

**UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG**

K E N D E L S E

Afsagt den 5. juli 2018 af Østre Landsrets 1. afdeling
(landsdommerne Birgitte Grønberg Juul, Jan Uffe Rasmussen og Jakob Friis Nolsø (kst.)).

1. afd. nr. B-1351-17:

Boet efter A
(advokat Eigil Lego Andersen)
mod
SKAT
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

Boet efter A har kæret Skifteretten i Roskildes kendelse af 2. juni 2017 (SKS 18A-2500/2013), hvorefter værdien af aktiver og passiver i X Foundation pr. skæringsdagen samt tilhørende indtægter og udgifter skal indgå i grundlaget for beregning af boafgift i As dødsbo.

Boet har nedlagt følgende påstande

1. SKAT skal anerkende, at formuen i X Foundation pr. dødsdagen ikke i henhold til dødsboskifteloven skal indgå i boopgørelsens angivelse af boets aktiver pr. dødsdagen.
2. SKAT skal anerkende, at indkomst i X Foundation fra dødsdagen til skæringsdagen ikke i henhold til dødsboskifteloven skal indgå i boopgørelsens angivelse af boets indtægter.

3. SKAT skal anerkende, at formuen i X Foundation pr. skæringsdagen ikke i henhold til dødsboskifteloven skal indgå i boopgørelsens angivelse af boets aktiver pr. skæringsdagen.
4. SKAT skal anerkende, at indkomst i X Foundation i perioden fra udløbet af afdødes sidste indkomstår før dødsfaldet til skæringsdagen ikke skal medregnes i opgørelsen af boets skattepligtige indkomst i henhold til dødsboskatteloven.
5. SKAT skal anerkende, at formuen i X Foundation pr. skæringsdagen ikke skal medregnes i opgørelsen af den afgiftspligtige formue i henhold til boafgiftsloven.

Boet har påstået frifindelse over for SKATs påstande.

SKAT har påstået stadfæstelse med den ændring, at boets selvstændige påstand 1 og 4 afvises, subsidiært at skifterettens kendelse i det hele stadfæstes.

Kæremålet er behandlet mundtligt.

Supplerende sagsfremstilling

I vedtægterne for X Foundation hedder det bl.a.:

”§ 8

The Foundation's Bodies:

The Foundation Council:

...

f) The Foundation Council passes all resolutions with a simple majority of all Foundation Council Members or substitutes without exception, unless otherwise especially determined in these Statutes.

...”

Der blev den 1. marts 1991 udstedt tillægsvedtægter for X Foundation. I disse er anført bl.a.:

”3.

The Foundation Council shall be entitled to transfer the Foundation Fund to a legal entity organized under the laws of any foreign country or to create a foreign trust provided always that as a result of such an action the Foundation's objects may be more sensibly achieved.

By means of such an action the unamendable provisions of the Statutes and By-Statutes of the Foundation may not be amended and the regulations concerning the beneficial interest may not be affected thereby.

...”

Der blev den 28. februar 2014 afholdt møde mellem advokat J og SKAT ved Peter Tøttrup, Marianne Gebauer Thorup, Ulla Strauss og Gitte Nørrevang. I mødereferatet er anført bl.a.:

”Mødet er kommet i stand, idet J har taget kontakt til SKAT, for at få en uformel drøftelse med rette vedkommende hos SKAT i forbindelse med en udenlandsk fondsstruktur.

J havde forinden mødet fremsendt koncernoversigt og fundats for fonden i Lichtenstein.

Mødet blev indledt med at Gitte Nørrevang fortalte, at SKAT ikke kan komme med et bindende svar, men udelukkende kan komme med bemærkninger til hans fremlagte problemstilling. J forklarede tanken med mødet, er at fortælle hvad det er for en situation og så måske senere bede om et bindende svar.

J mente at der ikke har været nogle problemer med strukturen indtil videre, da der ikke har været foretaget udlodning.

Herefter spurgte Peter Tøttrup, hvem J repræsenterer. J forklarede, at han i en årrække har været den danske advokat for fonden i Lichtenstein. Ligesom han nu repræsenterer stifteren af fondens to voksne børn blandt andet som arvinger og som mulige modtagere af fondsudlodninger. J har intet med dødsboet at gøre, da det bliver handlet af advokat Jesper Bang.

