or benefit of any minor beneficiary as my Executor thinks fit the whole or any part of the capital of that part of my Estate to which that beneficiary is entitled or may in future be entitled provided that on becoming absolutely entitled he or she shall bring into account any payments received under this clause;

[...]

Spørgers opfattelse og begrundelse

Jeg mener at spørgsmål 1 skal besvares med ja, og at spørgsmål 2 og 3 derfor bortfalder.

Efter min mening drejer spørgsmålet sig om, hvorvidt det er en transparent trust eller et selvstændigt skattesubjekt. Jeg mener det er en transparent trust og at Spørgers andel af formuen først skal medtages i hendes danske formueopgørelse ved udbetalingen i sommeren 2024.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers arv fra sin farfar først skal medtages i hendes indkomstopgørelse ved udbetalingen i forbindelse med opløsningen af den omtalte trust i sommeren 2024.

Begrundelse

Faktiske oplysninger

Spørgers farfar døde i 2021, og har aldrig været skattepligtig til Danmark.

I sit testamente havde Spørgers farfar bestemt, at der skulle oprettes en trust til fordel for Spørger og Spørgers søskende.

Som Skattestyrelsen forstår bestemmelserne for midlerne i trusten, så kan børn af stifterens/arveladers afdøde søn B fx få penge udbetalt til uddannelse (punkt 6 (d) (II) (B), men i henhold til punkt 8 (a), skal en sådan udbetaling reducere pågældendes andel af trustens midler.

Når alle børnebørnene efter stifterens/arveladers død er fyldt 18 år, og stadig lever, skal midlerne udbetales (punkt 6 (D) (I), og hvis de ikke allerede har fået udbetalt nogle penge til fx uddannelse, skal de have lige meget.

Af punkt 7 fremgår, at hvis et barn af stifterens/arveladers afdøde søn B er død inden alle B's børn er fyldt 18 år, og pågældende har børn, så skal de have deres afdøde forældres andel. Det fremgår ikke, hvad der skal ske, hvis det afdøde barn ikke havde børn.

Som Skattestyrelsens forstår bestemmelserne for trusten, er det først når Spørger og Spørgers søskende alle er fyldt 18 år, at det endeligt kan vurderes, hvor meget den enkelte skal have udbetalt.

Skattemæssig vurdering

Udgangspunktet er, at al indkomst er skattepligtig, jf. statsskattelovens § 4. I henhold til statsskattelovens § 5, litra b) henregnes formueforøgelse, som hidrører fra gaver og arv, dog ikke til den skattepligtige indkomst. Gaver og arv m.v. er i stedet omfattet af boafgiftslovens regler.

Ved vurderingen af, hvorvidt de omhandlede udbetalinger er omfattet af skattepligten i statsskattelovens § 4, skal det først vurderes, om trusten efter dansk praksis kan betragtes som et skattemæssigt selvstændigt skattesubjekt eller som en skattemæssigt transparent enhed.

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 2024-1, 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 da trusten i nærværende sag, som først blev stiftet, da Spørgers farfar døde, og hvor det er fastsat, at Spørger og Spørgers søskende, når de alle er fyldt 18 år, i udgangspunktet skal dele formuen ligeligt mellem dem, bedst kan sammenlignes med arv udbetalt fra et dansk dødsbo.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at eventuelle udbetalinger fra trusten til Spørger efter farfarens død ikke vil være omfattet af skattepligten i statsskatteloven, men omfattet af reglerne i boafgiftsloven, og dermed skal eventuelle udbetalinger fra trusten til Spørger ikke medregnes ved opgørelsen af Spørgers indkomst.

Udbetalingerne fra trusten til Spørger skal således ikke beskattes i Danmark, men spørgsmålet er så fra hvornår Spørger skal medregne gevinst og tab samt afkast fra de aktiver, hun får fra trusten.

I nærværende sag var det ikke på det tidspunkt, hvor Spørgers farfar døde, sikkert hvor stor en del af pengene fra trusten, der tilfalder Spørger, men først på det tidspunkt, hvor Spørger og Spørgers søskende er fyldt 18 år, kan det fastsættes, hvor meget de hver især skal have. Er der fx en af Spørgers søskende, som dør inden de alle er fyldt 18 år, og efterlader den afdøde ingen børn, så skal de andre søskende, som Skattestyrelsen forstår det, have en forholdsmæssig større del af trustens formue.

Indtil Spørger og Spørgers søskende alle er fyldt 18 år, er det Skattestyrelsens opfattelse, at trustens formue bedst kan sammenlignes med en båndlagt kapital uden kapitalejer, henset til, at hvis der uddeles til Spørger eller en af Spørgers søskende til fx uddannelse, så skal deres andel af formuen, som de skal have, når de alle er fyldt 18 år, reduceres, samtidigt med at det er usikkert, hvem der eventuelt får udbetalt penge fra trusten, da de andre søskende får en større andel af formuen i trusten, hvis en af dem er død, inden de fylder 18 år.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det først er på det tidspunkt, hvor både Spørger og Spørgers søskende alle er fyldt 18 år, at det kan vurderes, hvor meget de hver især skal have fra trusten, og efter Skattestyrelsens opfattelse, er det derfor først på det tidspunkt, at Spørger skal medregne indtægter og udgifter fra sin del af trusten i sin indkomstopgørelse.

