

Retten i Roskilde

Højesteretssag 25/2019



Den 2. juni 2017 blev i sag nr. sks 18A-2500/2013

A

...

afsagt

**Kendelse**

Denne sag vedrører spørgsmålet om, hvorvidt SKATs anmodning efter dødsboskiftelovens § 79, stk. 2 om, at formue og indkomst i den i Liechtenstein stiftede fond X Foundation skal indgå i dødsboet efter A, skal tages til følge.

A afgik ved døden den 8. december 2013. Boet blev den 19. februar 2014 udleveret til afdødes ægtefælle B og parternes to voksne børn til privat skifte. Boet er behandlet af advokat Jesper Bang.

Boopgørelse med skæringsdag den 1. december 2014 er indgivet til skifteretten den 2. marts 2015.

SKAT har den 30. marts 2015 i medfør af dødsboskiftelovens § 79 stk. 2 anmodet skifteretten om at træffe afgørelse om, hvorvidt aktiverne i X Foundation skal anses for at indgå i boet.

Boet er den 18. december 2015 genoptaget og udleveret til bobestyrerbehandling med advokat Jesper Bang som bobestyrer.

Der har været udvekslet processkrifter mellem parterne.

Sagen har været mundtligt forhandlet.

**Påstande**

SKAT har nedlagt følgende påstand:

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 påstået frifindelse.

Boet har nedlagt følgende selvstændige 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.

Over for boets selvstændige påstande 1 og 4 har SKAT principalt påstået: afvisning, subsidiært frifindelse.

Over for boets selvstændige påstande 2, 3 og 5 har SKAT påstået frifindelse.

## SAGENS FAKTUM

X Foundation blev stiftet den 28. november 1990 med hjemsted i Vaduz, Liechtenstein, med en minimumskapital på CHF 30.000,-.

Ved en fuldmagt ("Mandate for the Formation of a Foundation", Dokumenter, side 8) blev DOMAR Fiduciary and Management Establishment, Vaduz, bemyndiget af A og ægtefællen B til at etablere X Foundation.

Det fremgår af fuldmagten (Dokumenter, side 10), at X Foundation skulle oprette en bankkonto i Liechtenstein, og at "signatories to the account shall be " A og B "individually".

Det fremgår videre af fuldmagten, at der ville blive indgået "An asset mana-

gement agreement" med A. På SKATs opfordring til at fremlægge denne aftale har Boet svaret, at X Foundation har oplyst, at der ikke blev indgået nogen sådan "asset management agreement".

I forbindelse med stiftelsen blev det besluttet, at "The Foundation Council" (herefter "bestyrelsen") skulle bestå af A og ægtefællen B samt af 2 lokale advokater, C og D (Dokumenter, side 14).

Der blev samtidig udarbejdet endnu et dokument, en såkaldt "Contract of Mandate". På SKATs opfordring har Boet fremlagt dokumentet (bilag E), hvoraf fremgår, at A havde fuld instruktionsbeføjelse over de øvrige bestyrelsesmedlemmer og frit kunne udskifte dem, hvis han ønskede det.

Vedtægterne for X Foundation 28. november 1990 findes i Dokumenter, side 1 5ff. Af disse fremgår bl.a.

"

§ 4

Objects:

The Foundation's objects are

1) defrayal of expenses for

- a) the upbringing and education
- b) the fitting out and furtherance
- c) the livelihood in general

2) the economic furtherance in the widest sense of the relatives of certain Families as well as the pursuance of similar objects.

The Foundation may also undertake distributions outside the Family circle to certain or determinable natural or juridical persons, to institutions and the like, or allow such persons or institutions economic furtherance. (...)

(...)

§7

**Foundation Benefaction:**

Upon formation of the Foundation the Founder and thereafter the Foundation Council, has the authority to determine the beneficiaries, the conditions for such beneficial interests as well such content, and to revoke such on the other hand at discretion. (...)

§15

**Statute Amendments. Issuing and Amendment of By-Statutes:**

a) Upon formation of the Foundation the Founder shall be entitled, and thereafter the Foundation Council, to issue By-Statutes. Such requires the

written form and shall be signed by the Founder or Foundation Council.  
Such By-Statutes have the same legal effect as the Statutes.

b) The Foundation Council, under observance of the legal requirements, is entitled to supplement and/or amend the Statutes including the Foundation's objects and organization as well as any contingent By-Statutes.

c) The resolutions mentioned under a) and b) require unanimity.  
(.....)

**§18**

**Dissolution of the Foundation:**

a) Inasmuch as the circumstances under which the Foundation was formed so chance, that the Foundation objects may no longer be sensibly achieved, the Foundation Council shall be authorised to wholly or partly dissolve the Foundation. Such resolution by the Foundation Council requires unanimity.  
(...)

b) Upon dissolution, the Foundation assets shall be distributed to the Beneficiaries pursuant to the provisions in the Statutes and contingent By-Statutes.

c) Should no Beneficiaries be to hand, the Foundation Council determines, respecting the presumed will of the Founder, to whom the Foundation assets be conferred. Such resolutions requires unanimity.(.....)

I henhold til vedtægternes §7 og § 15 blev den 5. marts 1991 udstedt "By-Statutes to the Statutes of X Foundation". (Dokumenter side 31 ff.) Det blev i disse bl.a. fastsat:

1.