Herefter forelagde J sagens forhold:

Strukturen omfatter ultimativt en fond i Liechtenstein, herunder et luxembourgsk selskab og nederst en række danske selskaber. Se koncernoversigt. Strukturen er etableret uden Js medvirken for mere end 20 år siden, da nu afdøde og dennes familie var bosiddende uden for Danmark. Fonden blev stiftet i 1991.

Formålet med fonden var at beskytte mod kreditorer og sikkert også af skattemæssige årsager i forhold til beskatning i udlandet.

J blev kontaktet for ca. 12 år siden for at høre om der kunne være nogle problemer med strukturen, og har så løbende hjulpet med den danske beskatning.

Der er aldrig foretaget udlodning fra de danske selskaber eller foretaget andre transaktioner mellem disse og koncernforbundne enheder. Der er aldrig foretaget udlodninger fra den nævnte fond. Nu er stifteren død og de to børn vil kunne komme i betragtning til eventuelle kommende udlodninger fra fonden. Det ene barn bor i Danmark, og det andet barn bor i Frankrig. De vil naturligvis gerne betale den danske og udenlandske skat, som bliver aktuel i forbindelse med modtagelsen af eventuelle udlodninger.

Der er i et af selskaberne en pæn egenkapital, advokaten mener at der er tale om ca. 100 mio. kr. Der er dog tale om en vis usikkerhed, da en væsentlig del af aktiverne består af ejendomme. Det er denne egenkapital som fonden gerne vil modtage og udlodde til stifterens børn.

Som strukturen er nu, vil der efter SKAT's praksis skulle indeholdes og betales udbytteskat af en eventuel udlodning fra et af de danske selskaber, hvor J søgte at finde en anden måde at udlodningerne fra de danske selskaber kan tilfalde stifterens 2 børn.

Tanken er, at fonden vil udskille alle aktiverne i selskaberne til en britisk trust, således at der i fonden kun er kapital tilbage og der ved siden af ligger en britisk trust. Dette kan ifølge J lade sig gøre med hjemmel i fundatsen. J er herefter af den opfattelse at trusten vil blive anset som en båndlagt kapital til stifterens børn. Hvorfor de skal løbende beskattes af afkastet i trusten.

Herefter blev J spurgt, om man har vurderet om fonden er uigenkaldeligt adskilt fra stifterens formue....

Spørgsmålet er også om der er tale om en fond i Lichtenstein eller det er stifters formue, når man blot kan lægge aktierne ud i en anden trust."

Supplerende retsgrundlag

Ved lov nr. 734 af 25. juni 2014 blev der i fondslovens § 1, stk. 2, indsat en beskrivelse af, hvad der efter fondsloven skal forstås ved en fond. Bestemmelsen er sålydende:

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

I lovbemærkningerne til bestemmelsen hedder det bl.a. (Folketingstidende 2013-14, tillæg A, lovforslag nr. L 114, s. 13-15):

"Definitionen indeholder en række retlige karakteristika, der er i overensstemmelse med de karakteristika, der er opregnet i betænkning nr. 970/1982 om fonde, s. 43, og som har baggrund i almindelige fondsretlige grundsætninger.

...
Alle de karakteristika, der er opregnet i det foreslåede nye stk. 2, skal være opfyldt, for at en juridisk person kan betegnes som en fond.

Da der med den foreslåede bestemmelse som udgangspunkt alene tilsigtes en kodificering af gældende ret, vil praksis i henhold til gældende ret for, hvornår der i henhold til de fondsretlige grundsætninger er tale om en fond, fortsat kunne opretholdes. Dog vil der i forhold til kravet om en selvstændig ledelse for nye fonde, der etableres efter lovens ikrafttrædelse, være tale om en skærpelse af kravene til, hvor mange uafhængige bestyrelsesmedlemmer en fond skal have.

Efter den foreslåede bestemmelse skal en fond besidde en *formue* ...

Det er efter den foreslåede bestemmelse endvidere et krav, at fondens formue skal være *uigenkaldeligt udskilt* fra stifterens formue.

