

2 / 2005

fonde

Fondsret
Fondsskatteret
Domme
Afgørelser



Forvaltningsinstituttet

for Lokale Pengeinstitutter



Forord

*Søren Friis,
direktør, cand.jur.
Forvaltningsinstituttet
for Lokale Pengeinstitutter*

Velkommen til dette nummer af bladet Fonde.

På vort første blad Fonde (1/2004) fik vi mange positive tilbagemeldinger, og vi har bl.a. taget dette som udtryk for, at bladets indhold afdækker et informationsbehov hos den professionelle rådgiver, administrator og bestyrelsesmedlemmer.

Hvis De skulle have forslag til specifikke artikelemer til bladet, er De velkommen til at kontakte mig.

Dette nummer indledes med en artikel om bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde, skrevet af Rie Thoustrup Sørensen, Ditte Marie

Nørgård og Marie Louise Tønne fra Civilstyrelsen på grundlag af en helt aktuel undersøgelse. Lennart Lynge Andersen skriver om endnu en problemstilling i relation til fondslovens § 9, stk. 2, om uddeling af kursgevinster, og fortsætter bladet med to yderligere artikler – i den første kommenteres en række nyere afgørelser fra Civilstyrelsen, medens han i den anden redegør for ændringerne i fondslovgivningen samt nævner nogle nye domme om fonde.

God fornøjelse med Deres læsning af bladet.

Indholdsfortegnelse

Forord	2
Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde	3
Anmeldelse af bogen "Fondsbeskatning" – Gjellerups	9
Uddeling af kursgevinster (fondslovens § 9, stk. 2)	10
Afgørelser fra Civilstyrelsen – med nogle kommentarer	12
Lovgivning, domme m.v. på fondsfronten.	15
Domme og kendelser	19

Udgivet af Forvaltningsinstituttet
for Lokale Pengeinstitutter
Toldbodgade 33, 3., 1253 København K
Tlf.nr. 3369 1777, fax-nr. 3314 9796
E-mail: forv@forvaltningsinst.dk
www.forvaltningsinst.dk

Redaktion:
Søren Friis, ansvarshavende
Professor, lic.jur. Lennart Lynge Andersen

Grafisk opsætning: MONTAGEbureauet ApS
Tryk: Kailow Graphic A/S
Foto: Lars Grunwald,
MONTAGEbureauet ApS og Polfoto

December 2005, ISSN 1604-2409

Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde

En undersøgelse af bestyrelsesvederlagets størrelse i 2003 i 178 ikke-erhvervsdrivende fonde

Indledning

Civilstyrelsen har som fondsmyndighed i løbet af forsommeren 2005 gennemført en stikprøvemæssig gennemgang af bestyrelsesvederlagets størrelse i en række ikke-erhvervsdrivende fonde.

Formålet med at foretage gennemgangen har været at kontrollere, om bestyrelsesvederlaget er i overensstemmelse med fondslovens § 18¹.

Efter fondslovens § 18, stk. 1, må vederlag til bestyrelsesmedlemmer ikke overstige, hvad der anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, og efter fondslovens § 18, stk. 3, kan fondsmyndigheden (Civilstyrelsen) nedsætte et vederlag, der findes for højt.

Baggrunden for bestemmelsen er, at der ikke i fonde er nogen ejerkreds eller anden instans i fonden, der kan føre kontrol med bestyrelsens vederlag. Det er derfor nødvendigt at give fondsmyndigheden mulighed for at føre kontrol med fondsbestyrelsernes vederlag.

Det er første gang, at Civilstyrelsen foretager en sådan samlet stikprøvemæssig gennemgang af regnskaber alene med henblik på at kontrollere bestyrelsesvederlaget.

Baggrunden herfor er, at der tidligere i anbringelsesbekendtgørelsen var en formel grænse, hvorefter en fondsbestyrelse var forpligtet til at ansøge om godkendelse af bestyrelsesvederlagets størrelse hos fondsmyndigheden, hvis de samlede administrationsomkostninger oversteg en vis procentdel af den

årlige bruttoindtægt. Denne formelle grænse er bortfaldet ved ændringen af anbringelsesbekendtgørelsen i 2004², og Civilstyrelsen påser fremover, at bestyrelsesvederlagenes størrelse er i overensstemmelse med fondslovens § 18 ved at indkalde regnskaber til stikprøvemæssig kontrol af bestyrelsesvederlagets størrelse. Ved denne kontrol tages stilling til, om bestyrelsesvederlaget står i rimeligt forhold til det arbejde, der ydes, og der tages stilling til eventuelle konsekvenser, såfremt vederlaget findes for højt.

Materialet fra stikprøven har desuden dannet grundlag for en generel undersøgelse af bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde. Det er ligeledes første gang, at Civilstyrelsen gennemfører en sådan undersøgelse, der sammenligner bestyrelsesvederlag i en række fonde.

Det følgende er en fremstilling af stikprøven og dens resultat.

1. Stikprøven

Forud for stikprøven blev det nøje overvejet, hvorledes sagerne kunne udtages for at opnå et så repræsentativt udsnit af de ikke-erhvervsdrivende fonde som muligt. Civilstyrelsen fører ikke et register over fondene, som kunne give et overblik over det nøjagtige antal fonde og f.eks. deres kapitalstørrelser. Det tidligere Fondsregister blev nedlagt med virkning fra den 1. januar 1992, således at det i dag kun er de erhvervsdrivende fonde, som skal anmeldes til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register for erhvervsdrivende fonde. Det har derfor ikke været muligt at udtage et forholdsmæssigt antal fonde ud fra eksempelvis egenkapitalens størrelse.

Sagerne til stikprøven er i stedet udvalgt ved at gennemgå et tilfældigt udsnit af de fonde, som

¹ Lov om fonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 968 af 11. august 1992 med senere ændringer.

² Bekendtgørelse nr. 367 af 11. maj 2004 om bestyrelse og anbringelse af fondes midler.

...Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde

fondsmyndigheden har haft kontakt med i journalperioden 1998-2002, og som fondsmyndigheden ikke tillige har været i kontakt med i journalperioden fra 2003. I alt er 301 sager gennemgået.

Ud af disse sager er frasorteret fonde med en kapital på under 250.000 kr. Hensynet har været, at fondsloven ikke gælder for disse fonde. Civilstyrelsen har dog mulighed for ud fra en konkret vurdering også at nedsætte vederlaget i disse fonde.

Desuden er der sket frasorteringer efter en konkret vurdering – f.eks. hvis et nyere regnskab viser, at fondens eneste aktiv er et forsamlingshus, og at der ikke udbetales bestyrelsesvederlag.

På den måde er i alt 178 fonde udtaget til stikprøven. Til sammenligning antages det, at Civilstyrelsen er fondsmyndighed for i alt 10-12.000 ikke-erhvervsdrivende fonde.

Civilstyrelsen har derved tilstræbt at gennemgå et – om end lille så dog – så tilfældigt udsnit af det samlede antal ikke-erhvervsdrivende fonde, som det er muligt på det foreliggende grundlag, for at opnå et billede af bestyrelsesvederlagets størrelse.

Det er imidlertid svært at vurdere, hvor repræsentative de udvalgte fonde er. Det er i den forbindelse værd at bemærke, at der ikke er nogle af de virkeligt kapitaltunge fonde med i stikprøven. Dette er dog formentlig udtryk for, at fonde i 100 mio. kr.

klassen og derover udgør en meget lille del af det samlede antal ikke-erhvervsdrivende fonde.

Stikprøven er gennemført på baggrund af regnskaber for 2003, hvilket var det senest afsluttede regnskab, som kunne foreligge i foråret 2005, hvor undersøgelsen blev iværksat. Civilstyrelsen anmodede foruden regnskabet om en redegørelse for bestyrelsesarbejdets art og omfang, herunder det omtrentlige tidsforbrug for hvert medlem af bestyrelsen. Herudover anmodede styrelsen om oplysning om, hvorledes vederlaget blev fordelt mellem bestyrelsens medlemmer, samt oplysninger om hvor mange ansøgninger fonden ca. modtog, og hvor mange uddelinger, der blev foretaget i årets løb, hvis dette ikke fremgik af regnskabet.

2. Resultatet i hovedtræk

a. Fonde uden vederlag

Som det fremgår af tabel 1, modtager bestyrelsen ikke vederlag i næsten 2/3 af sagerne.

Det er ikke kun de små fonde, hvori der ikke udbetales vederlag, om end andelen af fonde uden vederlag er størst blandt fonde med lavere egenkapital. Selv blandt de større fonde med en egenkapital over 10 mio. kr. udbetales der ikke vederlag i op mod halvdelen af fondene. Noget bemærkelsesværdigt kan det nævnes, at der ikke udbetales bestyrelsesvederlag i de to største fonde – med egenkapitaler på henholdsvis 50 og 73 mio. kr. – omfattet af undersøgelsen.