Mr. E, born on June 14, 1969 and resident at ... ,DK-..., Denmark, and Miss F, born on December 21, 1969 and resident at ..., ..., France, (the "First Beneficiaries") shall be beneficiaries at equitable shares for lifetime of the capital assets, the income and any proceeds of an eventual liquidation of X FOUNDATION.

a)

The Foundation Council may pay to or apply for the benefit of the First Beneficiaries so much of the income of the capital assets of a then current year as they deem appropriate, and

b) the Foundation Council may accumulate the balance of such income and add it to the capital assets(...)

6.

During the lifetime of Mr. A and Mrs. B, the parentes of the First Beneficiaries, the By-Statutes may be revoked or

amended at any time by the Foundation Council except that neither Mr. A nor Mrs. B may be appointed as beneficiaries. Upon the decease of Mr. A and Mrs. B the By-Statutes shall be irrevocable and unamendable in every respect."

Den 9. august 1991 overførte A ved en "Contract of Donation" (Dokumenter, side 36) den fulde aktiekapital i Y Investments., Luxembourg, til X Foundation. Der har ikke været nogen anden aktivitet i X Foundation end ejerskabet til det luxembourgske holdingselskab. Der har således hverken været lokaler, ansatte, driftsmæssig aktivitet osv. i X Foundation.

Y Investments S.A. har i en årrække fungeret som holdingselskab for 3 danske selskaber, Z ApS, Æ ApS og Ø ApS (Dokumenter, side 61-66). Det er i aktiviteten i disse selskaber, at koncernens værdier ligger. A fungerede i mange år frem til sin død som direktions- og bestyrelsesmedlem i disse tre selskaber.

Den 28. december 2006 blev C og D erstattet som bestyrelsesmedlemmer af G og H (Dokumenter, side 46).

G og H, udtrådte den 28. november 2013, henholdsvis den 11. januar 2013 (Dokumenter, side 59).

Den 26. april 2013 indtrådte I (herefter "I") i bestyrelsen (Dokumenter, side 59-60).

A afgik ved døden den 8. december 2013. Den 23. juni 2014 blev han afregistreret som bestyrelsesmedlem, hvorefter den registrerede bestyrelse bestod af enken B og I.

SKAT har under skriftvekslingen fremsat en række opfordringer, dels for at få oplyst og dokumenteret aftaler med de nye bestyrelsesmedlemmer, dels for at få oplyst og dokumenteret baggrunden for ændringerne i bestyrelsen og de øvrige bestyrelsesmedlemmers eventuelle faktiske involvering.

Boet har herved navnlig henvist til en udtalelse af 13. februar 2017 (bilag Z) til boets advokat fra G, som var bestyrelsesmedlem fra 28. december 2006 til 28. november 2013.

Det fremgår af besvarelsen, at der ikke blev indgået aftaler mellem ægteparret A og B og DOMAR om at erstatte ovennævnte "Contract of Mandate".

Det fremgår ligeledes, at der ikke har været afholdt bestyrelsesmøder.

Det må anses for ubestridt, at SKAT første gang hørte om X Foundation fra advokat J på et møde den 28. februar 2014. Det fremgår af SKATs mødereferat, bilag 2, bl.a., at advokat J oplyste, at han repræsenterer stifteren af fondens to voksne børn som arvinger og som mulige modtagere af fondsudlodninger. Det fremgår videre, at advokat J oplyste, at tanken er, at fonden vil udskille alle aktierne til en britisk trust, således at der i fonden kun er kapital tilbage, og der ved siden af ligger en britisk trust.

Sagens parter har i deres processkrifter henvist til lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven og boafgiftsloven m.v.

Ved § 16 K i ligningsloven indføres en hovedregel om stifterens fortsatte skattepligt af afkastet af en fondsformue, medmindre den skattepligtige godtgør, at der foreligger et af de 4 undtagelsestilfælde, der nævnes i bestemmelsens stk. 4.

Boafgiftslovens § 11, første pkt. er sålydende:

"Aktiver og passiver i en trust, en fond eller en lignende enhed omfattet af ligningslovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten, fonden eller den lignende enhed.

Det fremgår af ikrafttrædelsesbestemmelsen i lov nr. 540 § 8, stk. 2, at disse nye bestemmelser i ligningsloven og boafgiftsloven "har virkning for trusts eller fonde, der stiftes eller hvor der foretages indskud den 1. juli 2015 eller senere".

Der er enighed mellem parterne om, at boafgiftslovens § 11 ikke finder anvendelse i denne sag.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 3. 1., fremgår bl. a.

"I trusts og visse udenlandske fonde er der - i modsætning til i danske fonde - aftalefrihed med hensyn til, om stifteren kan råde over formuen eller ej.

### 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.

(.....)

I dansk skatteret anerkendes trusten i de tilfælde, hvor trusten er stiftet ui-

genkaldeligt, 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.

(.....)

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

### 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 fortsat beskattes af afkastet fra trustens formue. Stifteren skal således fortsat 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.

(....)

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.