For så vidt angår kravet om uigenkaldelig udskillelse (krympereglen) vil denne betingelse i almindelighed være toledet. Dels skal fondens aktiver allerede ved oprettelsen være uigenkaldeligt overdraget til fonden, dels må fondens midler ikke efterfølgende kunne tilbageføres til stifteren eller personer, der er nærtstående med stifteren.

Det er principielt tilstrækkeligt, at stifteren har påtaget sig en retligt bindende forpligtelse, således at stifter vil handle retsstridigt over for fonden, hvis forpligtelsen ikke opfyldes, og således at der er skabt en ret for fonden eller den, der repræsenterer fonden, til at kræve forpligtelsen opfyldt. Forpligtelsen kan foreligge som et uigenkaldeligt tilsagn om at ville overføre værdier til fonden. I sådanne tilfælde må stifteren have afgivet tilsagnet til enten den udpegede, selvstændige ledelse eller til en tredjemand, der repræsenterer fonden. Udskillelsen er ikke uigenkaldelig, hvis stifteren har forbeholdt sig ret til at råde over værdierne, f.eks. ved vilkårligt at tilbagekalde et tilsagn.

Det forhold, at fondens midler ikke må tilbageføres til stifter, betyder bl.a., at der ikke må ske tilbagebetaling af grundkapitalen, og fondens øvrige egenkapital, herunder tilbagebetaling ved fondens opløsning, tildeling af legatportioner, lån af enhver art, herunder lån mod sikkerhed og kaution og garantistillelse for stifterens og for dennes nærtståendes forpligtelser. Dette krav har sammenhæng med kravet om, at en fond skal ledes af en i forhold til stifter selvstændig ledelse.

Kan fondens midler tilbageføres til stifterens ægtefælle eller faste samlever eller stifterens mindreårige børn, anses formuen ikke for uigenkaldeligt udskilt fra stifters formue. Det samme gælder, hvis fondens midler tilbageføres til ledelsen og eventuelle majoritetsaktionærer mv. med bestemmende indflydelse i fondens stifter, hvis fondens stifter er en juridisk person, jf. princippet i lovens § 16, stk. 2.

Det vil således ikke være muligt f.eks. i forbindelse med stiftelsen af en fond at foreskrive, at fondens overskud skal uddeles til eneaktionæren i det selskab, der har stiftet fonden.

...

Det vil altid bero på en konkret vurdering, om fondens formue er effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue. ...

Det reelle formål med fonden må således ikke være direkte eller indirekte at uddele ydelser til stifteren eller sikre stifter en indtægt af en kapital, som ligger uden for kreditorernes rækkevidde. Det vil endvidere ikke være muligt for bestyrelsen at tillægge stifteren en sådan ret efter fondens stiftelse.

...

Herudover fastslås det i den foreslåede definition udtrykkeligt, at der i en fond skal være en i forhold til stifter *selvstændig ledelse*. Kravet om selvstændighed i forhold til stifter medfører, at der i bestyrelsen skal være ét eller flere af stifter uafhængige medlemmer.

Det vil afhænge af en konkret vurdering, hvornår ledelsen anses for selvstændig i forhold til stifter. Det er i den forbindelse ikke i sig selv tilstrækkeligt, at der er ét medlem af fondens bestyrelse, der er uafhængigt af fondens stifter. Jo større bestyrelse, desto flere uafhængige bestyrelsesmedlemmer kan der således være grund til at stille krav om.

Kravet om en i forhold til stifter selvstændig ledelse skal som udgangspunkt anses for opfyldt, når en tredjedel af bestyrelsens medlemmer er uafhængige af stifter. ...

Kravet om en selvstændig ledelse medfører endvidere, at det ikke kan fremgå af vedtægten, at stifteren skal give sit samtykke til alle beslutninger, eller at stifteren har en generel vetoet over for bestyrelsens beslutninger. ...

Kravet om et eller flere uafhængige medlemmer af bestyrelsen i forhold til stifter og dennes nærtstående skal desuden være opfyldt både ved fondens stiftelse og efterfølgende gennem hele fondens levetid."

