



Skattedirektoratet

27 FEB 2012

Saksbehandler
Audun Øvre Thorshaug

Deres dato
13.06.2011

Vår dato
22.02.2012

Telefon
23129268

Deres referanse
Einar Harboe

Vår referanse
262396

ADVOKATFIRMAET HARBOE & CO AS
POSTBOKS 2772 SOLLI
0204 OSLO

U.off.
Offl. § 13
arveavgiftsloven § 23, 2. ledd

**Boet etter Ole Andreas Knutsen, død 24.04.1993 og Anna Sund Knutsen,
død 23.06.1958 - opphevelse av Skatt vest sine arveavgiftsvedtak**

Saken gjelder i korte trekk følgende:

Ole Andreas Knutsen (O.A. Knutsen) født 11.02.1899, død 24.04.1993, var i en årrekke den sentrale eier og leder av rederigruppen Knut Knutsen O.A.S. i Haugesund. Han hadde fem barn, hvorav en var død tidlig. De fire barna som vokste opp var Knut Knutsen (død 2008), Gjertrud Pande, Anna Omdahl (død 2002) og Olav Knutsen (død 1992). Knut Knutsen hadde for sin del tre barn: Ole Andreas, Anne-Kristin og Inger Elin. Gjertrud Pande hadde fire barn: Elisabeth, Inger, Torill og Gjertrud. Anna Omdahl hadde tre barn: Olav, Tore og Arne. Olav Knutsen hadde to barn: John F. og Olav.

Trusten og begunstigede etter denne

O.A. Knutsen opprettet en trust på Bahamas den 22. november 1965, kalt The Ole Andreas Knutsen Settlement. En trust er definert slik i NOU 2009:19 – skatteparadis og utvikling: *"En trust er en formuesmasse der den formelle og legale eier av midlene ("trustees" eller forvalterne), har forpliktet seg til gjennom avtale å råde over formuen til beste for de som etter stiftelsesgrunnlaget (stiftelsesavtalen eller trustavtalen / "trust deed"), er utpekt til å nyte godt av trustens midler ("beneficial owners" eller benefisielle / tilgodesette eiere). Man sier gjerne at forvalterne formelt holder eiendomsretten til formuesmassen under tillit (on trust) og til beste for de tilgodesette. (...)*

Det særegne ved en trust som rettslig instrument er at den skiller mellom formelt eierskap "legal (title) ownership", som holdes av en eller flere forvaltere ("trustees"), og de som er berettiget til å nyte godt av dens midler ("equitable ownership", "beneficial ownership" eller "interests")."

Ved opprettelsen av trusten skjøt O. A. Knutsen inn USD 750, og det ble inngått avtale mellom han og trustforvalteren Bahamas International Trust Company som skulle forvalte formuesmassen. Dette selskapet

ble siden til Ansbacher (Bahamas) Limited, som fortsatte å stå for oppgaven med forvaltning av midlene. I opprettelsesdokumentet fra 1965 ble det i klausul 6 (ii) bestemt at O.A. Knutsen som etablereren ("settlor") av formuesmassen skulle ha rett til oppløse trusten og forføye over formuen, mens det ellers var forvalteren ("trustee") som skulle råde over midlene. I land med utstrakt trustlovgivning betegnes dette ofte som en oppløselig eller gjenkallelig ("revocable") trust. Det ble oppnevnt en såkalt "The Specified Class" som var definert slik i klausul 1 i avtalen:

"The Specified Class" means the class consisting of the Settlor and the Settlor's children living at the date hereof namely Mrs. Anna Omdahl Mrs Gjertrud Pande Mr Knut Knutsen and Mr. Olav Knutsen and their children living at the date hereof".

De begunstigede ("The Beneficiaries") i trusten var medlemmene av The Specified Class, deres rettsetterfølgere, samt settlor selv. Trusten var opprinnelig inndelt i ulike deler som var tilordnet hver enkelt av de fire familiegrenene med tilhørende utførlige regler for rekkefølge og fordeling.

Endringer i trusten

I 1976 gjorde O. A. Knutsen i kraft av klausul 6 (ii) i trustavtalen visse endringer i trusten som medførte at den ble gjort noe mer diskresjonær. I diskresjonære truster er det forvalteren som utøver de daglige praktiske eierfunksjonene, og som utad er tilsagt kompetansen til etter eget skjønn å bestemme fordelingen av trustens midler blant personer eller institusjoner som er utpekt i trustavtalen ved utdeling eller oppløsning av formuesmassen. Forvalteren for Knutsentrusten ble i 1976 i et tillegg (supplement deed) til trustavtalen tilsagt økt kompetanse til å bestemme etter eget skjønn hvordan utdeling og fordeling av trustmidlene skulle skje, ettersom termen "*member of Specified Class*" i klausul nr. 4 ble erstattet av uttrykket "*beneficiary or beneficiaries*". Dette gjaldt dog bare i denne klausulen, og ikke hvor de øvrige deler av avtalen nyttet begrepet. Endringene ser også ut til å ha medført at klausul 7 i trustavtalen med de presise bestemmelsene om fordelingen på de fire slektsgrenene ble suspendert. Bestemmelsen som definerte hvilke personer som inngikk i The Specified Class etter klausul nr. 1 ble stående, i likhet med definisjonen av hvem som var The Beneficiaries. Endringen medførte at forvalter fra da av i tråd med klausul 4 i) hadde rett til å utbetale trustmidler ikke bare til The Specified Class men også til de øvrige i gruppen av The Beneficiaries.

O. A. Knutsen beholdt som settlor inntil hans død myndigheten etter klausul 6(ii) til å oppløse trusten, og den ser derfor ut til å ha forblitt en såkalt revocable (oppløselig) trust hvor han også stod i gruppen blant "The Beneficiaries" etter trustavtalen. Foruten settlor var øvrige beneficiaries hans arvinger og etterkommere av disse ("The lawful issue and remoter issue" jf. klausul 1 på slutten). Settlor hadde etter klausul 15 rett til å utnevne ny forvalter gitt at visse vilkår var oppfylt, eksempelvis at forvalteren skulle vise seg å være uegnet til å stå for forvaltningen. Perioden trusten skulle bestå var regulert til å være fram til 20 år etter døden til siste overlevende av The Specified Class eller deres etterkommere født før et nærmere bestemt tidspunkt, eller så snart forvalteren erklærte at trustperioden skulle avsluttes. Innslaget av forvalters frie og diskresjonære skjønn for styringen over trustformuen var i Knutsentrusten altså sterkt begrenset av den råderett settlor fortsatt hadde betinget seg i kraft av trustavtalen.

I 1980 og 1983 skal O.A. Knutsen ha skrevet såkalte "Letters of Wishes" adressert til forvalteren, hvor han uttrykte sine ønsker for fordelingen av midlene, men hvor det også ble presisert at disse ikke rokket ved at den endelige fordelingen blant de begunstigede skulle skje etter trustforvalterens eget skjønn. Brevet av 1983 ser ut til å gi uttrykk for et ønske om at datteren Anna Omdahls slektsgren skal favoriseres, og at det motsatte skal skje med slektsgrenen til sønnen Olav Knutsen. Det er ikke kjent om disse brevene er de eneste og siste O. A. Knutsen skrev om dette, eller om det har blitt delt ut midler fra trusten til enkelte begunstigede på tidspunkt forut for likvideringen i 2005/2006.

Åpning av offentlig skifte i 1993

O.A. Knutsen døde i 1993, og det ble åpnet offentlig skifte i boet ved skifteretten i Haugesund. Ingen av arvingene ser i den forbindelse ut til å ha gitt uttrykk for kjennskap til trusten. Det oppstod en rekke konflikter ved skiftebehandlingen som gjorde at denne dro ut i tid. Først i forbindelse med opprydningen etter dødsfallet til datteren Anna Omdahl (død i 2002) skal man ha kommet over papirer som kunne indikere at det fantes en trust etter O.A. Knutsen på Bahamas. Etter noe arbeid ble det etablert kontakt med trustforvalteren Ansbacher, og det ble i 2005 avholdt møter i London med familiegrenene etter O.A. Knutsen.

Utdelinger fra trusten og forholdet til det offentlige skiftet

Ved årsskiftet 2005/2006, omlag 50 år etter at trusten ble opprettet, mottok en rekke etterkommere av O.A. Knutsen utbetaling fra trusten. Deriblant både arvinger med aktuell arverett i boet og O. A. Knutsens barnebarn. Midlene i formuesmassen hadde da en verdi på om lag USD 11 478 824, som ble fordelt likt på 14 tilgodesette med USD 819 916 til hver. Beløpet ble overført til mottakernes bankkontoer og utgjorde for de fleste etter omregning rundt regnet NOK 5,5 mill. Ifølge forvalterselskapet ble trusten avsluttet i og med disse utbetalingene.

