

Som sak nr. 2 i Riksskattenemndas møte den 24. august 2015 ble behandlet:

OVERPRØVING AV VEDTAK FRA SKATTEKLAGENEMNDA VED  
SENTRALSKATTEKONTORET FOR STORBEDRIFTER I SAK 1998/061SKN

INNHOLDSFORTEGNELSE

|  |    |
|--|----|
| 1. Saken gjelder .....   | 2  |
| 2. Saksforholdet/ligningen.....  | 2  |
| 3. Skattyternes anførsler .....  | 7  |
| 4. Riksskattenemndas vurderinger .....   | 10 |
| 4.1. Spørsmålet om firemånedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b innebærer at Riksskattenemnda er avskåret fra å prøve saken ..... | 11 |
| 4.2. Spørsmålet om endringsadgangens lengde.....   | 13 |
| 4.2.1. Kommer ti-årsfristen eller to-årsfristen til anvendelse .....   | 13 |
| 4.2.2. Inntektsåret 2004 .....   | 16 |
| 4.2.3. Inntektsåret 2005 .....   | 17 |
| 4.2.4. Oppsummering og konklusjon vedrørende fristens lengde .....   | 18 |
| 4.2.5. Vurdering av om saken bør tas opp til behandling, ligningsloven § 9-5 nr. 7.....  | 19 |
| 4.2.6. Kan Skatteklagenemndas vedtak overprøves, jf. forskrift 23.11.2007 nr. 1285 § 1.....  | 20 |
| 4.3. Spørsmålet om saksbehandlingen kan anses forsvarlig.....  | 21 |
| 4.4. Spørsmålet om de begunstigede kan formuesbeskattes for sin økonomiske interesse i trustformuen .....                                      | 21 |
| 4.4.1. Er de begunstigede eiere av sin andel av trustformuen for formuesskatteformål.....  | 21 |
| 4.4.2. Forholdet til begrensede rettigheter i skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a .....  | 25 |
| 5. Konklusjon .....  | 26 |
| 6. Slutning .....  | 26 |

Etter rådslagning fattet Riksskattenemnda slik vedtak:

# 1. Saken gjelder

Saken gjelder overprøving av vedtak fra skatteklagenemnda for sentralskattekontoret for storbedrifter .

Skatteklagenemndas vedtak gjelder spørsmålet om NOKUS-beskatning av begunstigede skattytere i en trust i et lavskatteland (Trusten) for deres forholdsmessige andel av overskudd/underskudd for inntektsårene 1998-2005, jf. skatteloven §§ 10-60 flg. Skatteklagenemnda tok også stilling til spørsmålet om de begunstigede kan formuesbeskattes for trustens eiendeler etter skatteloven §§ 4-1 flg. Nemnda kom til at det skulle gjennomføres NOKUS-beskatning av de begunstigede, men at det ikke skulle ilegges formuesskatt.

Skattedirektoratet har begjært overprøving av skatteklagenemndas vedtak i Riksskattenemnda for så vidt gjelder spørsmålet om de begunstigede kan formuesbeskattes for sine økonomiske interesser i Trusten. Endringsadgangen er delvis avskåret og gjelder dermed kun for inntektsårene 2004-2005.

Skattedirektoratet varslet derfor de begunstigede om overprøving i Riksskattenemnda i brev av 4. november 2014 med frist for å komme med eventuelle kommentarer innen 24. november 2014, jf. ligningsloven 9-5 nr. 5.

De begunstigede fikk utsatt frist til å svare til 17. januar 2015. Skattedirektoratet mottok de begunstigedes kommentarer i brev av 16. januar 2015 fra advokatfirma 1, og i brev av 12. desember 2014 fra advokatfirma 2. En av de begunstigede har også selv inngitt kommentarer til overprøvingen i brev 4. november 2014.

Utkast til innstilling til Riksskattenemndas vedtak har blitt forelagt skattyterne i brev av 24. april 2015 med frist for bemerkninger innen 11. mai 2015. Skattedirektoratet mottok skattyternes innspill i brev 11. mai fra advokatfirma 2 og i brev av 8. mai fra advokatfirma 1.

## 2. Saksforholdet/ligningen

### Faktum:

En norsk skattyter opprettet en trust i et lavskatteland med seg selv som "settlor"(stifter).

Stifteren døde før ligningsmyndighetene fikk kjennskap til trusten .

Trusten er å anse som en fullt ut diskresjonær trust, hvilket innebærer at midlene i trusten skal fordeles mellom de begunstigede etter trustforvalterens skjønn. Stiftelsesdokument ble inngått som en trustavtale mellom "settlor" og et selskap som fikk rollen som trustforvalter. Selskapet har vært trustforvalter for hele trustens periode.

De begunstigede i trusten var i trustdokumentet beskrevet innledningsvis som "member of the specified class", bestående av stifteren selv, hans barn og barnebarn som levde på det tidspunktet trusten ble opprettet. Trustdokumentet ble på et tidspunkt endret idet "member of the specified class" ble erstattet med "beneficiary or beneficiaries". Endringen gjelder innholdet i dokumentets klausul 4. Dette innebærer at overalt hvor "member of specified class" er benevnt, skal terminologien erstattes av "beneficiary or beneficiaries". "The Beneficiaries" er definert slik i trustdokumentet: "The Settlor", "The member of the Specified Class", samt "The lawful issue and remoter issue of the Specified Class who may have any interest" herunder. Skattyterne i foreliggende sak er således omfattet av begrepet "The Beneficiaries" i henhold til trustdokumentet

Trustformuen ble utbetalt til de begunstigede i desember 2005 og januar 2006.

Alle de begunstigede har vært bosatt i Norge i den aktuelle beskatningsperiode fra 1998 til 2005. Hver av de begunstigene mottok et betydelig beløp.

Det ble i vedtak fra skattekontoret i 2014 ilagt arveavgift for noen av de begunstigede.

Grunnlaget for beregningen var de midlene som de begunstigede mottok ved utdelingen i 2005 og 2006. Grunnlaget for arveavgift ble redusert med det beløp som de begunstigede hadde betalt i skatt som følge av NOKUS-beskatningen.

For de øvrige begunstigede ble arveavgiften fastsatt av tingretten. I beregningen for disse begunstigede ble det gitt fradrag for den inntekt som var NOKUS-beskattet.

### **Ligningen og klagesaksbehandling:**

Det ble ikke sendt inn NOKUS-oppgaver for trusten eller for de begunstigede i trusten.

Sentralskattekontoret ble kjent med trusten ved at et skattekontor oversendte saken til behandling for å vurdere beskatning av trustmidlene etter NOKUS-reglene. Etter å ha varslet om endring av ligningen, fastsatte sentralskattekontoret ligningen ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-2 nr.3, i kontorvedtak av 5. januar 2013.

Sentralskattekontoret la i sitt vedtak til grunn at overskudd fra trusten i perioden 1998-2005 skulle beskattes etter NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. Videre kom kontoret til at de begunstigede som ble NOKUS-beskattet, også skulle beskattes for formuesverdien av sine andeler i trusten i samme periode.

Kontorets bemerkninger med hensyn til formuesskatt gjengis i det følgende:

"Det er fra skattytersiden reist spørsmål om sentralskattekontorets formelle kompetanse for så vidt gjelder behandling av spørsmål om formuesbeskatning. Sentralskattekontoret viser til drøftelsen foran under punkt 4.6, der de aktuelle kompetansebestemmelser er referert. Som det fremkommer, er kontoret kompetent myndighet når det gjelder å fastsette både inntekt og formue for deltakere som beskattes etter NOKUS-reglene, i henhold til det regelverket som har vært gjeldende siden NOKUS-regimet ble innført i 1992.

Advokatfirma 2 anfører at trusten skal anses som selveiende formuesmasse, og dermed selvstendig skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h. Spørsmålet om truster skal anses for å være selveiende formuesmasser, har Høyesterett vurdert på generell basis i Ptarmigan Trust-dommen Rt. 2002 på side 757 (Utv. 2002 side 960-961). Førstvoterende ga på vegne av flertallet klart uttrykk for at truster ikke kan anses for å være selveiende. Anførselen fra advokatfirma 2 kan åpenbart ikke føre frem.

Videre er det anført at formuesbeskatning ikke kan gjennomføres etter skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a, da de begunstigedes rett til trustens midler er betinget. Anførselen bygger på en forutsetning om at de begunstigede ikke kan anses som eiere av trustmidlene, men at de kun har en begrenset rettighet. Sentralskattekontoret finner for sin del ikke å kunne legge en slik forutsetning til grunn. Kontoret viser til pkt. 4.4. foran, der de begunstigede ble ansett som eiere i relasjon til NOKUS-reglene, hovedsakelig på linje med Høyesteretts vurdering i Ptarmigan Trust-dommen. Etter kontorets oppfatning er det grunn til å foreta en nærmere vurdering av eiendomsforholdene også i relasjon til formuesbeskatningen.

Det følger av skatteloven § 2-1 at personer som er bosatt i riket er skattepliktige for all formue både her i riket og i utlandet. Den nærmere angivelse av skatteplikten finner vi skatteloven § 4-1 første ledd som lyder slik:

“Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.”  
(Understreket her.)

Skatteloven viser altså til det skattyteren *eier* som gjenstand for beskatning, jf. uttrykket ”*skattyterens eiendeler*”.

Trusten var i sin basis en tradisjonell diskresjonær trust opprettet av stifteren med ham selv og hans etterkommere som begunstigede. Trustforvalteren hadde full diskresjonær kompetanse med hensyn til forvaltningen av trustmidlene.

Eierbeføyelsene i trusten er altså delt mellom trustforvalteren og de begunstigede. Det er ikke gitt hvordan en da skal forstå eierbegrepet i relasjon til formuesskatten. Spørsmålet som reiser seg er om de begunstiges manglende eierbeføyelser er til hinder for formuesbeskatning.

Problemstillingen følger av at trust-konseptet er utviklet i og under engelsk rett, og derfra har spredd seg til en rekke jurisdiksjoner, særlig da til såkalte common law-land. I common law skiller man på eiersiden mellom begrepene ”*legal (title) ownership*” og ”*equitable ownership*”. I en diskresjonær trust anses trustforvalteren for å ha legal title til trustformuen, mens de begunstigede har equitable ownership. Dette innebærer at trustforvalteren står som hjemmelsinnehaver og formell eier, mens trustforvalterens eierrettigheter til trustaktiva er begrenset ved at rettighetene må benyttes til gode for de som er begunstigede og som til syvende og sist skal nyte godt av trustformuen. Begunstigede vil på sin side i utgangspunktet være prisgitt trustforvalterens vilje til å foreta utdelinger for å komme til midlene, men midlene kommer før eller senere.

Verken stifteren, så lenge han er i live, trustforvalteren eller de begunstigede oppebærer følgelig alle de rettigheter og funksjoner som er typisk for en norsk eier, og som må formodes å ligge bak ordlyden ”*skattyterens eiendeler*”.