Den nugældende boafgiftslovs § 11 blev affattet ved lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven og forskellige andre love (Skattelypakke om trusts mv.). Bestemmelsen i § 11 har virkning for trusts og fonde, der stiftes den 1. juli 2015 eller senere, eller hvor der foretages indskud den 1. juli 2015 eller senere. I lovforslagets almindelige bemærkninger hedder det bl.a. (Folketingstidende 2014-15, tillæg A, lovforslag nr. L 167, s. 6-8):

"3. Lovforslagets enkelte elementer

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

...

3.1.1. Gældende ret

...

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

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

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

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

Med definitivt menes, at stifteren ikke må have mulighed for at »tilbagekalde« trusten, så den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære. Med effektivt menes, at stifteren ikke forsat 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 forsat som en del af stifterens formuesfære. Stifteren bliver i givet fald forsat beskattet af afkastet i trusten.

...

3.1.2. Lovforslaget

...

Det væsentligste spørgsmål i forbindelse med trusts er, om formuen reelt er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære. Dette er afgørende for, om stifteren forsat beskattes af afkastet fra trustens formue. Stifteren skal således forsat beskattes af formueafkastet, hvis formuen ikke definitivt og effektivt er udskilt.

I forhold til skatteunddragelse er det væsentligste problem, at det i praksis kan være meget vanskeligt for SKAT at opdage - og derefter bevise - at stifteren har bevaret rådigheden over trustens formue.

Det synes således muligt for stifteren at hemmeligholde, at formuen er genkaldelig. Dette kan f.eks. gøres ved at udstede et underhåndsbrev (letter of wishes) til trustee. Underhåndsbrevet er formelt set ikke bindende for trustee, men kan reelt blive det, hvis der samtidigt indsættes en såkaldt protector med vide beføjelser til f.eks. at afsætte trustee. Protector kan således drage omsorg for, at trustee i sin administration af trusten følger stifterens underhåndsbrev.

I den forbindelse skal det bemærkes, at trusts ikke nødvendigvis bliver overvåget af offentlige myndigheder, som sikrer trustees uafhængighed.

Problemstillingen er i praksis tillige set i forhold til fonde, som er stiftet i lande, hvor der ikke gælder et ufravigeligt krav om effektiv udskillelse af formuen ved stiftelse af fonde og andre selvejende institutter.

Det foreslås på den baggrund, at der indføres beskatning af stifteren af indkomst optjent i trusts og udenlandske fonde, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse, at der er sket definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Stifteren vil blive beskattet, som om der fortsat er adgang til formuen, selvom der formelt set er givet afkald på formuen. Stifteren vil dog ikke blive beskattet, hvis der er tale om trusts til almenevelgørende eller almennyttige formål, eller hvis der er tale om kommercielle trusts anvendt som kollektiv pensionsopsparing.”

I lovforslagets bemærkninger til ligningslovens § 16 K er anført bl.a. (Folketingstidende 2014-15, tillæg A, lovforslag nr. L 167, s. 19-21):

”Det foreslås i stk. 1, at fuldt skattepligtige fysiske personer og dødsboer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, skal beskattes af indkomsten i en trust stiftet af den skattepligtige, selvom trusten formelt opfylder kravene til at blive anerkendt skattemæssigt.

...

Stifteren vil efter stk. 4 kunne blive fritaget fra beskatningen i den foreslåede bestemmelse, hvis det måtte fremgå af en ufravigelig gyldighedsbetingelse (dvs. af lovgivningen, retspraksis, fast administrativ praksis) for trustens eksistens, at der er sket endelig og uigenkaldelig afkald på formuen.

...

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

I lovforslagets bemærkninger til boafgiftslovens 11 er anført bl.a. (Folketingstidende 2014-15, tillæg A, lovforslag nr. L 167, s. 21):

"Det foreslås, at stifteren også i forbindelse med dødsboopgørelsen skal anses for at have adgang til formuen i trusten. Trustformuen foreslås derfor medregnet i boopgørelsen, i det omfang der svarer til stifterens andel af trustindkomst/-formuen.