Da det først er på det tidspunkt, hvor Spørger og alle hendes søskende er fyldt 18 år, hvilket efter det oplyste vil ske i sommeren 2024, at Spørger erhverver endelig ret til sin andel af trustens formue og da det også først er på det tidspunkt, at det kan fastsættes, hvor stor en andel af trustens formue, som skal tilgå Spørger, er det først på et tidspunkt, at Spørger skal medregne afkastet fra sin andel af arven i sin indkomstopgørelse.

Fondsbeskatningslovens § 3 B eller § 3 c, stk. 5, finder ikke anvendelse, da stifteren aldrig har været skattepligtige til Danmark.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, ønskes det bekræftet, at arven skal medtages i Spørgers indkomstopgørelse ved dannelsen af den omtalte trust i februar 2022.

Begrundelse

Da spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse" bortfalder spørgsmål 2.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Hvis svaret på både spørgsmål 1 og 2 er nej, ønskes det bekræftet, at arven skal medtages i Spørgers indkomstopgørelse på skifte-datoen den 26. november 2021.

Begrundelse

Da spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse" og spørgsmål 2 besvares med "bortfalder" bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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;

d [...]

e. af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. [...]

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 [...]

Boafgiftslovens § 9, stk. 2

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

Fondsbeskatningslovens § 3 b

En skattepligtig omfattes af kildeskattelovens § 1, som modtager kapital fra en udenlandsk fond eller trust, der hverken løbende eller ved modtagelsen har været afgiftsbelagt eller underlagt beskatning, skal svare en afgift af kapitalen på 20 pct. Afgiften beregnes dog kun af den del af den årligt modtagne kapital, der overstiger 10.000 kr.³¹ 1. pkt. finder alene anvendelse, hvis stifteren eller indskyderen er eller tidligere har været fuldt skattepligtig her til landet og stiftelsen af fonden eller trusten er sket inden for en periode på 5 år efter et eventuelt ophør af den fulde skattepligt her til landet. Afgiften forfalder til betaling, når kapitalen modtages. Den skattepligtige skal samtidig give meddelelse til told- og skatteforvaltningen om den modtagne kapital. Indbetalingen anses for rettidig, når den finder sted senest 1 måned efter

forfaldsdagen. Betales afgiften ikke rettidigt, skal der betales rente efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2.

Fondsbeskatningslovens § 3 c, stk. 5

En skattepligtig omfattes af kildeskattelovens § 1, som modtager kapital, der hidtil har været båndlagt, og som hverken her i landet eller i udlandet har været beskattet af det løbende afkast af den båndlagte kapital, eller der har været betalt afgift af efter stk. 1, skal svare en afgift af den udbetalte kapital på 20 pct. 1. pkt. finder alene anvendelse, hvis båndlæggeren tidligere har været fuldt skattepligtig her til landet og båndlæggelsen er sket inden for en periode på 5 år efter ophør af den fulde skattepligt her til landet. Afgift beregnes dog kun af den del af den årligt modtagne kapital, der overstiger 10.000 kr. Afgiften forfalder til betaling, når kapitalen modtages. Den skattepligtige skal samtidig give meddelelse til told- og skatteforvaltningen om den modtagne kapital. Stk. 4, 4. og 5. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

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.

[...]

Det er muligt at båndlægge arv efter reglerne i arveloven. Der findes ikke tilsvarende lovregler om båndlæggelse af gaver, men enhver kan, som betingelse for at give en gave, kræve at gaven båndlægges.

Der er tale om en båndlagt kapital, når ingen kan råde over kapitalen i båndlæggelsesperioden. Det vil sige, at hverken stifteren eller andre må have råderet over den formue, som er båndlagt. Båndlagt kapital anses for at være uden aktuel kapitalejer, når kapitalen er uigenkaldeligt udskilt fra båndlæggerens formuesfære og ikke har nogen aktuel ejer, hvilket vil sige, at det er usikkert, hvem der til sin tid skal være ejer af kapitalen.

Skatteretligt anses en båndlagt kapital ikke som et selvstændigt skattesubjekt, og der sker derfor ikke nogen beskatning af afkast, som tilfalder en båndlagt kapital uden udlagt kapitalejer. Afkast, der tilfalder en såkaldt rentenyder, beskattes hos denne, men typisk vil kun et løbende afkast og ikke kapitalgevinster

tilfalde rentenyder. Er der derimod udlagt en kapitalejer, skal denne beskattes af afkast, som tilfalder den båndlagte kapital.

I de tilfælde, hvor der hverken er en aktuel kapitalejer til en båndlagt kapital eller en rentenyder, beskattes således efter praksis ingen del af afkastet af den båndlagte kapital. En aktuel kapitalejer er en eller flere personer, som har ret til kapitalen, eventuelt i form af et testamente. En kapital uden aktuel ejer er eksempelvis en kapital, hvor der ved testamente er udpeget en rentenyder, og hvorom det er bestemt, at ved rentenyders død skal kapitalen tilfalde livsarvingerne. I denne situation er det uvist, hvem der til sin tid bliver ejer af kapitalen, og der er derfor ikke nogen aktuel ejer.

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 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.