Den foreslåede beskatning af stifteren ændrer ikke på beskatningen af trusts, der måtte være dansk skattepligtige, eller på beskatningen af trustee eller af de begunstige i trusten, hvis disse er dansk skattepligtige. Der ændres heller ikke på beskatning af stifteren i de tilfælde, hvor stifteren ikke har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Stifteren vil i disse tilfælde skulle beskattes af aktiverne og passiver i trusten, idet trusten fortsat ikke anerkendes skattemæssigt."

Af de specielle bemærkninger fremgår:

"Det foreslås i § 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 de specielle bemærkninger anføres vedrørende boafgiftslovens § 11 :

"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.

(.....)

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

#### **SKATS PROCEDURE:**

SKAT gør overordnet gældende, at der ikke på tidspunktet for T død var sket en sådan effektiv og uigenkaldelig udskillelse af kapitalen i X Foundation fra hans formue, at X Foundation opfylder betingelserne for at være et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt efter dansk ret. Konsekvensen er, at X Foundations formue, herunder værdien af ejerandelen i Y Investments, fortsat skulle indgå i A formue, og at indkomst i X Foundation fortsat skulle beskattes hos A.

SKAT gør desuden overordnet gældende, at når der ikke på tidspunktet for As død var sket en sådan effektiv og uigenkaldelig udskillelse af kapitalen i X Foundation fra hans formue, at X Foundation kan anses for et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt efter dansk ret, så skal formue og indkomst også medregnes i boopgørelsen og dermed indgå i grundlaget for boafgift.

Det følger af fast og langvarig praksis i dansk skatteret, at det er en forudsætning for, at en fond eller lignende tillægges selvstændig skattesubjektivitet, at fondskapitalen er effektivt og uigenkaldelig udskilt fra stifterens formue. Der er intet belæg for, at det skulle være anderledes, når der er tale om en afgiftspligt.

Bedømmelsen foretages efter dansk ret, og bedømmelsen er ens for danske og udenlandske subjekter. Det er i denne forbindelse uden betydning, hvorvidt et subjekt i dets domicilland anses for et selvstændigt skattesubjekt eller ej. De nærmere kriterier for, hvornår der er sket en tilstrækkelig udskillelse, kan udledes af mangeårig praksis, jf. gennemgangen af det retlige grundlag i SKATs processkrift af 23. marts 2016 til skifteretten, afsnit 4.

Afgørelserne foreligger ofte i form af bindende svar og flere af disse vedrører liechtensteinske fonde eller lignende, jf. f.eks. SKM2011.740.SR.



Fra domstolspraksis er der grund til at fremhæve SKM2005.67.ØLR, som på en række punkter har ligheder med nærværende sag. Dommen omtales af advokat Lego Andersen som "Jelax I". Spørgsmålet i sagen var, om en fond i Liechtenstein, som var stiftet i 1983, kunne tillægges selvstændig skattesubjektivitet efter dansk ret for årene 1991-1996, hvor skattemyndighederne havde truffet afgørelse om beskatning hos to personer i Danmark af renter og fonnie i Jelax Stiftung.

Landsretten udtalte indledningsvis om prøvelsetemaet (med min understregning):

"At en fond efter danske regler kan tillægges selvstændig skattesubjektivitet, forudsætter en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af fondskapitalen fra stifterens formue".

Efter en samlet vurdering fandt landsretten, at der ikke var sket en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af fondskapitalen fra stifternes formue, og at der således ikke var grundlag for at statuere, at Jelax Stiftung havde selvstændig skattesubjektivitet i årene 1991-1996

I relation til liechtensteinsk (fonds)ret må det — som i dommen lægges til grund, at der ikke gælder et forbud mod at begunstige stifter det være sig løbende (spørgsmål 6 til en liechtensteinsk advokat) eller ved fondens opløsning (spørgsmål 11), og at der heller ikke gælder noget forbud mod, at der er en bestyrelse, som kun består af stifteren og dennes nærtstående (spørgsmål 5). Landsretten fastslår netop også, at der ikke efter liechtensteinsk ret gælder et krav om effektiv udskillelse.

I mappen benævnt Retsstof findes side 1-71 noget forskelligartet materiale om liechtensteinsk fondsret. Herfra fremhæver boet i skrivelsen af 1. december 2015, side 7-8, alene, at det følger af liechtensteinsk lovgivning, at en fond er uigenkaldelig, medmindre stifteren har taget et udtrykkeligt forbehold for tilbagekaldelse i stiftelsesdokumentet.

Det kan på det foreliggende grundlag lægges til grund, at der ikke var taget et sådan udtrykkeligt forbehold om tilbagekaldelse i stiftelsesdokumentet.

Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til, at X Foundation er et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt efter dansk ret. Det er med andre ord ikke nok, at stifteren eller den, som har indskudt midler, ikke i sin egenskab af stifter og indskyder af midler er beføjet til at tilbagekalde stiftelsen (dvs. reelt opløse fonden) og overførslen af midler.

Det er nemlig også et grundlæggende krav, at stifteren er effektivt (reelt) afskåret fra at råde over fondens midler. En "Foundation" opfylder således ikke betingelserne for at blive anerkendt som et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt i dansk ret, hvis dens midler efter stiftelsen kan føres tilbage til

stifteren og/eller visse af hans nærtstående, herunder ved tilbagebetaling i forbindelse med opløsning, som legatportioner, lån af enhver art, herunder lån mod sikkerhed, samt kaution og garantistillelse for stifterens og dennes nærtståendes forpligtelser.