På dette tidspunktet stod boet etter O.A. Knutsen fortsatt til offentlig skifte ved Haugaland tingrett. Tvisten ved det offentlige skiftet ser i hovedsak ut til å bestå i om boet skulle gjøre gjeldende krav mot de tilgodesette i trusten om at trustmidlene skulle trekkes inn i bomassen, og fordeles deretter som arv i tråd med norske arverettslige regler. Dette er gjort gjeldende av Olav Knutsens to etterkommere: John F. Knutsen og Olav Knutsen. Denne familiegrenen kommer særlig dårlig ut i forhold til de tre øvrige fordi trustforvalter har fordelt midlene likt og på antall hoder blant de som opprinnelig stod som begunstigede, noe som avviker fra den norske arverettslige fordelingsnøkkelen langs linjer. Haugaland tingrett besluttet den 22.07.2006 på bakgrunn av flertallets oppfatning på en forutgående skiftesamling at retten ikke skulle anlegge sak for å få trustmidlene tilført dødsboet etter O.A. Knutsen. Det ble opplyst at retten mente enkeltarvinger som var imot dette selv hadde adgang til å forfølge kravet på vegne av boet overfor de som har mottatt midler fra trusten uten å være arvinger etter O.A. Knutsen.

Skattekontorets arveavgiftsvedtak

De arvingene som ikke skulle motta midler på det offentlige skiftet etter O.A. Knutsen sendte på nyåret i 2006 inn gavemeldinger til skattekontoret, mens øvrige mottakere skulle få sin arveavgift for utdelingen beregnet av tingretten som har i oppgave å forestå avgiftsberegningen ved utlodning av skiftemidler. Tingretten har også ansvar for avgiftsberegning av gavemidler som arvinger som mottar midler på det offentlige skiftet ikke tidligere er avgiftsberegnet for. Etter en viss korrespondanse med skattekontoret oversendte tingretten meldingene fra Knut Knutsens barn (Ole Andreas, Anne Kristin og Inger Elin) til avgiftsberegning hos skattekontoret. Dette ble begrunnet med at disse tre ikke var arvinger i boet da det var deres fars dødsbo (Knut Knutsens dødsbo) som står som arving i boet, og at utbetalingen fra trusten fant sted på et tidspunkt hvor Knut Knutsen var i live. Det ble videre pekt på at tingretten anså at det ville komplisere arbeidet i boet vesentlig om de skulle beregne avgiften for de tre, og det ble antatt at avgiftsberegningen enkelt ville kunne gå som en egen sak utenfor bobehandling.

Skattekontoret fattet deretter arveavgiftsvedtak for trustutdelingen til sju barnebarn av O.A. Knutsen den 15.04.2011. Dette var barna til arvingen Gjertrud Pande og barna til Knut Knutsen, som døde i februar 2008. Det gjenstod i 2008 store verdier i boet som ennå ikke var utloddet. Skattekontoret konkluderte med at utdelingen fra trusten var arveavgiftspliktig for mottakerne, og at riktig avgiftshjemmel var arveavgiftsloven (aal.) § 2 første ledd første punktum. Dette ble nærmere begrunnet med henvisning til Høyesteretts dom i Rt. 1983 s. 368 – den såkalte Gotaas-saken. Skattekontoret viste til at trustutdelingene der ble ansett som arv, og at også fordeling av etterlatenskaper ved andre disposisjoner enn testament må betegnes som arv dersom fordelingen av midlene skjer slik avdøde ønsket.




Når det gjelder rådighetstidspunktet viste skattekontoret i sine vedtak av 15.04.2011 til at dette har betydning for flere forhold ved avgiftsberegningen. Skattekontoret viste til aal. § 5 og at det som skulle avgiftsberegnes var den samlede verdi av det noen mottar av avgiftspliktige midler slik de foreligger når rådigheten erverves. Ettersom trusten bare innebar forvaltning av formuesmassen i forhold til mottakerne, anså skattekontoret at rådigheten måtte være ervervet på det tidspunktet mottakerne fikk utdelt midlene fra trusten. Først på dette tidspunktet mente de at det forelå en plikt for mottakerne til å svare arveavgift. Fordi pengene ble godskrevet de avgiftspliktiges kontoer den 29.12.2005, dannet dette tidspunktet utgangspunktet for omregning etter gjeldende valutakurs og satser og fribeløp for året 2005.

Klagers anførsler:

I klagen av 03.05.2011 bes det om fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for summen av den NOKUS-inntekt som hver arving er ilagt ved SFS. Det vises til at Haugaland tingrett ved avgiftsberegningen har holdt hele den fastsatte inntekten utenfor avgiftsgrunnlaget, og det gjøres gjeldende at fradragsspørsmålet ikke kan komme i noen annen stilling for de mottakere av trustmidler som ikke var direkte arvinger i boet etter avdøde.

I brev av 13.06.2011 gjøres det gjeldende at NOKUS-skattebeløpet på NOK 849 383 for hver mottaker skal fradras i avgiftsgrunnlaget. Det pekes på at når midlene regnes som arv, skulle dødsboet i prinsippet ha vært



undergitt denne skatteplikten og at skatten da automatisk ville komme til fradrag for arvingene før utbetalingene fra dødsboet. Fordi trustmidlene ikke har vært undergitt tingrettens forvaltning har skattebeløpet dermed ikke blitt beregnet og fradratt på boets hånd. SKD oppfatter dette som en subsidiær anførsel i forhold til den forestående om fradrag for NOKUS-inntekten som – om den tas til følge – vil gi et enda lavere avgiftsgrunnlag.

Skattedirektoratet bemerker:

Vi tar så stilling til om det foreligger hjemmel for avgiftsplikt, enten som arv eller gave. Til dette kommer problemstillingen om hva som skal inngå i avgiftsgrunnlaget, og om fastsatt NOKUS-inntekt skal holdes utenfor ved avgiftsberegningen. Alternativt til det siste har vi måttet vurdere om det skal gis fradrag i avgiftsgrunnlaget for selve NOKUS-skattebeløpet. Vi har konkludert med at midlene skal avgiftsberegnes som arv, og at det bare er NOKUS-skattebeløpet skattekontoret eventuelt har hjemmel til å gi fradrag for ved avgiftsberegningen.

2. Tiden for rådighetservervet

Tidspunktet for når man skal anses å ha ervervet rådigheten over midlene fra en arvelater/giver er helt sentralt og tilbakevendende for en rekke forhold av betydning for arveavgift. I foregående punkt har vi vært inne på hva dette betyr for hvem som er riktig avgiftsmyndighet, men spørsmålet har også betydning blant annet for om det i det hele tatt har funnet sted et avgiftspliktig erverv, samt for om ervervet er å regne som arv eller gave, og hvem som skal anses å ha ervervet midlene. Det nærmere tidspunktet for rådighetservervet er derfor styrende i stor grad, og Skattedirektoratet finner det hensiktsmessig å ta stilling til dette allerede nå i forlengelsen av kompetansespørsmålet.

Klagen

Klageren har pekt på at skattekontoret er kommet til at utdelingene fra trusten skal regnes som arv, mens avgiftsplikten først inntrådte ved rådighetservervet som er satt til utdelingstidspunktet ved avslutning av trusten. Dette mener klagerne ikke harmonerer særlig godt med det skattevedtak vedlagt klagen som SFS har truffet hvor mottakerne har blitt inntektsbeskattet som eiere for NOKUS-inntekt fra og med inntektsåret 1998. Det er også pekt på at selve arvefallet skjedde i 1993 da O. A. Knutsen døde.

Skatteevneprinsippet og betydningen av arvelaters eller givers bestemmelse

Skattedirektoratet vil bemerke at tiden for rådighetservervet slik det er regulert i aal. i utstrakt grad bygger på skatteevneprinsippet. Rådigheten kan måtte regnes for å inntreffe slik at tidspunktet faller sammen med det tidspunkt da erververen av et avgiftspliktig middel kan realisere det med sikte på å skaffe likvide midler til betaling av arveavgiften, se for eksempel Einar Harboe – arveavgift 2. utgave s. 133 flg. Aal. § 9 inneholder normalregler for rådighetsovergang for skiftemidler hva enten det skjer privat ved arvefallet eller offentlig ved tingrettens utlodningskjennelse, samt for gaver når den ansees ytet i.h.t. aal. § 2 tredje ledd. Men bestemmelsen innleder også på følgende måte: "*Hvis ikke annet følger av arvelaters eller givers bestemmelser (...) ansees rådigheten ervervet slik*". Ved arveovergang kan det riktignok gjelde bestemte formkrav i motsetning til ved gavesaker, men bestemmelsen viser gjennom ordvalget i formuleringen "*arvelaters eller givers bestemmelse*" at tidspunktet for rådighetservervet vil kunne måtte ansees å følge av direktiver fra den midlene skriver seg fra.

