

Offentliggjort d. 21. december 2010

Gaveoverdragelse af aktier til trust – udskillelse fra givers formuesfære – TfS 42869 [©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Københavns Byret fandt ved en dom af 28/9 2010, at en faders overdragelse af en post aktier til 3 trusts, oprettet til fordel for dennes 3 børn, ikke indebar en sådan effektiv, reel og uigenkaldelig adskillelse af aktieposten fra faderens øvrige formue, at der kunne anses at foreligge en afgiftspligtig gaveoverdragelse.

Trusts er et anerkendt retsinstitut i den engelsktalende del af verden, men kendes ikke og har ikke noget sidestykke i dansk ret. Selve trust-instituttet er beskrevet bl.a. af Thøger Nielsen, TfS 1989, 213, der bl.a. fremhæver, at den fundamentale forskel på trust og fond er, at trusten ikke er en juridisk person. *Feldthusen, Trusts, 2002, anfører s. 83 den karakteristik, at: "En trust er kendetegnet ved, at en person betegnet settler (stifteren) overfører aktiver til en anden person betegnet trustee, idet stifteren samtidig instruere trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede. Trustee har en ejendomsret til de overførte aktiver i henhold til Common Law og de begunstigede har tillige en ejendomsret til de overførte aktiver i equity. Trustee fremstår overfor omverdenen som værende ejer af trustaktiverne, men trustee kan ikke frit råde over aktiverne, idet trustee er bundet af stifterens instrukser. De begunstigede er i henhold til de særlige regler og principper i equity i vidt omfang beskyttet mod trustee's private kreditorer og aftaleerhververe. Det er videre væsentligt at være opmærksom på, at trusten ikke er en juridisk person."*

Den skatteretlige håndtering af transaktioner, der involverer trusts, eller ydelser, som danske skatteydere modtager fra sådanne trusts, giver da også, i takt med globaliseringen, med jævne mellemrum anledning til sager i Danmark. Senest har jeg omtalt TfS 2010, 746 ØL i JUS 2010/29+30 om af-

Offentliggjort d. 21. december 2010

giftsberigtigelse af midler fra en engelsk trust til en herboende dansker, der var efterkommer af trustens stifter.

Sagen afgjort ved dommen af 28/9 2010 fra Københavns Byret drejer sig om den skatteretlige vurdering og kvalifikation af en *overførelse af formueaktiver* fra en herboende skatteyder til 3 trusts stiftet i USA, alt til fordel for skatteyderens 3 børn.

Om denne særlige problemstilling anførte Thøger Nielsen allerede i TfS 1989, 213, at ”*Den fundamentale forskel på trust og fond er netop den, at trusten ikke er en juridisk person. Det er en ejendomsoverdragelse, der finder sted via mellemmand. Trusten er derfor altid tidsbegrænset, medens fonden teoretisk kan leve evigt. ... Når man på denne baggrund vender tilbage til stillingen i dansk beskatning, viser det sig, at man på et centralt punkt, uanset den afgørende forskel mellem fond og trust, når til samme resultat, nemlig at hovedopgaven består i at fastslå, om der har fundet en reel og utilbagekaldelig overdragelse sted, men i samme øjeblik man søger at danne sig en mening herom, må man gøre sig den principielle forskel på de to situationer klar: Medens man ved fondsoverdragelser måske vil hæfte sig ved, hvilke krav man skal stille til erhververens selvstændighed som juridisk person betraget, falder hele denne tvivlsmulighed bort, når der foreligger en trustoverføring. Hvad enten trustee er en fysisk person, eller, som det ofte forekommer i nutiden, et professionelt trustselskab, er spørgsmålet om modtagerens selvstændighed og retsevne hævet over enhver diskussion. Tilbage står ved trustoverføringen alene undersøgelsen af overføringens endelige og forbeholdsløse karakter.*”

Omend billedet i praksis nok næppe er helt så klart, som Thøger Nielsen giver udtryk for, spiller et udskillelsessynspunkt (overføringens endelige og forbeholdsløse karakter) en central rolle for vurderingen af de skattemæssige konsekvenser ved formueoverførelse til en trust.

Her kan peges på Landsskatterettens efterfølgende kendelse, ref. i TfS 1994, 605, om et dansk ægtepar, hvoraf den ene ægtefælle i 1980 havde etableret en trust på Guernsey ved overdragelse af en gave til de indsatte trustees, og med indsættelse af ægtefællernes børn som begunstigede (beneficiaries). Efter sagreferatet at dømme var trustees uafhængige af ægtefællerne. Ved *formueopgørelsen* havde den anden ægtefælle foretaget fradrag for denne gave. Skattemyndighederne afviste dette fradrag, og havde tillige beskattet stifteren (førstnævnte ægtefælle) af afkast af trustens midler.