Tabel 1

Egenkapital	Antal fonde	Antal fonde uden vederlag
0 – 1 mio. kr.	78	59 (76 %)
1 – 2 mio. kr.	40	25 (63 %)
2 – 5 mio. kr.	28	16 (57 %)
5 – 10 mio. kr.	15	6 (40 %)
Over 10 mio. kr.	17	7 (41 %)
I alt	178	113 (63 %)

b. Fonde med vederlag

I den resterende 1/3 af sagerne, hvor der udbetales vederlag, har Civilstyrelsen foretaget en vurdering af, om vederlaget står i rimeligt forhold til det arbejde, der er ydet. I langt de fleste sager har der ikke været bemærkninger til vederlagets størrelse, og som tallene i tabel 2 viser, er der kun fundet anledning til nedsættelse af vederlaget i 7 sager.

For de 58 sager, hvor bestyrelsesvederlagets størrelse ikke har givet anledning til bemærkninger, kan der opstilles følgende oversigt over det samlede vederlags størrelse, tabel 3.

Tallene viser en tendens til, at det samlede bestyrelsesvederlag i fondene stiger med fondens størrelse.

Tallene viser samtidig, at der er en stor spredning i bestyrelsesvederlagenes størrelse, også inden for grupper af fonde med nogenlunde samme kapitalstørrelse.

3. Vurderingen af om et vederlag er i overensstemmelse med fondslovens § 18

a. Hvad anses som bestyrelsesvederlag?

Ved vurderingen skal det indledningsvist fastlægges, hvor stort vederlaget er.

Som bestyrelsesvederlag anses alle ydelser, som tillægges et bestyrelsesmedlem, herunder også naturalydelser som eksempelvis fribolig, avis, computer og rejser m.v., med mindre der er tale om en nødvendighed for udførelse af hvervet som bestyrelsesmedlem³. Et administrationsvederlag, der udbetales til et bestyrelsesmedlem, betragtes også som bestyrelsesvederlag⁴.

b. Hvilke kriterier lægges der vægt på?

Fondslovens § 18 indebærer med begreberne "sædvanligt" og "for højt" en skønsmæssig vurdering af, om et vederlag er "sædvanligt" i forhold til arbejdets art og omfang. Afgørelsen træffes ud fra en samlet vurdering af alle sagens omstændigheder, og den følgende gennemgang skal derfor ikke ses som en udtømmende beskrivelse af de hensyn, der kan tillægges vægt ved vurderingen af, om vederlagets størrelse er sædvanligt.

Bestyrelsens tidsforbrug har selvsagt afgørende betydning ved vurderingen af, om vederlaget er for højt. Ved vurdering af tidsforbruget lægges der blandt andet vægt på det oplyste om antallet og arten af ansøgninger, som fonden modtager og behandler, samt på størrelsen og antallet af fondens uddelinger. Herudover lægges der vægt på det

¹ Det følger således af betænkning nr. 970/1982 om fonde, side 63, at som bestyrelsesvederlag anses "alle ydelser, der tillægges det enkelte medlem (honorar, fribolig eller adgang til fondens faste ejendom, jagttretigheder, benyttelse af bil og lignende, avis- og tidsskrifthold, rejser m.v.)."

² Betænkning nr. 970/1982 om fonde, side 63: "I tilfælde, hvor et bestyrelsesmedlem tillige virker som direktør eller administrator (...) medfører bestemmelsen i § 16 dog, at vedkommendes totalvederlag skal godkendes af fondsmyndigheden." [§ 16 svarer til den gældende § 18 i fondsloven.]

Tabel 2

Egenkapital	Antal fonde med vederlag	Antal fonde hvor vederlaget er accepteret	Antal fonde hvor vederlaget er nedsat
0 – 1 mio. kr.	19	18	1
1 – 2 mio. kr.	15	15	0
2 – 5 mio. kr.	12	11	1
5 – 10 mio. kr.	9	6	3
Over 10 mio. kr.	10	8	2
I alt	65	58	7

Tabel 3

Egenkapital	Mindste samlede vederlag	Største samlede vederlag	Samlede gns. vederlag
0 – 1 mio. kr.	950	18.000	5.094
1 – 2 mio. kr.	1.500	20.000	7.583
2 – 5 mio. kr.	2.400	15.500	9.655
5 – 10 mio. kr.	10.000	45.000	24.083
Over 10 mio. kr.	10.000	150.000	56.063
Alle fonde	950	150.000	15.597

...Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde

oplyste om bestyrelsens tidsforbrug til afholdelse af bestyrelsesmøder og øvrig administration af fonden. Det har i den forbindelse også betydning, om bestyrelsen selv foretager den almindelige løbende administration af fonden, eller om en udenforstående administrator modtager vederlag for at administrere fonden. Oplysningerne sammenholdes med de øvrige oplysninger om blandt andet fondens størrelse, formål og formuens anbringelse og bestyrelse, og Civilstyrelsen foretager en vurdering af, hvad der kan anses for nødvendigt og rimeligt tidsforbrug for bestyrelsen i den enkelte fond – herunder om fonden synes at være "overadministreret".

Fondens størrelse har blandt andet den betydning, at der alt andet lige kan være et større arbejde forbundet med bestyrelse og administration, jo større fonden er, hvorfor bestyrelsens tidsforbrug stiger. Endvidere kan der være et større ansvar forbundet med at bestyre fonde med store formuer, og dermed behov for at honorere bestyrelsesmedlemmer, der er villige og kompetente til at påtage sig det større ansvar.

Dernæst har fondens formål betydning for bestyrelsens tidsforbrug. Bestyrelsens primære opgave er at opfylde formålet, og der er afgørende forskel på det arbejde, der kræves for at opfylde forskellige typer af formål. Eksempelvis er der stor forskel på det arbejde, der er forbundet med at uddele til en snæver fastlagt kreds af familiemedlemmer og at

behandle ansøgninger og uddele til værdigt trængende studerende i Danmark.

Endelig kan det indvirke på bestyrelsens tidsforbrug, hvilke aktiver fondens formue er anbragt i. Omfanget af arbejdet med formuepleje kan være afhængig af, om fonden for eksempel ejer en fast ejendom, eller om fonden har en stor ejerandel i en virksomhed. Ligeså kan det have betydning, om fondens aktiver bestyres i en godkendt forvaltningsafdeling, hvilket alt andet lige vil betyde en lettelse af bestyrelsens arbejde.

4. Sagerne hvor vederlaget ikke har givet anledning til bemærkninger

Hvad er et sædvanligt vederlag?

I de 58 fonde, hvor Civilstyrelsen har fundet, at vederlaget ligger inden for rammerne af fondslovens § 18, har styrelsen modtaget detaljerede oplysninger om tidsforbruget i 27 fonde. Bestyrelsesvederlaget i de øvrige 31 sager var – sammenholdt med de øvrige oplysninger i sagen – af en sådan størrelse, at det på det foreliggende grundlag kunne konstateres, at vederlaget var sædvanligt i fondslovens forstand. Et typisk eksempel herpå er en bestyrelse, som kun udbetaler et mindre vederlag til administrator, som er medlem af bestyrelsen.

For de 27 fonde med detaljerede oplysninger om tidsforbruget kan der opstilles følgende oversigt over vederlaget pr. time pr. medlem, tabel 4.

Tabel 4

Egenkapital	Antal fonde	Loveste vederlag pr. time	Højeste vederlag pr. time	Gns. vederlag pr. time
0 – 1 mio. kr.	7	200	450	243
1 – 2 mio. kr.	7	171	1.000	324
2 – 5 mio. kr.	5	94	611	206
5 – 10 mio. kr.	2	128	869	214
Over 10 mio. kr.	6	160	1.167	406
Alle fonde	27	94	1.167	323

Tallene viser, at bestyrelsesmedlemmer i gennemsnit har modtaget et vederlag på godt 300 kr. i timen, og at vederlaget pr. time tilsyneladende ikke er signifikant afhængigt af fondens størrelse.

Tallene viser også en tendens til, at der er en forholdsvis stor spredning i størrelsen af det timevederlag, som Civilstyrelsen har anerkendt i de enkelte fonde som værende inden for rammerne af fondslovens § 18. På den baggrund er det svært at konkludere noget generelt om størrelsen af den timesats, som kan forventes anerkendt. Den gennemsnitlige timesats, som stikprøven viser, er dog et pejlemærke. Således kan et vederlag på omkring 300 kr. i timen for almindeligt bestyrelsesarbejde som oftest anses for "sædvanligt".