Ved den nærmere bestemmelse av hva som inngår i begrepet ”*skattyterens eiendeler*”, synes det naturlig å ta utgangspunkt i de norske privatrettslige regler om eiendomsrett, slik Høyesterett gjorde for eie-alternativet i relasjon til NOKUS-beskatningen i Ptarmigan Trustdommen, jf. Rt. 2002 side 747 (Utv. 2002 side 948), se særlig Rt. 2002 side 756 (Utv. 2002 side 958).

Høyesteretts flertall uttaler med utgangspunkt i norske privatrettslige regler om eiendomsrett:

*”Hvorvidt norske skattytere ”eier” en formuesmasse opprettet i andre land etter engelske regler om truster, kan imidlertid være vanskelig å bedømme ut fra slike kriterier. Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep. Det må kunne legges vekt på om norske skattytere har slike interesser i innretningen eller formuesmassen at det ligner eiendomsrett, jf. Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 2001 side 1194. Etter norsk rett er eier og eiendomsrett i noen*

relasjoner relative begreper og må vurderes ut fra hver enkelt rettsvirkning.”  
(Understreket her.)

Høyesteretts utsagn om eier og eiendomsrett som relative begreper, synes å være et allmenngyldig utsagn, og ikke bare knyttet til NOKUS-beskatningen. Sentralskattekontoret legger til grunn at synspunktet også gjelder i forhold til formuesskatten.

Det bemerkes i så måte at eierbeføyelsene i trusten er splittet på en slik måte at det ikke bare er vanskelig å anse en *begunstiget* i trusten som eier etter norske privatrettslige regler, men at de samme vanskeligheter vil gjøre seg gjeldende i forhold til *trustforvalter*. Om det alternativ at ingen er å anse som eier av trustformuen sier Høyesteretts flertall i Ptarmigan Trust-dommen:

*”Avslutningsvis nevnes at byretten ikke fant å kunne godta at Ptarmigan Trust var uten eier og uttalte om dette:*

*”Retten viser til at NOKUS-reglane m.a. vart laga for å fange opp plassering av formue i m.a. trustar. Det er konkret nemnt i førearbeida. Ein slik ”eigarlaus” trust blir såleis berre ein konstruksjon andsynes norske skattereglar.*

*Retten kan ikkje godta at Ptarmigan er eigarlaus. Trusten blir forvalta på vegner av dei tilgodesette. Styrarane er til ein viss grad ansvarlege andsynes dei tilgodesette. Føremålet med trusten er å dele ut pengar til dei tilgodesette og ingen andre, med unntak av eventuelle gode føremål. Ved avvikling av trusten skal pengane gå til dei tilgodesette.*

*I røynda fungerer no Ptarmigan som ein oppsamlingskonto for diverse inntekter som elles skulle ha gått til Olsen-familien og ført til skatteplikt. De er nett dette ein skulle hindre ved NOKUS-reglane ved å kunne skattleggje sjølv om det ikkje var noka utbetaling.”*

*Byretten konkluderte med at de begunstigede eier Ptarmigan Trust. Jeg bemerker at selv om begrunnelsen for å opprette trusten var at den skulle overta Timex-gruppen for å forhindre økonomiske konsekvenser for familien Olsen, valgte man å legge denne i et lavskatteland. Slik forholdene etter hvert utviklet seg, er jeg i hovedsak enig i byrettens bemerkninger.”*

Sentralskattekontoret antar at det tilsvarende ikke kan aksepteres at Trusten er eierløs i relasjon til formuesbeskatningen, og reelle hensyn tilsier derfor at formuesbeskatning foretas.

Aarbakke/Brudvik behandler en nærliggende problemstilling i ”Skatt på formue” (2009) side 230, der følgende fremgår:

*”Undertiden – særlig i forbindelse med arv eller gave – blir eierrådigheten til et formuesobjekt begrenset gjennom båndleggelse, typisk av en arvelater/giver. Skjer dette til fordel for en annen skattepliktig enn den som skal være eier, kan sktl § 4-50 første ledd komme inn i bildet, [..]. Hvorledes man skal vurdere båndleggelser utenfor de spesialregulerte tilfellene, er mer usikkert.*

*Som eksempel kan nevnes Utv III s 572 ORD: Tvedten testamenterte kr 10 000 til sin dattersønn, Gunnulf, da denne var omtrent 9 år, og kr 20 000 til sin datterdatter, Anne, som var yngre. Midlene skulle stå plassert hos faren, med pant i hans eiendom,*

*til barna fylte 30 år. Tvedten bestemte også ved testament at kr 50 000 skulle avsettes av kontanter til barn som hans datter måtte få i fremtiden, og bli stilt til rådighet når barnet fylte 30 år. Et barn som ble født, fikk av fondet kr 20 000, men dette beløpet tilfalt barnets mor da barnet døde. Bortsett fra dette beløpet ble formuen etter Tvedten forvaltet av overformynderiet. Ved ligningen for 1925/26 ble hele formuen beskattet hos barnas far, for 1926/27 ble Gunnulf lignet særskilt for sin fordring. Overretten fant at Gunnulf og Annes fordringer var skattepliktige for dem. At de fikk fri rådighet over fordringene først ved fylte 30 år, kunne ikke tillegges betydning. De avsatte midler kunne derimot ikke beskattes hos barnas mor, idet hennes rett ble ansett for å være betinget.*

*I alminnelighet kan en båndleggelse neppe tillegges betydning ved formuesbeskatningen. Etter omstendighetene kan det imidlertid være aktuelt å anvende reglene i sktl § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2 om administrasjonsbo eller annen innretning under selvstendig bestyrelse, slik at det anses etablert altså en ny skattepliktig, [...]”*

Saksforholdet har stor likhet med det som foreligger i diskresjonære truster. I begge tilfeller er det på det rene at overføring av formuen vil skje. Forskjellen er først og fremst at tidspunktet for overføringen ofte er noe mer usikker i truster enn det som var tilfelle for båndleggelsen nevnt ovenfor.

Sentralskattekontoret anser etter dette at de begunstigede må anses som eiere av trustformuen i relasjon til formuesbeskatningen."

.....

Sentralskattekontorets vedtak ble påklaget av de begunstigede til Skatteklagenemnda for storbedrifter. Nemnda fattet vedtak i klagesaken 7. november 2013. Nemnda kom til at NOKUS-ligningen av de berettigede, herunder den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekt skulle opprettholdes. Nemnda fant imidlertid ikke grunnlag for å ilegge formuesskatt. Nemndas vurderinger gjennomgås nedenfor under pkt. 4.4.1. For skatteklagenemndas fullstendige begrunnelse med hensyn til de øvrige forhold i klagesaken, herunder NOKUS-beskatning, vises det til skatteklagenemndas vedtak av 7. november 2013.

Skattedirektoratet har i brev av 24. oktober 2014 varslet om overprøving av skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2004 og 2005. Vedtaket om overprøving skyldes at direktoratet ikke er enig i nemndas konklusjon om at det ikke foreligger hjemmel for formuesskatteplikt.

De begunstigede i Trusten har tatt til motmæle. Prosessuelt anføres det for det første at Skattedirektoratet ikke i tilstrekkelig grad har redegjort for at "det finnes grunn" til overprøving, jf. Forskrift for overprøving i Riksskattenemnda (FOR-2007-11-23-1285) § 1. Videre at skattyterne ikke har fått anledning til å uttale seg, hvilket medfører at en forsvarlig saksbehandling ikke anses mulig. Det anføres også at Riksskattenemnda er avskåret fra å behandle saken ettersom den særskilte fristen på fire måneder i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b hadde utløpt før Skattedirektoratet vedtok overprøving. Under enhver omstendighet anses overprøving utelukket for inntektsårene 2004-2005 ettersom det gjelder en toårsfrist for endring etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

I korte trekk er de materielle anførselene at skattyterne ikke kan ilegges formuesskatt for en andel av trustformuen ettersom retten til midlene er suspensivt betinget etter skatteloven § 4-2 (1) bokstav a.

### 3. Skattyternes anførsler

De begunstigede bestrider at det foreligger prosessuell adgang til å overprøve skatteklagenemndas vedtak i Riksskattenemnda.

En av de begunstigede påpeker i brev 4. november 2014 at betingelsene i Forskrift om overprøving i Riksskattenemnda (FOR-2007-11-23-1285) § 1 må være oppfylt for at Skattedirektoratet kan kreve overprøving av skatteklagenemndas vedtak. Den begunstigede antar at Skattedirektoratet må supplere sitt varsel med en begrunnelse, og at skattyterne må få anledning til å kommentere begrunnelsen. Videre anføres det at den særskilte firemånedersfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b er oversittet slik at Skattedirektoratet derved ikke har anledning til å kreve overprøving.

I brev av 16. januar 2015 fra advokatfirma 1 påpekes det også at overprøvingsadgangen beror på om "*det finnes grunn til det*", jf. Forskrift om overprøving i Riksskattenemnda § 1. Advokatfirmaet etterspør en redegjørelse der den nærmere begrunnelse for den ønskede overprøvingen utdypes med henblikk på vilkårene i forskriften.

Videre anføres det at fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6 medfører at overprøvingsadgangen er avskåret. Det pekes i den anledning på den særskilte firemånedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b. Bestemmelsen innebærer etter advokatfirma 1's oppfatning at Skattedirektoratet måtte ha vedtatt overprøvingen innen fire måneder etter Skatteklagenemndas vedtak for at Riksskattenemnda skal kunne prøve saken.

Tilsvarende betraktninger legges til grunn av advokatfirma 2 i brev 12. desember 2014 på vegne av de øvrige begunstigede. I brevet anføres det at ti-års fristen kun er relevant for skattekontoret. Saken anses "tatt opp" i lovens forstand gjennom skattekontorets forutgående avgjørelse om dette. Skattedirektoratet kan dermed anmode Riksskattenemnda om overprøving, uavhengig av fristene i ligningsloven § 9-6 nr. 1-4, ettersom det dreier seg om en fortsettelse av den sak som ble igangsatt av skattekontoret. Men direktoratet må likevel treffe sin beslutning innen fire måneders-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 b.

Advokatfirma 2 anfører videre at overprøving under enhver omstendighet er avskåret ettersom fristbegrensningen på to år i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer til anvendelse. Skattedirektoratets anvendelse av ti års-fristen, med henvisning til Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet, anses ikke å være korrekt lovanvendelse.

Advokatfirma 2 peker også på at vilkårene i Forskrift om overprøving i Riksskattenemnda (FOR-2007-11-23-1285) må være oppfylt. Videre anføres det at forsvarlig saksbehandling ikke er mulig uten at skattyterne får anledning til å uttale seg.

Advokatfirma 2 peker samtidig på at Skatteklagenemndas vedtak ble truffet etter en lang og omstendelig saksbehandling. Saksbehandlingen strakk seg over flere år og har innebåret en betydelig belastning for skattyterne.