Praksis

SKM2018. 612. LSR

"Trust for benefit of A IV" blev oprettet som en "Article Nine Trust" under The X Trust i forbindelse med, at klagerens moder afgik ved døden. The X Trust - oprindeligt stiftet af klagerens forældre som en genkaldelig trust - blev uigenkaldelig ved moderens død som den længstlevende stifter efter amerikanske regler. "Trust for benefit of A IV" var uigenkaldelig, og de fundatsregler, som var gældende for trusten, kunne ikke ændres.

Det blev lagt til grund, at der ikke var tale om en trust, som var stiftet af klageren, eller hvori klageren havde foretaget indskud, men at klageren var "the beneficiary". Trustens formål var således at begunstige klageren, og trusten skulle ophøre ved klagerens død. Efter trustaftalen skulle trustformuen og ikke uddelt afkast uddeles til "*the then living issue of the beneficiary*", eller, hvis sådanne ikke fandtes, til "*the settlors' issue then living*".

Landsskatteretten fandt, at trusten ikke kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt, idet trusten nærmere anses at måtte sidestilles med en båndlagt kapital med rentenydelsesret for klageren.

Landsskatteretten lagde især vægt på de begrænsninger, som gjaldt i relation til trustees beføjelser. Dette gjaldt i relation til, hvem der kunne begunstiges, hvor klageren er "the beneficiary", og hele trustens "net income" skulle uddeles til "the beneficiary", således at der alene var indflydelse på udbetalingstidspunktet. For så vidt der kunne ske uddeling fra trustens kapital, var dette begrænset til særlige udgifter såsom vedrørende "medical or health care", herunder udgifter til "insurance", samt udgifter til "education", ligesom lån fra trusten var begrænset "to allow the beneficiary to purchase and/or furnish a principal residence".

SKM2023. 10. SR

Det ønskedes bekræftet, at udbetaling fra en Family Living trust til Spørger i forbindelse med moderens død, ikke var skattepligtig indkomst, men arv. Efter at Spørgers far døde, var trusten transparent i forhold til Spørgers mor. Da midlerne i trusten, efter at Spørgers mor døde, skulle fordeles ligeligt mellem Spørger og hendes to søskende, var det på det tidspunkt, hvor Spørgers mor døde sikkert, hvem der i et nærmere bestemt omfang skulle have penge fra trusten. Da trustee desuden ikke havde indflydelse på fx størrelsen af udbetalingerne, idet der i den konkrete situation skulle ske en lige fordeling af formuen mellem Spørger og hendes to søskende, var der ikke tale om en fondslignende trust, men derimod om en båndlagt kapital med tre udlagte kapitalejere. Spørgsmålet blev besvaret med "Ja, se dog begrundelse".

SKM2022. 430. SR

Det ønskedes for det første bekræftet, at en udbetaling fra den trust, som blev etableret ved Spørgers fars Irrevocable Trust Agreement til Spørger i forbindelse med moderens død, ikke var skattepligtig indkomst, men derimod arv. Efter at Spørgers far døde, var trusten transparent i forhold til Spørgers mor. Da midlerne i trusten, efter at Spørgers mor døde, skulle fordeles ligeligt mellem Spørger og hans to brødre, var det på det tidspunkt, hvor Spørgers mor døde sikkert, hvem der i et nærmere bestemt omfang skulle have penge fra trusten. Da trustee desuden ikke havde indflydelse på fx størrelsen af udbetalingerne, idet der i den konkrete situation skulle ske en lige fordeling af formuen mellem Spørger og hans to brødre, var der ikke tale om en fondslignende trust, men derimod om en båndlagt kapital med tre udlagte kapitalejere. Spørgsmålet blev besvaret med "Ja, se dog begrundelse".

For det andet ønskedes det bekræftet, at en udbetaling fra en Family Trust til Spørger i forbindelse med moderens død ikke var skattepligtig indkomst, men derimod arv. Det var begge Spørgers forældre, som stiftede trusten. Trustens kapital skulle efter begge stifternes død deles ligeligt mellem deres børn, medmindre den længstlevende ægtefælle, altså Spørgers mor, havde bestemt noget andet. Da Spørgers mor ikke havde bestemt noget andet, og alle tre sønner overlevede hende, skulle kapitalen i trusten efter

hendes død deles ligeligt mellem de tre sønner. Henset til at midlerne i trusten, efter at Spørgers mor døde, skulle fordeles ligeligt mellem Spørger og hans to brødre, var det på det tidspunkt, hvor Spørgers mor døde, sikkert, hvem der i et nærmere bestemt omfang skulle have penge fra trusten. Da trustee desuden ikke havde indflydelse på fx størrelsen af udbetalingerne, idet der i den konkrete situation skulle ske en lige fordeling af formuen mellem Spørger og hans to brødre, var der ikke tale om en fondslignende trust, men derimod om en båndlagt kapital med tre udlagte kapitalejere. De penge, som Spørger havde i trusten, måtte således anses for en båndlagt kapital med kapitalejer. Spørgsmålet blev besvaret med "Ja, se dog begrundelse".