Stikprøven viser imidlertid også, at en højere timesats i visse tilfælde kan accepteres. Behovet for sagkundskab i bestyrelsen er i den forbindelse afgørende. Afhængig af fondens formål kan det være nødvendigt, at et eller flere medlemmer af bestyrelsen har særlig indsigt inden for eksempelvis lægevidenskab eller musik. I sådanne situationer, hvor det er nødvendigt at tiltrække og fastholde kompetente, sagkyndige medlemmer til fondens bestyrelse, kan et professionelt vederlag efter omstændighederne anses som "sædvanligt".

I almindelighed er det dog Civilstyrelsens opfattelse, at hvervet som bestyrelsesmedlem i ikke-erhvervsdrivende fonde ikke kræver særlige forudsætninger. Sædvanlige bestyrelsesopgaver kræver således ikke juridiske kundskaber, hvorfor der

eksempelvis ikke kan ydes advokathonorar for et sådant arbejde. Såfremt fonden har behov for juridisk bistand, for eksempel i forbindelse med en ejendomshandel eller retssag, kan en advokat, der er medlem af fondens bestyrelse, honoreres med sædvanlig advokattakst for dette arbejde.

5. Sagerne om nedsættelse og tilbagebetaling af vederlag

Hvornår er et vederlag for højt?

Civilstyrelsen har i forbindelse med stikprøven nedsat vederlaget i 7 tilfælde, hvor styrelsen har vurderet, at vederlaget ikke stod i rimeligt forhold til det udførte arbejde. Sagerne ser i hovedtal således ud, tabel 5.

Som det fremgår, er der tale om meget forskellige fonde, hvad egenkapital, timeforbrug og vederlag angår. Som følge heraf bliver afgørelserne meget konkrete, hvorfor tallene ikke kan tages som udtryk for, om vederlag af tilsvarende størrelsesorden generelt vil blive nedsat eller anerkendt. Sagerne aktualiserer imidlertid nogle typiske situationer, hvor vederlaget er fundet for højt.

Et klassisk problemfelt ses således i to af sagerne, hvor bestyrelsesvederlaget består i administrationsvederlag til en advokat, som samtidig er medlem af fondens bestyrelse. Vederlagets størrelse svarede til egentligt advokathonorar. Civilstyrelsen nedsatte vederlaget, idet styrelsen fandt, at der var tale om sædvanligt administrationsarbejde, som ikke kan honoreres med advokattakst.

Tabel 5

Egenkapital	Vederlag	Tidsforbrug i timer	Vederlag pr. time	Godkendt vederlag	Tilbagebetaling
487.021	15.400	20	770	8.000	7.400
3.108.442	17.500	16	1.094	10.000	0
5.100.717	20.644	13	1.588	9.000	0
5.554.332	33.750	27	1.250	17.000	0
8.091.718	43.250	16	2.703	23.250	20.000
19.867.500	130.000	100	1.300	75.000	0
45.549.470	90.000	105	857	50.000	0

...Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde

I en tredje sag var der ligeledes tale om, at en advokat, der er medlem af bestyrelsen, modtager vederlag svarende til egentlig advokattakst for sit arbejde med bestyrelse og administration af fonden. Civilstyrelsen fandt, at en del af arbejdet konkret forudsatte juridiske kundskaber, og styrelsen kunne derfor efter omstændighederne anerkende et højere vederlag end normalt for det udførte bestyrelses- og administrationsarbejde. Uagtet dette fandt styrelsen dog vederlaget for højt i forhold til det udførte arbejde og det oplyste tidsforbrug.

En fjerde af sagerne berører den problemstilling, at en vedtægt indeholder bestemmelser om vederlagets beregning. Vedtægten indeholdt følgende bestemmelse om vederlagets beregning:

“Bestyrelsen, som selv vælger sin formand, oppebærer et årligt honorar på 10 % af legatets årlige indtægter, hvilke fordeles ligeligt mellem bestyrelsen, dog at formanden oppebærer to andele.”

Det er Civilstyrelsens praksis, at en vedtægts bestemmelser om beregning af bestyrelsesvederlag skal forstås i overensstemmelse med fondslovens § 18.

Civilstyrelsen fandt, at det i overensstemmelse med vedtægten fastsatte vederlag ikke stod i rimeligt forhold til det udførte arbejde og nedsatte som følge heraf vederlaget.

Civilstyrelsen har som udgangspunkt ikke krævet tilbagebetaling af det for meget udbetalte vederlag. I de 5 fonde, hvor vederlaget ikke er krævet tilbagebetalt, vil styrelsen påse – ved indkaldelse af regnskaber de kommende år – at vederlaget følger de af styrelsen angivne retningslinjer.

I 2 af de 7 sager har styrelsen imidlertid krævet tilbageførsel af det for meget udbetalte vederlag til

fonden. I den ene sag er baggrunden den, at Civilstyrelsen tidligere havde nedsat bestyrelsesvederlaget og i den forbindelse gjort opmærksom på, at fremtidige udbetalinger af bestyrelsesvederlag, som ikke kunne godkendes, ville blive krævet tilbagetalt til fonden. I den anden sag, hvor Civilstyrelsen ligeledes tidligere havde påtalt bestyrelsesvederlagets størrelse, krævedes tilbagebetaling på grund af sagens grovhed. Der var tale om, at bestyrelsesvederlaget oversteg årets indtægt, og halvdelen af den udbetalte ydelse var kommet bestyrelsesmedlemmernes ægtefæller til gode.

I en af de sager, hvor Civilstyrelsen har truffet afgørelse om nedsættelse af vederlaget, har bestyrelsen efterfølgende anmodet om genoptagelse af afgørelsen. Revurderingen af sagen er ikke tilendebragt.

6. Afsluttende bemærkninger

På baggrund af de gennemgåede sager kan det konstateres, at der i hovedparten af de undersøgte fonde slet ikke udbetales vederlag til bestyrelsen.

Det kan endvidere konstateres, at i langt hovedparten af de fonde, hvor der udbetales vederlag, ligger vederlaget efter Civilstyrelsens opfattelse inden for rammerne af fondslovens § 18. Det må efter styrelsens opfattelse tages som udtryk for, at bestyrelserne i ikke-erhvervsdrivende fonde i høj grad er samvittighedsfulde og ansvarlige i deres forvaltning af fondslovens § 18.

Den omstændighed, at Civilstyrelsen i enkelte tilfælde har været nødsaget til at nedsætte vederlaget kan omvendt tages som udtryk for, at fondsmyndighedens opgave med blandt andet at kontrollere overholdelsen af vederlagsreglerne fortsat er berettiget og relevant.

København, oktober 2005

Anmeldelse af bogen "Fondsbeskatning" – Gjellerups Forlag

Lennart Lyng Andersen og Henrik Gram udgav i begyndelsen af dette år en ny bog om "Fondsbeskatning". Som forfatterne selv anfører i deres forord, bygger bogen i vidt omfang på tidligere udgaver, men stoffet er nu blevet bredt lidt mere ud. Forfatterne ajourfører fondsbeskatningsområdet frem til 1. november 2004.

Hovedvægten i bogen er som tidligere lagt på at behandle de spørgsmål, der er specielle for fondene (og de faglige foreninger, der som følge af reguleringen i fondsloven også er omfattet af fondsbeskatningsloven). Man finder s. 12-16 en oversigt, der viser, at fondsbeskatningsloven siden gennemførelsen er blevet ændret 47 gange, hvad der dog er en hel del, bl.a. fordi nogle af ændringerne har principiel karakter. Det mest velkrevne afsnit er utvivlsomt kap. 5 (s.58-91), der omhandler lovens

særlige fradragsregler, herunder med en redegørelse s. 74 f om fradrags spørgsmål ved uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål. Redegørelsen skal sammenholdes med bogens s. 41 f om situationen ved arv og forholdet til boafgiftsloven og Lennart Lyng Andersens artikel i dette blad 1/2004 s. 17 f. Man bliver ved gennemgangen bestyrket i, at der kan være grund til at se nærmere på disse begreber, der netop i forhold til fondene får en særlig karakter, og som p.g.a. fradragsreglerne har stor principiel og praktisk betydning.

Selv om fondsbeskatningsområdet ikke har undergået de store forandringer, kan bogen absolut anbefales og bør være et stykke naturligt værktøj for den professionelle.



Uddeling af kursgevinster (fondslovens § 9, stk. 2)

Mit løfte s. 20 f i det første nummer af dette blad (i en artikel med overskriften “Afsluttende bemærkninger om fondslovens § 9, stk. 2, og skattemyndighederne”) kan jeg holde i forhold til skattemyndighederne. Når jeg alligevel vender tilbage til emnet, skyldes det, at Civilstyrelsen den 5. juli 2005 har truffet en afgørelse om bestemmelsens rækkevidde, som jeg anser for diskutabel. Revisorerne vil rose afgørelsen.