Det kan lægges til grund, at liechtensteinsk lovgivning ikke indeholder et værn mod tilbageførsel eller uddelinger til stifteren eller dennes nærtstående som anført. Der er altså ikke nogen bestemmelser i liechtensteinsk lovgivning, som bevirker, at formuen i en "Foundation" er effektivt udskilt fra stifterens formuesfære. Liechtensteinsk ret indebærer som nævnt ikke en effektiv (reel) udskillelse.

Der er heller ikke i *vedtægterne* i X Foundation opstillet et sådant værn mod, at stifteren disponerer over formuen. Der var ikke efter de oprindelige vedtægter noget til hinder for, at X Foundation overførte midler til A eller hans ægtefælle, det være sig løbende eller ved X Foundations eventuelle ophør.

Det fulgte endda af vedtægternes § 15, at bestyrelsen a) kunne udstede "By-Statutes" med samme retlige status/virkning som vedtægterne, og b) under iagttagelse af lovgivningen var berettiget til at supplere og/eller ændre vedtægterne, herunder stiftelsens formål og organisation så vel som enhver af udstedte "By-Statutes".

Bortset fra, at sådanne vedtagelser efter § 15 skulle respektere lovgivningen, som imidlertid ikke indeholdt noget værn, jf. ovenfor, var der således en grænseløs adgang til at udstede "By-Statutes" eller ændre vedtægter og "By-Statutes". Der var efter formuleringen af § 15 frit spil, og man kunne herunder endda ændre formålet (som i forvejen var meget bredt formuleret), kredsen af begunstigede, bestemmelsen om ophør osv. osv.

En sådan -vidtgående - adgang til at ændre vedtægterne medførte, at der ikke var sket den fornødne udskillelse.

Med andre ord: Når vedtægterne således kunne ændres efter for godt befindende ydede de ikke nogen effektiv "beskyttelse" imod, at A — når alt kom til alt — stadig kunne disponere over formuen i X Foundations, som det passede ham.

Når vedtægterne ikke indeholder et tilstrækkeligt værn mod ændringer, er det ikke tilstrækkeligt for at leve op til kravet om en effektiv og uigenkaldelig udskillelse, at der eksisterer en selvstændig og uafhængig ledelse. Men det må lægges til grund, at betingelsen om en sådan ledelse heller ikke er opfyldt. Som anført ovenfor under sagens faktiske omstændigheder må det således bl.a. på grundlag af "Contract of Mandate" lægges til grund, at A kunne disponere i enhver henseende over aktiverne i X Foundation. Boet har ikke dokumenteret, at denne dispositionsadgang

bortfald før hans død, og boet har heller ikke dokumenteret, at andre end A reelt var involveret i at styre X Foundation.

Konklusionen er på denne baggrund, at der ikke efter de oprindelige vedtægter var noget til hinder for, at X Foundation overførte midler til A eller hans ægtefælle, det være sig løbende eller ved X Foundations eventuelle ophør.

De "By-Statutes", som efterfølgende blev udstedt i medfør af de oprindelige vedtægters § 15, medførte heller ikke, at der skete den fornødne udskillelse, der altså ikke var sikret ved liechtensteinsk lovgivning eller gennem de oprindelige vedtægter.

Disse "By-Statutes" begrænsede ikke den adgang, der efter § 15 var hjemlet til —alene med respekt af lovgivningen —generelt og frit at ændre vedtægter og tillægsvedtægter. Efter både liechtensteinsk lovgivning og vedtægterne var der altså adgang til at ophæve/gennembryde selve vedtægten og efterfølgende vedtægtsbestemmelser, og denne beføjelse var ikke ophævet eller afskåret ved pkt. 6 i "By-Statutes".

Selv hvis man antog, at pkt. 6 i "By-Statutes" ikke kunne ændres eller ophæves i medfør af de oprindelige vedtægters § 15, var dette fortsat ikke tilstrækkeligt til, at der skete den fornødne udskillelse. Det var nemlig kun muligheden for at indsætte A og ægtefællen som beneficiaries, der —i givet fald —ville være formelt forhindret. Alle andre bestemmelser i både de oprindelige vedtægter og i "By-Statutes" kunne efter § 15 fortsat ændres efter et frit skøn. Man kunne f.eks. ændre X Foundations formål, kredsen af begunstigede i øvrigt, bestyrelsens sammensætning, samt vilkår for ophør og anvendelse af formue i den forbindelse.

Dette indebar dermed en så vidtgående frihed til at råde over formuen i X Foundation, at betingelsen om en effektiv og uigenkaldelig adskillelse alligevel ikke ville være opfyldt, selv hvis pkt. 6 i "By-Statutes" skulle stå ved magt. Det ville stadig være muligt løbende eller ved ophør at kanalisere midler ud til A eller ægtefællen.

Er der i skatte- og afgiftsretlig forstand afgørende forskel på stifter og stifterens dødsbo?

Hvis skifteretten er enig i, at der ikke på tidspunktet for As død var sket en sådan effektiv og uigenkaldelig udskillelse af kapitalen i X Foundation fra hans formue, at X Foundation da var et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt efter dansk skatte- og afgiftsret, skal skifteretten tage stilling til boets indsigelse om, at selvom man kunne pålægge stifteren danske skatter og afgifter, så kan dette ikke ske for stifterens dødsbo.