Både Advokatfirma 1 og 2 har anmodet å bli underrettet dersom Skattedirektoratet opprettholder sitt vedtak om overprøving av Skatteklagenemndas vedtak. Dette for å kunne inngi bemerkninger vedrørende anvendelsen av materielle regler.

Skattedirektoratet har i brev av 26. februar 2015 gjort de begunstigede oppmerksom på at utkast til innstilling til vedtak i Riksskattenemnda vil bli oversendt før saken tas til behandling i Riksskattenemnda og at det følgelig gis anledning til å komme med ytterligere bemerkninger i saken.

Skattedirektoratet oversendte utkast til innstilling til vedtak i Riksskattenemnda i brev av 24. april 2015 hvor de begunstigede ble gitt frist til 11. mai 2015 til å komme med sine bemerkninger.

I brev av 8. mai og 11. mai innga de begunstigede, gjennom sine prosessfullmektiger merknader til Skattedirektoratets utkast til innstilling til vedtak i Riksskattenemnda.

Fra brev av 11. mai 2015 fra Advokatfirma 2 gjengis her det vesentligste:

Skatteklagenemndas og det tidligere vedtak fra sentralskattekontoret er truffet på et fullstendig og korrekt faktisk grunnlag.

Skattedirektoratet er avskåret fra å overprøve skatteklagenemndas vedtak da fire-månedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b er oversittet med nærmere et år. Ligningsloven gir ikke adgang til at Skattedirektoratet kan igangsette en ny sak som er avsluttet ved skatteklagenemndas vedtak. I så fall skulle Riksskattenemndas vedtak vært gjenstand for klage, men en slik ordning finnes ikke. Poenget med bestemmelsen i nr. 5 bokstav b er at de tilfellene som reguleres, følges opp av Skattedirektoratet innenfor fire-månedersfristen. Oversittes denne fristen er skatteklagenemndas vedtak endelig.

Når det gjelder Skattedirektoratets henvisning til Rt. 2010 side 1336 anføres det at dette må bero på en feilslutning da denne avgjørelsen gjaldt ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c, dvs. adgangen til å endre en likningsavgjørelse etter en rettskraftig domsavgjørelse.

Dersom Riksskattenemnda likevel skulle komme til at det er adgang til å behandle saken innen ligningslovens frister, anføres det subsidiært at en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 tilsier at overprøving ikke skal gjennomføres. Saken har pågått i mange år, helt siden den administrative behandlingen startet i 2006 på grunnlag av arvemeldinger. Deretter ble spørsmålet om NOKUS-beskatning og formuesskatt tatt opp hvorpå saken ble avsluttet ved skatteklagenemndas vedtak av 7. november 2013. Det har vært utfordrende for skattyterne å møte et regelverk som fremstår som lite avklart. Dette tilsier at en ytterligere overprøving ikke er aktuell, spesielt ikke når Skattedirektoratet venter til desember 2014 med å varsle overprøving.

Det anføres at ønsket om overprøving ikke kan forankres i et ønske om å rette opp i en opplagt feil. Direktoratet legger opp til at diskresjonære truster er en kategori, hvilket etter advokatens mening blir feil. Dette tilfellet faller ikke inn under noen av de kategoriene som følger av forskrift nr. 1285 § 1 og overprøving er dermed ikke aktuell.

Atter subsidiært anføres at i tilfelle overprøving må hele vedtaket fra skatteklagenemnda overprøves, dvs. både inntektsbeskatningen og formuesbeskatningen. I den forbindelse opplyses det om at det skjønn som sentralskattekontoret utøvede ved skjønnsfastsettelsen ikke er korrekt. Advokaten hevder at det foreligger et avvik mellom samlet beløp ved inntektsfastsettelsen og ved fastsettelsen av formuesskatt. Dette avviket har de begunstigede aldri fått noen forklaring på.

Atter subsidiært anføres at skatteklagenemndas vedtak er riktig når den har kommet til at det ikke skal ilegges formuesskatt i dette tilfellet. Det vises således til nemndas begrunnelse for at det ikke skal ilegges formuesskatt.



Advokaten trekker også sammenlikninger med familienstiftelser hjemmehørende i Norge hvor de begunstigede ikke blir formuesskattepliktige, men hvor stiftelsen anses som et selvstendig formuesobjekt. det kan ikke ha betydning om trusten befinner seg i Norge eller i annet land.

Advokaten mener Skattedirektoratet ikke vektlegger ordlyden i sktl. § 4-1 om at det er skattyters eiendeler som er gjenstand for formuesskatteplikt. En forhåpning om å bli tilgodesett kan ikke gjøres til gjenstand for skatteplikt. Også skatteevneprinsippet tilsier at det ikke ilegges formuesskatt i denne saken. Formuesskatten må kunne finansieres ved at den skattepliktige selger sine eiendeler. De begunstigede i en trust kan ikke disponere ved salg av trustformuen. Det resultat som Skattedirektoratet hevder i denne saken kan ikke med rimelighet forankres i skatteevneprinsippet. De begunstigede disponerte ikke over eiendelene og de begunstigede hadde ikke noe rettskrav på eiendelene, men disse var betinget av trusteeenes skjønn.

Formuesskatteplikt er etter loven betinget av en privatrettslig eiendomsrett eller rettighet. Skattedirektoratet har gjennom å trekke inn NOKUS-reglene i sin argumentasjon synset seg frem til at det foreligger grunnlag for formuesskatt. NOKUS-reglene gir hjemmel for inntektsskatt i visse tilfeller, og kan ikke begrunne formuesskatt.

Diskresjonære trust er ikke eierløse, men lik stiftelser er de selveiende formuesmasser hvor det enten ved lov eller privatrettslig bindende disposisjoner er gitt anvisning på forvaltningen av formuen. Dersom arvelater i dette tilfellet hadde gitt anvisning på at midlene skulle tilfalle dødsboet ville man ikke kommet på tanken om å ilegge formuesskatt, men siden det ble gått veien om opprettelsen av en trust, mener Skattedirektoratet at det skal ilegges formuesskatt.

De henvisningene direktoratet gjør til rettspraksis, Rt. 1932 side 233 og Rt. 1970 side 975, mener Advokatfirma 2 ikke kan gi støtte til formuesskatt da disse gjelder inntektsbeskatning.

Etter advokatens mening vil en tilsvarende formuesmasse som dette, dersom den hadde vært hjemmehørende i Norge, ville blitt formuesskattepliktig selv, uten at de begunstigede ville blitt skattepliktige.

Når det gjelder Skattedirektoratets henvisning til en tilsvarende sak som Riksskattenemnda tidligere har behandlet, henstiller advokaten til nemnda at den velger riktig resultat, uten hensyn til de feil som i så fall er begått i den saken. Siden skattyterne ikke er blitt presentert for saken er de avskåret fra å kommentere den nærmere.

Direktoratets fremstilling av skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a, og at den ikke kommer til anvendelse, er etter advokatens mening uholdbar.

Avslutningsvis ber Advokatfirma 2 om at Riksskattenemnda henlegger saken. Velger nemnda å ta saken opp til realitetsbehandling ber han om at inntektsbeskatningen korrigeres og at de begunstigede ikke ilegges formuesskatt.

Fra brev av 8. mai 2015 fra advokatfirma 1 gjengis her det vesentligste:

Advokatfirmaet anfører at fire- månedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b har selvstendig betydning slik at både denne og f. eks ti-årsfristen må være overholdt for at en overprøving skal kunne foretas. Av hensyn til skattyternes mulighet til å forutberegne sin rettsstilling må Skattedirektoratet overholde fire-månedersfristen. Både ordlyd og relle hensyn taler etter advokatens mening for at fire-månedersfristen gis selvstendig betydning. Også avgjørelsen i Rt.2010 side 1336 underbygger denne forståelsen. I denne avgjørelsen uttalte Høyesterett at bestemmelsen i ligningsloven § 9-6 nr. 5

bokstav c ikke gir likningsmyndighetene en tilleggsfrist på et år for andre skattytere enn de som var part i rettssaken som gikk ut på endring. Anmodningen om overprøving må derfor avvises.

I alle tilfeller gjelder det en to-årsfrist.

Når det gjelder inntektsåret 2004 og Skattedirektoratets anførsel om at skattyterne burde opplyst skattemyndighetene om at de var begunstiget i en trust, er advokatfirma 1 uenig i dette.

Opplysningsplikten gjelder bare opplysninger som danner grunnlag for et riktig skatteoppgjør.

Direktoratets forståelse av opplysningsplikten går altfor langt da det vil omfatte opplysninger som i utgangspunktet ikke er ment å omfattes, som f.eks. opplysninger om fremtidig pliktdelsarv. En trust kan ha en rekke begunstigede med ulik prioritering og hvor utdeling beror på forvalternes skjønn. Det vil derfor være kunstig å pålegge informasjonsplikt om slike forhold.

Når det gjelder inntektsåret 2005 og henvisningen til Rt. 1995 side 1883 mener Advokatfirma 1 at denne avgjørelsen ikke er direkte sammenlignbar da den gjaldt spørsmål om hvorvidt det var brudd på opplysningsplikten at det bare var gitt opplysninger i selvangivelsen for et tidligere år. I denne saken har de begunstigede for inntektsåret 2005 opplyst om trusten "*i selvangivelsen ved arveavgiftsmeldingen*". Likningsmyndighetene har dermed fått de opplysningene som er tilstrekkelige jf. Rt. 1992 side 1588. Det er ikke skattyters ansvar hvilke organer som håndterer de ulike opplysningene. Likningsmyndighetene må selv ta risikoen for manglende kommunikasjon mellom de forskjellige organene. Advokatfirma 1 støtter skatteklagenemndas forståelse av bestemmelsen i skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a om de begunstigede må anses å ha en suspensivt betinget rett til trustformuen.

Skattedirektoratets henvisning til Rt. 1932 side 233 og Rt. 1970 side 975 mener advokaten at disse dommene ikke er sammenliknbare med trusttilfellene. Som begunstiget i Trusten var det ikke mulig å selge en andel. Dermed kunne de begunstigede risikere å betale betydelig med formuesskatt uten at de kunne benytte formuen eller selge den.

Det er også feil av Skattedirektoratet å vektlegge at de begunstigede får tilgang til formuen ved oppløsning da ikke er noen automatikk i at en trust oppløses.

Det er ikke naturlig å tillegge dommer som gjelder NOKUS-beskatning vekt ved vurderingen av formuesskatte reglene.

Prinsipalt anfører advokatfirma 1 at fristene i ligningsloven § 9-6 nr. 5 b ikke er overholdt.

Subsidiært anføres at det gjelder en to-årsfrist i denne saken.

I alle tilfeller er det ikke grunnlag for formuesbeskatning etter skatteloven § 4-1 da en trust ikke kan anses å være en eiendel i relasjon til denne bestemmelsen.

Kommentarene vil bli behandlet nedenfor under Riksskattenemndas vurderinger.