Fondslovens § 9, stk. 2, har følgende indhold:

“Uanset bestemmelsen i stk. 1 (forbudet mod at uddele af den bundne kapital, min fremhævelse) kan en fonds bestyrelse uden fondsmyndighedens samtykke uddele aktiver svarende til det foregående regnskabsårs nettokursgevinster, som efter reglerne i kursgevinstloven skal medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst. Bestyrelsens beslutning om at anvende aktiverne til uddeling skal være truffet inden 6 måneder efter det foregående regnskabsårs afslutning. Iøvrigt finder § 29, stk. 1, tilsvarende anvendelse.”

Det hedder i lovens forarbejder, at en fondsbestyrelses beslutning om at foretage uddeling skal være truffet inden 6 måneder efter udgangen af et regnskabsår. Dette var eksempelvis baggrunden for en afgørelse fra 1993, hvor Civilretsdirektoratet udtalte, at en fondsbestyrelse ikke kunne foretage uddeling af nettokursgevinsterne i samme regnskabsår, som de konstateres. Civilretsdirektoratet henviste til, at § 9, stk. 2, udtrykkeligt taler om det foregående regnskabsår.

Min kritik i Fonde 1/2004 s. 20 f (og tidligere) gik på, at skattemyndighederne kræver, at en fond endeligt har forpligtet sig til at foretage uddeling, selv om opgørelse i sagens forstand først kan ske i det følgende regnskabsår, og at dette er i strid med

den fondsretlige regulering. Jeg opfordrede derfor fondsmyndigheden til at tage sagen op.

I Civilstyrelsens brev af 5. juli 2005 (sag nr. 03-410-09799/2) svarede styrelsen efter forespørgsel fra en revisor, at

“kursgevinster, som bestyrelsen efter fondslovens § 9, stk. 2, har besluttet at uddele, kan overføres til den disponible kapital, herunder hensættes til senere uddeling.”

Civilstyrelsen påpegede samtidig, at uddeling af nettokursgevinster kun kan udskydes til et senere regnskabsår, hvis det er af betydning for opfyldelsen af fondens formål.

Det fremgår af sagen, at baggrunden for spørgsmålet til fondsmyndigheden var, at fondens forvaltningsinstitut – der ikke er sammenfaldende med udgiver af dette blad – havde været af den modsatte afgørelse. Det kan jeg godt forstå:

Fondslovens § 9, stk. 2, blev indsat i 1992 som en konsekvens af gennemførelsen af skattepligt af kursgevinster for fonde. Det var selvsagt ubærligt, at fondene skulle betale skat, men det var forudsat, at der så skete uddeling til formålet inden 6 måneder. Henvisningen til § 29, stk. 1, blev kun indsat, fordi der kunne opstå situationer (à la den “rene” § 29-situation), hvor der burde kunne ske udskydelse af uddelingen. Derimod har det aldrig været meningen, at bestemmelsen skal indgå i revisors redskaber, når det gælder om – kumulativt – at undgå at foretage uddeling og at betale skat.

Revisorerne vil måske hævde, at der er “klar hjemmel” til Civilstyrelsens afgørelse i det forhold, at bestemmelsen henviser til fondslovens § 29, stk. 1, så hvad er problemet? Hertil er kun at sige, at dette

ikke er tilfældet. Situationen er nemlig den, at § 9, stk. 2, blev indsat på et tidspunkt, hvor fondsbeskatningslovens hensættelsesregel var anderledes. I 1992 kunne fonde som i dag få fradrag for hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, men – og det er pointen – det hensatte formål skulle være konkretiseret. Konkretiseringskravet bortfaldt ved lov nr. 180 af 23. marts 1995, men man glemte i Justitsministeriet at foretage konsekvensændring i § 9, stk. 2.

Konsekvenserne af afgørelsen er, at det er lykkedes for revisorerne at finde endnu et hul til at akkumulere fondenes midler i forhold til fondsbeskatningsloven. (Der er endnu én mulighed for at spare fondsskat tilbage, men jeg nævner den ikke, og jeg

anser den ikke for lovlig.) Afgørelsen vedrørende § 9, stk. 2, er en konstruktion, der er tankevækkende. Fondsloven bygger som bekendt på et system, hvorefter en almindelig fonds kapital er delt i de bundne aktiver og uddelingsaktiver. De sidstnævnte aktiver skal uddeles regelmæssigt. I modsat fald krænker man normalt fondens vedtægter, og man risikerer at komme til at betale skat. I den konkrete afgørelse har man fået fondsmyndighedens ord for, at bundne aktiver kan overføres til uddelingsaktiverne, uden at man behøver at uddele med det samme, og uden at man behøver at angive noget nærmere formål med, at de hensættes til senere uddeling. De kommer således til at indgå i revisors rapport til fondsbestyrelsen om, at nu er der gået 4 år, så ... og så ruller man ellers videre.



Afgørelser fra Civilstyrelsen – med nogle kommentarer

Civilstyrelsen tager løbende stilling til en række fondsretlige spørgsmål, enten på grundlag af sager, som fondene selv rejser over for tilsynsmyndigheden, eller spørgsmål der opstår som led i styrelsens stikprøvekontrol af årsregnskaberne. I det følgende bringes referat – med visse kommentarer – af nogle afgørelser, som Civilstyrelsen har truffet i det seneste år. Afgørelserne er valgt ud fra deres principielle karakter, medens en enkelt afgørelse om rækkevidden af fondslovens § 9, stk. 2, er udskilt til en særlig artikel i bladet på grund af dens karakter.

Som nævnt i en anden artikel har Civilretsdirektoratet fået navneforandring til Civilstyrelsen (og fået nyt domicil). Jeg bevarer i det følgende det gamle navn, hvis afgørelsen er truffet i direktoratets tid.

Er der stiftet en fond?

Grænserne mellem, om der er stiftet en fond (selvejende institution) eller ej, giver undertiden anledning til tvivl, og det er en sagstype, der har været aktuel siden fondslovene blev gennemført. Man valgte ved fondslovenes gennemførelse ikke at definere fondsbegrebet i lovene, idet man lagde til grund, at dette var velkendt. I stedet angav man en række karakteristika (formål, kapital, bestyrelsens uafhængighed, "krympereglen" samt et princip om, at en fond skal have en vis varighed).

Medens det ligger fast, at en fond skal have et eller flere formål, er rammerne for fondsstifterens muligheder, når det gælder valg af formål, så vide, at det sjældent giver anledning til diskussion, når det gælder selve fondsbegrebet. Formålet må ikke stride mod lov eller ærbarhed, og der er begrænsninger for fonde, der stiftes efter den 1. januar 1985, når det gælder familieformål.

Hertil kommer, at formålet skal være fastsat med en vis grad af bestemthed. Bemyndigelsen til fondsbe-

styrelsen – der kan være betydelig – må ikke være af en sådan grad, at denne reelt har carte blanche.

1. En nylig sag rejser spørgsmål, om der kan opstilles yderligere begrænsninger i formålvalget, når det tages i betragtning, at fondsmyndigheden – tilsynet med fondene – skal have en reel mulighed for at gribe ind over for vedtægtskrænkelser. Spørgsmålet har dog betydelig familieskab med det ovennævnte spørgsmål, hvor vid bemyndigelse fondsstifteren i vedtægterne kan give til fondens bestyrelse.

Sagen (Civilstyrelsens brev af 9. august 2005 i sag 05-410-14654/2) indeholder også andre aspekter, men lad os først se på formålet. Det hedder i vedtægterne for en nystiftet fond – med en kapital på 10 mio. kr. – at

"2 år efter stifterens død, uddeles fondens da optjente overskud – efter boskat og fornøden konsolidering – en pris kaldet "... Pris" til en eller flere af bestyrelsen udvalgte personer, som i den forløbne 2-års periode eller tidligere har udvist en særlig civilcourage ved uegenlyttigt at påpege eller bebyse sociale, miljømæssige eller bureaukratiske urimeligheder eller selv har været "offer" for sådanne eller har kunne gøre sig fortjent til betegnelsen "en sympatisk kværlant".

Under kategorien af mulige prismodtagere kan også falde personer, der af økonomiske grunde mangler midler til at bekoste retssager om sådanne forhold."