Spørgsmålet er altså om, at der skatte- og afgiftsmæssigt er afgørende forskel på stifteren og stifterens dødsbo.

Efter SKATs opfattelse er svaret ligetil: Hvad der i skatte- og afgiftsmæssig henseende må anses for på dødsdagen at have tilhørt afdøde, må også i skatte- og afgiftsmæssig henseende anses for at tilhøre dødsboet.

Når stifteren ikke inter vivos har foretaget en sådan uigenkaldelig og effektiv udskillelse af sin formue til en "fond" eller lignende, at denne "fond" eller lignende kan anerkendes som et selvstændigt retssubjekt efter dansk skatte- og afgiftsret, er der ikke nogen grund til, at SKAT så skal anerkende, at en sådan behørig udskillelse er sket ved behandlingen af stifterens dødsbo. Konsekvensen af boets synspunkt vil være misbrugs- og omgåelsesmuligheder i strid med formålet bag praksis om beskatning af udenlandske "fonde" eller lignende. Man kan ikke undgå, unddrage sig eller omgå dansk afgift og beskatning i forbindelse med behandling af et dødsbo i Danmark ved i levende live at overdrage aktiver til en udenlandsk "fond" eller lignende, når de fundamentale betingelser efter skatte- og afgiftsretten om en uigenkaldelig og effektiv udskillelse ikke er opfyldt.

Hverken dødsboskifteloven, boafgiftsloven eller dødsboskatteloven indeholdt på dødstidspunktet den 8. december 2013 nogen udtrykkelig regulering af, hvorvidt aktiver og passiver og indtægter og udgifter i en fond eller lignende, hvis formue ikke var fornødent udskilt fra stifterens formue, skulle medregnes i boopgørelsen og indgå i grundlaget for boafgift og beskatning.

Det er SKATs standpunkt, at de relevante bestemmelser i nævnte love efter deres ordlyd og formål og efter den mangeårige retspraksis om beskatning af stifter skal fortolkes sådan, at stifterens formue, herunder også formue som ikke er behørigt udskilt, medregnes i boopgørelsen, jf. dødsboskiftelovens § 66, og indgår i grundlaget for boafgift og beskatning.

Det følger af boafgiftslovens § 1, at der skal betales en boafgift på 15 pct. til staten af de værdier, som en afdød person efterlader sig.

Det følger videre af boafgiftslovens § 8, stk. 1, at afgiftspligt indtræder ved en persons død og af lovens § 9, stk. 1, at afgiftspligten omfatter hele afdødes formue, uanset hvor den befinder sig. Bestemmelsen udtrykker det almindelige princip i dansk ret om dødsboens universalitet, jf. således også UfR 2017.323 H.

Selvom sagen ikke direkte angår dødsbobebskatning, kan der også være grund til at hæfte sig ved dødsboskattelovens § 20, stk. 1, hvorefter dødsboet indtræder i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til aktiver og passiver, der tilhørte afdøde, og som er inddraget under skiftet. Bestemmelsen udtrykker det almindelige successionsprincip om, at boet succederer i afdødes skattemæssige stilling og status. Dette ville gælde, selvom det ikke

fremgik udtrykkeligt af lovtalesten.

SKAT bestrider boets synspunkt om, at det er udelukket at henregne aktiver til boet som grundlag for at pålægge afgift og gennemføre beskatning, hvis boet rent faktisk ikke kan gennemføre overdragelse af aktivet til boet. I en situation som den foreliggende, hvor stifteren ikke i levende live havde foretaget en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af sin formue til X Foundation, men derimod valgte formelt at overføre aktier til X Foundation uden reelt at give afkald på sin råderet, kan boet ikke undgå afgift og beskatning ved blot at henvise til, at stifteren måske kunne råde, men at boet i hvert fald ikke kan.

Ved lov nr. 540 af 29. april 2015 blev ved § 1, nr. 3, indføjet en bestemmelse i ligningslovens § 16 K om beskatning af stifter og den, som indskyder kapital, af indkomsten i en trust eller fond. Beskatningen gælder både i levende live og ved stifters eller indskyders død, jf. § 16 K, stk. 1, 3. pkt., om døds-bobeskatning og den samtidigt indførte bestemmelse om boafgift i boafgifts-lovens § 11.

Loven bekræfter den stærke modvilje mod, at udenlandske trusts og fonde misbruges til at placere aktiver for at undgå dansk beskatning. Lovens titel er sigende: "*Skattelypakke om trusts (.....)*".

De nævnte bestemmelser har ifølge lovens § 8, stk. 3, virkning for trusts og fonde, der stiftes, eller hvor der foretages indskud den 1. juli 2015 eller senere. Loven finder dermed ikke anvendelse i den konkrete sag.

Ligningslovens § 16 K gælder både for trusts, fonde og andre lignende enheder, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for enheden, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

Det er væsentligt at være opmærksom på, at baggrunden for ligningslovens § 16 K er lovgivers ønske om at *udvide* adgangen til at se bort fra en trust, fond eller lignende efter dansk skatte- og afgiftsret.