Utsettelse av rådighetservervet

Det er heller ikke helt uvanlig med erverv under suspensive betingelser, sekundærtestasjoner eller det at en giver forbeholder seg en rett til midlene som utsetter rådighetservervet inntil tilstrekkelig med beføyelser går over på erververne. Rettspraksis kjenner flere tilfeller hvor rådighetservervet har blitt utsatt fra det som ellers følger av reglene på dødsboskifter. I den såkalte Mowinckeldommen (Rt. 1977 s. 886) kom Høyesterett til at et testamente hadde opprettet en spesiell forvaltningsordning som innebar utsatt rådighetserverv, i motsetning til Skatteetatens syn om at arven skulle avgiftsberegnes hos en "stiftelse" i.h.t. § 2 første ledd andre punktum (daværende) bokstav e allerede ved arvefallet. I den saken skulle midlene tilfalle descendenter av arvelaters barnebarn, men ikke før de fylte 25 år. I mellomtiden skulle arven forvaltes av et styre. Flertallet i Høyesterett uttalte at: "*Avgjørende for spørsmålet om arveavgiftsplikt er inntrådt og forfalt til betaling i denne sak blir da om den ordning Julie Mowinckel har etablert, har karakter av en skifterettslignende forvaltningsordning, eller om ordningen innebærer at en mellomliggende stiftelse i lovens forstand har ervervet aksjemassen.*" Flertallet fant i det påfølgende at avsetningen ikke innebar opprettelsen av noen stiftelse som skulle være eier og avgiftssubjekt. Avgiftsplikt for avsetningen inntrådte først ved betingelsens inntreden når midlene ble utdelt til mottakerne.

Tidspunktet for opprettelsen av trusten

Om man betrakter settlors innskudd ved opprettelsen av trusten på USD 750 isolert sett, kunne man se for seg at det ved avsetningen og særskilt oppnevning av begunstigede kan vurderes dithen at det allerede da var ytet en avgiftspliktig gave. Og at det da i første omgang var startinnskuddet det skulle beregnes arveavgift av, uavhengig av eventuell etterfølgende avkastning og senere tilførte midler fra settlor. Trusten var imidlertid fra starten av gjort fullt ut oppløselig, og settlor besatt eierbeføyelsene foruten de oppgaver som gjaldt forvaltning. Selv om økt diskresjonær kompetanse ble overført fra settlor til forvalteren ved de endringene i trustavtalen som ble inntatt fra og med 1976, kunne settlor fortsatt oppløse trusten. Skattedirektoratet mener det ikke er treffende å si at en gave var ytet de begunstigede med endelig virkning allerede ved avsetningen av midlene ved opprettelsen av trusten. Etter hva klagerne har forklart kjente ingen av de begunstigede til trusten, og da heller ikke oppnevningen før tidligst i 2002. De har ikke hatt rett til å bestemme om eller når en utdeling fra trusten skulle skje. Dette er forhold som sammenholdt med de skatteevnebetraktninger som gjør seg gjeldende på arveavgiftsrettens område taler imot at det skulle være ytt en gave før mottakerne kom i besittelse av midlene.

Dødsdatoen til Ole Andreas Knutsen

I saken vedrørende The Ole Andreas Knutsen Settlement kan Skattedirektoratet heller ikke se at det kan være riktig at rådighetservervet for trustmidlene skulle inntreffe og avgiftsplikt for de begunstigede oppstå allerede i 1993 ved O. A. Knutsens død. Vi merker oss at trustmidlene heller ikke er trukket inn i boets masse på det offentlige skiftet etter settlor ved Haugaland tingrett, og under enhver omstendighet at ingen økt rådighet over midlene synes å være tilfalt de begunstigede fra og med dødsfallstidspunktet til O. A. Knutsen. Det er heller ingenting i det som er opplyst rundt trustavtaleforholdet som tilsier at økt rådighet ble overført forvalter ved arvefallet, eller at det skulle være grunn til å vurdere rådighetsspørsmålet til trustformuen i lys av en oppsplitting av beføyelsene med parallell til sakene med rettighetsoverføring til bruksrettshavere og skifte i eierposisjon til tredjeperson.

Fastsettelse av rådighetstidspunktet

Skattekontoret har i sitt oversendelsesbrev av 05.08.2011 skrevet at de fant å kunne legge til grunn at tidspunktet for rådighetservervet var i 2005 da midlene ble godskrevet mottakernes konto. Det ble vist til skatteevneprinsippet og til at mottakerne etter det som er kjent ikke før lang tid etter arvelaters død fikk kjennskap til trustens eksistens. Skattedirektoratet mener dette fremstår som en forsvarlig og riktig vurdering. Det er etter Skattedirektoratets skjønn nærliggende å anse rådighetservervet som utsatt inntil mottakerne kom i besittelse av midlene ved likvideringen av formuesmassen. Vi er av den oppfatning at de beste grunner taler for at O. A. Knutsen gjennom sin etablering av trusten har truffet bestemmelser som i praksis har ledet til en utsettelse av rådighetservervet i tråd med aal. § 9 første ledd første punktum, slik at ervervet først fant sted da mottakerne fikk midlene stilt til sin disposisjon på konto etter oppløsningen av trusten i 2005. Det må tillegges vekt at dette er best i tråd med de skatteevnebetraktninger som gjør seg gjeldende.

Vi kan ikke se at skattelovgivningens NOKUS-bestemmelser om kontrollbegrepet skal være avgjørende ved presiseringen av arveavgiftslovens rådighetsbegrep, som da heller ikke alltid sammenfaller med det skatterettslige eierbegrepet. Blant annet dette behandles nærmere under punkt 6. om forholdet til NOKUS-beskatning.

4. Hjemmel for avgiftsplikt

Aktuelle avgiftshjemler

Skattekontoret har kommet til at utdelingen fra forvalteren av The Ole Andreas Knutsen Settlement til O. A. Knutsens barnebarn er arveavgiftspliktig. Utbetalingen som skjedde ved oppløsningen av trusten er

avgiftsberegnet som arv med hjemmel i aal. § 2 første ledd første punktum. Klageren har pekt på forholdet mellom arvebegrepet og tidspunktet for utbetalingen lenge etter arvelaters død, samt disharmonien mellom at erververne skatterettslig er regnet som eiere fra 1998 mens de arveavgiftsrettslig ervervet rådigheten først i 2005. Dette er forhold som vi delvis allerede har tatt for oss under drøftelsen om rådighetservervet, og Skattedirektoratet kan for øvrig ikke se at klagerens anførsler direkte går på at det ikke foreligger noen hjemmel etter aal. § 2 for å avgiftsberegne utdelingen. Det må likevel fra oss som klageorgan og avgiftsmyndighet slås fast om det foreligger hjemmel for å avgiftsberegnet utdelingen på disse mottakernes hånd. Det må i den sammenheng også tas stilling til hvilke subjekt som eventuelt er avgiftspliktige, samt i så fall hvor stor del av utdelingen det er hjemmel for å ta med i beregningen.

Sondringen mellom arv og gave trenger ikke nødvendigvis å ha betydning for resultatet av selve avgiftsberegningen. Som nevnt under punkt 2 behøver heller ikke tidspunktet for rådighetservervet bli ulikt hva enten utdelingen avgiftsberegnes som arv eller gave. Men det kan ha betydning for avgiftskravenes størrelse hvem som regnes som parter i disposisjonen, og dette er da relevant for riktig valg av avgiftshjemmel. Loven er utformet slik at det i motsetning til det som gjelder ved arv bare er de spesielt oppregnede gavetilfeller i aal. § 2 2.pkt. flg. som er avgiftspliktige, og oppregningen må anses som uttømmende. Skattedirektoratet anser det på denne bakgrunn nødvendig å avklare hvordan partskonstellasjonene skal vurderes i forhold til avgiftsberegning av utdelingene, da flere hjemler ellers raskt vil være aktuelle.

Skattekontoret har avgiftsberegnet utdelingen som arv for alle barnebarna til O. A. Knutsen, og viste til Gotaas-dommen fra Høyesterett. Dette altså til tross for at ingen av disse barnebarna etter sakens dokumenter å dømme ser ut til å ha hatt noen aktuell arverett etter O. A. Knutsen på utdelingstidspunktet. Det ble vist til at utdelingene fra Gotaastrusten ble ansett som arv, og en uttalelse i dommen om at også fordeling av etterlatenskaper ved andre disposisjoner enn testament må betegnes som arv dersom fordelingen av midlene skjer slik avdøde ønsket.

Juridisk teori om begrepet arv

Skattedirektoratet vil bemerke at i lovkommentaren til aal. § 2 første ledd første punktum på Gyldendal Rettsdata (ved Frederik Zimmer) er bestemmelsen omtalt slik i note 14:

"Loven gir ingen definisjon av begrepet arv. Tolkningen må da baseres på privatrettens arvebegrep. Karakteristisk for dette er at det er avdødes formue som går over ved dødsfallet og at erververen ikke har noen sikker rett før arvefallet inntre. (...) Er en person innsatt i testament som vederlag for tjenester som er ytet testator, dreier det seg om avgiftspliktig arv, se Rt. 1921 s. 391. Det samme antas i praksis å gjelde ytelser som er utdelt forlods etter al. § 36 annet ledd, se Utv. 1980 s. 629 (FIN), der det også uttales at slike erverv faller utenfor inntektsskatteplikt. I Rt.1983 s. 368 hadde A opprettet en trust på Bahamas; etter lengstlevendes død skulle truststyret dele ut midlene etter instruksjoner gitt av A; utdelingene ble ansett som arv etter A. – I noe utstrekning antas loven å fange opp erverv som neppe er arv i privatrettslig forstand: At etterlønn og etterpensjon som utgangspunkt skal anses avgiftspliktig, er forutsatt i § 4 tredje ledd tredje punktum. Og ved offentlig skifte – der utlodningstidspunktet er det avgjørende for rådighetservervet, se § 9 første ledd bokstav b – synes det å være fast praksis at avkastning på arvemidlene i tiden mellom dødsfall og utlodning anses avgiftspliktig, se AAKI s. 33 og Harboe s. 24. Om lovens arvebegrep, se Harboe s. 17 ff."