Som man vil se, er der reelt to (endda tre) formål, selv om stifteren formentlig har ment, at der reelt er tale om samme type person. Så enkelt forekommer det mig ikke at være. Det fondsretlige problem ligger i, at der skal være tale om et formål, som fondsmyndigheden skal kunne kontrollere overholdelsen af. Grænserne for bestyrelsens skøn kan være vide, men det er efter min bedømmelse en illusion at antage, at man kan kontrollere, om

en given person opfylder vedtægternes krav om at være "en sympatisk kværlant". Det burde ikke være gået igennem. Derimod er der ikke (fondsretlige) indvendinger mod den første del af formålet ("uegennyttigt at påpege eller belyse sociale, miljømæssige eller bureaukratiske urimeligheder eller selv har været "offer" for sådanne"), selv om det ligger klart, at fondens bestyrelse skal træde meget ved siden af, før fondsmyndigheden skrider ind. Også vedtægternes sidste led kan med rimelighed kontrolleres.

Sagen giver samtidig anledning til at genopfriske den tidligere rejste kritik, hvorefter det efter 1991 er en klar mangel, at Civilstyrelsen (Civilretsdirektoratet) ikke hver gang foretager en legalitetsprøvelse af, om der foreligger en fond eller ej. Se i øvrigt nedenfor med omtale af en sag, hvor styrelsen (alligevel) skred ind. I sagen vedrørende de sympatiske kværlanter m.v. valgte Civilstyrelsen at foretage en standardekspedition, idet man meddelte fondens advokat (der havde foretaget anmeldelse i henhold til fondslovens § 6, stk. 2), at styrelsen

"ikke har gennemgået det indsendte materiale nærmere, da fondsloven ikke forudsætter en sådan gennemgang. Det betyder bl.a., at vi ikke har taget stilling til, om der foreligger en gyldigt stiftet fond ..."

Ekspeditionen forekommer mig problematisk, men jeg har før skrevet i sand om spørgsmålet.

Det mest tankevækkende ved sagen er måske, at fonden har fået boafgiftsfritagelse. Det hedder i ToldSkat Region Bornholms brev af 28. juli 2005 (j. nr. 74/05-3724-00723), at der er tale om en hædersbevisning givet som anerkendelse af modtagernes fortjenester, og formålet vil som lovgivning og praksis er nu kvalificere til boafgiftsfritagelse efter boafgiftslovens § 3, stk. 2.

2. I Civilretsdirektoratets brev af 29. april 2004 (sag nr. 04-410-14189/2) var forholdet det, at en

sygdomsbekæmpende forening havde indsendt vedtægter i henhold til fondslovens § 6, stk. 2. Bestyrelsen skulle bestå af foreningens til enhver tid værende forretningsudvalg, og foreningens formand skulle være formand for fonden.

Civilretsdirektoratet meddelte, at der ikke var tale om en fond i fondslovens forstand, idet fondens bestyrelse ikke var uafhængig af stifter (foreningen). Man tilføjede, at kravet om en selvstændig ledelse ville være opfyldt, såfremt blot et medlem af bestyrelsen indtog en uvildig og uafhængig stilling. (Men en gyldig fondsdannelse må vel forudsætte, at fondens formål ikke kommer for tæt på foreningens almindelige formål?)

Det står efter de to sager (stadig) ikke klart, hvornår Civilstyrelsen foretager en realitetsbehandling, og i givet fald skrider ind i § 6, stk. 2-fasen. Begge sager taler for, at man indtager en aktiv rolle allerede dér, og man må se at finde sine ben.

Jeg kan om spørgsmålet henvise til Fonde og Foreninger I (5. udg. 2003) s. 37 ff.

Habilitet (revisor)

I to afgørelser er der taget stilling til, hvem der kan være revisor i en fond. Fondslovens § 24, stk. 1, indeholder almindelige myndigheds- og bopælskrav, hvorefter det i § 24, stk. 2, hedder, at revisor ikke må være

- 1) medlem af fondens bestyrelse eller direktion,
- 2) en person, som står i afhængighedsforhold til fonden, til medlemmer af dens bestyrelse eller direktion eller til funktionærer, som har til opgave at sørge for eller kontrollere bogføringen eller forvaltningen af midlerne, eller
- 3) en person, der er knyttet til fondens bestyrelse, direktion eller de i nr. 2 nævnte funktionærer ved ægteskab, fast samlivsforhold, slægtskab eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskende.

...Afgørelser fra Civilstyrelsen – med nogle kommentarer

1. I Civilretsdirektoratets brev af 4. november 2003 (sag. nr. 03-410-1372/3) meddelte direktoratet, at man efter omstændighederne ikke havde bemærkninger til, at en fætter til en fonds stifter (og medlem af bestyrelsen) skulle fungere som revision for fonden. Den pågældende var advokat, og han fastholdt sit ønske om at fungere som revisor, da han ikke syntes, at fondens afkast skulle anvendes til andet end det gode formål.

Direktoratet henledte i brevet opmærksomheden på fondslovens § 25, stk. 4, og det er dybest set praktiseringen af denne bestemmelse – og ikke § 24 – der kan hævdes at være problemet i sagen.

2. I den anden sag (Civilstyrelsens brev af 14. januar 2005 i sag 04-410-14399/2) var der tale om en mindefond i tilknytning til en loge. Efter vedtægterne skulle revision af årsregnskaberne foretages af de til enhver tid valgte revisionsudvalg i to broderloger. Udvalgene består af brødre fra logerne. Fondens formål var at yde støtte til brødre i de to nævnte loger.

Civilstyrelsen oplyste, at revisionsudvalget stod i et afhængighedsforhold til fonden, jf. fondslovens § 24, stk. 2, nr. 2, og man anmodede om bestyrelsens bemærkninger.

Herefter oplyste en statsautoriseret revisor, at han var udpeget som revisor for fonden. Problemet var imidlertid, at han var medlem af den ene af broderlogerne. Civilstyrelsen fastholdt derfor (efter min bedømmelse med rette) sin afgørelse om afhængighedsspørgsmålet.

Uddeling af kursgevinster (fondslovens ` 9, stk. 2)

Dette spørgsmål er udskilt til en særlig artikel foran i bladet.

Stifters samtykke til vedtægtsændringer/opløsning af fonden

Faktum i Civilstyrelsens brev af 8. december 2004 (sag nr. 04-410-14328/2) er ganske enkelt: En fondsbestyrelse ønskede at ændre vedtægterne, subsidiært at opløse fonden, men man kunne ikke som foreskrevet i vedtægterne opnå stifters (en forenings) samtykke til dispositionen.

Civilstyrelsen meddelte på denne baggrund afslag.

Afgørelsen er i overensstemmelse med hidtidig praksis. Det ligger fast, at en fond ledes af en bestyrelse, jf. fondslovens § 11, stk. 1, men dette har ikke været til hinder for, at stifteren eller tredjemand i vedtægterne tildeles afgrænsede kompetencer. Jeg kan henvise til Fonde og Foreninger I (5. udg. 2003) s. 68 ff og Fra stiftelse til fond (2002) s. 190 ff.

Civilstyrelsens kompetence som fondsmyndighed

I Civilretsdirektoratets brev af 5. august 2004 (sag nr. 03-410-10462/4) har en lejer i en fondsejet ejendom oplyst, at der var forhold, der tydede på uregelmæssigheder i forbindelse med opkrævning af legatavgifter. Samtidig rejste han spørgsmål om en konkret uddeling fra fonden. (Om det sidste spørgsmål oplyste fonden, at der ikke var foretaget en sådan uddeling).

Civilretsdirektoratet meddelte klageren, at man som fondsmyndighed ikke kan afgøre tvister mellem fondens bestyrelse og tredjemand. Sådanne tvister må i givet fald afgøres ved domstolene. Ud-delingsspørgsmålet fandt man af gode grunde ikke anledning til at tage nærmere op.

Lovgivning, domme m.v. på fondsfronten

I denne oversigt nævner jeg de vigtigste ting vedrørende lovgivning på fondsfronten, domme m.v., der er sket siden det første nummer af dette blad.

1. Ny styrelse

I august 2004 oprettedes Ministeriet for Familie- og Forbrugeranliggender, hvortil også hører fødevarerne. Familieretten m.v. blev overført til dette ministerium (hvor der blev oprettet en særlig Familiestyrelse under ledelse af den hidtidige direktør for Civilretsdirektoratet), medens fondene forblev under Justitsministeren.

Civilretsdirektoratet har fået navneforandring til Civilstyrelsen, og der er ikke sket nogen ændringer i kompetenceforholdene. Derimod har styrelsen fået et nyt domicil:

Gyldenløvesgade 11, 2., 1600 København V.

Tlf. 33 92 33 34 (fax 39 20 45 05)

2. Lovgivning

2.1. Fondsloven

Fondsloven er i perioden blevet konsekvensændret som følge af skatteforvaltningsloven, der atter er en konsekvens af kommunalreformen. Endvidere er der sket andre konsekvensændringer som følge af reformen.

I fondslovens §1, stk. 2, nr. 2, ændres "amtskommune" til "region" og ordet "amtskommunens" ændres til "regionens".

