

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 10119 af 19/11/2019 (Gældende)

Trust - båndlagt kapital med kapitalejere

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0514515

Trust - 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.

Skatterådsmøde 19. november 2019 - SKM2019. 595. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at beneficienterne i Danmark ikke skal betales skat eller afgift af de penge, som de modtager, når A Revocable trust opløses i USA?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Jeg har for nylig haft en behagelig telefonsamtale med en af centrets medarbejdere om hjemtagning af midler med oprindelse fra en amerikansk fond (trust). Vi er i tvivl om beskatning samt eventuelle danske arveafgifter (-eller afgifter generelt).

Jeg kan oplyse følgende om trusten:

- De danske begunstigede er henholdsvis broder og søster til afdøde.
- Afdøde var udvandret fra Danmark og blevet amerikansk statsborger.
- Trusten er efter stifterens død blevet uigenkaldelig

Stifteren A døde i 2016.

Adoptivsønnen døde den 14. september 2014. Han havde ingen børn.

P1 blev indsat som trustee ved trustens oprettelse.

P2 (søn af P1) har overtaget opgaven som trustee. Han bor i USA.

Trusten beskattes som et selvstændigt skattesubjekt i USA.

Arvingerne i Danmark er følgende:

- P 3 (søster til afdøde)
- P1 (bror til afdøde)
- P4 (søster/bror).

Stifteren har oprettet Trusten, da hans søn levede, og baggrunden var at sikre ham økonomisk fremover.

Der er mig bekendt ikke ændret i Trustens ordlyd. Tidspunktet for evt. hjemtagelse vil afhænge af den advokat i USA, som er sat på opgaven.

Der er hvert år indsendt regnskab og betalt skat til de Amerikanske myndigheder.

Af trustens vedtægter fra 1993 fremgår bl.a. følgende:

"1.1. Declaration. This trust declaration is made by A, who is herein referred to as "the trustor" or "the trustee," depending on the context. The term "trustee," as used herein, also refers to each successor trustee who is serving as a trustee of a trust created under this instrument.

1.2. Identification of Trust. This trust may be referred to as the A REVOCABLE TRUST.

1.3. Identification of Trustor's Family. Trustor has been separated from B for 8 years but is still legally married to her. At the time of the creation of this trust, the trustor has one child from his prior marriage: A II.

(...)

3.2. Power of Amendment While Trustor is Living. During the Trustor's lifetime, the trust may be revoked, in whole or in part. Upon revocation, the trustee shall pay to the trustor the portion of the trust estate that has been revoked.

(...)

4.1. Payment of Income During Trustor's Life. So long as the trustor is living, the trustee shall pay net income in montly or other convenient installments (but not less often than annually) as the trustor and the trustee may agree upon from time to time.

4.2. Discretionary Payment of Principal by Trustee During Trustor's Life. So long as the trustor is living, the trustee shall pay trust principal to the trustor or apply for the trustor's benefit so much of the principal of the trust property as the trustee deems proper, or that the trustor requests, for the comfort, welfare, and happiness of the trustor.

ARTICLE FIVE

DISPOSITIVE PROVISIONS AFTER TRUSTOR'S DEATH

5.1. Payment of Death Taxes, Debts and Expenses. Upon the death of the trustor, the trustee shall pay from the trust assets and death taxes, debts and expenses.

5.2. Disposition of Trust Remainder Upon Trustor's Death. Upon the death of the trustor, the trust remainder shall be disposed of as follows:

(a) If trustor's son is then living, the trustee shall transfer to him the trustor's residence outright subjekt to any then existing liens or encumbrances. The trust remainder shall be held, administered, and distributed by the trustee in a separate trust according to the terms set forth in Article Five applicable to the Trust for Trustor's son.

(b) If the trustor's son is not then living but he leaves issue who are then living, the trustee shall divide the property into as many shares of equat market value as are necessary to create one share for each of his issue then living. Each share created for the trustor's son shall be distributed according to the terms set forth in Article Five applicable to the Trust for Issue of Trustor's Son.