For det tredje ønskedes det bekræftet, at en udbetaling fra en Revocable Trust til Spørger i forbindelse med moderens død ikke var skattepligtig indkomst, men derimod arv. Det var Spørgers mor, som stiftede trusten. Så længe Spørgers mor levede, var trusten transparent i forhold til hende. Da midlerne i trusten, efter at Spørgers mor døde, skulle fordeles ligeligt mellem Spørger og hans to brødre, var det på det tidspunkt, hvor Spørgers mor døde sikkert, hvem der i et nærmere bestemt omfang skulle have penge fra trusten. Da trustee desuden ikke havde indflydelse på fx størrelsen af udbetalingerne, idet der i den konkrete situation skulle ske en lige fordeling af formuen mellem Spørger og hans to brødre, var der ikke tale om en fondslignende trust, men derimod om en båndlagt kapital med tre udlagte kapitalejere. Spørgsmålet blev besvaret med "Ja, se dog begrundelse".

SKM2021. 420. SR

Det ønskedes bekræftet, at udbetaling fra H1 Insurance Trust til A i forbindelse med Bs 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 As 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.

SKM2020. 231. SR

Spørger havde modtaget ca. 2 mio. kr. fra en trust i USA. Den amerikanske trust var oprettet i 2018 af spørgers kusine, der var enke og ikke havde nogen børn. Kusinen overdrog ved oprettelsen af trusten sin ejendom i USA til trusten. Kusinen oprettede tillige testamente i 2018, hvori det blev bestemt, at kusinens formue ved død overgik til trusten. Kusinen kunne i levende live frit ændre og tilbagekalde alt vedr. trusten. Ved død blev aftalegrundlaget i trusten uigenkaldeligt. Ved død var trustens formål at uddele formuen med tilhørende indtægter til de i trustaftalegrundlaget nævnte begunstigede. Kusinen døde senere i 2018. Spørger modtog de ca. 2 mio.kr. i 2019.

Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke skulle betales dansk boafgift af de ca. 2 mio.kr.

SKM2019. 595. SR

Sagen omhandlede en trust, hvor midlerne i trusten ved stifters død overgik til at blive en båndlagt kapital med kapitalejere.

Spørger, som skulle modtage penge fra en trust i USA, som blev stiftet af hans bror, ønskede bekræftet, at han hverken skulle betale skat eller afgift af de penge, han modtog fra trusten. Stifteren var død, og fordi stifterens søn døde før stifteren og ikke havde børn eller andre livsarvinger, skulle spørger og de andre af stifterens søskende, som overlevede stifteren, dele trustens formue ligeligt. Trusten overgik ved stifterens død til at blive en båndlagt kapital med kapitalejere. Beneficienterne skulle derfor beskattes

af deres forholdsmæssige andel af trustens indtægter fra det tidspunkt, hvor stifteren døde. Spørgsmålet kunne derfor ikke besvares bekræftende.

SKM2019. 513. SR

Sagen omhandlede løbende udbetalinger til personer bosiddende i Danmark fra en trust, der var oprettet i USA.

Spørger, som modtog penge fra en trust i USA, som blev stiftet af hendes mors veninde, ønskede bekræftet, at hun hverken skulle betale skat eller afgift af de penge hun modtog fra trusten, idet pengene skulle anses for arv.

Stifteren var død, og spørger og hendes søster og mor var indsat som beneficenter. Trustee var uafhængig og kunne vælge fx kun at give penge til en begunstiget eller at akkumulere pengene. Hvis der stadig var trustmidler, når de tre beneficenter var døde, skulle midlerne tilgå de to søstres livsarvinger.

Skatterådet fandt, at trusten skulle anses for en fondslignende trust, og de modtagne beløb skulle beskattes som personlig indkomst. Da trusten havde fradrag for uddelingerne, fandt ligningslovens § 7 V, stk. 2, 2. pkt. ikke anvendelse, og hele det modtagne beløb skulle derfor beskattes.

SKM2014. 680. SR

B, bosiddende i England og far til spørger A, oprettede den 4. april 2002 "The xx Family Trust".

B afgik ved døden i England den 16. juli 2013, hvorfor boet blev skiftet der.

Skatterådet fandt, at der efter danske regler ikke forelå en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler i forhold til afdøde.

Derfor var det opfattelsen, at trusten skattemæssigt ansås for at være transparent, og trustens midler måtte efter dansk ret anses for at henhøre under afdødes formuesfære.

Skatterådet bekræftede, at spørgers modtagelse af aktiver ansås som arv og derfor afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2.

SKM2014. 680. SR

B, bosiddende i England og far til spørger A, oprettede den 4. april 2002 "The xx Family Trust".

B afgik ved døden i England den 16. juli 2013, hvorfor boet blev skiftet der.

Skatterådet fandt, at der efter danske regler ikke forelå en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler i forhold til afdøde.

Derfor var det opfattelsen, at trusten skattemæssigt ansås for at være transparent, og trustens midler måtte efter dansk ret anses for at henhøre under afdødes formuesfære.

Skatterådet bekræftede, at spørgers modtagelse af aktiver ansås som arv og derfor afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2.

SKM2014. 679. SR

The xx Family Trust, blev stiftet af B og A den 2. november 1988. Enken A var bosat i USA fra 1971 indtil sin død den 11. november 2012.

Skatterådet fandt, at der efter danske regler ikke forelå en endelig og effektiv udskillelse af trustens midler i forhold til de afdøde stiftere.

Der blev lagt vægt på, at stifterne kunne ændre og opløse trusten, mens de var i live, at der ikke var en selvstændig bestyrelse/administration, og at stifterne i levende live var trustens begunstigede.