Aftalefriheden i trusts bevirker, at det ikke vil være muligt på forhånd at vide, om værdierne vil tilfalde afdødes nærmeste pårørende og dermed være fritaget for tillægsboafgiften, før midlerne rent faktisk udbetales til de begunstigede. Trustee vil f.eks. kunne være pålagt at foretage dispositioner, der begunstiger andre personer uden for denne personkreds. Det foreslås derfor, at det i loven fastslås, at værdien i trusten altid bliver omfattet af tillægsboafgiften. Der er således tale om en objektiv regel, der finder anvendelse, uanset den konkrete udformning af trusten.

Det foreslås endvidere, at formuen i fonde og lignende enheder omfattet af ligningslovens § 16 K på tilsvarende måde medregnes i boopgørelsen."

Anbringender

Parterne har for landsretten gentaget deres anbringender for skifteretten.

SKAT har under den mundtlige forhandling for landsretten supplerende tilkendegivet, at boafgiften efter SKATs opfattelse skal opgøres efter boafgiftslovens § 1, stk. 3.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Den 28. november 1990 stiftede Domar Fiduciary and Management Establishment i henhold til fuldmagt fra ægtefællerne A og B X Foundation med hjemsted i Liechtenstein.

Fondens aktiver består i det væsentlige af aktierne i Y Investments., som har hjemsted i Luxembourg. A overdrog aktierne i Y Investments – som efterfølgende har ændret navn til Y SPF – til fonden ved en Contract of Donation underskrevet den 9. august 1991.

Y SPF ejer efter det oplyste hovedparterne af anparterne i tre danske anpartsselskaber. De øvrige anparter i de tre danske anpartsselskaber ejes efter det oplyste af fonden direkte.

Den fulde anpartskapital i de tre danske anpartsselskaber er således ejet direkte eller indirekte af fonden. SKAT har opgjort den indre værdi af de tre danske anpartsselskaber til i alt 593 mio. kr.

A havde hjernting i Danmark, da han afgik ved døden, og sagen angår, om værdierne i X Foundation pr. skæringsdagen skal indgå i grundlaget for beregning af boafgift i dødsboet, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 1, jf. § 1.

Spørgsmålet om, hvorvidt fondens aktiver skal indgå ved beregningen af boafgift

X Foundation blev stiftet den 28. november 1990, og parterne er enige om, at der ikke er foretaget indskud i fonden den 1. juli 2015 eller senere. Landsretten tiltræder derfor, at bestemmelsen i boafgiftslovens § 11, som blev affattet ved lov nr. 540 af 29. april 2015, ikke finder anvendelse i denne sag, jf. lovens § 8, stk. 3.

Efter boafgiftslovens § 1 skal der svares boafgift af de værdier, som en afdød person efter-lader sig.

Spørgsmålet om, hvorvidt fondens aktiver skal indgå ved beregningen af boafgift, skal herefter afgøres efter de i dansk retspraksis fastlagte principper, hvorefter en fond kan til-lægges selvstændig skattesubjektivitet, hvis fondskapitalen er effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formuesfære. Disse principper er nærmere beskrevet i forarbejderne til lov nr. 540 af 29. april 2015, hvorved boafgiftslovens § 11 blev affattet (Folketingstidende 2014-15, tillæg A, lovforslag nr. L 167), og i forarbejderne til lov nr. 734 af 25. juni 2014, hvorved fondslovens § 1, stk. 2, som indeholder en beskrivelse af, hvad der skal forstås ved en fond, blev affattet (Folketingstidende 2013-14, tillæg A, lovforslag nr. L 114).

Det fremgår af § 4 i vedtægterne for X Foundation, at fonden blev stiftet med det hovedformål at yde økonomisk støtte til medlemmerne af visse familier. Det fremgår endvidere af vedtægternes § 4, at der også kan foretages udlodning til visse fysiske eller juridiske personer eller institutioner uden for familiekredsen. Beslutning om udlodning træffes efter vedtægternes § 8, litra f, af fondens bestyrelse ved simpelt flertal.

Ved stiftelsen blev der udpeget 4 medlemmer af bestyrelsen, som frem til den 28. december 2006 bestod af A, B og de to liechtensteinske advokater C og D.