(c) If there are no issue of the trustor then living, the trustee shall pay over and deliver the property outright as follows: one share to each of the Trustor's brothers and sisters then living.

(d) If the entire trust property is not disposed of pursuant to the foregoing provisions, the trustee shall pay over and deliver the property outright to the heirs of the trustor.

5.3. Trust for Trustor's Son. The Trust for Trustor's Son shall be held, administered, and distributed according to the following terms and conditions: (...)

8.1. Perpetuities Savings Clause. Unless sooner terminated, each trust created by this instrument shall terminate twenty-one (21) years after the later of (1) the death of the last to die of the trustors' issue who are living at the death of the deceased spouse, or (2) the death of the surviving spouse. If a trust is terminated because of the preceding sentence, the trustee shall distribute the trust property outright pro rata, to the persons who are then entitled or eligible to receive trust income (or if there are no such persons, outright in a manner that the trustee believes will give effect to the trustors' intent in creating the trust).

8.2. Period of Survivorship. For the purposes of this instrument, a beneficiary shall not be deemed to have survived a trustor if that beneficiary dies within thirty days after the trustor's death.

8.5. Definition of Heirs. Any reference to the trustor's "heirs" in the dispositive provisions of this instrument shall be construed as referring to those persons who are entitled to that trustor's property under the laws of intestate succession in effect at the time of execution of this instrument.

8.6. Definitions of Issue, child, and children. The terms "issue," "child," and "children," when used in the dispositive provisions of this instrument, shall be given the meanings accorded those terms in Part 2 of Division 1 of the California Probate Code in effect at the time of execution of this instrument.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger mener, at der hverken skal betales afgift eller skat i Danmark.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at benificienterne i Danmark ikke skal betales skat eller afgift af de penge, som de modtager, når A Revocable trust opløses i USA.

Begrundelse

Sagen vedrører spørgsmålet, om de benificienter, som er skattepligtige til Danmark, skal betale skat eller afgift af afkast eller udlodninger fra en amerikansk trust.

Det er oplyst, at der er tre søskende, som vil få penge fra trusten, og som er bosiddende i Danmark.

For så vidt angår trusts er der skabt 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 2019-2, afsnit C. B. 2.15.2 om beskatning af udenlandske trusts.

I den konkrete sag fik stifteren, mens han levede, bl.a. udbetalt afkast fra trusten og han kunne tilbagekalde trusten og trusten var derfor ikke definitivt og effektivt udskilt fra stifteren.

Ved stifterens død ændrede trusten karakter, idet disse rettigheder ikke blev overført til andre.

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

Af trustens vedtægt artikel 5.2, c og artikel 8.2 fremgår følgende:

“(c) If there are no issue of the trustor then living, the trustee shall pay over and deliver the property outright as follows: one share to each of the Trustor’s brothers and sister’s then living.

8.2. Period of Survivorship. For the purposes of this instrument, a beneficiary shall not be deemed to have survived a trustor if that beneficiary dies within thirty days after the trustor’s death. ”

Det er oplyst, at stifterens søn døde inden stifteren. Stifterens søn havde ikke børn, børnebørn eller oldebørn, som er berettiget til afkast fra trusten.

Årsagen til at bl.a. spørger og søsteren, som begge er skattepligtige til Danmark, vil få afkast fra trusten er således, at udbetalingerne sker efter artikel 5.2 c i vedtægten, da stifterens søn døde i 2014, altså før stifteren døde i 2016.

Spørgsmålet er herefter, hvordan trusten efter dansk skatteret skal kvalificeres og dermed, hvordan spørgeren og de andre som er skattepligtige til Danmark skal behandles skatte- og afgiftsmæssigt efter stifterens død, når de modtager penge fra trusten.

For at afgøre dette, skal det vurderes, om trusten er adskilt fra beneficienterne og hvis dette er tilfældet, skal det vurderes, om trusten kan sammenligne med en båndlagt kapital eller en dansk fond.