## **4. Riksskattenemndas vurderinger**

Nemnda behandler først de prosessuelle, deretter de materielle spørsmålene saken reiser.

#### **4.1. Spørsmålet om firemånedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b innebærer at Riksskattenemnda er avskåret fra å prøve saken**

I henhold til ligningsloven § 9-5 nr. 5, som gjelder endring uten klage, kan Skattedirektoratet kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak truffet av skatteklagenemnda.

Spørsmålet er imidlertid hvilken betydning det har at ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b angir en frist for Skattedirektoratet på fire måneder for å melde om overprøving til Riksskattenemnda.

De begunstigede anfører at firemånedersfristen har selvstendig betydning i relasjon til de ordinære fristene og dermed avskjærer rett til overprøving dersom denne ikke er overholdt.

Skatteklagenemnda for storbedrifter fattet sitt vedtak 7. november 2013. Skattedirektoratet varslet de begunstigede om sitt vedtak om overprøving 24. oktober 2014. Det er således på det rene at det gikk over fire måneder fra skatteklagenemndas vedtak til Skattedirektoratets beslutning om overprøving ble meddelt de begunstigede.

Riksskattenemnda må derfor vurdere hvilken relevans firemånedersfristen har i nærværende sak.

Ligningsloven § 9-6 nr. 5 angir at fristene etter nr. 1-4 (herunder tiårsfristen) "*ikke [er] til hinder for*" at saken kan prøves dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. I denne sak gjelder dette overprøving ved Riksskattenemnda etter bokstav b, som kan foretas dersom "*melding om overprøvingskravet er sendt skattyteren innen fire måneder*".

De begunstigede hevder at ordlyden "*er ikke til hinder for*" medfører at tiårsfristen settes ut av spill dersom Skattedirektoratet ikke vedtar overprøving innen fire måneder etter klagenemndas vedtak.

Fra advokatfirmaet Advokatfirma 1 sitt brev 16. januar 2015, avsnitt 10, hitsettes:

*"Dette betyr at Skattedirektoratet, i de tilfellene hvor ti års-fristen er utløpt, kan søke å få overprøvd Skatteklagenemndas vedtak såfremt fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b overholdes. Det motsatte resultat, at Skattedirektoratet kun behøver å forholde seg til tiårsfristen i § 9-6 nr. 1, ville medføre at bestemmelsens nr. 5 mistet sin selvstendige betydning når ti års-fristen ikke er utløpt."*

Advokatfirma 1 har anført at Høyesteretts kjennelse i Rt. 2010 s 1336, som direkte gjelder bokstav c, medfører at de særskilte fristene i ligningsloven § 9-6 nr. 5 gis selvstendig betydning og dermed må overholdes selv om tiårsfristen ikke har utløpt.

I brev av 8. mai 2015 fra Advokatfirma 1 videreføres argumentasjonen om at fire-månedersfristen har en selvstendig betydning og at begge fristene, både fire-månedersfristen og aktuell frist i ligningsloven § 9-6 nr. 1 – 4 må overholdes.. Det anføres samme rettsgrunnlag for standpunktet og i tillegg at det vil svekke skattyternes mulighet til forutberegnelighet dersom direktoratets syn blir gjeldende.

Tilsvarende følger det av brev av 11. mai 2015 fra advokatfirma 2 hvor det fremgår at Skattedirektoratets forståelse av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b er uholdbar.

Riksskattenemnda er uenig med de begunstigede med hensyn til forståelsen av firemånedersfristen. Ligningsloven § 9-6 nr. 1 angir en hovedregel om ti års endringsadgang. Fristen reduseres til henholdsvis tre eller to år dersom forutsetningene nevnt i nr. 2 og 3 foreligger. Riksskattenemnda

mener at uttrykksmåten om at fristene "er ikke til hinder for" i nr. 5 tilsier at firemånedersfristen, i bokstav b, først får selvstendig betydning ved utløpet av de lovbestemte fristene i nr. 1-4.

Når det gjelder henvisningen til Rt. 2010 s 1336 kan ikke Riksskattenemnda se at Høyesteretts ankeutvalg har kommet til noen annen konklusjon. Fra kjennelsen hitsettes de relevante avsnittene 19 og 20:

*(19) Den innledende ordlyden i nr. 5 – "er ikke til hinder for" – er en annen enn i nr. 2 og 3, og taler for at bestemmelsen stiller opp særskilte frister for endring i de tilfeller som omfattes av oppregningen i bokstavene a til d, som kommer i tillegg til fristene i nr. 1-4.*

*(20) Bestemmelsen i bokstav c setter en ettårsfrist for endring etter rettskraftig dom. Hvis dommen foreskriver en endring av ligningen til skattyters ugunst eller ny ligning, må slikt endringsvedtak eller ny ligning foreligge innen ett år etter at dommen ble rettskraftig, dersom man ikke skal være bundet av fristreglene i nr. 1-4. Det er altså tale om en frist som kommer i tillegg til de fristene som følger av de nevnte bestemmelsene.*

Ordlyden tilsier således etter Høyesteretts ankeutvalgs oppfatning at det er tale om en særskilt frist, som kommer "i tillegg til fristene i nr. 1-4". Videre er det avgjørende at de vilkår som følger av nr. 5 må være oppfylt, "dersom man ikke skal være bundet av fristreglene i nr. 1-4". Etter Riksskattenemndas oppfatning angis det nettopp her at den særskilte fristen kun vil være relevant dersom myndighetene i utgangspunktet er bundet etter de ordinære fristreglene i nr. 1-4. Det er en frist som kommer i tillegg til de fristene som følger av de ordinære fristreglene.

At firemånedersfristen må anses som en tilleggsfrist fremgår enda tydeligere i avsnitt 21 av kjennelsen, hvor Høyesteretts ankeutvalg uttaler seg om hvilke skattytere som berøres av en rettskraftig dom:

*"[...] Selv om den rettskraftige avgjørelsen går ut på endring som kan ha betydning for andre skattytere, gir bestemmelsen ikke ligningsmyndighetene en tilleggsfrist på ett år. For endring i slike tilfeller gjelder fristene i nr. 1-4"*

Tilsvarende fremgår også av dom fra Borgarting lagmannsrett av 13. januar 1997 gjengitt i Utv. 1995 side 358:

*"Etter lagmannsrettens oppfatning er regelen i nr. 5 bokstav b ikke en selvstendig frist, men en frist som kommer i tillegg til fristene i § 9-6 nr. 1-4. Dette følger etter lagmannsrettens mening av ordlyden i innledningen i nr. 5 hvor det heter:*

*" Fristsystemet må forstås slik at dersom et endringsvedtak f.eks. treffes kort tid før 10 årsfristen utløper, er det ikke nødvendig at overprøvingskravet reises innen denne frist. Den aktuelle ligningsinstans får en tilleggsfrist på fire måneder etter at endringsvedtaket er truffet til å reise kravet om overprøving."*

Tilsvarende følger av brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 6. januar 1995(Utv. 1995 side 109) at firemånedersfristen skal anses som en tilleggsfrist til de ordinære frister i ligningsloven § 9-6 nr. 1-4.

Basert på det ovenstående anser Riksskattenemnda at ligningsloven § 9-6 nr. 5 etablerer en tilleggsfrist. Vilåårene for tilleggsfristen får således først selvstendig betydning dersom de ordinære fristreglene i nr. 1-4 har utløpt.

Vedtak om overprøving av skatteklagenemndas vedtak vedrørende ligningen for inntektsårene 2004-2005 er fattet av Skattedirektoratet før utløpet av tiårsfristen. Forutsatt at tiårsfristen kommer til anvendelse i nærværende sak er det følgelig adgang for Riksskattenemnda til å behandle saken.

## **4.2. Spørsmålet om endringsadgangens lengde**

### **4.2.1. Kommer ti-årsfristen eller to-årsfristen til anvendelse**

De begunstigede har anført at overprøving under enhver omstendighet er avskåret ettersom fristbegrensningen på to år i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer til anvendelse.

Advokatfirma 2 anfører i brev av 12. desember 2014 følgende vedrørende forholdet til toårsfristen i denne saken:

*"Da Sentralskattekontoret valgte å ta opp saken, basert på at NOKUS-reglene kunne anvendes, argumenterte de begunstigede forgjeves med at de var vernet av ligningsloven § 9-6 tredje ledds bokstav a, altså to-årsfristen. Denne bestemmelsen verner lojale skattytere, som har gitt skattekontoret de opplysninger som de var i besittelse av og som de kunne forstå at ville være av betydning for skattekontoret ved det enkelte års ligning.*

*Som det fremgår av vedtakene i saken, mente skattekontoret at 10-årsfristen kom til anvendelse med den konsekvens at ligninger kunne endres også for inntektsår da de begunstigede ikke kjente til trustens eksistens. Det kan ikke være riktig – man kan ikke godt klandre de begunstigede for at de ikke gjorde skattekontoret oppmerksom på en trust som de ikke selv hadde hørt om. Etter at de begunstigede kom på sporet av trusten, tok det lang tid før de fikk tilgang til konkrete opplysninger om tallstørrelser – først etter at trustens midler var delt ut, kom kartleggingsprosessen så vidt langt at de begunstigede kunne presentere tall som belyste formuesutviklingen i trusten i de forutgående år. Før trustmidlene var blitt distribuert til de begunstigede, var de ikke i stand til å inngi opplysninger om tallstørrelser til skattekontoret, som grunnlag for ligning. For gjennomføringen av ordinær ligning for hvert av årene før utdelingen fra trusten fant sted ville det ikke ha gjort noe fra eller til om de begunstigede i deres respektive selvangivelser hadde nevnt at de en gang i fremtiden kanskje kunne motta midler fra en trust.*

*Som nevnt ovenfor tok de begunstigede kontakt med skattemyndighetene da de omsider visste noe sikkert – hva de hadde mottatt - og da i form av innsendelsen av arv/gavemeldinger. Tingretten (skifteretten) ble også orientert. Når skattekontoret anvendte 10-års fristen for endring, altså lovens maksimale ramme, forutsetter kontoret at de begunstigede hadde forsømt seg. Å klandre de begunstigede for at de ikke tidligere tok kontakt med Sentralskattekontorbedrifter på grunn av NOKUS-skatteplikt med tilhørende informasjonsplikt, fremstår som kvalifisert urimelig. Realiteten i dette er at skattyterne lastes fordi de ikke oversendte informasjon som de ikke var i besittelse av og som de ikke hadde noen mulighet for å fremskaffe. Men dette ligger altså implisitt i de vedtak som er truffet..."*

Også Advokatfirma 1 anfører i brev av 16. januar 2015 at toårsfristen må komme til anvendelse:

*"I alle tilfelle gjelder fristbegrensningen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, slik at det gjelder en frist på to år for Skattedirektoratets ønskede endring for inntektsårene 2004 og 2005. Skattedirektoratets anvendelse av ti års-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1, med henvisning til Skatteklagenemndas vedtak på dette punkt, er ikke korrekt lovanvendelse.*

*Det er ingen tvil om at Skattedirektoratets ønskede omgjøring er til "ugunst" for skattyterne. Det avgjørende er hvorvidt [de begunstigede] "har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger".*

Videre anfører Advokatfirma 1 at skatteklagenemnda i sin avgjørelse punkt 6.2 har lagt til grunn at utgangspunktet for to års-fristen er å beskytte skattytere som "opptrer lojalt". Dette beror i stor grad på om skattyter har gitt opplysninger som danner grunnlag for et riktig skatteoppgjør, jf. den alminnelige opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1, jf. Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 76. Dette er også lagt til grunn i Rt.1997 s. 860 (på s. 869), som uttaler at "*Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig (...)*".