Bestemmelsen indebærer således at det i modsætning til efter hidtidig praksis ikke er nødvendigt at tage stilling til, om stifteren faktisk har foretaget en effektiv og uigenkaldelig overførsel af aktiver til en trust, da det efter bestemmelsen er tilstrækkeligt til at udløse beskatning, at trusten eller fonden er stiftet i en stat, hvor der ikke gælder den nævnte ufravigelige gyldighedsbetingelse. Dette indebærer dermed en *udvidelse* af beskatningen i forhold til praksis, hvor en effektiv og uigenkaldelig udskillelse også kan følge af en aftale (vedtægtsbestemmelser m.v.).

Loven ændrer derimod ikke ved, at der forud for loven i vidt omfang var mulighed for at nå de samme resultater.

Ved 2015-lovens § 2 blev som nævnt samtidig indsat en bestemmelse i boafgiftslovens § 11 om, at aktiver og passiver i en trust, en fond eller en lignende enhed omfattet af ligningslovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen.

Der er imidlertid ingen holdepunkter for, at boafgiftslovens § 11 er udtryk for, at der forud for loven ikke var hjemmel i boafgiftsloven til at beregne boafgift, hvis den (nu afdøde) stifter ikke havde foretaget en sådan definitiv og effektiv udskillelse af formuen, som årelang praksis fordrer. Der er ingen grund til at gøre forskel på beskatning, herunder beskatning efter de tidligere regler om formueskat, og pålæg af boafgift m.v. på grundlag af den pågældendes formue på dødstidspunktet.

Bemærkningerne til boafgiftslovens § 11 indeholder ingen udsagn om, at det skulle være i strid med et almindeligt princip for boafgift eller en ændring af gældende ret, at der pålægges afgift af trustformuen. Hvis lovgiver var af den opfattelse, at boafgiftslovens § 11 ville indebære noget diametralt modsat end hidtil, var det naturligt, at dette var angivet i bemærkningerne, men dette er ikke tilfældet.

Når stifteren dør, skal der derfor også betales boafgift af trustens værdi. Reglerne i udlandet kan tænkes at acceptere trusten som selvstændig enhed. Herved opstår blandt andet det problem, at den boafgift, der skal betales af trusten, ikke kan hentes fra dens midler med det resultat, at afgiften ikke kan betales. Der kan herved henvises til skattemisterens kommentar om, at boafgiften kan hentes fra det samlede bo.

Det er altså uden betydning for beregning og opkrævning af boafgift, hvorvidt formuen i den udenlandske trust, fond eller lignende rent faktisk tilgår boet.

Det nye i loven er som nævnt, at der indføres en *udvidet* mulighed for at se bort fra en trust, fond eller lignende efter dansk skatte- og afgiftsret. Loven ændrer i den forstand de betingelser som en trust m.v. skal opfylde for at være et selvstændigt subjekt efter dansk skatte- og afgiftsret.

Loven ændrer imidlertid ikke ved de grundlæggende konsekvenser, såfremt disse betingelser ikke er opfyldt, nemlig at der ses helt bort fra trusten, fonden eller lignende efter dansk skatte- og afgiftsret.

Disse konsekvenser indtræder vel at mærke på samme måde, hvad enten det er den nye lov eller hidtidig praksis, som fører til, at en trust, fond eller lignende ikke er et selvstændigt subjekt efter dansk skatte- og afgiftsret.

Med andre ord var konsekvensen også før loven, at der skulle ske beskatning og svares boafgift m.v., hvis en trust, fond eller lignende ikke opfyldte betingelserne. Der er intet belæg i loven med bemærkninger for, at lovgiver

mente at etablere en ny retstilstand for boafgift.

**Boets procedure :**

Nærværende sag angår i første række om boet kan anses som ejer af formuen i X Foundation, således at bobestyreren skal anse formuen som en del af boets aktiver og af X Foundation oppebårne indtægter som boets indtægter. Svaret herpå er klart nej.

Det må anses for ubestridt, at X Foundation har retsevne. Denne retsevne må anerkendes ikke alene i Liechtenstein, men også her i landet. Heraf følger, at fonden er ejer af alle de aktiver, der fremgår af fondens regnskaber, herunder aktierne i Y Investments. Af fondens ejerskab følger uden videre, at disse aktiver som tilhørende tredjemand ikke kan inddrages i et skifte af stifterens dødsbo.

Hvis boet søgte at hævde en ejendomsret, måtte det ske ved sagsanlæg mod X Foundation i Liechtenstein og det er ganske givet, at boet ville tabe en sådan sag. Det vil SKAT belært af erfaringerne med Jelax næppe driste sig til at bestride.

End ikke, hvis stifteren havde forbeholdt sig de mest vidtgående rettigheder, som en stifter kan forbeholde sig efter liechtensteinsk ret (og som ville med-føre, at stifteren kunne beskattes af fondens afkast) -tilbagekaldelsesret eller stilling som begunstiget -ville boet ikke have udsigt til at rejse krav om, at fonden skulle udlevere sin formue til boet.

Stifterne har imidlertid ikke forbeholdt sig tilbagekaldsret (det skal ske i gavebrevet, der -modsat i Jelax-sagerne -foreligger i nærværende sag og ikke indeholder et sådant forbehold). Stifterne har ikke været begunstiget, men er tværtimod ved By-Statutes udelukket fra begunstigelse, herunder fra senere at blive begunstiget.