I § 1, stk. 2, nr. 2, ændres ordene "lov om retssikkerhed og administration på det sociale område" til "lov om social service".

I § 1, stk. 3, indsættes efter ordet "statsligt" ordet "regionalt".

I § 2, stk. 2, udgår ordene ", samt foreninger af kommuner eller amtskommuner".

I § 6, stk. 2, og § 11, stk. 2, ændres ordene "skattemyndigheden i den kommune, hvor fonden har hjemsted" og "skattemyndigheden" til "told- og skatteforvaltningen".

I § 46, stk. 1, og § 56, stk. 1, ændres ordet "skattemyndigheden" til "told- og skatteforvaltningen".

I § 48, stk. 2, § 48 a og § 49, stk. 2, ændres ordene "skattemyndigheden i den kommune, hvor foreningen har hjemsted" til "told- og skatteforvaltningen".

Redaktionen vil vende tilbage til disse ændringer i næste nummer.

2.2. Lov om erhvervsdrivende fonde

Der er ikke foretaget ændringer i erhvervsfondsloven.

2.3. Fondsbeskatningsloven

Også i denne lov er der foretaget konsekvensændringer:

I § 3 A, stk. 6, ændres ordene "Told- og Skattestyrelsen" til "told- og skatteforvaltningen".

I § 4, stk. 7 og 8, ændres ordet "Skatteministeren" til "Told- og skatteforvaltningen".

§ 4, stk. 9, nr. 5, er blevet ophævet.

I § 4 indsættes som stk. 10 følgende: Ændringer af hensættelser efter stk. 4 eller 8 efter udløbet af fristerne i stk. 9 kræver tilladelse fra told- og skat-

...Lovgivning, domme m.v. på fondsfronten

teforvaltningen. Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for told- og skatteforvaltningens udøvelse af kompetence efter 1. pkt.

I § 15, stk. 3, nr. 3, ændres ordet "skatteminister" til "told- og skatteforvaltningen".

§ 15 A er blevet ophævet.

Redaktionen vil vende tilbage til disse ændringer i næste nummer.

Loven er blevet bekendtgjort som lovbekendtgørelse nr. 800 af 18. august 2005.

2.4. Fondsbeskatning – ny fondsbekendtgørelse

Der er kommet en ny bekendtgørelse om fondsbeskatning, der afløser bekendtgørelsen fra 1995. Den har nummer 900 af 22. september 2005.

I bekendtgørelsens første del (om hensættelser til almenyttige formål m.v.) er der alene sket konsekvensændringer. De hidtidige §§ 6-11 om skattefrihed/skattenedsættelse for udbytter, der hidrører fra selskaber, hjemmehørende i udlandet, er udgået.

2.5. Feriefonde

Feriefondene – hvis formål er at udleje feriefaciliteter – lever deres eget liv, idet de normalt er undtaget fra fondsloven i medfør af dennes § 1, stk. 3. Tilsynet med feriefonde føres af Arbejdsdirektoratet.

Arbejdsdirektoratet har udsendt bekendtgørelse nr. 1284 om 14. december 2004 om feriefonde.

3. Domme

Vedtægtsændring i en erhvervsdrivende fond – formålsændring

I en utrykt dom af 28. oktober 2003 (B-1923-02) har Vestre Landsret bekræftet det gamle princip om, at der stilles strenge betingelser ved ansøgninger om, at en fonds formål bliver ændret.

Der var tale om et sømandshjem, hvor vedtægterne bestemte, "... uden ret til udskænkning af stærke drikke". De ønskedes erstattet af ordene "... med ret til udskænkning af stærke drikke", idet sømandshjemmet herved kunne drives med en bedre service. Fonden – hvis talsmand i øvrigt hed Harald Jensen – fandt ikke, at formålet var ændret ud fra en helhedsbetragtning. Der var driftsunderskud, men kapitalen var ikke truet.

Det fremgår af sagen, at stifteren (to kirkelige foreninger i 1905) havde udtalt sig mod ansøgningen, da denne var i klar modstrid med sømandshjemets oprindelige grundlag og den alkoholpolitik, der drives i Indenlandsk Sømandsmission.

Efter fondens vedtægter skulle fonden opløses, såfremt der ikke længere er behov for at drive et sømandshjem, eller såfremt der ikke længere er tilstrækkelige midler til driften.

Fonden indbragte Erhvervs- og Selskabsstyrelsens (gentagne) afslag for Vestre Landsret, der frifandt styrelsen. Landsretten lagde vægt på vedtægterne, og at Indenlandsk Sømandsmission, der havde udtaleret ved vedtægtsændringer, havde udtalt sig imod ansøgningen.

Afgørelsen – og dommen – er ganske i overensstemmelse med den praksis vedrørende formålsændringer, der blev ført inden fondslovene kom til. Det er blevet populært at sige, at praksis er blevet mildere, og navnlig Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har været fortalende for en noget lempeligere praksis, når det gælder erhvervsdrivende fonde. Det forekommer vanskeligt at se, at der er sket nogen udvikling.

Fond stiftet i udlandet – udskillelse

Landsretsdommen refereret i TFS 2005, nr. 144 Ø omhandler det spørgsmål, der af og til dukker op, om danske myndigheder (i sagen – og typisk – skattemyndighederne) skal anerkende en udenlandsk fond, der er stiftet af en dansker i udlandet. Fonden var stiftet i 1983 i Liechtenstein, og det var uomtvistet, at dette lands krav til etablering af en "stiftung" var opfyldt. Det kunne også lægges til grund, at der var problemer i forhold til dansk ret: Der var ydet lån og legater til stifterne og stifternes familie, således at udskillelsesbetingelsen ikke var opfyldt, og der var ikke udarbejdet årsregnskab, endside foretaget revision for stiftungen.

Stifterne boede i udlandet i 1983 og ønskede at tage højde for den danske arveafgift. Problemet opstod, da de flyttede tilbage til Danmark, hvor skattemyndighederne nægtede at anerkende fondsstiftelsen. Sagen kørte gennem 1990'erne, nu i dødsboregie.

Såvel landsskatteretten (jf. TFS 2002, nr. 498 LSR) og Østre Landsret gav skattemyndighederne medhold. Stiftungen havde ikke i årene 1991-1996 haft selvstændig skattesubjektivitet, da der ikke var sket en effektiv og uigenkaldelig udskillelse fra stifternes formuesfære.

Landsrettens dom indledes med en konstatering af, "for at en fond efter danske regler kan tillægges

selvstændig skattesubjektivitet, forudsætter det en effektiv og uigenkaldelig udskillelse af fondskapitalen fra stifterens formue." Disse ord er synonymt med: Det kan altså lade sig gøre – men som den konkrete sag (og de tidligere sager på området) illustrerer, er realiteten, at det er samme problem hver eneste gang, nemlig at stifterne ikke vil respektere den væsentligste fondsretlige grundsætning om midlernes udskillelse. De vil kort sagt ikke krympe sig.

Jeg kan i øvrigt henvise til Aage Michelsen i Revision & Regnskabsvæsen 2005 SM 149 ff, der indeholder en fortrinlig analyse af sagen skatte- og fondsretlige aspekter.

Uddeling til mindreårige, hjemmeboende børn

Østre Landsret har i en dom af 15. april 2004 (22. afd. nr. B-2393-02) givet en fond medhold i, at det ikke er i strid med fondslovens § 31, såfremt fonden foretager uddelinger i henhold til vedtægterne til bestyrelsesmedlemmers mindreårige, hjemmeboende børn.

Dommen, der er afsagt med dissens, er indbragt for Højesteret.

Sagen vil derfor blive omtalt i et senere nummer af dette blad.

Ledelsens erstatningsansvar

Den fondsretlige side af "Mindship Fonden" under konkurs er nu afgjort.

Om problemstillingen citerer jeg fra dommen:

"Mindship Fonden blev stiftet i 1995, og fonden var fra sit hjemsted i lejede lokaler på Holmen i København ramme om en række kulturaktiviteter i Kulturbyåret 1996 (med betydelig offentlig støtte, min bemærkning), ligesom fonden åbnede restaurationen Mindship Canteena. Fonden anmeldte betalingsstandsning den 11. november 1996 og



Lovgivning, domme m.v. på fondsfronten

blev erklæret konkurs den følgende dag med aktiver på ca. 4 mio. kr. og passiver på ca. 20 mio. kr.”

Konkursboet anlagde sag mod fondens direktør og bestyrelse med påstand om erstatningsansvar, under henvisning til, at fondens udgiftskrævende aktiviteter ikke var indstillet på et tidligere tidspunkt.