Dette må bety at opplysningsplikten avgrenses mot opplysninger som *de facto* ikke har betydning for skattyters likning og skatteoppgjør. Som eksempel kan nevnes økonomiske gaver på inntil fribeløpet, dvs. halvparten av grunnbeløpet i folketrygden, og andre frie disposisjoner. Manglende opplysninger om slike frie disposisjoner, som ikke er gjenstand for beskatning og dermed ikke har betydning for skatteoppgjøret, kan ikke regnes som en objektiv ufullstendig opplysning i ligningslovens forstand.

Likeledes kan manglende opplysninger om Trusten inntil 2005, hvor de begunstigede fikk konkrete beløp å melde inn, ikke anses å være objektivt ufullstendige opplysninger. Dette da opplysningene skattyterne fikk i 2002 / 2003 ikke var tilstrekkelig til å ha påvirkning på skatteoppgjøret i årene før man visste noe om det var økonomi i trusten som fikk betydning for skatteoppgjøret og som dermed skulle meldes inn.

Dette underbygges av at dersom trusten i realiteten hadde vært null verdt, ville manglende opplysninger om trusten ikke kunne anses som "*uriktige eller ufullstendige opplysninger*". Opplysninger om en trust som har null verdi har ikke betydning for skatteoppgjøret. Likeledes kan det ikke anses som "*ufullstendige opplysninger*" dersom skattyter ikke oppgir i selvangivelsen å være tilgodesett i en trust der det ikke foreligger opplysninger om verdien og som skattyter ikke har mottatt noen midler fra.

Det er først når skattyter har opplysninger som påvirker skatteoppgjøret at opplysningene er relevante og skal meldes inn. I motsatt tilfelle ville en rekke opplysninger som ikke har betydning for skatteoppgjøret nå, men som vil kunne få det i fremtiden, måtte meldes inn.

Et nærliggende eksempel er rett på pliktdelsarv. En konsekvens av Skatteklagenemndas og Skattedirektoratets argumentasjon er at alle som en gang i fremtiden ville få rett på pliktdelsarv, eksempelvis fra sine foreldre, vil måtte opplyse om dette i selvangivelsen for hvert år før arven faktisk mottas og før man vet hvilken verdi denne vil ha. Dette enten foreldrenes formue er kjent for skattemyndighetene, eller der foreldrene bor i utlandet og ikke er skattepliktig til Norge.

Manglende opplysninger om mulig fremtidig rett til pliktdelsarv er også objektivt sett "*ufullstendige opplysninger*" i ordenes rette forstand, slik også Skatteklagenemnda argumenterer om Trusten i vedtaket s. 25 fjerde avsnitt, men kan likevel ikke anses å omfattes av ordlyden i ligningslovens forstand. Opplysningene har ikke betydning for skatteoppgjøret før skattyter faktisk mottar kunnskap om verdier som får betydning for skatteoppgjøret.

I både eksempelet om fremtidig pliktdelsarv og i nærværende sak om mulige verdier i en trust, er det "*lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen (...) kunne ha skatterettslig betydning*", jf. Rt.2009 s. 813 ("Gaard/ Tveit"). Dette da opplysningene ikke har betydning for et riktig skatteoppgjør

det aktuelle ligningsåret, jf. den alminnelige opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1, jf. Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 76.

Dette underbygges også av førstvoterendes uttalelser (tiltrådt enstemmig) i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil forsikring), der det legges til grunn at forhold med usikkert resultat (her skattemyndighetenes skjønnsresultat) ikke danner grunnlag for skattyters opplysningsplikt (avsnitt 43). Tilsvarende må gjelde der skattyter overhodet ikke har de opplysninger som kan påvirke skatteoppgjøret. I motsetning til forholdet i Statoil forsikring hadde de begunstigede ingen opplysninger som hadde betydning for skatteoppgjøret, før år 2005.

Skatteklagenemnda argumenterer på sin side for at sterke reelle hensyn taler for at manglende kunnskap om trusten ikke kan gis avgjørende betydning, da unnlatelse av å gi opplysninger fra stifter av trusten til skattemyndighetene eller de begunstigede om formuen, vil bidra til en omgåelse av skatteplikten. En slik argumentasjon identifiserer stifteren med de begunstigede og det legges til grunn at stifterens manglende opplysninger medfører at de begunstigede i trusten også har unnlatt å gi opplysninger i skatterettslig forstand. Dette er det ingen holdepunkter for i verken ordlyd eller andre rettskilder. Det er skattyters manglende eller ufullstendige opplysninger som har betydning for skatteoppgjøret, som bestemmelsen retter seg mot, ikke tredjepersoner.

Det må videre fremheves at Skatteklagenemndas bemerkning (s. 28) om at de begunstigede ikke på noe tidspunkt sendte inn NOKUS-oppgaver, faller på sin egen urimelighet all den tid skattyter *de facto* innga de relevante opplysninger i 2005 i arveavgiftsskjema. Det vises i den anledning til utgangspunktet for opplysningsplikten sitert av Skatteklagenemnda (s. 26) fra Rt. 1992 s. 1588 (på s. 1592), om at opplysningene anses tilstrekkelige når ligningsmyndighetene "*har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål*".

Det må være tilstrekkelig for opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 at opplysningene er gitt, ikke hvilket skjema skattyter har benyttet seg av. I slikt tilfelle må i alle fall Skatteetatens veiledningsplikt inntre etter ligningsloven § 3-1, jf. også forvaltningsorganenes alminnelige veiledningsplikt etter forvaltningsloven § 11. Det vises til at veiledningsplikten er absolutt og gjelder konkrete forhold som har betydning for den aktuelle skattyteren, eksempelvis vedrørende "*utfylling av skjemaer som gjelder ligningen*", jf. bestemmelsens siste punktum. Dette følger også av Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 64, som uttaler at "*Retten til veiledning om skjemaer foreslås likevel gjort ubetinget (...)*".

Advokatfirma 1 opprettholder i brev av 8. mai 2015 anførselene om det er to-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a som må gjelde i denne saken.

Dette underbygges med at skattyterne ikke har brutt opplysningsplikten ved å unnlate å opplyse om at de var tilgodesett i en trust. Opplysningsplikten gjelder bare opplysninger som danner grunnlag for et riktig skatteoppgjør. Direktoratets forståelse av opplysningsplikten går etter advokatens mening altfor langt da det vil omfatte opplysninger som i utgangspunktet ikke er ment å omfattes, som f.eks. opplysninger om fremtidig pliktdelsarv. Det vil derfor være kunstig å pålegge informasjonsplikt om slike forhold.

Når det gjelder inntektsåret 2005 og henvisningen til Rt. 1995 side 1883 mener advokaten at denne avgjørelsen ikke er direkte sammenlignbar da den gjaldt spørsmål om hvorvidt det var brudd på opplysningsplikten ved at det bare var gitt opplysninger i selvangivelsen for et tidligere år. I denne saken har de begunstigede for inntektsåret 2005 opplyst om trusten "*i selvangivelsen ved arveavgiftsmeldingen*". Ligningsmyndighetene har dermed fått de opplysningene som er tilstrekkelige jf. Rt. 1992 side 1588.

Advokatfirma 1 oppsummerer med at skattyterne har gitt alle relevante opplysninger for inntektsåret 2005, dog i feil skjema.

Advokatfirma 2 har ikke ytterligere kommentarer til spørsmålet om to- eller ti-årsfristen gjelder i sitt brev av 11. mai, men kommenterer generelt at skatteklagenemndas vedtak er basert på et fullstendig og korrekt faktisk forhold.

Når det gjelder anførselen om at Skattedirektoratets tolkning av opplysningsplikten vil måtte medføre at det også må opplyses om fremtidig pliktdelsarv, vil Riksskattenemnda bemerke at dette er irrelevant i denne sammenhengen da fremtidig arvefall vil gjelde formuesgoder som tilhører et annet skattesubjekt, og at det ikke kreves opplyst om slike forhold i skattyterens ligningsoppgaver.

Riksskattenemnda vil bemerke at etter ligningsloven § 9-6 nr. 1 er hovedregelen og utgangspunktet at det gjelder en tiårsfrist for endring av ligning. Riksskattenemnda legger til grunn at det sentrale hensynet bak ligningslovens regler i sin alminnelighet og adgangen til endring av ligningen hele 10 år tilbake i sin særdeleshet, har vært at ligningen skal være materielt riktig og at like tilfeller skal behandles likt. Dette fremgår av Ot.prp. Nr. 29 (1978-79), se blant annet pkt. 3.1.

Fristen reduseres imidlertid til to år etter inntektsåret derom skattyter *"ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger"*, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Riksskattenemnda legger til grunn at toårsfristen skal beskytte de fullt ut lojale skattytere, som har gitt alle de opplysninger som er nødvendig for at skattekontoret skal kunne fastsette riktige skatter.

De begunstigede fikk kunnskap om trusten i 2002-2003. Det er på det rene at det ikke har blitt gitt opplysninger til skattemyndighetene om trusten før opplysninger knyttet til mottatte utbetalinger ble gitt i 2005/2006. Riksskattenemndas vurdering er, i motsetning for Skatteklagenemnda, begrenset til å gjelde inntektsårene 2004 og 2005. De begunstigede hadde fått kjennskap til trusten i disse inntektsårene og det foreligger således som utgangspunkt *"ufullstendige opplysninger"* om trusten for inntektsårene 2004 og 2005.

Ved vurderingen av om toårsfristen kommer til anvendelse er det nødvendig å skille mellom inntektsåret 2004 (hvor de begunstigede ikke hadde mottatt midler) og inntektsåret 2005 (hvor de begunstigede mottok midler og sendte inn gave-/arveavgiftsskjemaer)

#### **4.2.2. Inntektsåret 2004**

For inntektsåret 2004 blir spørsmålet hvilken betydning det har for vurderingen at de begunstigede ikke har hatt tilgang til fulle opplysninger om trustens størrelse og hvor mye hver enkelt var begunstiget.