I boken Arveavgift 2. utgave av Einar Harboe s. 17 flg. pekes det imidlertid på at man bør være tilbakeholden med å betegne midler som arv i forhold til avgiftsreglene hvis det ikke dreier seg om arv i privatrettslig forstand. Videre er det vist til at det bare er arvinger som kan regnes for å motta arv, og at det bare er de rettigheter i dødsboet som tilkommer arvingene i egenskap av arvinger som går inn under arvebegrepet. Rettigheten må således være hjemlet i arveloven, eventuelt supplert med arvelaters testamentariske bestemmelser. I juridisk teori ser det altså ut til å råde i det minste en viss uklarhet om den nærmere grensen for arveavgiftslovens arvebegrep.

Skattedirektoratet ser at det også kan anføres grunner til at trustmidlene kan vurderes som gaver i stedet for arv. På s. 33 i Harboes bok omtales tilfeller med gaver som mottaker ikke hadde ervervet rådigheten over ved giverens død. Da oppstilles et utgangspunkt om at det ikke foreligger arv i arveavgiftslovens forstand når grunnlaget for mottakerens krav på midlene er et gaveløfte fra giver/arvelater hvor gaven ikke var fullbyrdet. Det slås videre fast at ufullbyrdede gaver hvor gaveløfter gis i testamentsform likevel vil regnes som arv, hvis det ikke godtgjøres at testamentet kun er en stadfestelse av et tidligere regulært gaveløfte. Hvorvidt gavemottakeren erverver rådigheten over gavemidlene før eller etter givers død, er uten betydning for om det foreligger arv eller gave i forhold til arveavgiftsreglene. Heller ikke når gavemottakeren erverver rådigheten over midlene først etter givers død, kan gavemidlene nødvendigvis regnes å være ervervet ved arv. I medfølgende fotnote 33 skriver Harboe: *"I en høyesterettsdom inntatt i Rt. 1983 s. 368 legges det imidlertid til grunn at utdelingen fra en trust på Bahamas måtte regnes som arv etter den som opprettet trusten. Forholdene i saken er nokså spesielle, slik at saken har en begrenset rekkevidde."*

Ikke gave fra stifteren

Ettersom Knutsentrusten var en gjenkallelig trust settlor hadde vesentlig innflytelse over fram til sin død, og som til gjengjeld skal ha vært ukjent for alle de som siden mottok midler fra den, er det neppe treffende å si at det med endelig virkning var gitt noen gave fra settlor til de begunstigede før eventuelt tidligst ved hans død da han ikke lengre kunne endre trustavtalen. Det er heller ikke nærliggende å se det slik at det var gitt noe gaveløfte overfor de begunstigede, ettersom et slikt uansett ikke var kommet til mottakernes kunnskap. Dette er forhold som taler imot å anse O. A. Knutsens disposisjoner som gave i arveavgiftsrettslig forstand. Derimot er det grunn til å påpeke at avsetningen i så måte har klare kjennetegn med det som ellers ville vært å betegne som en dødsdisposisjon gjort for å regulere fordelingen av O. A. Knutsens etterlatenskaper etter hans egen død.

Trust og forvalter som avgiftssubjekt?

Harboes utgreining i juridisk teori følges opp under en påfølgende overskrift om utdelinger fra formuesmasser som tidligere har mottatt arv. At en formuesmasse er tilført midler gjennom arv, fører som utgangspunkt ikke til at utdelinger fra formuesmassen kan regnes som arv for mottakeren. Unntak gjelder for tilfelle der formuesmassen kun har forvaltet midler på vegne av arvinger, altså hvor formuesmassen ikke selv kan regnes som arving. I den tilknyttede fotnote 34 skrives det: *"Se Rt. 1977 s. 886 (Mowinckel-dommen) som et eksempel på at formuesmassen ikke ble regnet som arving. Se nærmere kapittel 2, avsnitt 4.7"*.

Lærebokens avsnitt omhandler arv som tilfaller juridiske personer, og spørsmålet om når en slik skal regnes som arving. Problemstillingen er om man ved avgiftsberegningen fullt ut skal bygge på de formelle arverettslige forhold, eller om man kan regne de fysiske personer som i sin tid vil nyte godt av midlene som arvinger. I det sistnevnte tilfellet blir det spørsmål om det skal pålegges avgift både på den juridiske persons hånd når denne mottar arven, og siden på de utdelinger som finner sted fra den juridiske personen. Det beskrives som en vanskelig grensegang mellom tilfellene der en juridisk person opptrer som selvstendig arving og tilfellene der midler undergis en form for forvaltning inntil mer eller mindre bestemt angitte fysiske personer skal få rådighet over midlene i egenskap av arvinger. Deretter går det nærmere inn på Mowinckeldommen, som er et klart prejudikat for den siste tilnærmingen.

I Mowinckeldommen fant Høyesterett at arvelater gjennom sitt testament hadde etablert en skifteliggende forvaltningsordning som medførte at arvingenes rådighetserverv ble utskutt i lang tid, og at arvemidlene ved arvelaters død ikke kunne avgiftsberegnes som tilfalt en stiftelse eller annen formuesmasse i aal. § 2 sin forstand. (Ved lov 12. desember 2003 nr. 101 ble tidligere bokstav e delt i to: Bokstav e gjelder nå for selskap, mens bokstav f gjelder for stiftelse og annen formuesmasse.) Flertallet i Høyesterett vektla særlig at den ordningen som var etablert ikke gikk særlig lengre enn den forvaltning en skifterett under enhver omstendighet måtte stå for, inntil det var på det rene at midlene kunne utbetales. En dissenterende dommer

mente det i samsvar med testators vilje forelå en særskilt formuesmasse under en fri og selvstendig forvaltning som utgjorde en familiestiftelse med det mål for øye å holde avdødes verdier inntakt for et visst tidsrom. I juridisk teori har Harboe fremmet det synet at den dissenterende dommers vurdering av realiteten i saken var mest treffende, men at saksforholdet også her var såvidt spesielt at avgjørelsen neppe kan ha stor rekkevidde.

Aktuelle hjemler for avgiftsplikt er altså, foruten aal. § 2 første ledd første punktum, gavebestemmelsene i aal. § 2 første ledd annet punktum og påfølgende bokstaver, og eventuelt sammenholdt med § 2 femte ledd. Spørsmålet blir om trusten eller forvalteren skal regnes som eget avgiftssubjekt som selv må svare avgift og siden vurderes som giver i relasjon til de utdelte midler mottakerne fikk ved oppløsningen. Gaveavsetningene som ble gjort til trusten fra settlor må i så fall vurderes i henhold til § 2 første ledd bokstav f som gave til: *"stiftelse eller annen formuesmasse når det kan påregnes at utdelinger kommer noen som er nevnt under bokstavene a), b), c), eller d) eller medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode."*

Lovkommentarens note 26 presiserer at bestemmelsen innebærer at det er stiftelsen eller formuesmassen som sådan som blir avgiftspliktig, med nærmere unntak i § 3. Sistnevnte paragraf gjør seg antagelig ikke gjeldende for Knutsentrusten, fordi kretsen av mottakere er såvidt omfattende. Utdelinger fra en slik enhet som nevnt i bokstav f er regulert i § 2 femte ledd. Denne er nærmere kommentert i note 34 som sier at bestemmelsen: *"tar sikte på å hindre omgåelse av avgiftsplikten ved at midlene går via en juridisk person, Ot. prp. nr. 48 (1962-63) s. 12"*.

Spørsmålet blir derfor om Knutsentrusten i henhold til aal. § 2 første ledd bokstav f skal regnes som avgiftspliktig erverver av midler O.A. Knutsen skjøt inn og som siden ble utdelt til hans etterkommere. Grensedragingen for når det foreligger avgiftspliktig erverv etter bestemmelsen er beskrevet slik i Harboes lærebok om arveavgift fra år 2000 på side 64:

"De eksempler som er gitt på formuesmasser i lovens forstand, er de mest praktiske tilfellene. Hva som ellers skal regnes som formuesmasser i lovens forstand, kan det nok i visse tilfelle være vanskelig å avgjøre. Truster hjemmehørende i utlandet vil ofte kvalifisere for status som formuesmasse i arveavgiftslovens forstand. Vanskelig grensetilfeller kan oppstå når gaven skal undergis en form for særlig forvaltning, men hvor de fysiske personer som forutsettes å motta midlene på et senere tidspunkt er relativt godt identifisert. Man får her en grense mellom legater og stiftelser på den ene side og avsetninger til fordel for bestemte personer hvor forvaltningen av midlene før disse personene mottar dem ikke innebærer etableringen av, eller et tilskudd til, noen formuesmasse i lovens forstand. Problemstillingen kan også formuleres som et spørsmål om hvem som skal regnes som gavemottaker i relasjon til avgiftsreglene."