Derfor var opfattelsen, at trusten skattemæssigt ansås for at være transparent, og trustens midler efter dansk ret måtte anses for at henhøre under længstlevendes formuesfære.

Repræsentantens oplysning blev lagt til grund om, at trusten skulle ophøre, og hele trustformuen skulle udbetales til arvingerne, hvorfor det ikke var nødvendigt, at kvalificerer trusten i forhold spørgerne/arvingerne.

Skatterådet bekræftede, at spørgerne arvede deres del af trustkapitalen ved længstlevende As død. Da boet blev skiftet i USA, hvor afdøde var hjemmehørende, og der ikke indgik aktiver i boet i form af fast ejendom eller virksomhed med fast driftssted i Danmark, skulle der ikke betales boafgift til Danmark i forbindelse med arveerhvervelsen.

SKM2013. 764. SR

Skatterådet bekræftede, at udbetalinger fra trusten til beneficianter med bopæl i Danmark ved stifterens død skulle behandles som arv fra et bo, der ikke behandles i Danmark, og dermed afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2, bortset fra afgiftspligt vedrørende faste ejendomme samt faste driftssteder i Danmark.

Hertil lagde Skatterådet vægt på, at der efter danske regler ikke forelå en endelig og effektiv udskillelse af trustens midler, idet stifteren kunne få midler tilbage fra trusten, og stifteren kunne ændre og ophæve den.

Dermed ansås trusten skattemæssigt for at være transparent, og trustens midler måtte efter dansk ret således fortsat anses for at henhøre under stifterens formuesfære.

SKM2011. 739. SR

Skatterådet bekræftede, at aktiverne både i A Irrevocable Family Trust og F Trust i forbindelse med person As død skulle anses for at tilgå person D og person E som arv, hvorfor det var undtaget dansk afgift, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 2.

Skatterådet lagde vægt på, at de begunstigedes endelige ret til trustformuen, først indtrådte i henhold til stiftelsesvedtægterne ved person As død. Derfor ansås trustformuen på dette tidspunkt for at være arv efter person A, givet gennem truststiftelsen, som først endeligt tilkom trustens begunstigede i forbindelse med stifterens død.

Formuen udbetalt fra trusten kunne anses for at være udbetaling af arv fra person A og dermed afgiftsfri efter boafgiftslovens § 9, stk. 2.

SKM2009. 748. SR

Sagen drejede sig om udbetalinger til personer bosiddende i Danmark fra en trust, der var oprettet efter californisk ret af en person bosiddende i Californien. Midlerne der blev udbetalt fra trusten, stammede fra den afdøde stifters aktiver, der dels var overdraget til trusten i levende live og dels via testamente var overdraget til trusten i forbindelse med stifterens død.

Skatterådet bekræftede, at de udbetalinger, som spørgerne modtog fra den i sagen omtalte trust, kunne anses som arv fra afdøde til spørgerne.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. B. 2.15.1 Beskatning af rentenydelsesretter herunder båndlagte kapitaler

[...]

Kapitalejer

"En kapitalejer" er den person, som reelt er ejer af den båndlagte kapital. Fx er A kapitalejer, hvis A ved testamente kan råde over kapitalen eller hvis det er bestemt at A skal have kapitalen, når rentenyderen B dør.

En såkaldt udlagt kapitalejer kan ikke være giveren selv, men skal være en person, som har fået kapitalen vederlagsfrit ved arv eller gave.

Båndlæggelse

Ved båndlæggelse forstås, at midler bindes for en periode, så ejeren ikke kan råde over dem, men kun kan oppebære udbyttet. På den måde er hans kreditorer udelukket fra at søge fyldestgørelse i midlerne.

For at afgøre om der skal ske beskatning af det afkast, som tilfalder en båndlagt kapital, skal det afgøres, om der er udlagt en kapitalejer til formuen.

Skatteretligt anses en båndlagt kapital ikke som et selvstændigt skattesubjekt, og der skal derfor ikke ske beskatning af afkast, som tilfalder en båndlagt kapital uden udlagt kapitalejer. Er der derimod udlagt en kapitalejer, skal denne beskattes af afkast, som tilfalder den båndlagte kapital.

Indtægter fra en båndlagt kapital, som modtageren - rentenyderen - ikke selv ejer, skal også beskattes. Beskatningen afhænger af, hvilke indtægter afkastet kommer fra.

[...]

Båndlagt kapital efter danske regler

For at en kapital kan anses for at være båndlagt, er det en forudsætning, at ingen kan råde over den i båndlæggelsesperioden. Det vil sige, at hverken stifteren eller andre må have råderet over den formue, som er båndlagt. Kapitalen er undtaget fra kreditorforfølgning i båndlæggelsesperioden, så kreditorer er udelukket fra at søge fyldestgørelse i midlerne.

Båndlæggelse af en kapital kan ske enten ved et gavebrev eller ved testamente.

En kapital kan være båndlagt med eller uden kapitalejer. Hvis der er en kapitalejer, kan denne være tillagt en ret til at testamentere over den båndlagte formue.