Advokatfirma 1 anfører at opplysningsplikten må være oppfylt i dette tilfellet. Ettersom de begunstigede ikke hadde tilstrekkelig informasjon om trustens økonomiske stilling ville en eventuell orientering til skattemyndighetene ikke kunne påvirke skatteoppgjøret. Opplysningsplikten er etter advokatens oppfatning således begrenset til å gjelde opplysninger som rent faktisk vil påvirke skatteoppgjøret. I den anledning vises det til skattyters fremtidige pliktdelsarv som et eksempel på opplysninger som ikke danner grunnlag for skattyters opplysningsplikt (avsnitt 25 og 26):

*"Et nærliggende eksempel er rett på pliktdelsarv. En konsekvens av Skatteklagenemndas og Skattedirektoratets argumentasjon er at alle som en gang i fremtiden ville få rett på pliktdelsarv, eksempelvis fra sine foreldre, vil måtte opplyse om dette i selvangivelsen for hvert år før arven faktisk mottas og før man vet hvilken verdi denne vil ha. Dette enten foreldrenes*



*formue er kjent for skattemyndighetene, eller der foreldrene bor i utlandet og ikke er skattepliktig til Norge.*

*Manglende opplysninger om mulig fremtidig rett til pliktdelsarv er også objektivt sett "ufullstendige opplysninger" i ordenes rette forstand, slik også Skatteklagenemnda argumenterer om Trust[en] i vedtaket s. 25 fjerde avsnitt, men kan likevel ikke anses å omfattes av ordlyden i ligningslovens forstand. Opplysningene har ikke betydning for skatteoppgjøret før skattyter faktisk mottar kunnskap om verdier som får betydning for skatteoppgjøret."*

Etter Riksskattenemndas oppfatning er ikke dette en relevant sammenligning med skattytere som er begunstigede i truster. De begunstigede i truster vil etter omstendighetene måtte anses som eiere av trustformuen for NOKUS- og formuesskatteformål. Et slikt skattemessig eierskap til et formuesgode vil derfor, i motsetning til en fremtidig pliktdelsarv, ha betydning for skatteoppgjøret i inntektsårene før midlene utdeles fra trusten.

Det forhold at det ikke foreligger tilstrekkelige detaljer rundt formuesgodets størrelse, eller skattyters forholdsmessige eierskap til dette, vil medføre at skatteberegningen vil måtte være beheftet med usikkerhet. Men Riksskattenemnda anser at skattyters opplysnings- og lojalitetsplikt innebærer at skattyter likevel må opplyse skattemyndighetene om at vedkommende er begunstiget i en trust.

På bakgrunn av det ovenstående er Riksskattenemndas konklusjon at skattyters manglende kunnskaper om trustens økonomiske stilling ikke kan føre til at unntaket om toårsfrist i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer til anvendelse.

### **4.2.3. Inntektsåret 2005**

Det er på det rene at skattyterne innga opplysninger om de mottatte midler gjennom gave-/arveavgiftsskjema i 2005. Det må derfor vurderes hvorvidt innlevering av disse skjemaene kan tilsi at det ble gitt fullstendige opplysninger for inntektsåret 2005. I så tilfelle vil toårsfristen måtte komme til anvendelse og endringsadgangen følgelig være bortfalt for inntektsåret 2005.

Advokatfirma 1 har anført at det må være tilstrekkelig for opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 at opplysningene er gitt, ikke hvilket skjema skattyter har benyttet seg av.

Riksskattenemnda legger til grunn at en skattyter som ikke har overholdt den opplysningsplikt som følger av ligningsloven kapittel 4, herunder kravene til selvangivelse i § 4-3, i utgangspunktet må anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Selvangivelsen skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Hvilke opplysninger som har betydning beror på om det foreligger skatteplikt etter en korrekt tolking av de materielle skatteregler, herunder skatteloven § 4-1 om formuesskatt. Det vises til Rt.1995. s. 1883 (Slørdahl):

*"I det foreliggende tilfellet inneholdt Slørdahls uttalelse i vedlegget til selvangivelsen for 1986 intet som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984. Tvert imot kunne man få inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983. Hvis Slørdal hadde gjort bruk av det skjema for oppgave over salg av aksjer utenfor næring som ligningsmyndighetene hadde fastsatt og utfyllt dette på riktig måte, ville det ha fremgått at en større del av aksjene var ervervet i 1984. Han var riktignok ikke pliktig til å bruke dette skjema, men det var vist til det i den rettleidning som*

*fulgte med selvangivelsen, og det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante. Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. - Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt. ”*

Dommen regulerer bruk av et vedlegg utarbeidet av skattemyndighetene til selvangivelsen. Til tross for at vedlegget ikke var pliktig, anså Høyesterett at opplysningsplikten ikke var oppfylt av skattyter. I nærværende sak er opplysninger om trusten gitt i relasjon til arveavgiftsberegning, dvs. et forhold som i utgangspunktet ikke er regulert i selvangivelsen og den årlige fastsettingen av skatt og formue. Opplysningene som ble gitt i arveavgiftsmeldingen ble gitt til skattefogden, hvilket var et annet organ enn sentralskattekontoret som fastsatte inntekt og formue. Skattyterne hadde fortsatt en selvstendig plikt til å besørge at formue innberettes til likningsmyndighetene på korrekt vis i selvangivelsen, eventuelt at det blir gitt opplysninger slik at likningsmyndighetene kunne vurdere om det forelå skattepliktig formue. Nemnda vil vise til Rt. 1995 side 1883 hvor det ikke ble ansett som riktige og fullstendige opplysninger at de aktuelle opplysningene var gitt i oppgaver for annet inntektsår. Overført til denne saken kan det heller ikke være tale om riktige eller fullstendige opplysninger dersom disse er gitt i andre oppgaver til et annet organ.

Dette tilfellet faller heller ikke inn under den rettsregel som kan utledes av Rt. 1992 side 1588, om at det foreligger riktige og fullstendige opplysninger dersom likningsmyndighetene har fått tilstrekkelig med opplysninger til at det ved nærmere undersøkelser kan avdekkes det fulle faktum. Likningsmyndighetene hadde ikke opplysninger i det hele om at de aktuelle skattyterne var begunstiget i en trust. Det lå dermed ingen foranledning for skattekontoret til å foreta nærmere undersøkelser og den aktuelle bestemmelsen får således ingen betydning for denne saken.

Etter Riksskattenemndas oppfatning kan således opplysningsplikten til de begunstigede heller ikke anses oppfylt for inntektsåret 2005.

#### **4.2.4. Oppsummering og konklusjon vedrørende fristens lengde**

Riksskattenemndas konklusjon er at firemånedersfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b ikke begrenser endringsadgangen i forhold til hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Firemånedersfristen utgjør en tilleggsfrist.

Skattedirektoratet har ikke fattet vedtak om overprøving innen firemånedersfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b. Endringsadgangen følger således av de ordinære frister, jf. pkt. 4.2 ovenfor. Riksskattenemnda er følgelig avskåret fra å fatte vedtak som omfatter endring av ligning utover tiårsfristen.

Riksskattenemndas vedtak er dermed begrenset til å gjelde inntektsårene 2004 og 2005.

#### **4.2.5. Vurdering av om saken bør tas opp til behandling, ligningsloven § 9-5 nr. 7**

Før spørsmål om endring tas opp etter ligningsloven § 9-5 nr. 5 skal det, jf. § 9-5 nr. 7, vurderes om det er grunn til å ta saken til behandling under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som har gått. Det følger av bestemmelsen at det skal foretas en helhetsvurdering basert på momentene i saken.

Advokatfirma 2 opprettholder i brev av 11. mai 2015 sin anførsel om at vilkårene for overprøving etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 ikke er oppfylt. Det har vært en vesentlig utfordring for skattyterne at de har møtt et regelverk som har vært lite avklart. Dette tilsier at overprøving ikke skjer, særlig på bakgrunn av at skattedirektoratet ventet helt til desember 2014 med å varsle overprøving.

Fra advokatfirma 1 er det ikke kommet anførsler til innstillingens behandling av ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Til bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 7 har Skattedirektoratet gitt forskrift av 20.05.2009 nr. 555 - Veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7.

Når det gjelder "*spørsmålets betydning*" er de begunstige ved skatteklagenemndas vedtak ansett for ikke å være formuesskattepliktige for sitt eierskap til en betydelig trustformue i et lavskatteland. En endring hvor de begunstige blir ansett formuesskattepliktige, vil medføre et betydelig økning av skattepliktig formue. I tillegg kommer at spørsmålet som skal behandles er av stor prinsipiell betydning som det er viktig å få avklart. Etter det Skattedirektoratet har fått opplyst foreligger det ligningspraksis hvor formuesskatteplikt har blitt ilagt i tilsvarende saker, og skatteklagenemnda sitt vedtak innebærer således et avvik fra denne praksisen. Det er av avgjørende betydning for å sikre likebehandling og ensartet praksis i senere saker at Riksskattenemnda tar uttrykkelig stilling til spørsmålet. Momentet "*spørsmålets betydning*" taler således for at saken behandles i Riksskattenemnda.

De begunstige ble kjent med trustens eksistens i 2002/2003. Ingen av begunstige har på noe tidspunkt etter dette gitt opplysninger om eierskapet til trustformuen ved levering av selvangivelsene. Det foreligger heller ingen dokumentasjon på noe særskilt kontakt med ligningsmyndighetene vedrørende trusten før forholdet ble avdekket. Momentet "*skattyterens forhold*" taler følgelig også for at saken skal tas opp til behandling.

Hvis det i en eventuell endringssak vil være vanskelig å slå fast de faktiske forhold av betydning for saken, kan dette være grunn til ikke å ta saken opp til endring. Dette er ikke tilfellet i denne saken da alle faktiske opplysninger foreligger, og vurderingen er utelukkende et spørsmål om rettsanvendelse. Det er ikke påkrevet med ytterligere saksopplysninger for å treffe avgjørelse i saken. Advokatfirma 2 slår også fast i sitt brev av 11. mai 2015 at "*Både Skatteklagenemndas vedtak i klagesak samt det forutgående endringsvedtak truffet av Sentralskattekontoret var basert på et fullstendig og korrekt faktisk forhold*". Momentet "*sakens opplysning*" taler således ikke mot å ta saken opp.

De begunstige anfører at saken har vært gjenstand for lang og omstendelig saksbehandling. Saken har dreiet seg om både arveavgift, formuesskatt og inntektskatt. Saksbehandlingen har strukket seg over flere år og medført en betydelig belastning for skattyterne. Saken har vært gjenstand for kontorvedtak ved sentralskattekontoret for storbedrifter, blitt påklaget til og behandlet av

skatteklagenemnda og deretter begjært overprøvd i Riksskattenemnda. De begunstigede anfører at dette tilsier at vilkårene for å ta opp saken ikke er oppfylt.