På den ene side kan man si at avsetningen i Knutsentrusten på Bahamas utgjør en disposisjon til fordel for en innretning som har klare likhetstrekk med det loven antagelig sikter til med en stiftelse eller en formuesmasse. Dette taler for avgiftsberegning også av trusten som eget mottakersubjekt etter bokstav f, og siden eventuelt som giversubjekt etter § 2 (5). Det er imidlertid også et moment at den nevnte Mowinckeldommen underkjenner å avgiftsbelegge et lignende løst mellomliggende forvaltersubjekt som eier. Selv om forvaltningsordningen etablert ved testamentet i Mowinckelsaken antagelig må sies å ha en noe annen struktur enn den i Knutsentrusten, er det også fellestrekk især hva angår synspunktet om at eierbeføyelsene over midlene for en viss periode tilligger et annet subjekt enn de som endelig skal tilgodeses, med det formål å holde formuen intakt og med en viss avkastning. Tilordningen av midlene til relevant subjekt kompliseres antagelig også av at det i land med utstrakt bruk av trustlovgivning ofte er slik at man opererer med en inndeling i formelle eierposisjoner (legal title ownership) som tilligger forvalterselskapet, og reell eierposisjon (equitable ownership) som ligger hos settlor og/eller de begunstigede. Etter Ptarmigandommen går utviklingen i synet på truster som innretninger også i norsk rett i retning av at de bare er å anse som selvstendige og ikke selveiende formuesmasser. I så henseende bemerket førstvoterende at man fant flere og vesentlige forskjeller mellom en norsk familiestiftelse og en trust. I tillegg ble det uttalt at

man ikke fant grunn til å legge vekt på at en trust ble ansett som et eget rettssubjekt i Gotaasdommen, ettersom Gotaasdommens uttalelser om dette ikke var av betydning for resultatet i saken. Under drøftelsen av eierskapet til trustformuen bemerkes det således i Ptarmigandommen:

"Etter trustavtalen har forvalterne enekompetanse til rettslig og faktisk å forvalte og disponere over trustens aktiva. Selv om dette er sentrale eierbeføyelser, vil det ut fra norsk rettsoppfatning være fremmed å anse forvalterne som eiere."

Når det kommer til skatteansvar for formue som er avsatt i slike innretninger som truster pekes det altså ofte mot forvalteren og egenskaper ved denne for hvordan formuen skal klassifiseres for skatteformål. Det er likevel i et norsk skatterettslig perspektiv slik at en skattyter som kun er betrodd et avgrenset oppdrag med å forvalte en formue på vegne av andre ikke selv nødvendigvis skal svare skatt for midlene. Uttalelser i NOU 2009:19 – skatteparadis og utvikling - under avsnitt 3.4.1 Rettslige egenskaper ved trusten, tyder også på en slik tilnærming til synet på forvalters skatteansvar for trustformuen: *"Selv om forvalterne formelt eier trustens midler, inngår midlene ikke i deres egen formuesmasse. De er ikke skattepliktig for midlene, som heller ikke kan angripes av deres personlige, enkeltfølgende kreditorer, eller av boet om forvalterne personlig går konkurs."*

Forvalterens fullmakter

Videre er det slik at det i forhold til retningslinjen i Harboes bok på side 64 antagelig kan fastslås at de fysiske personer som forutsettes å motta midlene fra trusten på et senere tidspunkt i særlig grad er identifisert gjennom klausul 1 i trustavtalen som begunstigede medlemmer av The Specified Class. Denne identifiseringen trekker klart i retning av å betrakte besittelsen som en forvaltningordning. Settlor's styring gjennom fordelingen av trusten på de fire familiegrenene med særskilte fond ble imidlertid som nevnt trolig opphevet ved at trusten ble gjort mer diskresjonær i og med endringene gjort i kraft av The Supplement Deed i 1976. På den ene side kan man altså si at forvalteren fra dette tidspunkt utad og formelt ser ut til å stilles mer fritt til å fordele midlene slik han vil blant de begunstigede ved en utbetaling. Forvalters diskresjonære skjønn er også betont grundig i settlor's letter of wishes fra 1983. På den andre side var kompetansen til å foreta utdelinger i tråd med klausul 4 i) fortsatt begrenset til å innebære fordeler for de personer som falt innenfor definisjonen av tilgodesette (beneficiary/beneficiaries). Det var bare termen "member of the Specified Class" i klausul 4 som ble erstattet med beneficiary/beneficiaries, og The Specified Class fra avtalens klausul 1 ble det ikke gjort endringer i. Forvalteren i Knutsentrusten kan således ikke sies å ha stått fritt med hensyn til å utbetale trustmidler til andre enn de begunstigede som O. A. Knutsen hadde utpekt i trustavtalens klausul 1.

Erfaringsmessig kan det uansett settes spørsmålsteget ved hvor fritt man i realiteten skal anse en forvalter for å stå i forholdet til diskresjonære truster opprettet i skatteparadiser av bemidlede personer som søker seg dit hvor det eksisterer en næring for slike innretninger. Også i Ptarmigan-dommen er Høyesterett inne på nettopp slike betraktninger, hvor retten skar igjennom og stadfestet at forvalterne i realiteten ikke står fritt når trusten skal forvaltes ut fra hensynet til de begunstigede. Det ble vektlagt at den økonomiske realiteten bak arrangementet viste seg klarest når forvalterne besluttet å oppløse og avvikle formuesmassen. I Gotaasdommen ble, i likhet med i Mowinckeldommen, eierrettigheter og skatteansvar til formuen ikke ansett ervervet av en mellomliggende stiftelse. Gotaas hadde antagelig lagt vel så sterke bindinger for styrets forvaltning av trustmidlene som det Knutsen hadde gjort. Knutsen hadde til gjengjeld forbeholdt seg en større adgang til å gripe inn overfor forvalteren, ettersom Knutsentrusten var såkalt revocable (gjenkallelig). I begge sakene stod forvalteren i realiteten langt fra fritt. Fra Gotaasdommen kan gjengis dette avsnittet:

"Etter lagmannsrettens syn er det ikke naturlig å anse opprettelsen av Trygve Gotaas Trust som en stiftelse som ved trustdokumentet fikk eiendomsrett til formuen, og senere på selvstendig grunnlag - riktignok i samsvar med Trygve Gotaas' ønsker - tildelte gaver av trustens midler til de aktuelle personer og institusjoner. Selv om styret i trusten sto relativt fritt med hensyn til forvaltningen av formuen, var det sterkt bundet både når det

gjaldt hvem som senere skulle få nytte godt av midlene [midlene] og når fordelingen skulle finne sted. Trustens funksjonstid var i realiteten begrenset til lengstlevendes død. Hvilket navn man velger å sette på ordningen, må være uten betydning. Ser man på trustdokumentet og det gjensidige testament under ett, fremtrer de begge som testamentariske disposisjoner som i det alt vesentlige tok sikte på å fordele Trygve og Nelly Gotaas' etterlatenskaper på en bestemt måte til deres slektsarvinger, venner og enkelte spesielt nevnte institusjoner. Denne forståelse av trustens karakter må få betydning for spørsmålet om det skal svares arveavgift."

Ikke avgiftsplikt for trusten eller forvalteren

På denne bakgrunn fremstår det som høyst tvilsomt om trusten på Bahamas også skal avgiftsberegnes som mottaker av midlene før de gikk videre til mottakerne i Norge. Vi merker oss at midlene i Knutsentrusten heller aldri har blitt deklarerert av settlor overfor norske skattemyndigheter som overført til en slik innretning hvor hans etterkommere fra starten av var begunstiget, og vi kan for øvrig ikke se at det fra klagernes side er hevdet at bestemmelsen i aal. § 2 første ledd bokstav f og eventuelt § 2 femte ledd istedet skal komme til anvendelse.

Midlene i Knutsentrusten er imidlertid i en lengre periode underlagt en helt særlig form for forvaltning som skulle forestås av forvalterselskapet, og som i relasjon til de begunstigede i praksis bevirket at de ikke før ved utdelingen ervervet rådigheten over midlene med endelig virkning slik aal. ellers krever for at avgiftsplikt skal oppstå. Om utdelingene skulle avgiftsberegnes som gaver, antar vi at det må være riktigst at de går som saker hvor O. A. Knutsen står som giver, og at midlene i forhold til avgiftsplikt verken ble ervervet av trusten eller forvalteren. Rådighetservervet ved overføringen fra O. A. Knutsen bør i så fall ansees utsatt som følge av en bestemmelse fra giver om utsatt rådighetserverv i henhold til aal. § 9 første ledd. I så henseende blir selve avgiftsbereningen antagelig lik hva angår distinksjonen mellom arv og gave når det ikke skal regnes inn noe mellomstående erverversubjekt. Ettersom formålet med bestemmelsen i § 2 femte ledd i tråd med uttalelser i forarbeidene er å hindre omgåelse av avgiftsplikt ved at midlene går via en juridisk person, kan vi ikke se at avgiftsberegningen skulle bli gunstigere for mottakerne av den grunn at midlene for en periode var gjemt i et skatteparadis. Det har etter vårt skjønn for øvrig formodningen mot seg at noen andre skulle ha skutt midler inn i O. A. Knutsens familietrust.