Offentliggjort d. 21. december 2010

Landsskatteretten tilsidesatte skattemyndighedernes synspunkt, idet retten fandt, at ”...*trusten i hvert fald under de foreliggende omstændigheder kunne tillægges retsvirkning i skattemæssig henseende af betydning for denne sag. Trustdokumentet opfyldte de almindelige krav hertil efter angelsaksiske regler og retsopfattelse, ligesom trustees efter det oplyste nød den for disse fornødne tillid og integritet...*” Landsskatteretten anførte yderligere bl.a., at ”...*der havde fundet en reel og uigenkaldelig formueafgivelse sted fra ægtefællen som stifter (settlor) til the trustees, således at stifter ikke blev anset som ejer.*” Da ægtefællen eller klageren på denne baggrund ikke havde været indsat som indkomstbeneficiær og heller ikke kunne nyde godt af kapitalen inter vivos eller mortis causa, fandt Landsskatteretten herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at klageren var formue-skattepligtig af trustkapitalen, eller at klagerens ægtefælle var indkomstskattepligtig af afkastet heraf.

Tilsvarende synspunkter er lagt til grund ved vurderingen af, *hvor afkast af formue*, overført til en trust, skal beskattes, se herved bl.a. TfS 2007, 1059 SR, TfS 2009, 615 SR og TfS 2009, 907 SR, TfS 2010, 56 SR, TfS 2010, 520 SR.

Skatterådet har i det bindende svar ref. i TfS 2007, 1059 uddybet kravene til behørig udskillelse, eller, som det anføres i afgørelsen, en ”*effektiv, reel og utilbagekaldelig overdragelse*”. Disse krav omfattede efter afgørelsen i korthed,

- at de til trusten overførte midler, herunder såvel kapital som afkast, aldrig må kunne tilbageføres til stifteren eller dennes familie. Det kræves herunder, at det er udelukket, at trusten kan yde stifteren, stifterens ægtefælle og stifterens hjemmeboende børn under 18 år midler i form af legatportioner, lån og kaution, sikkerhedsstillelse m.v.
- at midlerne skal være overført til trusten på en sådan måde, at stifteren såvel inter vivos som mortis causa er afskåret fra at råde over disse,
- at der er en selvstændig bestyrelse for trusten

Om udbetaling af *trustens formue* kan henvises til TfS 2010, 746, omtalt i JUS 2010/29+30. I den pågældende sag havde stifteren af en engelsk trust tillagt sin, i England bosiddende, datter retten til

Offentliggjort d. 21. december 2010

at bestemme, hvem af hendes børn eller deres afkom, der endeligt skulle erhverve ret til selve trustkapitalen, når datteren afgik ved døden. Samme datter havde – hvilket var muligt efter de engelske regler – meddelt samtykke til, at trusten udbetalte et forskud på trustkapitalen på 9,6 mio. kr. til hendes eneste barn, der var bosiddende i Danmark.

Efter Østre Landsrets opfattelse indebar datterens rådighedsbeføjelser over trustkapitalen, at datteren i dansk afgiftsmæssig henseende måtte anses for at være ejer af trustkapitalen. Det havde den konsekvens, at udbetalingen på de 9,6 mio. kr. til det herboende barn ikke skulle anses som afgiftsfri arv fra udlandet, jf. boafgiftslovens § 9, men derimod som en afgiftspligtig gave, jf. boafgiftslovens § 25.

Sagen afgjort ved Københavns Byrets dom af 28/9 2010 drejede sig, som nævnt indledningsvist, om den skatteretlige vurdering af en *overførelse af formueaktiver* fra en herboende skatteyder til 3 trusts stiftet i USA. Der fandtes i denne sag *ikke* at foreligge den fornødne udskillelse.

Spørgsmålet var nærmere, om en aktieoverdragelse fra en herboende skatteyder til 3 trusts i USA, oprettet til fordel for hvert af skatteyderens 3 børn, kunne tillægges virkning i afgiftsretlig sammenhæng. Måtte overdragelsen tillægges skatte- og afgiftsretlig virkning, skulle der udredes gaveafgift til Danmark efter boafgiftslovens § 25, 1. pkt., da giver havde bopæl her i landet. Skatteyderen anlagde på denne baggrund sag mod Skatteministeriet med påstand om, at der skulle udredes gaveafgift af de stedfundne overdragelser til de 3 trusts i USA.