I SKM2018. 612. LSR var der tale om, at ”Trust for benefit of A IV” blev oprettet 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. Trusten var således ikke stiftet af klageren og klageren havde ikke foretaget indskud, men klageren var ”the beneficiary”. Trustens formål var 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 lagde især vægt på de begrænsninger, som gjaldt i relation til trustees beføjelser. Dette gjaldt i relation til, hvem der kunne begunstiges, hvor klageren var ”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”. Det fremgik også, at trusten skulle ophøre ved klagerens død med uddeling enten til klagerens arvinger, og hvis sådanne ikke findes, til stifternes arvinger. Landsskatteretten fandt, at trusten ikke kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt, idet trusten nærmere ansås at måtte sidestilles med en båndlagt kapital med rentenydelsesret for klageren.

I SKM2009. 249. SR var A’s amerikanske far afgået ved døden, og havde ved sin død en trust. Det meste af trustens formue overgik ved hans død til en ny trust, hvori hans søn, som var skattepligtig til Danmark, var begunstiget. Trustee var uafhængig af både stifteren og sønnen. Trusten var stiftet på en sådan måde, at trustens formue var uigenkaldelig og definitivt adskilt fra stifterens private formue, og den begunstigede havde ingen indflydelse på trustees beslutninger og var uden råderet over trustens formue. Trusten

blev derfor anset for endelig og effektivt udskilt. Trusten blev anset for en rentenydelsesret uden aktuel kapitalejer, da det ikke var sikkert, at sønnen ville få hele trustformuen. Der blev henset til, at sønnen ikke kunne siges at have en fuld og ubetinget testationsret, ligesom det ikke med sikkerhed kunne siges, hvem formuen tilfaldt i fremtiden.

Af bemærkningerne til lovforslaget til lov nr. 1723 af 27. december 2018 (LF 27 2018/1) fremgår bl.a., at 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.

Skattestyrelsen forstår trustens vedtægter således, at i den situation hvor stifternes eneste søn er død, og sønnen ikke havde børn eller andre arvinger, så skal trusten fordeles ligeligt mellem de af stifterens fire ved navn opremsede søskende, som overlever stifteren, medmindre de dør 30 dage eller mindre efter stifteren.

Skattestyrelsen finder, at ved stifterens død ændrede trusten karakter, idet trusten var transparent i forhold til stifteren, som bl.a. fik penge fra trusten, men ikke var transparent i forhold til stifterens søskende.

Det er oplyst, at trustee er P2 (søn af P1, som er en af de søskende, der skal modtage penge fra trusten), og at han bor i Boston i USA. Det vil sige, at trustee er stifteren nevø. Det er samtidigt oplyst, at tidspunktet for evt. hjemtagelse vil afhænge af den advokat i USA, som er sat på opgaven.

Som det fremgår af Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. B. 2.15.2 kan der ved bedømmelsen af, om der er tale om en fondslignende trust eller en rentenydelsesret (båndlagt kapital), 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.

Henset til, at midlerne i trusten, når stifterens søn var død ved stifterens død og ikke efterlod sig livsarvinger, skulle fordeles ligeligt mellem de af stifterens fire søskende, som var levende ved stifterens død, var det på det tidspunkt, hvor trusten overgik fra at være transparent i forhold til stifteren sikkert, hvem der 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 stifterens overlevende søskende, er der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tale om en fondslignende trust, men derimod om en båndlagt kapital med udlagt kapitalejere.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ved vurderingen af, om der er en kapitalejer eller ej til den båndlagte kapital, ikke kan tillægges afgørende betydning, at en søskende ikke skal anses for at overleve stifteren, hvis pågældende dør 30 dage eller mindre efter stifteren.

De penge spørger og hans søskende, som er skattepligtige til Danmark får, er således penge fra en båndlagt kapital med kapitalejer.