Båndlæggelsen kan fx bestå i følgende:

- Kapitalen består af aktier eller obligationer, som efter tredjemands beslutning er båndlagt med ret til udbytte eller renter til fordel for en anden end kapitalejeren.
- En skattepligtig har i levende live selv bestemt, at en kapital skal overføres til arvinger i lige linje (descendenter) og andre arveberettigede eller andre, men har forbeholdt sig retten til udbytte eller renter.
- Det er bestemt at udbytte eller renter skal tillægges den båndlagte kapital.

Som hovedregel er det kun renter, udbytter og andet afkast, som kan udbetales i båndlæggelsesperioden.

Båndlagt kapital med aktuel kapitalejer

En båndlagt kapital anses for at have en aktuel ejer, når kapitalen

a) definitivt er udskilt fra båndlæggerens formuesfære

b) har en aktuel ejer, hvilket vil sige, at en/flere personer har ret til midlerne i formuen, eventuelt blot i form af en ret efter et testamente.

Ad a. –Skattestyrelsen finder, at for at kapitalen kan anses for at være udskilt fra båndlæggerens formuesfære, må båndlæggeren/stifteren ikke længere have råderet over formuen eller kunne tilbagekalde udskillelsen. Der skal altså være tale om en endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra båndlæggerens/stifterens formuesfære.

Ad b. –Kapitalejeren skal beskattes af de indtægter, som tilfalder den båndlagte kapital. Det gælder både renter, udbytter og gevinster omfattet af aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven. Indtægterne beskattes, som om de tilfaldt den aktuelle kapitalejer personligt. Fx beskattes gevinster og udbytter mv. vedrørende aktier som aktieindkomst, og renter, kursgevinst og afkast på ABL § 19-aktier beskattes som kapitalindkomst.

Hvis det er en anden end den aktuelle ejer, der er tillagt retten til hele afkastet eller en del af dette, er det Skattestyrelsens opfattelse, at kun rentenyderen skal beskattes af det modtagne beløb, da der ellers sker dobbeltbeskatning. Efter Skattestyrelsens opfattelse skal den aktuelle ejer kun beskattes af det nettoafkast, der tilgår den båndlagte kapital efter fradrag af den del, der udbetales til rentenyderen. Beskatningen af rentenyderen, som ikke er kapitalejer, skal efter Skattestyrelsens opfattelse også som udgangspunkt ske som nævnt ovenfor.

Hvis fx B får penge fra en båndlagt kapital, hvor A er kapitalejer, skal A beskattes af de indtægter, der tilfalder den båndlagte kapital. Hvis pengene direkte tilfalder B, er det B, som skal beskattes. Det vil sige, at kapitalejeren bliver beskattet af de indtægter, som ikke straks tilfalder B.

[...]

Eksempel 4 - ingen aktuel ejer

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

Båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer

En båndlagt kapital kan anses for at være uden aktuel ejer, når kapitalen

a) definitivt er udskilt fra båndlæggerens formuesfære

b) ikke har nogen aktuel ejer, hvilket vil sige, at det er usikkert, hvem der til sin tid skal være ejer af kapitalen.

Ad a. –Om udskillelsen se i afsnittet "Båndlagt kapital med aktuel ejer" under Ad a.

Ad b. –Hvis der ikke er en kapitalejer til den båndlagte kapital, er der ikke nogen, som skal beskattes af de indtægter, som tilfalder formuen i den båndlagte kapital. Det vil sige, at hverken udbytter, renteindtægter, gevinster omfattet af aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinster beskattes.

Rentyderen, som får penge fra en båndlagt kapital uden udlagt kapitalejer, skal beskattes af den modtagne indtægt. Renteindtægten skal beskattes som kapitalindkomst. Er der tale om aktieudbytte, skal

det beskattes som aktieindkomst. Hvis der er tale om aktier omfattet af ABL § 19, finder Skattestyrelsen, at beløbet skal beskattes som kapitalindkomst.

[...]

Den juridiske vejledning 2024-1 C. B. 2.15.2 Beskatning af udenlandske trusts (fonde)

[...]

Regel

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.

Praksis viser, at udenlandske trusts efter dansk ret enten kan sammenlignes med danske fonde eller båndlagte kapitaler. Det vil sige, at en udenlandsk trust efter dansk skatteret enten vil kunne anses for et selvstændigt rets- og skattesubjekt eller en transparent enhed.

Det er almindeligt anerkendt, at et udenlandsk retssubjekt, der er lovligt bestående i henhold til lovgivningen i domicillandet, betragtes som selvstændigt i civilretlig henseende i Danmark.

Dansk ret indeholder således ingen særregler, der kan begrunde, at man betragter et selskab eller lignende, der er gyldigt stiftet i udlandet, som ikke eksisterende i Danmark.

Udenlandske civilretlige regler har betydning for bedømmelsen af realiteten i en udenlandsk disposition og indgår i fastlæggelsen af faktum.

Om muligt identificeres et udenlandsk civilretligt begreb efterfølgende med et kendt dansk civilretligt begreb.

Herefter foretages der en skatteretlig kvalifikation af det fastlagte faktum. Denne kvalifikation foretages udelukkende på baggrund af de danske skatteregler. I praksis har det primært drejet sig om udenlandske trusts.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en udenlandsk trust, kan have betydning, hvis en person er skattepligtig til Danmark.