Rettspraksis om grensedragningen

Slik Skattedirektoratet oppfatter den skifterettslige rettstilstanden har dette ikke noe opplagt svar for en avdød persons midler som befinner seg bundet opp på forskjellige måter i utlandet. Det blir antagelig alltid en vurdering av hvilke rettigheter arvelateren/giveren hadde til formuesgodene, og hvordan disse måtte være bundet opp i den stat det er tale om. I Rt. 1995 side 1415 ble midler som stod på to ektefellers såkalte "joint account" trukket inn i førstavedes dødsbo. Dette selv om ordningen i USA kjennetegnes ved at hver av

innehaverne har udelt rett til alt innestående, og at dersom en innehaver dør, blir gjenlevende eneier uten at dette anses som arv. Avgjørelsen av hvilke lovvalgsregler som skulle anvendes, måtte skje etter norsk rett, og lovvalgsreglene for ektefellers formuesforhold ble avgjørende. Høyesterett fant at norsk rett skulle anvendes og at innestående på kontiene da gikk inn i boet. Tilfellet har kanskje visse likhetstrekk med formue avsatt i en trust, men en kontohaver har vel også en helt annen råderett over formuen og det var uansett reglene om ektefellers formuesfellesskap som ble avgjørende på tvisten som gjaldt et sammensatt skifte.

Rt 2007 side 16 har muligens større overføringsverdi. Der hadde arvelater samme år som han døde opprettet en stiftelse i Liechtenstein med formål om å tilgodese han selv så lenge han levde, og deretter ett av hans barn og et barnebarn. Arrangementet var motivert av at han satt i uskifte og ville unndra morsarv fra en annen sønn han ikke likte. Avsetningen i stiftelsen ble imidlertid avdekket, og det oppstod spørsmål om midlene for arvelaters rådighetsdel skulle tilfalle også den sønnen han mislikte, eller om avsetningen skulle omfattes av en begrensning i arvelaters testament satt for å minimere pliktdelsarven til denne sønnen. Til tross for at formuen i stiftelsen ikke var nevnt i arvelaters testament, ble testamentets begrensning regnet for å omfatte også arvelaters del av formuen i stiftelsen. Formuen ble altså ansett for å inngå i boet som arv etter arvelater, antagelig fordi også avsetningen i stiftelsen var en dødsdisposisjon.

Uansett hvordan man vurderer disse sakenes betydning for svaret på det matrielle skifterettslige spørsmål, kan det etter vår oppfatning fra den omstendighet at tingretten ikke har tatt initiativ til å trekke trustformuen inn i boet i alle fall ikke utelukkes at midlene kan regnes for å være arv i arveavgiftslovens forstand.

Utdelingene som arv til de begunstigede – Gotaasdommen

Slik Skattedirektoratet vurderer Knutsentrusten, har saken vesentlige likhetstrekk med tilfellet i Gotaasdommen. Gotaastrusten var også etablert i Bahamas, og i opprettelsesdokumentet ble det bestemt at formuen skulle disponeres av truststyret og at styret etter lengstlevendes død etter eget skjønn skulle utdele midlene innenfor en gruppe personer og institusjoner som Gotaas hadde utpekt. Det var gitt detaljerte instruksjoner om utdelingene, som formelt sett var uttalt ikke å være bindende for truststyret, men det var en kjønngjerning at styremedlemmene følte seg bundet til å følge direktivene. Trusten var også omhandlet i det gjensidige testament som Gotaas og hans hustru hadde opprettet. Testamentet var altså opprettet etterpå, og som såkalt "tillegg" til testamentet var det inntatt et eget avsnitt om trusten, hvor det blant annet ble gitt uttrykk for at det var gitt egne instruksjoner for hvordan det skulle forholde seg med fordeling av formuen som var bundet opp i trusten. Trusten og testamentet omhandlet således forskjellige midler, men retten fant å se de to disposisjonene i sammenheng. Etter lengstlevendes død i 1972 ble trusten oppløst og midlene i 1973 utdelt i samsvar med Gotaas sine ønsker. Staten krevet arveavgift av bl.a. to personer i Norge som gikk til sak for å få prøvet om vilkårene for arveavgift forelå. Ekteparet Gotaas var barnløse, og saksøkerne var Trygve Gotaas sin niese og Nelly Gotaas sin grandnevø. Det er ikke eksplisitt avklart i dommen om disse to personene også er tilgodesett i selve testamentet. I så måte kunne man tenke seg at det var en forutsetning for å betegne trustmidlene som arv at disse personene var gjort til arvinger med aktuell arverett etter Gotaas. Høyesteretts gjengivelse av lagmannsrettens dom fjerner imidlertid den tvil som måtte gjøre seg gjeldende om at domstolen satte en slik forutsetning for arveavgiftsplikt etter aal. § 2 første ledd første punktum:

"Det sentrale ved arv er at det dreier seg om fordeling av det en person etterlater seg. Det er arv når man i tilknytning til et dødsfall overtar alle eller noen av avdødes eiendeler hva enten dette skjer i kraft av reglene om arvegangen i arveloven eller etter bestemmelsene i et testament. Lagmannsretten må gi staten medhold i den oppfatning at det her ikke kan være avgjørende om det formelt sett foreligger et gyldig testament. Også fordeling av etterlatenskaper ved andre disposisjoner enn testament, må betegnes som arv, hvis fordelingen skjer slik avdøde ønsket. Har avdøde bestemt hvordan det skal forholdes med hans eiendeler etter hans død, og disse ønsker senere blir faktisk respektert, kommer disposisjonen inn under de regler som gjelder for testamentariske forføyninger. På samme måte som byretten legger derfor lagmannsretten til grunn at utbetalingene fra trusten er å anse som arv og således går inn under arveavgiftslovens § 2 første ledds første

punktum."

Gotaastrusten ble gjort såkalt irrevocable (ugjenkallelig) kun kort tid etter at trustavtalen ble inngått og innretningen etablert i 1962. Fra dette tidspunktet kunne ikke lenger trustavtalen endres og trusten var gjort endelig inntil det trådte i kraft en bestemmelse om oppløsning og utbetaling. Retten uttalte at den omstendighet at Gotaas ved opprettelsen av trusten ga fra seg rådigheten over trustmidlene, ikke kunne endre opprettelsens karakter av å være en dødsdisposisjon. At Gotaas ikke beholdt rådigheten over midlene alene fram til sin død, ble altså vurdert som potensielt å være til hinder for betegnelsen som dødsdisposisjon.

Knutsentrusten

Slik saken er opplyst for Knutsentrustens tilfelle, var forholdet til utenlandsformuen antagelig ikke omtalt i arvelaters testamentene, ettersom testamentene var kjent mens trustformuen skal ha vært ukjent for arvingene i lang tid etter arvefallet. I tråd med det ovenstående fra Gotaasdommen er ikke dette nødvendigvis til hinder for å betegne avsetningen som arv i arveavgiftslovens forstand. Knutsentrusten var en såkalt gjenkallelig (revocable) trust. Som saksframstillingen av kompetansefordelingen mellom forvalter, begunstigede og settlor viser, beholdt O. A. Knutsen helt fram til sin død i 1993 en ikke uvesentlig innflytelse over trusten. Denne innbefattet retten til å gjøre endringer i trustavtalen, derunder å oppløse hele trusten, samt oppnevne ny forvalter. Og Knutsen ble selv fram til sin død stående som begunstiget (beneficiary) i trustavtalens klausul nr 1. De begunstigede var i tråd med klausul 4 i) de eneste forvalter hadde rett til å utbetale trustmilder til. Trustavtalens bestemmelser tyder altså på at O. A. Knutsen kunne endre hvem som skulle kunne motta midler, men ikke bestemme at noen begunstigede skulle få mer enn andre begunstigede. I så fall måtte han gjort en endring i de ovennevnte bestemmelsene og tatt ut de personene eller familiegrenene han ikke ville skulle stå der.

Selv om Knutsentrusten av grunner man ikke kjenner i praksis fikk en mye lengre funksjonstid enn hva Gotaastrusten fikk, hvor det var bestemt at oppløsning og utbetaling av arven skulle skje ikke lenge etter lengstlevendes død, er det etter Skattedirektoratets oppfatning et sentralt poeng at Knutsen selv stod blant de begunstigede etter trustavtalen. I NOU 2009:19 pkt. 3.4.1 gjør utvalget seg følgende betraktning om denne situasjonen: *"Hvis stifteren eller innskyteren av trustmidlene også er benefisient (eventuelt sammen med familien), må trusten anses som en form for selvpålagt rådighetsbegrensning av egen eller familiens formue (selvbåndleggelse). Da vil trustmidlene normalt anses som benefisientens egne, og inngå i boet hans, selv om forvalterne har vid diskresjonær rådighetsrett."* Dette taler for at avsetningen i Knutsentrusten også behandles som arv i avgiftsrettslig sammenheng når utdelingen kom mottakerne i hende.