Forudsat at der ikke var fast ejendom eller formue tilknyttet faste driftssteder her i landet, skal den formue, som var i trusten, da stifteren døde, anses for arv, som ikke er afgiftspligtig til Danmark, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 2.

Kapitalen i trusten overgik ved stifterens død til at blive båndlagt kapital med kapitalejere. Beneficienterne skal derfor fra dette tidspunkt beskattes af deres forholdsmæssige andel af trustens indtægter. Det vil sige, at hvis der i alt var 3 søskende, som overlevede stifteren, skal hver især beskattes af 1/3 af indtægterne i trusten. Dette skulle ske fra det tidspunkt, hvor stifteren døde. Indtægterne skal beskattes på samme måde, som hvis aktiverne var ejet direkte.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

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.

Forarbejder

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

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 svar til FSR i forbindelse med behandling af lov nr. 540 af 29. april 2015 (LF 167 2014/2015) indførelsen af ligningslovens § 16 K (bilag 1) fremgik bl.a. følgende,

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

SKM2015. 9. HR

Sagen drejede sig om, hvorvidt afdøde medstifters (Bs) nevø skulle beskattes af afkastet af formuen i fonden. Inden den sidste af stifterne (B) af fonden døde, havde han gjort sin nevø til universalarving og begunstiget i fonden.

I denne sag havde Skatteministeriet gjort gældende, at nevøen, der var arving efter én af stifterne (B) af fonden, i skattemæssig henseende måtte anses for ejer af formuen i fonden. Der skulle derfor foretages en ny selvstændig vurdering af, om fonden i forhold til nevøen kunne anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Nevøen havde gjort gældende, at han ikke havde mulighed for at råde over fonden, da han ikke var stifter af fonden, og at stifterens ret ikke kunne overføres til andre, heller ikke ved arv.

Et flertal i Højesteret gav nevøen medhold. Flertallet lagde bl.a. vægt på, at spørgsmålet om beskatning af fondens indtægter hos nevøen måtte bero på en selvstændig vurdering af, om fonden i forhold til nevøens økonomi måtte anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret. Flertallet fandt det ikke godtgjort, at fondens formue var overgået til nevøen, og nevøen var derfor ikke rette indkomstmodtager til afkastet af formuen.

SKM2010. 459. ØLR

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

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

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

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

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".

SKM2018. 391. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgeren ikke skulle anses for skattepligtig af erhvervelsen af sin andel af den trustkapital, som spørgeren var berettiget til at arve gennem sin forælder, der havde ejet trustkapitalen

direkte. Derudover afviste Skatterådet at besvare spørgsmålet om, hvorvidt regler i dødsboskatteloven ville kunne finde anvendelse på tidspunktet for spørgerens retserhvervelse af trustkapitalen, idet de arve- og skifteretlige forhold i første led måtte afklares ved skifteretten.

SKM2017. 713. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgeren, der var skattepligtig her til landet og begunstiget i og arving af kapitalen i en amerikansk trust, som blev stiftet af den pågældendes nu afdøde far, ikke skulle beskattes af udlodning af stamkapitalen i den pågældende trust i forbindelse med morens død. Der blev ikke taget stilling til eventuelle spørgsmål om boafgift. Skatterådet tilføjede dog, at trusten var transparent efter danske skatteregler i forhold til spørgeren, og at spørgeren derfor var skattepligtig af det løbende afkast mv. af den arvede trustkapital.

SKM2014. 680. SR

Trusten var oprettet således, at afdøde stifter var trustens primære begunstigede, der havde ret til at modtage hele afkastet af trustformuen, jf. fundatsens indledning pkt. C og pkt. 1.2. Endvidere fremgik af fundatsens pkt. 14.4 og 14.5, at trustee kunne udskiftes eller suppleres af afdøde. Afdøde kunne også tilføje og ekskludere beneficier efter fundatsens pkt. 17.1 og 18.1.

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

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

Trusten ansås for at indgå i afdødes bo, og afdøde var bosiddende i England ved sin død den 16. juli 2013, hvorfor hans bo blev skiftet der.