I en tid, hvor oplevelsesøkonomien er i højsædet, kan det være nærliggende at nævne, at i hvert fald den dømte direktør – der var initiativtager – havde gjort sig tanker om ledelsesstrukturen. Han skrev således på et indledende stadium til den daværende kulturminister, at

“... Fondens forvaltning: Den formelle magt ligger i en bestyrelse på 7-9 personer. Den reelle magt ligger i direktionen (undertegnede) som er valgt af bestyrelsen og har tale- men ikke stemmeret i bestyrelsen.

Konstruktionen er altså, at bestyrelsen fører en relativt tilbagelænet rolle som ideforum og kontaktnet, mens direktionen har initiativet. Men hvis direktionen ikke fungerer, er det bestyrelsens ret og pligt at udskifte den.

...

Bestyrelsen består af 7-9 internationalt orienterede personer fra dansk kunst- og videnskabsliv (tre kunst, tre videnskab og en joker) ...”

I et notat havde han bl.a. skrevet til hende:

“Som du vil kunne se af stikordene er magtfordelingen tænkt som følger: Det er direktionen (undertegnede), der bestemmer indtil det modsatte er bevist. Det vil sige indtil jeg gør mig helt umulig. Der er altså tale om en bestyrelse i erhvervslivets forstand: en nødbræmme overfor direktionen. Nu er det jo mig, der har skaffet alle pengene, så i begyndelsen vil det nok ikke volde problemer. Men ideen er altså, at jeg gambler på at kunne bevare styringen, selv om jeg formelt set er i tordnende mindretal fra start.”

Landsrettens dom (af 25. juni 2003) er meget omfattende (290 sider, hvoraf alene præmisserne fylder 50 sider). Ledetråden gennem hele sagen var, om den samlede virksomhed (heriblandt den berømte restaurant “Mindship Canteena”) blev kørt på kreditorenes bekostning, og hvornår denne adfærd blev ansvars-pådragende. Landsretten fandt – under fremhævelse af en række konkrete momenter og den stedfundne, meget intensive vidneførsel – ikke, at fondsbestyrelsen havde handlet culpøst. Derimod fandtes direktøren erstatningsansvarlig for 1.5 mio. kr.

Dommen blev alene anket for et bestyrelsesmedlems vedkommende, og ved dom af 9. oktober 2005 (sag 275/2003) har Højesteret fastslået, at vedkommende – en advokat – handlede culpøst for en række betalinger af gammel gæld og for stiftelse af ny gæld. Højesteret fremhæver, at det må tilregnes ham som en ansvarspådragende fejl, at han ikke tog skridt til, at bestyrelsen drøftede og besluttede, at driften fremover skete uden yderligere gældsætning, men tværtimod som den øvrige bestyrelse accepterede delvis betaling af gammel leverandørgæld og pådragelse af ny gæld.

Med udviklingen i fondens økonomi og etablering af restaurant fjernede man sig noget fra det fondsretlige – nu skulle der tjenes penge for at dække hullerne – og sagen fremstår nu som generel selskabsretlig. Landsrettens dom er som nævnt meget udførlig, men man sidder – også efter Højesterets dom og formuleringen af præmisserne tilbage med en ganske kraftig fornemmelse af, at den øvrige fondsbestyrelse og ikke mindst direktøren ikke har grund til at føle sig uretfærdigt behandlet.

Jeg går ud fra, at sagen indgår i Kulturministeriets nuværende overvejelser om samspillet mellem fonde, kultur og erhvervsliv, hvor der er nedsat en arbejdsgruppe.



Domme og kendelser

Østre Landsrets dom af 15. april 2005 (19. afd. B-2309-03) – Refusion af rejseudgifter	20
Landsskatterettens Bindende forhåndsbesked af 29. april 2005 – sagsnr. 2-2-1859-0147	20
Landsskatterettens kendelse af 24. januar 2005 – sagsnr. 2-5-1800-0072	24

Østre Landsrets dom af 15. april 2005 (19. afd. B-2309-03) – Refusion af rejseudgifter

H1 Boligfond havde afholdt udgifter til forretningsførerens rejser mellem hans bopæl i Frankrig og Danmark. Skattemyndighederne henførte skønmæssigt en del af disse udgifter som yderligere løn til forretningsføreren. Skattemyndighederne anså herved denne del af rejseudgifterne for forretningsførerens privatudgifter. Fonden gjorde gældende, at udgifterne var fradragsberettigede som "udlæg efter regning", idet forretningsføreren udførte arbejde for fonden under opholdene i Danmark.

Landsretten lagde efter forretningsførerens vidneforklaring til grund, at to af hans børn var bosiddende i Danmark, og at han her i landet havde fem børnebørn. Han havde under de ophold i Danmark, som sagen vedrørte, beboet hustruens sommerhus, der også benyttedes af hans børn og venner. Hustruen havde i nogle tilfælde deltaget i rejserne til Danmark. Videre lagde landsretten til grund, at forretningsføreren havde stiftet fonden

og var medlem af bestyrelsen sammen med sin hustru. Selvom han var forretningsfører, havde han ikke modtaget løn fra fonden, hvorimod han havde haft fri bil og telefon. På den baggrund kunne det ikke antages, at de omhandlede rejseudgifter i deres helhed havde haft en klar erhvervmæssig baggrund, uanset at forretningsføreren under alle opholdene i Danmark havde arbejdet for fonden.

Landsretten fandt det heller ikke godtgjort, at skattemyndighedernes skønmæssige ansættelse af den del af de samlede rejseudgifter, der ikke kunne anses for erhvervmæssige, var foretaget på et urigtigt grundlag eller åbenbar urimelig. Landsretten bemærkede hertil, at der efter karakteren af dette skøn må indrømmes skattemyndighederne en ikke ubetydelig frihed i dets udøvelse.

Landsretten frifandt derfor Skatteministeriet.

Landsskatterettens Bindende forhåndsbesked af 29. april 2005 – sagnr. 2-2-1859-0147

En fond kunne ikke fratække udgifter til forbedring af fast ejendom, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, ligesom der ikke kunne foretages fradrag for udgifterne efter lovens § 3.

Spørgsmål 1: Vil fonden efter en evt. vedtægtsændring, som nærmere beskrevet nedenfor, med fradragsvirkning efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kunne fradrage udgifter til forbedring af de af fonden ejede ejendomme?

Ligningsrådet har svaret "nej" til spørgsmålet.

Spørgsmål 2: For det tilfælde, at spørgsmål nr. 1 besvares benægtende, vil fonden da kunne fradrage

udgifter til forbedring af ejendommene efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 3?

Ligningsrådet har svaret "nej" til spørgsmålet.

Landsskatterettens afgørelse

Spørgsmål 1: Landsskatteretten stadfæster svaret.

Spørgsmål 2: Landsskatteretten stadfæster svaret.

Sagens oplysninger

A Fonden er stiftet i 1975 ved indskud af to ejendomme samt likvide midler. Fonden er en familiefond, der ifølge fundatsens § 10 A har til hovedformål at:

Eje og værne om ejendommen X, bestående af hovedejendommen og tilstødende ejendomme, således at den landskabsmæssige skønhed såvel som den traditionelle kulturværdi på stedet bevares.

At eje og værne om ejendommen Y, således at de traditionelle kulturværdier, der er knyttet til det gamle købmandshus bevares.

Der er fremlagt beskrivelse og billeder af ejendommene.

Det har gennem fondens levetid været fondsbestyrelsens opfattelse, at fundatsens bestemmelse om, at "værne om" ejendommene skulle fortolkes bredt, således at fonden i hvert fald havde pligt til at bevare de to ejendomme i deres oprindelige tilstand, samt i et eller andet omfang at holde dem tidssvarende. Udfra denne forudsætning har fonden løbende vedligeholdt, restaureret og forbedret ejendommene, og med udgangspunkt i formålsbestemmelsen, fratrukket alle dermed forbundne udgifter i den skattepligtige indkomst.

For indkomstårene 1987, 1988 og 1989 afviste skattemyndighederne imidlertid at godkende fradrag for den del af udgifterne, der havde karakter af forbedring af ejendommen X, idet betingelserne for fradrag i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2, ikke ansås for opfyldt.

Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, som ved kendelse af 26. februar 1993 stadfæstede de lokale skattemyndigheders synspunkt. Af præmisserne i Landsskatterettens kendelse fremgik det, at fradrag ud fra synspunktet om vedtægtsmæssige uddelinger kun kan anerkendes i det omfang, der er tale om rene vedligeholdelsesudgifter, hvilket også er lagt til grund af skatteankenævnet, idet forbedring af ejendommen ikke er omfattet af vedtægtsens formålsparagraf.

Som følge af afgørelsen har fonden ikke siden fratrukket forbedringsudgifter på ejendommene i den skattepligtige indkomst.