Først ved tidspunktet for O. A. Knutsens død i 1993 kunne det altså ikke lengre gjøres slike endringer i trustavtalen fra settlors side. I tråd med synspunktet i Gotaasdommen, er det da i tillegg nærliggende å betrakte den omstendighet at O. A. Knutsen beholdt innflytelse over trusten fram til sin død som mest forenlig med at formuen fra hans side var forføyret over ved en dødsdisposisjon. I Knutsentrusten kan det vel i enda mindre grad enn i Gotaastrusten med rette hevdes at det ved opprettelsen av trusten og hvert etterfølgende innskudd var ytt en gave med slik endelig virkning som aal. § 2 tredje ledd krever for at en slik overføring skal medføre arveavgiftsplikt som gave. Også i Gotaasdommen ble Høyesterett anmodet om å ta stilling til om midlene kunne betegnes som gave, men domstolen fant det ikke nødvendig å gå inn på dette. Vurdert ut fra det tidspunktet da trustavtalens bestemmelser i praksis ble endelig, altså ved arvefallet i 1993, antar Skattedirektoratet det er mer dekkende å tilnærme seg avsetningen som arv enn gave i arveavgiftslovens forstand. Det sentrale i så måte, som gjør at avgiftsberegningen blir lik hva enten avsetningen betegnes som arv eller gave, er at mottakernes rådighetserverv utstår i samsvar med aal. § 9 inntil midlene erverves av dem ved utdelingen fra trusten.

Når O. A. Knutsen ikke gjorde endringer i trustavtalen, men ser ut til å ha nøydt seg med å gi sine formaninger i form av minst to brev til forvalteren, kan vi vanskelig se at opprettelsen av trusten var uttrykk for annet enn nettopp hans ønske om at den nærmere fordelingen av trustmidlene skulle bli forestått av

trustforvalteren og skje til de av O. A. Knutsens etterkommere som han selv hadde utpekt i trustavtalen. Vi kan ikke se at O. A. Knutsens såkalte "letters of wishes", hva enten disse innebærer en uttømmende og endelig uttrykk for korrespondansen mellom O. A. Knutsen og trustforvalteren opp gjennom årene eller ikke, endrer ved det avtaleforholdet han hadde inngått med forvalteren om disponeringen av midlene i trusten. At forvalteren faktisk foretar utdelinger ved oppløsningen av trusten overensstemmende med trustavtalen og hvor det bygges på en forutsetning om likedeling mellom de gjenlevende medlemmene av "the specified class", kan heller ikke være til hinder for å betegne utdelingen som avgiftspliktig arv.

At formålet med trusten ene og alene ser ut til å ha vært en midlertidig, fordelaktig forvaltning av formuen med utdelinger etter arvelaters død som siktemål, og til personer som arvelater hadde utpekt, talte i Gotaassaken for at utdelingene reelt sett ble ansett som arv etter aal. § 2, 1. ledd, 1. punktum, jf. resonnementet rett før Høyesteretts domskonklusjon. Formålet med opprettelsen av The Ole Andreas Knutsen Settlement og forvaltningen av familietrusten gjennom forvaltningsperioden synes etter Skattedirektoratets oppfatning også å ha vært at hans etterkommere skulle ha de økonomiske fordelene og få gjenværende formue overført til seg når trusten ble avviklet. Det forhold at alle som faktisk har mottatt utdeling ved oppløsning av trusten The Ole Andreas Knutsen Settlement er barn eller barnebarn av O. A. Knutsen, taler klart for at slektstilknytningen og begunstigelsen fra settlor har vært det avgjørende for hvem forvalter har overført midlene til, og at det videre var denne underliggende økonomiske realitet som til sist viste seg ved utdelingen etter at trustmidlene i en årrekke hadde vært skjult på Bahamas. Skattedirektoratet kan ikke se at noen tungtveiende hensyn taler imot at utdelingene arveavgiftsberegnes som arv fra O. A. Knutsen.

Skattekontoret har altså kommet til at utdelingen fra trusten var arveavgiftspliktig også for barnebarna etter O. A. Knutsen, og har hjemlet dette i arveavgiftslovens arvebestemmelse under henvisning til Gotaasdommen. Skattedirektoratet mener dette fremstår som en forsvarlig vurdering, og at avgiftsvedtakene er gyldige i så måte.

5. Forholdet til NOKUS-beskatning

Innsigelse om dobbeltbeskatning – manglende hjemmel for skatte- og avgiftsplikt

Klagerne har pekt på at skattekontoret er kommet til at utdelingene fra trusten skal regnes som arv, mens avgiftsplikten først inntrådte ved rådighetservervet som er satt til utdelingstidspunktet ved avslutning av trusten. Dette mener klagerne ikke harmonerer særlig godt med skattevedtaket fra SFS, hvor mottakerne av trustmidlene er blitt inntektsbeskattet for NOKUS-inntekt fra og med inntektsåret 1998. NOKUS-vedtakene er påklaget og står for skatteklagenemnda ved SFS. Klagerne peker på at regelverket for arveavgift og inntektsskatt ikke er særlig godt samordnet, og at det er tale om alternative skatteformer hvor arveavgift prinsipielt sett burde utgjøre den samlede skattebelastning for mottakerne.

Skattedirektoratet ser at det i utgangspunktet kan virke ulogisk at mottakerne av trustmidlene fra og med 1998 skatterettslig sett er regnet som eiere av trustformuen, mens de ved utdelingen i 2005 er arveavgiftsberegnet som mottakere. Dette har imidlertid som nevnt ovenfor under drøftelsen av rådighetservervet i punkt 2 sin forklaring i at arveavgiftslovens ervervsbegrep ikke nødvendigvis sammenfaller med det skatterettslige eierbegrepet. Dette fordi det i arveavgiftsloven er lagt stor vekt på skatteevneprinsippet og at tidspunktet arveavgiften skal regnes fra knytter seg til den faktiske muligheten for den avgiftspliktige til å råde over de midler det skal svares avgift av. I denne saken er det imidlertid heller ikke tale om et regulært skatterettslig erverv som mottakerne er lignet for, men særskatteregimet NOKUS. Denne formen for skatting bygger på et videre eierbegrep enn det rent skatterettslige, jf. uttalelser i Ptamigan-dommen om kontroll-vilkåret i sktl. § 10-61. Det ser derfor ut til at SFS har kommet til at det fra og med settlors død i 1993 er riktigst at de begunstigede tilordnes inntekten for NOKUS-formål som de som eier



eller kontrollerer trusten, men at skattleggingen begrenses av ligningslovens bestemmelser om hvor langt tilbake i tid mottakernes ligning kan endres.

Problemstillingen om dobbeltbeskatning synes å være omtalt mest grundig i Zimmer: Arv og skatt 1990, som dog ikke berører forholdet til NOKUS-reglene som jo kom inn på et senere stadium. Det er imidlertid sagt en del om forholdet mellom arveavgift kontra inntektsskatt/gevinstskatt, særlig på sidene 30-31, 40-43, 173-182 og 188-192. Sammenfatningsvis kan Zimmers fremstilling etter vårt skjønn komprimeres til at inntektsskatt og arveavgift i tråd med forarbeidene til 1904-loven tradisjonelt sett regnes som alternative og konkurrerende skatter, men at hovedretninglinjen hvor det blir tale om samordning etter gjeldende rett synes å være at inntektsskatten må vike. Det er hovedsaklig i særskilte tilfeller med problemstillinger knyttet til diskontinuitet og suksesjon at dobbeltbeskatningsproblemet oppstår.

Reglene avhjelper imidlertid ikke enhver form for dobbeltbeskatning. Det er en kjent sak fra rettspraksis at det kan oppstå tilfeller av delvis dobbeltbeskatning på grunn av at arveavgiftsrettens rådighetsbegrep avviker fra det skatterettslige eierbegrepet, se for eksempel Utv. 2001 s. 505. Dette vil typisk være tilfelle for saker med utsatt rådighetserverv, for eksempel gavesaker med omfattende bruksrettsforbehold som er til hinder for rådighetsovergang etter aal. § 2 tredje ledd, hvor det også oppstår en skattesak for gevinstbeskatning av den samme gjenstanden på erververens hånd når verdien ved den privatrettslige overdragelsen danner inngangsverdien og således utgangspunktet for beskatningen. Lignende tilfeller av problemstillingen er berørt i Rt. 1960 s. 782 og Rt. 1963 s. 1353, uten at arveavgiften ble regnet for å være til hinder for inntektsbeskatning i de særskilte tilfellene hvor begge skattetyper blir aktuelle. Sistnevnte tilfelle gjaldt skatt på periodiske utdelinger fra en stiftelse.