Der synes i sagen at foreligge divergerende oplysninger fra forskellig side om, hvad der var passeret i sagen. Skatteyderen og Ministeriet var imidlertid enige om - hvilket blev lagt til grund ved sagens afgørelse - at skatteyderen i 1994 havde overført et antal aktier til 3 trusts i USA. Videre blev lagt til grund, at de pågældende trusts var undergivet lovgivningen i den pågældende amerikanske delstat, og at trustene i øvrigt var reguleret af bestemmelserne i oprettelsesdokumenterne for disse. Det blev endvidere lagt til grund i sagen, at de 3 trusts var oprettet af skatteyderens moder med en indskudskapital på hver 1 US \$ og til fordel for skatteyderens 3 børn.

Spørgsmålet var på denne baggrund, hvorvidt der i forbindelse med skatteyderens overførsel af aktier til de 3 trusts var foretaget en gaveoverdragelse, som medførte afgiftspligt i Danmark.

Offentliggjort d. 21. december 2010

Afgørende herfor var efter rettens opfattelse, om der var foretaget en *effektiv, reel og uigenkaldelig udskillelse* af de overførte midler fra skatteyderens formue.

Om dette spørgsmål anførte Københavns Byret, at:

”Af trustdokumenternes vedtægtsbestemmelser fremgår blandt andet, at der for hver af de 3 trusts er indsat en trustforvalter. Som såkaldt "individual trustee" er indsat sagsøger, og som såkaldt "corporate trustee" er indsat et pengeinstitut, som skal opfylde nærmere angivne betingelser. Individual trustee og corporate trustee er tilsammen trustforvalter. Individual trustee kan frit erstatte den udpegede corporate trustee med et andet pengeinstitut, som opfylder vedtægternes krav til corporate trustee. Trustforvalteren er efter vedtægterne tillagt fulde beføjelser i forbindelse med forvaltningen af trustmidlerne og kan herunder foretage salg, belåning og anden rådighed over de pågældende formuegoder. Det følger endvidere af trustvedtægterne, at trustforvalteren, også medens sagsøgers børn er mindreårige og hjemmeboende, helt skønsmæssigt kan foretage udbetalinger til disse til sikring af de pågældendes underhold, sundhed, uddannelse og trivsel. Sagsøger har under sagen forklaret, at han som individual trustee har deltaget i beslutningerne omkring sammensætningen af aktivgoderne i de 3 trusts, ligesom han har truffet beslutning om udskiftning af den oprindeligt indsatte corporate trustee med et andet pengeinstitut. Henset hertil og til de bestemmelser, der i øvrigt er fastsat i trustvedtægterne, findes sagsøger ikke at have løftet sin bevisbyrde for, at der i 1994 blev foretaget en sådan overførsel af formuemidler, som medfører betaling af gaveafgift i Danmark...”

Dommen af 28/9 2010 fra Københavns Byret, der var sat med 3 dommere, funderer de synspunkter, der blev lagt til grund i TfS 1994, 605 LSR og den senere udviklede praksis på området, herunder afgørelsen ref. i TfS 2010, 746 ØL.

Skatteyderen blev med dommen sat i en meget vanskelig situation. Dommen må i sagens natur indebære, at skatteyderen også i skatteretlig sammenhæng fortsat anses som ejer af de pågældende aktier og dermed er skattepligtig til Danmark af afkast heraf. Alt afhængigt af trust-konstruktionens holdbarhed i USA må aktierne tillige henregnes til trustformuen med de heraf flydende skattemæssige konsekvenser i USA.

Offentliggjort d. 21. december 2010

Som jeg anførte i JUS 2010/29+30 maner sager af denne karakter til stor omhu i henseende til forudgående undersøgelser. Kreative modeller med et internationalt tilsnit kræver ganske enkelt et indgående kendskab ikke blot til fremmed skatte- og afgiftsret, men også til dansk skatte- og afgiftsret, og – ikke mindst – til samspillet mellem de to regelsæt.

Det er min erfaring, at der er meget stor forskel på det faglige niveau blandt de rådgivere, der bevæger sig i dette område. Jeg må derfor fastholde mit tidligere synspunkt om, at det på dette område ofte vil være betimeligt at indhente et bindende svar. De uventede skattemæssige konsekvenser af ikke-holdbare konstruktioner kan blive ganske uoverskuelige, ligesom omfattende udredninger og eventuelt tilbageførelse af midler, hvis dette overhovedet er muligt, kan give blive en særdeles kostbar affære.

— o —