Skatteretligt er der i praksis to spørgsmål:

1. En person eller et selskab har stiftet eller indskudt kapital i en udenlandsk trust (fond). Anerkendes dette skattemæssigt, så stifteren ikke bliver beskattet af renter, udbytter og gevinster?
2. En person, som er skattepligtig til Danmark, modtager afkast fra en udenlandsk trust (fond) eller er i øvrigt indsat som begunstiget. Hvad har det af skattemæssige konsekvenser?

[...]

Hvordan behandles stifteren af en udenlandsk trust eller en båndlagt kapital

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

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

Bemærk

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

Hvis stifteren allerede fra stiftelse af trusten har givet rådigheden til andre, skal vurderingen foretages i forhold til dem. Se SKM2014. 314. SR.

I SKM2015. 9. HR fremgår det af Højesterets flertals begrundelse, at spørgsmålet om beskatning af fondens indtægter hos A måtte bero på en selvstændig vurdering af, hvorvidt fonden i forhold til ham (som ikke var stifter) måtte anses for et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret. Vurderingen af fondens selvstændighed i forhold til As økonomi måtte tage udgangspunkt i de seneste vedtægter. Højesteret fandt, at der ikke var noget i vedtægterne, der førte til, at A i realiteten havde en sådan rådighed over fondens formue, at denne måtte anses for ejet af ham. Højesteret fandt endvidere, at det ikke var godtgjort, at formuen var overgået ved arv fra stifteren til A.

Stifteren

En stifter er i denne sammenhæng den person eller selskab, som opretter en trust eller en båndlagt kapital, og sætter penge ind i trusten eller den båndlagte kapital.

For at den, som har stiftet en trust eller indskudt kapital i en trust, ikke mere skal beskattes af afkastet af den indskudte kapital, skal betingelserne for, at der foreligger en udenlandsk trust, være opfyldt.

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

Bemærk

Ved stiftelse af en dansk fond, anses midlerne altid for udskilt fra stifteren, da det er en forudsætning for, at en dansk enhed kan anses for en fond, at stifteren ikke kan råde over formuen i fonden.

En person, som er skattepligtig til Danmark, modtager afkast fra en udenlandsk trust eller er indsat som begunstiget

For at vurdere hvordan indtægten skal beskattes, når en eller flere personer, som er skattepligtige til Danmark, får penge fra en udenlandsk trust, skal det afgøres, om den udenlandske trust efter dansk ret må sidestilles med en dansk fond eller med en båndlagt kapital/rentenydelsesret.

Hvis trusten sidestilles med en båndlagt kapital, skal det vurderes, om personen må anses som kapitalejer eller rentenyder. Når det er afgjort, kan man vurdere, hvordan afkastet i enheden skal beskattes og hvordan personen skal beskattes.

Hvis betingelserne for, at der foreligger en udenlandsk trust, er opfyldt, skal det undersøges, hvad trusten minder mest om i dansk skatteret. Der kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke opstilles en generel definition af, hvorledes en trust skal kvalificeres i skattemæssig henseende i Danmark. Dertil varierer de forskellige trusts indholdsmæssigt for meget.

I de typiske tilfælde, hvor de danske skattemyndigheder har taget stilling til den skattemæssige behandling af en trust, har settlor/stifter indskudt en kapital i en trust og indsat familiemedlemmer som beneficiaries. Denne konstruktion minder i dansk ret mest om enten en familiefond eller en båndlagt kapital med rentenydelsesret set ud fra fremgangsmåden og en formålsfortolkning af hensigten med dispositionerne.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at en trust, hvor kapitalen er definitivt og endeligt udskilt, skattemæssigt skal behandles som enten en fond eller en båndlagt kapital, selv om alle formkrav ikke er opfyldt.

Det er nødvendigt at skelne mellem en begunstiget fra en familiefond og rentenydelsesret. Udbetalinger til en begunstiget fra en familiefond beskattes som personlig indkomst. Udbetalinger til en begunstiget fra en rentenydelsesret beskattes som kapitalindkomst eller aktieindkomst, afhængig af hvor afkastet kommer fra.

Ved bedømmelsen af om der er tale om en fondslignende trust eller en rentenydelsesret, kan der lægges vægt på, om der er tale om en fixed trust eller en discretionary trust. Det vil sige, hvor mange beføjelser trustee har for så vidt angår hvem

- der skal modtage kapital/indtægter af kapitalen i trusten og hvor meget
- i en gruppe af flere mulige begunstigede, der skal modtage kapital/indtægter af kapitalen og hvor meget.

Det er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke mulig at give en udtømmende facitliste på, hvilke forhold der skal bedømmes, men som overordnet retningslinje kan angives, at jo større mulighed trustee har for at påvirke udbetalingerne, herunder tidspunktet for udbetalinger, hvem som skal modtage beløb og beløbene størrelse, jo mere taler det for, at trusten skal sidestilles med en fond.

Hvis alle de nævnte forhold på forhånd er bestemt, og trustee kun virker som administrator, skal trusten derimod behandles som en rentenydelsesret.

Rentenydelsesret

Hvis trusten er en kapital med en rentenydelsesret, skal det desuden vurderes, om der er tale om at kapitalen er båndlagt, og hvis den er det, skal det vurderes, om der er en aktuel kapitalejer.