Boet er herefter uden nogen som helst mulighed for med rette at hævde, at aktiverne i X Foundation tilhører boet.

Hertil kommer at boet under alle omstændigheder reelt er af skåret fra at komme i besiddelse af X Foundations formue. Et krav skulle rejses ved domstolene i Liechtenstein, der med 100% sikkerhed ville anerkende fondens ejerskab til sine aktiver.

Denne praktiske umulighed udelukker i sig selv, at formuen kan inddrages under skifte her i landet.

Skifteretten kan ikke pålægge bobestyreren i boet efter A at spille boets midler ved at føre håbløse retssager i udlandet, og Skifteretten kan heller ikke bare dekretere, at et aktiv, der ikke er nogen retlig eller faktisk

mulighed for, at boet kan komme i besiddelse af, skal "inddrages under skifte" af boet.

Lovgivningen kunne naturligvis indrettes således, at selvom formuen skifte- retligt og civilretligt ikke under nogen omstændigheder kan anses som boets, skal den dog alligevel medregnes ved opgørelsen af grundlaget for boafgift. En sådan regel er indført som § 11 i boafgiftsloven, men den nye regel finder netop ikke anvendelse i denne sag.

Der er før nærværende sag ingen eksempler på, at SKAT blot har hævdet, at der kunne kræves boafgift af formuer indskudt i fonde af en sådan karakter, at stifteren kunne beskattes af fondens afkast.

Der er så vidt ses heller ikke eksempler på, at SKAT blot har hævdet krav på boskat af de indtægter, en sådan fond måtte oppebære efter stifterens død. Dette skal ses i lyset af, boet netop ikke overtager den eventuelle kontrollig- nende relation, som stifteren selv havde, jf. på ny Jelax 3.

Den mangeårige skatteretlige praksis, hvorefter en stifter af en udenlandsk fond undertiden kan beskattes af fondens nettoindtægter, har først ved lov nr. 540 af 29. april 2015 fået et boafgiftsretligt sidestykke i form af boaf- giftslovens § 11. Ved loven blev mulighederne for at beskatte stifteren, der hidtil ikke var direkte lovreguleret, styrket ved indførelse af ligningslovens § 16 K.

Boafgiftslovens § 11, første pkt. indeholder en bestemmelse om, at aktiver og passiver i en trust, en fond eller en lignende enhed omfattet af lignings- lovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten, fonden eller den lignende enhed.

Den samtidigt indførte § 16 K i ligningsloven indfører en hovedregel om stifterens fortsatte skattepligt af afkastet af fondsformuen, medmindre den skattepligtige godtgør, at der foreligger et af de 4 undtagelsestilfælde, der nævnes i bestemmelsens stk. 4.

Det fremgår af ikrafttrædelsesbestemmelsen i lov nr. 540 § 8, stk. 2, at disse nye bestemmelser i ligningslovens og boafgiftsloven "har virkning for trusts eller fonde, der stiftes eller hvor der foretages indskud den 1. juli 2015 eller senere".

Boafgiftslovens § 11 finder således netop ikke anvendelse i nærværende sag.

I forarbejderne hedder det: "Det foreslås på den baggrund, at der indføres beskatning af stifterens indkomst ..." (min fremhævelse), altså noget nyt.

Ved læsning af forarbejderne skal man endvidere lægge mærke til, at trusts



og fonde er helt forskellige retlige fænomener. Modsat fonde, er trusts ofte ikke juridiske personer med egen retsevne, men blot en slags båndlagt formue, hvorom reglerne er opbygget omkring den angelsaksiske sondring mellem law og equity, således at der er en person, trustee, der er legal owner, mens en anden (eller flere andre) kan være beneficial owner(s).

Det bemærkes, at der ikke samtidig med indførelsen af boafgiftslovens § 11 skete en ændring i dødsboskatteloven, hvorefter indtægter som nævnt i ligningslovens § 16 K kan beskattes i stifterens dødsbo. Det er der således ikke hjemmel til. Efter dødsboskattelovens § 4 er beskatningsgrundlaget "indtægter og udgifter vedrørende den formue, der tilhører dødsboet, og som er ind-draget under skiftet". Det gør X Foundations formue ikke. Den tilhører netop ikke dødsboet, men X, og der er ingen mulighed for sådan inddragelse.

Ligningslovens § 16 D kan dernæst efter sit eget indhold, hvorefter reglen kun finder anvendelse, når den skattepligtige har stiftet fonden, ikke anvendes i forhold til boet -men som sagt gælder ligningslovens § 16 D og boafgiftslovens § 11 ikke for X Foundation allerede fordi, indskuddene er foretaget i 1990 (grundkapitalen) og 1991 (aktierne i Y Investments).

I de tilfælde, hvor en trust eller noget, der hævdes at være en retsevnebærende fond, er uden retsevne, og formuen derfor civilretligt fortsat tilhører stifteren, skal formuen medtages i boopgørelsen allerede som følge af almindelige skifteretlige regler. Det er jo af dødes, nu boets, formue. Hjemlen behøver ikke søges i den nye § 11, stk. 1. Det interessante ved § 11, stk. 1, er, at formuen også skal medregnes, selvom den tilhører en fond med retsevne, når der er hjemmel i den samtidigt indførte kildeskattelovens § 16 K til at beskatte stifteren. Dette forudsætter imidlertid, at fonden er stiftet eller har modtaget indskud efter 1. juni 2015. Denne betingelse er helt utvivlsomt ikke opfyldt.