Når det gjelder innsigelsen om dobbeltbeskatning blir det altså i første omgang et spørsmål om det foreligger hjemmel for begge skattetyper arveavgift og NOKUS-skatt. Som klageinstans for dette arveavgiftsvedtaket er vi rette myndighet til å fastslå at utdelingen er arveavgiftspliktig, jf. konklusjonen i det ovenstående punkt 4. Spørsmålet om det foreligger hjemmel for også å NOKUS-beskatte trustformuen på mottakernes hånd, står ifølge sakens dokumenter til behandling for skatteklagenemnda ved SFS. Mottakernes advokat i arveavgiftssaken har anført overfor SFS at sktl. § 5-50 (3) i så fall kan være til hinder for NOKUS-beskatningen. Det er altså dette organet som skal ta stilling til anførselen for så vidt den kan være til hinder for NOKUS-skatten, og innsigelsen retter seg altså ikke mot grunnlaget for arveavgiftskravet som står til behandling i dette vedtaket når vi fastholder at utdelingen er arveavgiftspliktig.

Spørsmålet for oss blir videre om det finnes rettslig grunnlag for at NOKUS-skatten kan redusere arveavgiften.

Fradragsrett for NOKUS-inntekt eller NOKUS-skatt

Klageren har også vist til at de begunstigede som er avgiftsberegnet av Haugaland tingrett for trustutdelingene de mottok har fått fradrag i avgiftsgrunnlaget for hele den NOKUS-inntekten som SFS har ilignet hver enkelt. Det er ikke gitt noen hjemmel for kravet i klagen, utover en anførsel om at avgiftsberegningen ikke kan stille seg annerledes for de som får arveavgiften beregnet av skattekontoret som avgiftsmyndighet. Ved tingrettens avgiftsberegning ble det altså gjort fradrag i beregningsgrunnlaget for hele NOKUS-inntekten, mens skattekontoret verken har gitt fradrag for NOKUS-inntekten eller NOKUS-skatten.

Skattedirektoratet vil bemerke at det avgjørende for et krav om fradrag i arveavgiftsgrunnlaget, er om kravet har dekning innenfor arveavgiftslovens fradragsbestemmelser i §§ 15 flg. Man har riktignok en bestemmelse om lemping av avgift etter aal. § 46 (2). Men etter gjeldende praksis for bestemmelsen i aal. har arveavgift bare vært aktuell å lempe i tilfeller med samtidig arveavgift og gevinstskatt ved overdragelse av fast eiendom underlagt bruksrettsforbehold som har vært til hinder for rådighetsovergang. Bakteppet for dette har vært den helt spesielle ordningen hvor skattekontorene i en årrekke har gitt avgiftspliktige anledning til å velge avgiftsberegning på overdragelsestidspunktet uten fradrag for bruksretten, tross at rådigheten strengt tatt

ikke var gått over etter lovens bokstav. Vi kan ikke se at det er riktig å lempe arveavgiften i dette tilfellet med hjemmel i al. § 46 (2), da arveavgiftsplikt jf. drøftingen under ovenstående overskrift synes å være den riktige beskatning på utdelingen.

Vi kan for øvrig ikke se at det foreligger noe hjemmelsgrunnlag som tilsier at hele den fastsatte NOKUS-inntekten skal fradras i eller på annen måte holdes utenfor arveavgiftsgrunnlaget ved arveavgiftsberegningen. Det aal. § 15 gir anvisning på er at det fra bruttoverdien av de avgiftspliktige midler trekkes fra blant annet omkostninger som er nødvendige for at den avgiftspliktige skal komme i besittelse av midlene. Det må således vurderes om det skal gis fradrag for NOKUS-skattebeløpet de begunstigede er pålagt å svare.

Det er ikke gitt fradrag for skattebeløpet i skattekontorets avgiftsvedtak. Skattekontoret har i oversendelsesbrevet forklart at de som rett instans for behandling av klage over fradragsposter jf. aal. § 36 vil behandle fradragsspørsmål først etter at Skattedirektoratet har behandlet spørsmål om lovanvendelse jf. aal. § 35. Vi kan ikke se det annerledes enn at selve spørsmålet om rett til fradrag for NOKUS-skattebeløpet er et utpreget lovanvendelsesspørsmål som både skattekontoret og SKD må ta stilling til. Når det gjelder selve verdsettelsen av fradraget er skattekontoret selv klageinstans. Her vil vi bare bemerke at skattebeløpet vil bli klargjort i SFS sin sak.

Når avgiftsvedtakene som her er oversendt klageinstansen for gyldighetsprøving i forhold til lovanvendelse og forvaltningsrettslig saksbehandling – også etter skattekontorets egen oppfatning – er ufullstendige, kan vi som klageinstans ikke fastholde vedtakene. Man har da ikke annet valg enn å oppheve disse slik at underinstansen står fritt i forhold til å fatte nye vedtak. Disse nye vedtakene må da igjen kunne påklages til klageinstansen inntil det foreligger et fastsettingsvedtak som SKD finner å kunne fastholde.

Vedtakene for Gjertrud P. Aalheim, Inger P. Braathen, Elisabeth P. Horn og Torill P. Standal må derfor oppheves. Vi ber skattekontoret ta stilling til om de mener det er grunnlag for å gi fradrag for NOKUS-skattebeløpet.

6. Øvrige fradrag

Slutning:

Skattedirektoratet opphever skattekontorets vedtak for Ole Andreas Knutsen, Anne Kristin Knutsen og Inger Elin von der Fehr. Skattekontoret bes oversende sakene til Haugaland tingrett som er riktig avgiftsmyndighet for disse mottakerne.

Skattedirektoratet opphever skattekontorets vedtak også for de øvrige fire arvingene: Gjertrud P. Aalheim, Inger P. Braathen, Elisabeth P. Horn og Torill P. Standal. Skattekontoret bes beregne avgiften på nytt for disse, i tråd med de anvisninger som er gjort ovenfor.

Det er ikke adgang til å påklage vårt vedtak videre til et overordnet forvaltningsorgan, se forvaltningsloven § 28 tredje ledd.

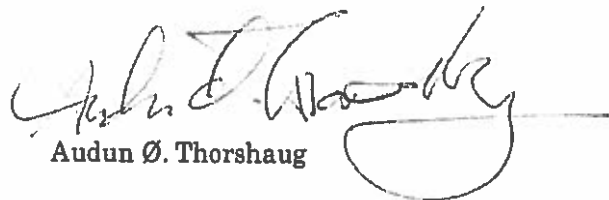
Med hilsen


Trond Hansen

underdirektør

Rettsavdelingen, personskatt

Skattedirektoratet


Audun Ø. Thorshaug

skattejurist

Kopi: skattekontoret, Haugaland tingrett v/ tingrettsdommer Arne Vikse

Vedlegg: SKDs brev til Haugaland tingrett av d.d.



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Audun Øvre Thorshaug

Deres dato

Vår dato
22.02.2012

Telefon
23129268

Deres referanse
93-019233DBO-HAUG

Vår referanse
2011/761964

Haugaland tingrett
v/ tingrettsdommer Arne Vikse
Postboks 385
5501 HAUGESUND

U.off. offl. § 13, arveavgiftsloven § 23, 2. ledd

Boet etter Ole Andreas Knutsen – arveavgiftsberegning

Vi viser til klagesak vedrørende arveavgiftsberegningen av midler fra The Ole Andreas Knutsen Settlement som Skatt vest har oversendt Skattedirektoratet til behandling. Og vi viser videre til den korrespondanse tingretten har hatt med Skatt vest om hvem som skal fatte vedtak for utdelingen fra trusten til tre av arvingen Knut Knutsens barn: Ole Andreas Knutsen, Anne Kristin Knutsen og Inger-Elin von der Fehr.

Som overordnet arveavgiftsmyndighet ønsker Skattedirektoratet også å dele våre synspunkter rundt øvrige spørsmål reist i klagesaken om avgiftsberegningen av midler som skriver seg fra O. A. Knutsen.

Postadresse
Postboks 9200 Grønland
0134 Oslo
For elektronisk henvendelse se www.skatteetaten.no

Besøksadresse
Se www.skatteetaten.no
Org. nr: : 996250318

Sentralbord
800 80 000
Telefaks
22 17 08 60

Vedlegg s. 1



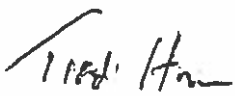
Nærmere om Haugaland tingrett sine arveavgiftsvedtak

Når det gjelder selve avgiftsberegningen som tingretten har foretatt har vi følgende kommentarer:

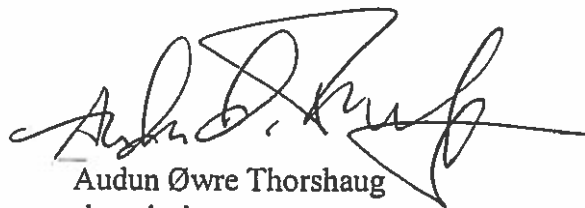
Behandlingen av NOKUS-inntekten

Vi ber ellers tingretten merke seg de instruksjer vi har gitt til skattekontoret om å vurdere fradragsrett for NOKUS-skattebeløp, men dog ikke for hele NOKUS-inntekten slik som tingretten har lagt til grunn for sin arveavgiftsberegning. Tingretten bes om å foreta omberegning av arveavgiften også for de øvrige mottakerne slik at NOKUS-inntekten og skatten behandles likt for alle.

Med hilsen,



Trond Hansen
underdirektør
Rettsavdelingen, personskatt



Audun Øvre Thorshaug
skattejurist



Skattedirektoratet

Kopi: skattekontoret

Udeless s. 4