Hvis trusten må sammenlignes med en dansk fond, skal udbetalinger fra fonden beskattes som personlig indkomst. Se PSL § 3, stk. 1.

Er der en udlagt kapitalejer, som er skattepligtig til Danmark, skal kapitalejeren beskattes af de indtægter, som tilfalder den båndlagte kapital. Det gælder både renter, udbytter og gevinster omfattet af aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven. Indtægterne beskattes på samme måde, som hvis indtægterne tilfaldt den aktuelle kapitalejer personligt. Det vil sige, at gevinster og udbytter mv. vedrørende aktier beskattes som aktieindkomst, og renter, kursgevinst og afkast på ABL § 19-aktier beskattes som kapitalindkomst. Ved lov nr. 84 af 30. januar 2019 blev beskatningen af afkast fra investeringsselskaber for personer gjort forskellig afhængig af om investeringsselskabet er aktiebaseret eller ej. Afkastet fra investeringsselskaber, som skal beskattes hos den aktuelle kapitalejer, skal efter at ændringen har virkning fra, beskattes afhængig af om investeringsselskabet er aktiebaseret eller ej.

Hvis det er en anden end den aktuelle ejer, der er tillagt retten til hele afkastet eller en del af dette, er det Skattestyrelsens opfattelse, at kun rentenyderen skal beskattes af det modtagne beløb, da der ellers sker dobbeltbeskatning. I dette tilfælde skal den aktuelle ejer, efter Skattestyrelsens opfattelse, kun beskattes af det nettoafkast, der tilgår den båndlagte kapital efter fradrag af den del, der udbetales til rentenyderen. Beskatningen af rentenyderen skal efter Skattestyrelsens opfattelse også som udgangspunkt ske som nævnt ovenfor.

Hvis B fx får penge fra en trust, som må sammenlignes med en dansk båndlagt kapital, hvor A er kapitalejer, skal A beskattes af de indtægter, der tilfalder den båndlagte kapital, men hvis pengene straks tilfalder B, er det B, som skal beskattes. Det vil sige, at kapitalejeren kun beskattes af de indtægter, som ikke straks tilfalder B.

I de tilfælde, hvor den aktuelle ejer helt eller delvist har rådighed over kapitalen, kan det eventuelt komme på tale at kvalificere udbetalinger til rentenyderen som personlig indkomst.

Hvis det er en person, som er skattepligtig til Danmark, som er trustee, afhænger den skattemæssige bedømmelse af trustee af, om han efter en samlet bedømmelse må anses for at være ejer af trustkapitalen. Er det tilfældet, beskattes han som enhver anden ejer, selv om formuen er båndlagt, ellers beskattes han ikke. Se TfS 1984,131. SKM.

Se også

Se C. B. 4.3 "Gevinst og tab på aktier og investeringsbeviser mv., der er udstedt af et investeringselskab".

Bemærk

I en sag fandt Skatterådet, at der ikke faktisk var en sådan adskillelse mellem den udenlandske fond, med hjemsted i Liechtenstein, og stifteren og med den uafhængig af stifteren selvstændige ledelse og administration, som ellers efter dansk ret er en vigtig garanti for, at en ny uafhængig ejerrådighed er tilvejebragt. Skatterådet fandt ikke, at der var 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. Fonden kunne derfor ikke efter danske retsregler sidestilles med en familiefond, og fonden kunne ikke anses for et selvstændigt skattesubjekt.

Skatterådet fandt endvidere, ud fra en vurdering af de opregnede momenter, at forholdet ikke kunne 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. Da fonden ikke kan anses som et selvstændigt skattesubjekt eller en båndlagt kapital efter danske regler, vil indestående i fonden og afkastet heraf skattemæssigt skulle henføres til stifteren.

Stifteren var bosiddende i England og ikke fuldt skattepligtig til Danmark. Midler fra fonden til begunstigede i Danmark skulle anses for at være ydet direkte af stifteren, og de begunstigede i Danmark skulle gavebeskattes af modtagne ydelser, jf. SL § 4. Der vil kunne være gaveafgiftsfritagelse i overensstemmelse med lov om afgift af dødsboer og gaver.

Ved stifterens død vil kapitalen ud fra en samlet konkret vurdering blive anset for at tilhøre stifterens formuesfære og skattemæssigt blive anset for at falde i arv til de begunstigede, hvor de begunstigede får en ideel ejendomsret til formuen.

Se SKM2011. 740. SR. Se SKM2015. 9. HR, hvor Højesteret fandt, at trustformuen ikke ved stifterens død var overgået til A.

Bemærk

I nogle lande opretter arvelader en trust, hvor trustees opgave er at realisere aktiverne bedst muligt ved stifterens død og derefter udbetale midlerne til arvingerne. I disse tilfælde kan udbetalinger eventuelt anses for udbetaling af arv. Se SKM2009. 748. SR.

Settlor

Den person som har stiftet eller i øvrigt indskudt penge i en udenlandsk trust.

Beneficial

Den person som skal modtage ydelser fra en trust.

Trustee

Den person, som forvalter en udenlandsk trust, og som efter udenlandske regler måske anses for den, der har råderet over formuen.

Trust sammenlignes med en dansk fond

Hvis trusten må sammenlignes med en dansk fond, skal udbetalinger fra fonden beskattes som personlig indkomst. Se PSL § 3, stk. 1.