Den "tid som er gått" siden sentralskattekontoret tok opp saken og kontorvedtak ved skjønn forelå 5. januar 2010, taler etter Riksskattenemndas syn ikke mot at saken tas opp til behandling i nemnda. Riktignok er det spørsmål om prøving av de begunstigedes ligninger tilbake til 2004 og 2005, men ettersom ingen opplysninger ble oppgitt i selvangivelsene til de begunstigede har ikke skattemyndighetene blitt gitt oppfordring til å vurdere ligningene nærmere før sentralskattekontoret tok opp saken. Dessuten, som de begunstigede selv viser til, har saken hatt en viss kompleksitet, samt medført ikke ubetydelig korrespondanse mellom partene, hvilket må vektlegges ved vurdering av tidsmomentet.

Riksskattenemnda er etter en helhetsvurdering av ovennevnte momenter kommet til at vilkårene etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 er oppfylt.

#### **4.2.6. Kan Skatteklagenemndas vedtak overprøves, jf. forskrift 23.11.2007 nr. 1285 § 1**

Etter forskrift om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda av 23. november 2007 nr. 1285 § 1 kan vedtaket overprøves når:

- det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling
- spørsmålet saken reiser har stor prinsipiell betydning
- vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst
- det er særlig behov for å sikre rettsenhet

Advokatfirma 2 anfører i brev av 11. mai 2015 at saken ikke hører hjemme i noen av de kategorier som er listet opp i forskriften.

Denne saken reiser spørsmål om begunstigede til en diskresjonær trust for formuesskatteformål kan anses som eiere til trustformuen og at eierskapet dermed gir grunnlag for formuesskatteplikt. Skatteklagenemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt til grunn at de begunstigede i denne saken er eiere av trustformuen for formuesskatteformål, men anses kun å ha en begrenset rettighet, slik at formuesskatt ikke kan ilegges.

Riksskattenemnda legger til grunn at spørsmålet om begunstigede i diskresjonære truster kan ilegges formuesskatt er av stor prinsipiell betydning. Det pekes særlig på behovet for å sikre en ensartet praksis for begunstigede i denne type truster for fremtidige forhold. Det vises til at Riksskattenemnda i vedtak av 6. desember 2010 (Utv. 2011 s 475) har kommet til at begunstigede er formuesskattepliktige for sine andeler i en trust. Skatteklagenemndas vedtak er i strid med Riksskattenemndas tidligere vedtak og foreliggende opplysninger om praksis. Det må også antas å være av allmenn interesse at Riksskattenemnda tar stilling til formuesskatteplikten i tilfeller hvor formuen er organisert som en diskresjonær trust, og plassert i et lavskatteland.

Det er videre opplyst fra sentralskattekontoret for storbedrifter at kontoret har under behandling flere saker med tilsvarende saksforhold. En avgjørelse i Riksskattenemnda vil derfor ha betydning ut over denne saken for å sikre rettsenhet.

Etter en samlet vurdering har Riksskattenemnda kommet til at vilkårene i forskrift av 23. november 2007 nr. 1285 § 1 er oppfylt, og saken tas opp til overprøving. Nemnda bemerker for ordens skyld at den er kjent med at tidligere vedtak av 6. desember 2010 er brakt inn for domstolene.

### **4.3. Spørsmålet om saksbehandlingen kan anses forsvarlig**

Advokatfirma 2 har anført at dersom saken skal overprøves er det ikke adgang for Riksskattenemnda å overprøve bare deler av skatteklagenemndas vedtak, men at hele vedtaket i tilfelle må overprøves, med den konsekvens at også inntektsbeskatningsdelen behandles. Nemnda forstår ikke denne anførselen som en særskilt anmodning om at skatteklagenemndas vedtak om NOKUS-beskatning skal overprøves, men som en anførsel mot isolert behandling av formuesskatteplikten.

Riksskattenemnda vil bemerke at det følger av ligningslovens system med endring av likning i kap. 9 at skattemyndighetene kan ta opp enkeltspørsmål til endring, under forutsetning av at det aktuelle organ innehar kompetanse til dette. På tilsvarende måte som skattyter kan påklage deler av sin likning vil dette også gjelde overprøvingsadgangen til skatteklagenemnda og Riksskattenemnda.

De begunstigede har anført at saksbehandlingen ikke kan anses forsvarlig uten at skattyterne får anledning til å uttale seg. Både advokatfirma 1 og 2 har etter mottak av varsel om overprøving anmodet Skattedirektoratet om en ny frist til uttalelse seg om sakens materielle sider dersom direktoratet skulle opprettholde sitt vedtak. En av de begunstigede antar at Skattedirektoratet må supplere sitt varsel med en begrunnelse når det gjelder vilkårene for overprøving etter forskrift av 23. november 2007 nr. 1285 § 1, og at skattyterne må få anledning til å kommentere begrunnelsen.

Riksskattenemnda vil bemerke at de begunstigede, både under den forutgående ligningsbehandling, og under forberedelsene til behandling i Riksskattenemnda, har hatt god anledning til å fremkomme med sine anførsler. Herunder har de begunstigede mottatt utkast til innstilling fra Skattedirektoratet. Dette i tråd med retningslinjene angitt i Lignings ABC – Innsynsrett – egne forhold pkt. 4.4. Både de prosessuelle avklaringer som skattyterne etterspør og anvendelsen av de materielle regler som direktoratet legger til grunn fremgår av nevnte utkast til innstilling. Det har videre blitt gitt tilstrekkelig frist til å kommentere de materielle spørsmålene saken reiser slik at Riksskattenemnda har fått anledning til å vurdere skattyters påstander ved den samlede bedømmelsen av problemstillingen.

Riksskattenemnda anser derfor at saksbehandlingen er forsvarlig.

Riksskattenemnda behandler så den materielle delen av saken.

### **4.4. Spørsmålet om de begunstigede kan formuesbeskattes for sin økonomiske interesse i trustformuen**

#### **4.4.1. Er de begunstigede eiere av sin andel av trustformuen for formuesskatteformål**

Det følger av skatteloven § 2-1 at personer som er bosatt i riket, er skattepliktige for all sin formue her i riket og i utlandet.

Advokatfirma 2 viser til skatteklagenemndas begrunnelse for å ikke ilegge formuesskatt.

De begunstigede bestrider at det foreligger formuesskatteplikt for deres andeler av trustformuen. Det anføres i den anledning at spørsmålet om formuesskatt må avgjøres på grunnlag av de alminnelige

formuerettslige regler og at NOKUS-reglernes bestemmelser om inntektsbeskatning ikke kan anvendes analogisk på formuesskatt.

Riksskattenemnda deler i utgangspunktet oppfatningen om at en vurdering av plikten til formuesskatt skal foretas med utgangspunkt i formuesskatterettslige regler.

Hovedregelen om formuesskatt i skatteloven § 4-1 første ledd lyder som følger:

*"Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for."*

Formuesskatteplikten er etter bestemmelsen knyttet til hva som utgjør "skattyterens eiendeler". Problemstillingen er således om de begunstigede har en slik tilknytning til trustens midler at andelene omfattes av de begunstigedes eiendom eller eiendeler med økonomisk verdi i utlandet.

Selv om formuerettslige tolkningsprinsipper skal utgjøre utgangspunktet for vurderingen av hvorvidt de begunstigede kan anses som eiere, må det likevel tas hensyn til at man vurderer vilkårene i en skatterettslig kontekst. Det vises til Magnus Aarbakke: *Skatt på formue*, 4 utg. Oslo 2009 s. 221 hvor vurderingen av eierskap for formuesskattemessige formål fremstilles på følgende måte:

*"Hvem som har rådigheten, beror på hvem som har rettslig grunnlag for en eier- eller rettighetsposisjon, og på en tolkning av dette grunnlaget. Tolkningen må skje ut fra i første rekke formuerettslige tolkningsprinsipper. Men ved anvendelse av formuerettslige tolkningsprinsipper i forbindelse med formuesbeskatningen må det tas hensyn til den sammenheng tolkningen skjer i, som er anvendelse av skattelovens bestemmelser."*

Det må altså kunne ses hen til de hensyn og intensjoner som ligger til grunn for skatteloven generelt og den konkrete bestemmelsen spesielt. Det vises videre til NOU 1991:17 side 8, der det heter at bruttoformuen skal skattlegges hos den reelle eier av formuesgodet. Det samme følger av Lignings-ABC 2014/15 Formue punkt 3.1.

Den tradisjonelle oppfatning av hva som utgjør eiendomsrett etter norsk rett bygger på innehaverens rett til å råde over og nyttiggjøre seg et formuesgode. En slik betraktning kan være vanskelig å overføre på trustinstituttet. Riksskattenemnda legger til grunn at eierbeføyelsene i trustformuen er delt, slik at trustforvalterne og de begunstigede sammen kan sies å ha en rådighet som oppfattes som eiendomsrett i vanlig norsk forstand. Trustforvalteren har, innenfor trustavtalens rammer, myndighet til å avgjøre på hvilken måte formuen skal investeres og hvordan midlene skal fordeles til de begunstigede. De begunstigede vil være de som skal motta midlene. I en slik situasjon kan det være vanskelig å bedømme hvem som er eier utelukkende på bakgrunn av hvordan eierbeføyelsene er fordelt. Eierbeføyelsene over trustformuen er i all hovedsak tildelt en forvalter og de begunstigede har således ingen selvstendig råderett over eiendelene. Denne vil først inntre på det tidspunktet midlene utbetales fra trusten.

Således vil verken stifteren, så lenge han er i live, trustforvalteren eller de begunstigede oppebære alle de rettigheter og funksjoner som er typisk for en norsk eier, og som må formodes å ligge bak ordlyden "skattyterens eiendeler".

Behovet for å sikre likebehandling og nøytralitet mellom skattytere, herunder ved ikke legge til rette for konstruksjoner som reelt sett unndrar midler fra formuesbeskatning, må imidlertid tillegges betydelig vekt. Ved vurderingen av formuesskatteplikten kan det derfor ikke være avgjørende at de begunstigede etter trustavtalen ikke kan utøve eierbeføyelser slik de ordinært utøves.

Riksskattenemnda legger betydelig vekt på at hovedformålet med trusten og forvaltningen av denne er at de begunstigede skal ha de økonomiske fordeler av overskudd og trustformuen. Trustens formue skal forvaltes til beste for de begunstigede, og eventuelle utbetalinger som foretas mens trusten eksisterer skal skje blant de begunstigede og ikke til andre. I foreliggende sak hadde trusten etter trustavtalen en tidsbegrenset varighet, den ble oppløst etter den fastsatte opphørstid, og trustens midler ble fordelt utelukkende blant de begunstigede.

Spørsmålet om begunstigede i en diskresjonær trust kan anses som eiere av trusten var tema i Rt.2002 side 747 (Ptarmigan Trust). Det var i saken spørsmål om de begunstigede kunne anses som "Eier m.v. som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskap eller innretning som nevnt i § 10-60", Selv om den vurderingen gjaldt NOKUS-bestemmelsene i skatteloven § 10-60 flg., mener Riksskattenemnda at de samme momentene har betydning i spørsmålet om en begunstiget kan anses som eier i relasjon til skatteloven § 4-1.