Der blev den 10. december 1990 indgået en Contract of Mandate, som gav A – samt hans hustru B – en ubegrænset instruktionsbeføjelse over for advokat C og advokat D i relation til deres virke som bestyrelsesmedlemmer i fonden. Landsretten finder på denne baggrund, at fondens bestyrelsen ikke var uafhængig af A i den periode på ca. 15 år, hvor den fremlagte Contract of Mandate var i kraft. Det kan ikke tillægges betydning, at der ikke måtte være indgået en ny Contract of Mandate, da advokaterne G og H den 28. december 2006 indtrådte i bestyrelsen i stedet for C og D, finder landsretten.

Instruktionsbeføjelsen efter Contract of Mandate indebar efter sin ordlyd, at A i realiteten ville have mulighed for at udlodde fondens samlede formue i henhold til fondens vedtægter, ligesom A i realiteten havde mulighed for at ændre vedtægterne, uanset at dette i henhold til vedtægternes § 15, litra b, jf. litra c, krævede enstemmighed. Landsretten finder på denne baggrund, at fondens formue i hvert fald i den nævnte periode ikke kan anses for at have været effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra As formuesfære.

Ved tillægsvedtægt udstedt den 5. marts 1991 ændredes vedtægterne, herunder således at A og Bs to adoptivbørn blev indsat som begunstigede. Det fremgik samtidig, at tillægsvedtægten kunne tilbagekaldes eller ændres, dog således at hverken A eller B kunne indsættes som begunstigede. Landsretten tiltræder, at A heller ikke herved effektivt og uigenkaldeligt har udskilt fondens midler fra sin formue.

Det bemærkes i den forbindelse, at fonden – der fra sin stiftelse har haft til formål at virke som familiefond til støtte for As og Bs adoptivbørn – efter det oplyste aldrig har foretaget udlodning til børnene, ligesom der heller ikke er foretaget udlodning af udbytte til fonden fra de selskaber, som fonden ejer.

Landsretten tiltræder herefter, at aktiverne i X Foundation pr. skæringsdagen skal indgå i grundlaget for beregning af boafgift i A's dødsbo, jf. boafgiftslovens § 9, stk. 1, jf. § 1.

Det kan ikke føre til et andet resultat, at X Foundation måtte være gyldigt stiftet i henhold til liechtensteinsk ret, og at A og B i stiftelsesdokumentet ikke tog forbehold for at tilbagekalde stiftelsen.

Boets påstand 1 vedrørende opgørelse af aktiver i boopgørelsen

SKAT har påstået afvisning af boets påstand 1, hvorefter SKAT skal anerkende, at formu-en i X Foundation pr. dødsdagen ikke i henhold til dødsboskifteloven skal indgå i boopgørelsens angivelse af boets aktiver pr. dødsdagen. SKAT har til støtte for påstanden anført blandt andet, at de retlige konsekvenser af påstanden ikke kan udledes, og at boet derfor ikke har retlig interesse i at få taget påstanden under påkendelse.

Idet landsretten bemærker, at nærværende sag vedrører skatte- og afgiftsmæssige forhold i relation til bobehandlingen, tages afvisningspåstanden til følge af de grunde, SKAT har anført.

Boets påstand 4 vedrørende dødsboskat

Afgørelse om boets indkomstskattepligt i henhold til dødsboskatteloven skal i første omgang træffes af SKAT, jf. skatteforvaltningslovens § 1. Landsretten afviser derfor boets påstand 4.

Konklusion og sagsomkostninger

Landsretten stadfæster skifterettens kendelse med den ændring, at boets påstand 1 og påstand 4 afvises.

Boet efter A skal til dækning af SKATs udgift til advokatbistand betale sagsomkostninger for landsretten med 62.500 kr. inklusive moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der taget hensyn til sagens omfang, karakter og varighed.

T h i b e s t e m m e s:

Skifterettens kendelse stadfæstes med den ændring, at boets påstand 1 og 4 afvises.

I sagsomkostninger for landsretten skal boet efter A betale 62.500 kr. inklusive moms til SKAT. Beløbet skal betales inden 14 dage efter denne landsretskendelses afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.

...

...

...

17