Det må derfor konstateres, at der savnes hjemmel i boafgiftsloven for at inddrage fondens formue i boafgiftsgrundlaget.

SKAT har gjort gældende, at det skal afgøres efter dansk ret, hvilke aktiver en person, der ved sin død havde hjemsted i Danmark, besad ved sin død. Det er selvfølgelig rigtigt i den forstand, at der her er tale om at fastlægge anvendelsesområdet for (dvs. fortolke) en dansk regel (boafgiftslovens § 4), men "dansk ret" omfatter også dansk international privatret, og når formuen tilkommer en udenlandsk enhed, må dansk international privatret derfor medinddrages ved afgørelsen af, om denne må anerkendes som ejer. Dansk international privatret vil her inddrage enhedens hjemstedslovgivning, hvilket fører til, at den lovligt stiftede liechtensteinske fond må anses som et selvstændigt retssubjekt her i landet, der må anerkendes som ejer af de aktiver, den har fået overdraget. Det kommer ikke på tale at underkende fondens retssubjektivitet -og da slet ikke når der som

her er tale om en enhed etableret i et EØS-land.

SKAT gør ikke gældende, at boet på nogen måde kan kontrollere fonden, herunder udvirke indsættelse af en anden bestyrelse, ændring af vedtægt eller By-Statutes, træffe beslutning om udlodning eller kræve sig beløb udbetalt.

Contract of Mandate (bilag E) har vel givet A en stærk stilling i den oprindelige fondsbestyrelse, men den og dens enkelte medlemmer, herunder A, har fortsat skulle agere overensstemmende med lovgivningen, vedtægterne og By-Statutes, og der er ikke det fjerneste holdepunkt for at antage, at dette ikke er sket. En lignende aftale er ikke indgået med de senere indtrådte bestyrelsesmedlemmer.

En medregning i medfør af boafgiftslovens § 11, stk. 1 som affattet ved lov nr. 540 af 20. april 2015 ville i øvrigt være uden betydning for opgørelsen af dødsboets skattepligtige indkomst, jf. dels, at der kun tales om aktiver og passiver, ikke tillige indtægter og udgifter, og dels fraværet af en parallel ændring af dødsboskatteloven. Det gentages, at aktiverne i X Foundation ikke er omfattet af boafgiftslovens § 11, stk. 1, da fonden ikke har modtaget indskud efter 1. juli 2015 og er stiftet længe før denne dato.

SKAT's principale påstand er imidlertid, at formuen i X Foundation skal "inddrages" i skiftet. Denne påstand kan kun tages til følge, hvis dette følger af dødsboskifteloven. Herom henvises navnlig til dødsboskiftelovens § 8, der taler om "afdødes aktiver" og § 66, der taler om "boets aktiver og passiver".

Aktiver, der ejes af en anden fysisk eller juridisk person, i dette tilfælde X Foundation, er ikke en del af boet.

Boets påstande skal derfor alle tages til følge. De udtrykker den retlige følge af anvendelsen af de relevante skifteretlige, dødsboskatteretlige og boafgiftsretlige konsekvenser på det foreliggende faktum.

#### **Skifterettens bemærkninger:**

Det kan efter bevisførelsen lægges til grund, at A indtil sin død bevarede sin instruktionsbeføjelse over den i Liechtenstein stiftede fond X Foundation. Hverken efter de i stiftelseslandet gældende lovregler eller efter de for fonden gældende vedtægter med senere fastsatte By-statutes kan der anses for at være sket en effektiv og uigenkaldelig udskillelse fra stifterens formue. X Foundation kan derfor ikke anses for et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt efter dansk skatte- og afgiftsret.

Fonden er ikke omfattet af de ved lov nr. 540 af 29. april 2015 indførte bestemmelser i kildeskattelovens § 16 K og boafgiftslovens § 11, som ifølge

ikrafttrædelsesbestemmelsen i lovens § 8 vedrører fonde stiftet og indskud foretaget den 1. juli 2015 eller senere.

I overensstemmelse med den af SKAT fremhævede praksis, hvorefter aktiver og passiver tilhørende en fond uden selvstændig skattesubjektivitet indtages under beskatning hos stifteren i dennes levende live, kan skifteretten tiltræde, at der må gælde en parallel fortolkning og anvendelse af successionsprincippet f.s.v. angår stifteren og dennes dødsbo i afgiftsmæssige henseende.

Skifteretten tager derfor SKATs påstand til følge med sagsomkostninger som nedenfor bestemt.

SKAT frifindes f.s.v. angår de af boet nedlagte påstande.

#### **Derfor bestemmes**

Værdien af aktiver og passiver i X Foundation pr. skæringsdagen samt tilhørende indtægter og udgifter skal indgå i grundlaget for beregning af boafgift i A dødsbo.

SKAT frifindes f.s.v. angår de af boet nedlagte påstande.

Boet efter A skal inden 14 dage betale 30.000 kr. i sagsomkostninger til SKAT.