Idet boet blev skiftet i England, 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.

Det fremgik, at spørger fik udlagt de omhandlede aktiver fra trusten, hvorefter aktiverne ikke forblev i trusten.

SKM2014. 491. SR

En nu afdød mand, der var bosiddende i Danmark, havde stiftet en trust i USA. Den udenlandske trust var i forhold til stifteren transparent, idet trusten kunne tilbagekaldes af stifteren, hvormed midlerne i trusten ville tilbageføres til ham. Dermed var trusten ikke definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, og udbetaling til stifterens enke måtte anses som arv, der ikke medførte indkomstskattemæssige konsekvenser for enken. Efterfølgende skulle der foretages en selvstændig vurdering i forhold til enken af, om hun havde fået rådighed over trustformuen. Trusten ansås tillige for at være transparent i forhold til enken, idet hun havde råderet over trusten i form af, at hun efter 36 måneder til enhver tid kunne afsætte trustee og indsætte en ny. Derfor skulle enken beskattes af det løbende afkast fra trusten.

SKM2011. 739. SR

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

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

SKM2011. 540. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at "Trust B", oprettet i New Zealand, efter dansk ret kunne anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt, og Skatterådet fandt heller ikke, at "Trust B" kunne sidestilles med en båndlagt kapital, idet forudsætningen herfor var, at stifteren/båndlæggeren ikke måtte have råderet over den formue, som var båndlagt, og hvorefter der skulle være tale om endelig og effektiv udskillelse af de indskudte aktiver fra stifterens formuesfære. Idet trusten således ikke kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt eller selvstændig kapitalenhed adskilt fra stifteren efter danske regler, ville indestående i trusten og afkastet heraf skattemæssigt skulle henføres til stifteren.

SKM2009. 249. SR

A's amerikanske far var afgået ved døden, og havde ved sin død en trust. Det meste af trustens formue overgik ved hans død til en ny trust, hvori hans søn, som var skattepligtig til Danmark, var begunstiget.

Trustee var uafhængig af både stifteren og sønnen. Trusten var stiftet på en sådan måde, at trustens formue var uigenkaldelig og definitivt adskilt fra stifterens private formue, og den begunstigede havde ingen indflydelse på trustens beslutninger og var uden råderet over trustens formue. Trusten blev derfor anset for endelig og effektivt udskilt.

Trusten blev anset for en rentenydelsesret uden aktuel kapitalejer, da det ikke var sikkert, at sønnen ville få hele trustformuen. Der blev henset til, at sønnen ikke kunne siges at have en fuld og ubetinget testamentsret, ligesom det ikke med sikkerhed kunne siges, hvem formuen tilfaldt i fremtiden.

Den juridiske vejledning 2019-2 C. B. 2.15.2 Beskatning af udenlandske trusts (fonde)

(...)

For at en udenlandsk trust kan tillægges betydning for en dansk skattepligtig, er det Skattestyrelsens opfattelse, at kapitalen både skal være definitivt og effektivt udskilt.

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.

(...)

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.

Rentyndelsesret

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.

Den juridiske vejledning C. F. 2.1 Opgørelse af udenlandsk indkomst

(...)

Globalindkomstprincippet

Den danske indkomstbeskatning bygger på globalindkomstprincippet. Det betyder, at personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, er skattepligtige af deres samlede indkomst, hvad enten den hidrører her fra landet eller fra udlandet. Se SL § 4.

Den udenlandske indtægt kan også være undergivet beskatning i udlandet. Det kan medføre dobbeltbeskatning. Nedslag for betalte skatter i udlandet afhænger af indkomstarten, og om der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, indkomsten stammer fra.

Opgørelsen af udenlandsk indkomst

Den udenlandske indkomst skal opgøres efter de danske regler, og udenlandske skatter kan ikke fratrækkes i indkomstopgørelsen. Se KSL § 23. Se i øvrigt afsnit C. F. 4 om lempelsesberegning.

(...)