Høyesterett uttaler på side 756:

*"Hvorvidt norske skattytere "eier" en formuesmasse opprettet i andre land etter engelske regler om trust, kan imidlertid være vanskelig å bedømme ut fra slike kriterier. Ved anvendelse av NOKUS-reglene på en slik formuesmasse, må man etter min mening kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep. Det må kunne legges vekt på om norske skattytere har slike interesser i innretningen eller formuesmassen at det ligner eiendomsrett, jf. Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 2001 side 1194. Etter norsk rett er eier og eiendomsrett i noen relasjoner relative begreper og må vurderes ut fra hver enkelt rettsvirkning."*

Høyesteretts utsagn om at eier og eiendomsrett skal anses som relative begreper kan ikke være begrenset til NOKUS-beskatningen alene. Riktignok har NOKUS-reglene et særskilt siktemål om å sikre norsk beskatning av utenlandske investeringer i lavskatteland. Men også med hensyn til formuesskattereglene er det av likebehandlingshensyn viktig å sikre at eiendeler som tilhører norske skattytere blir beskattet, uavhengig av hvor de måtte befinne seg.

Det bemerkes i så måte at eierbeføyelsene i trusten er splittet på en slik måte at det ikke bare er vanskelig å avgjøre om en begunstiget i trusten kan anses som eier etter norske privatrettslige regler, men at de samme vanskeligheter vil gjøre seg gjeldende i forhold til trustforvalter. Om det alternativet at ingen er å anse som eier av trustformuen sier Høyesteretts flertall i Ptarmigan Trust-dommen:

*"Avslutningsvis nevnes at byretten ikke fant å kunne godta at Ptarmigan Trust var uten eier og uttalte om dette:*

*"Retten viser til at NOKUS-reglane m.a. vart laga for å fange opp plassering av formue i m.a. trustar. Det er konkret nemnt i førearbeida. Ein slik "eigarlaus" trust blir såleis berre ein konstruksjon andsynes norske skattereglar.*

*Retten kan ikkje godta at Ptarmigan er eigarlaus. Trusten blir forvalta på vegner av dei tilgodesette. Styrarane er til ein viss grad ansvarlege andsynes dei tilgodesette. Føremålet med trusten er å dele ut pengar til dei tilgodesette og ingen andre, med unntak av eventuelle gode føremål. Ved avvikling av trusten skal pengane gå til dei tilgodesette.*

*I røynda fungerer no Ptarmigan som ein oppsamlingskonto for diverse inntekter som elles skulle ha gått til Olsen-familien og ført til skatteplikt. De er nett dette ein skulle hindre ved NOKUS-reglane ved å kunne skattleggje sjølv om det ikkje var noka utbetaling.”*

*Byretten konkluderte med at de begunstigede eier Ptarmigan Trust. Jeg bemerker at selv om begrunnelsen for å opprette trusten var at den skulle overta Timex-gruppen for å forhindre økonomiske konsekvenser for familien Olsen, valgte man å legge denne i et lavskatteland. Slik forholdene etter hvert utviklet seg, er jeg i hovedsak enig i byrettens bemerkninger.”*

Riksskattenemnda kommer til at det tilsvarende, i relasjon til formuesbeskatningen, ikke kan aksepteres at Trusten er eierløs på grunn av at forvaltningen av trustformuen er satt bort til forvalterne slik at eierbeføyelsene er splittet mellom disse og begunstigede. Reelle hensyn tilsier således at midlene i trusten gjøres til gjenstand for formuesbeskatning på de begunstigedes hender.

Nemnda vil videre vise til Rt. 1932 side 233 (Løvenskiold I) og Rt. 1970 side 975 (Sand). Selv om eiendomsretten i de nevnte dommer hovedsakelig er vurdert i relasjon til inntektsbeskatning finner Riksskattenemnda dommene veiledende for tolkingen av skatteloven § 4-1.

I Rt. 1932 side 233 la Høyesterett til grunn at grunneierens økonomiske, juridiske og faktiske råderett over eiendommen gjennom ekspropriasjon var underlagt vesentlige innskrenkninger, likevel var grunneieren skattemessig å anse som eier. Høyesterett uttaler på side 978:

*"Men å la det være avgjørende for den skatterettslige behandling hvor betydningsfull rådigheten er for ham i det enkelte tilfelle, vil retts teknisk være en særdeles uheldig løsning."*

Etter Riksskattenemndas syn fremstår Løvenskiolds rettslige og faktiske posisjon nærmere den posisjonen de begunstigede har i en diskresjonær trust enn den posisjonen trustforvalterne har. Som Løvenskiold måtte finne seg i betydelige inngrep i sin eiendomsrett, må også de begunstigede tåle inngrep i sin eiendomsrett. Ved opphør av trusten, tilfaller trustens midler de begunstigede. Midlene går verken til forvalterne, stifter eller ideelle formål. De begunstigede får således eksklusiv rådighet, dvs. full eiendomsrett til trustmidlene.

I Sand-dommen ble det gjennomført beskatning fordi full rådighet over eiendommen ville falle tilbake til grunneier om kraftlinjen ble nedlagt. Grunneiers posisjon har etter nemndas oppfatning større likhetstrekk med de begunstigedes posisjon enn forvalternes posisjon.

Advokatfirma<sup>2</sup> trekker en parallell til familiestiftelser hjemmehørende i Norge, hvor det ikke ilegges formuesskatt på de begunstigede, men på stiftelsen selv.

Riksskattenemnda vil bemerke at det i Rt. 2002 side 747 er slått fast at en diskresjonær trust, som denne trusten, ikke kan anses som selveiende og dermed ikke behandles som en stiftelse. Et viktig kjennetegn på en stiftelse er at denne er selveiende. Først da kommer skattereglene som måtte være spesifikke for stiftelser til anvendelse. Det er etter nemndas mening dermed ikke relevant å sammenlikne Trusten med en familiestiftelse.

Advokatfirma 2 fremhever at skatteloven § 4-1 har en klar ordlyd som forutsetter at skattyteren eier den eiendelen som er gjenstand for formuesskatt. Dette kan forankres i skatteevneprinsippet ved at skattyteren må kunne finansiere sin skatt ved å f.eks. selge formuesgodet. De begunstigede i Trusten hadde ikke denne muligheten. Riksskattenemnda er ikke enig i dette. I norsk skatterett er det ikke noe krav om at det formuesbeskattede objektet skal kunne omsettes. Se om dette i Magnus Aarbakke: Skatt på formue. 4. utg. side 36.



Advokatfirma 2 viser til Rt. 1983 side 368 som gjaldt spørsmål om en fordeling av trustmidler skulle være gjenstand for arveavgift ved stifterens død. Retten stadfestet dette. Det er for Riksskattenemnda ikke kjent om hvordan formuesbeskatningen i den saken ble håndtert, og nemnda kan ikke se at avgjørelsen har betydning for saken knyttet til de begunstigede i Trusten.

Endelig vil Riksskattenemnda vise til at den tidligere har kommet til at begunstigede i en diskresjonær trust må anses som eiere av trustformuen i relasjon til skatteloven § 4-1, jf. Utv. 2011 s 285. Nemnda er som nevnt kjent med at denne saken ikke er avgjort, men at den står til behandling for domstolene. Nemnda kan ikke se at foreliggende sak gir grunnlag for en annen vurdering. At det ilegges formueskatt for de begunstigede i dette tilfellet vil således føre til lik behandling av like tilfeller. Etter en samlet vurdering finner nemnda at de begunstigede også i denne sak må sies å ha et eierskap til sin andel av trustformuens eiendeler. Eiendelens verdi utgjør det beløp som de begunstigede er berettiget til etter trustavtalen. Beregningen av formuesverdiene fremgår av vedtaket til Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor trustens formuesverdi er fordelt mellom de begunstigede. Dette er de samme som fikk utdelt midlene fra trusten ved oppløsningen. Advokatfirma 2 opplyser i sitt brev av 11. mai 2015 at trustformuen etter forvalternes beslutning, ble fordelt på de av arvelaters barn og barnebarn som da fortsatt var i live. Riksskattenemnda legger til grunn at disse var de berettigede og har ikke opplysninger om det kunne finnes andre innenfor kretsen som kunne være berettiget til utdeling.

#### **4.4.2. Forholdet til begrensede rettigheter i skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a**

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at de begunstigede skal anses som eiere av trustformuen for formuesskatteformål. Under henvisning til skatteloven § 4-2 første ledd bokstav a kommer imidlertid skatteklagenemnda til at retten til å motta eiendeler i trustformuen må anses som en suspensiv betinget rettighet og at det således ikke foreligger hjemmel for formueskatt.

Riksskatteklagenemnda deler ikke denne oppfatningen. Har man først konkludert med at de begunstigede anses som eiere av en andel av trustformuen er det etter nemndas oppfatning ikke aktuelt å vurdere hvorvidt det foreligger en suspensivt betinget rettighet til den samme formuen etter skatteloven § 4-2 første ledd.

Det vises til Skattelovkommentaren 2003/04 (3. utgave) s. 197 som uttaler følgende om virkeområdet til skatteloven § 4-2 første ledd:

*"Bestemmelsen korresponderer med § 4-3 bokstav a. Den omhandler tilfelle hvor en person har rett til å komme i posisjon til å kunne utnytte en eiendel som tilhører en annen, men bare hvis bestemte vilkår oppfylles.*

*Tilfelle hvor det er tvist om hvem som er eier av en formuesgjenstand, faller ikke inn under bestemmelsen, og må bedømmes ut fra § 4-1 første ledd."*

Bestemmelsen regulerer således situasjonen hvor skattyter har en rettighet knyttet til et formuesobjekt som tilhører en annen. I nærværende sak har Riksskattenemnda konkludert med at de begunstigede må anses å ha et direkte eierskap til trustformuen for formuesskatteformål etter skatteloven § 4-1 første ledd og bestemmelsen i skatteloven § 4-2 første ledd kommer således ikke til anvendelse.

Riksskattenemnda kommer derfor til at de begunstigede er formuesskattepliktige for sitt eierskap til trustformuen etter skatteloven § 4-1 første ledd, jf. § 2-1.

Som nevnt ovenfor i relasjon til tiårsfristen får beslutningen kun virkning for inntektsårene 2004 og 2005.

## **5. Konklusjon**

Riksskattenemndas konklusjon er at de begunstigede er formuesskattepliktige for sin andel av trustformuen i Trusten etter skatteloven § 4-1, jf. § 2-1.

## **6. Slutning**

For inntektsårene 2004 og 2005 oppheves skatteklagenemndas vedtak og formuesskatt ilegges.

Beregningen av formuesverdiene fremgår av vedtaket til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Skattepliktig formue skal fordeles mellom de begunstigede slik det fremgår av Sentralskattekontoret for storbedrifter sitt vedtak.

\*\*\*

Jenny Sevaldson

Olav Nyhus

Ole Gjølberg

Astrid R.Langaas

Knut Njøs