Med henblik på at sikre ejendommene bedst muligt i fremtiden overvejer fondsbestyrelsen at søge fondsmyndighedens godkendelse af, at fondens formålsbestemmelse i § 10 A ændres/præciseres således, at fondens formål fremover skal være følgende:

At eje og værne om ejendommen X, bestående af hovedejendommen og tilstødende ejendomme, således at landskabsmæssig skønhed såvel som den traditionelle kulturværdi på stedet bevares.

Herved forstås, at ejendommen i videst mulig omfang såvel i ydre fremtræden som i indvendig indretning nænsomt skal søges bevaret/tilbageført til den oprindelige byggestil. Alle forbedringer, restaureringer og vedligeholdelser skal så vidt muligt både i materialevalg og håndværksmæssig udførelse gennemføres med respekt af den oprindelige byggestil, således at ejendommen kan videregives til eftertiden i en stand, der bedst mulig afspejler dens oprindelige særegenhed og skønhed. Der skal foretages sådanne løbende forbedringer af ejendommen, at den til enhver tid vil kunne anvendes som en tidssvarende beboelsesejendom i overensstemmelse med intentionerne ved ejendommens opførelse.

At eje og værne om ejendommen Y, således at de traditionelle kulturværdier, der er knyttet til det gamle købmandshus bevares.

Herved forstås, at ejendommen i videst mulig omfang såvel i ydre fremtræden som i indvendig indretning nænsomt skal søges bevaret/tilbageført til den oprindelige byggestil. Alle forbedringer, restaureringer og vedligeholdelser skal så vidt muligt både i materialevalg og håndværksmæssig udførelse gennemføres med respekt af den oprindelige byggestil, således at ejendommen kan videregives til eftertiden i en stand, der bedst muligt afspejler dens oprindelige udformning.

Fondens repræsentant har oplyst, at ejendommen X er en særpræget slotslignende ejendom, der er

...Landsskatterettens Bindende forhåndsbesked af 29. april 2005 – sagnr. 2-2-1859-0147

opført i 1910 ved fjorden. Ejendommen har store arkitektoniske kvaliteter, og dens bevarelse som et tidsbillede fra begyndelsen af forrige århundrede, må – efter repræsentantens vurdering – anses som en væsentlig kulturværdi. Ejendommen er udlejet til en i Hong Kong bosiddende dansker, der dog kun ved ganske få lejligheder gør brug af den.

Ejendommen Y er en gammel – men meget velholdt – købmandsgård, der er af kulturhistorisk interesse i det lokale bybillede.

Begge ejendomme er i kommunens register over ejendomme klassificeret som ejendomme med høj bevaringsværdi. Ejendommene i kommunen er klassificeret i tre klasser – lav, middel og høj bevaringsværdi.

Udover de nævnte ejendomme ejer fonden en række øvrige ejendomme, lige som fonden i mindre omfang uddeler donationer m.v. til enkeltpersoner og institutioner.

Fonden ejer i alt aktiver for 76.175.725 kr., hvoraf 30.326.171 kr. kan henføres til faste ejendomme og 2.965.746 kr. til et ubebygget areal, der blev fredet af Naturklagenævnet i 2002.

Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsens afgørelse

Ligningsrådet og Styrelsen har svaret “nej” til begge fondens spørgsmål om fradragsret efter fondsbeskatningslovens § 3 eller § 4, stk. 2.

Myndighederne er af den opfattelse, at selv om forbedringsudgifter afholdes i overensstemmelse med den påtænkte vedtægtsændring – kvalificeret som “interne uddelinger” eller ej – kan de pågældende udgifter ikke fradrages i fondens skattepligtige indkomst i medfør af fondsbeskatningslovens § 4 stk. 2 – eller stk. 1.

Myndighederne har lagt vægt på, at fradrag i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, er betinget af, at modtager er skattepligtig af uddelingen, hvilket i realiteten bevirker, at en fonds fradragsret for en såkaldt “intern uddeling” modsvarer af en tilsvarende skattepligt for selv samme fond. Fradragsretten er alene af teoretisk betydning. Da udgifterne ikke kan anses som almenvelgørende eller almennyttige kan de heller ikke fradrages i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Vedrørende spørgsmål 2 har myndighederne udtalt, at det, for at opnå fradrag i medfør af fondsbeskatningslovens § 3, er en forudsætning, at der er tale om en udgift, der på en eller anden måde er nødvendig for, at fonden kan varetage sit erhvervs-mæssige formål. I den henseende kan forbedringsudgifter ikke - hverken i traditionel forstand, jf. statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller i relation til det for fonde udvidede driftsomkostningsbegreb - anses som en fradragsberettiget driftsomkostning i medfør af fondsbeskatningslovens § 3.



Klagerens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har fremsat principal påstand om, at der efter en vedtægtsændring vil være fradrag for forbedringsudgifter, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, da der er tale om interne uddelinger.

Der er fremsat subsidiær påstand om, at der vil være fradrag for udgifterne efter fondsbeskatningslovens § 3, idet fradragsretten her har støtte i det for fonde gældende udvidede driftsomkostningsbegreb.

Til støtte for den principale påstand, har repræsentanten gjort gældende, at der er fradragsret for en vedtægtsbestemt uddeling fra en fond, når modtager af uddelingen er (subjektiv) skattepligtig i Danmark.

Fradrag kan i praksis foretages, uanset om modtager rent faktisk beskattes af uddelingen. Det afgørende er, at den pågældende principielt er skattepligtig, jf. bl.a. TfS 1995.14. Det er i praksis almindelig anerkendt, at også "interne uddelinger" til opfyldelse af det vedtægtsmæssige formål kan fradrages, jf. reglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

Til støtte for den subsidiære påstand har repræsentanten anført, at det udvidede driftsomkostningsbegreb omfatter udgifter, der er nødvendige at afholde, for at kunne opfylde sit formål. Fonden vil netop være nødsaget til at afholde udgifter til forbedring af de to ejendomme, for at kunne opfylde formålet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ad spørgsmål 1:

I henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kan visse fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger, der sker til fyldestgørelse af vedtægts-

mæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtageren af uddelingerne er skattepligtig heraf.

Såfremt fonden afholder udgifter til forbedring af de i Fundatsens § 10 A omtalte ejendomme, vil de begunstigede efter fondens fundats ikke være skattepligtige af uddelingen, der indirekte må anses at komme dem til gode.

Der kan dermed ikke inddømmes fradrag for uddelingen efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

Spørgsmål 1 besvares derfor således: Nej.

Ad spørgsmål 2:

Driftsomkostninger er fradragsberettigede for fonde og foreninger i samme omfang som de tilsvarende udgifter er fradragsberettigede for aktieselskaber, jf. fondsbeskatningslovens § 3. Det betyder, at der er fradrag for en driftsudgift, såfremt den er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Der skal således foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten.

I praksis gælder der et udvidet driftsomkostningsbegreb for fonde og foreninger, idet der kan godkendes fradrag for omkostninger, der knytter sig direkte til fondens eller foreningens virksomhed og som er nødvendig af hensyn til driften af denne.

Udgifter, afholdt til at imødekomme fondens formålsbestemmelse sådan som den er forelagt Landskatteretten, vil ikke være omfattet af fondsbeskatningslovens § 3, idet udgifterne ikke er afholdt for at sikre driften af fonden, men til direkte varetagelse af fondens formål og derfor har karakter af udlodning.

Spørgsmål 2 besvares derfor således: Nej.

Landsskatterettens kendelse af 24. januar 2005 – sagsnr. 2-5-1800-0072

Sagen drejer sig om beskatning af midler overflyttet fra X Sygehus til overlæges private forskningskonto, hvorpå der ikke er registreret særlige vilkår for anvendelsen af midlerne.

Landsskatterettens afgørelse**Indkomståret 2000**

Skatteforvaltningen har beskattet forskningshonorar med 650.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteafdelingens afgørelse.

Indkomståret 2001

Skatteforvaltningen har beskattet forskningshonorar med 96.884 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteafdelingens afgørelse.

Skatteforvaltningen har beskattet renteindtægter på forskningskonto med 1.721 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteafdelingens afgørelse.

Sagens oplysninger

Klageren er medicinsk overlæge ved Y Sygehus. Klageren arbejder på afdelingen for patienter med astma og bronchitis. Klageren driver sideløbende en speciallægepraksis inden for samme område fra lejede lokaler.

I forbindelse med jobbet på X Sygehus har klageren udført arbejde for diverse medicinalfirmaer i forbindelse med grundforskning inden for astma og bronchitis. Tidligere gik midler til denne grundforskning ind på en forskningskonto administreret af X Sygehus/Y Sygehus. I forbindelse med en omstrukturering blev forskningskontoens midler overført fra Y Sygehus til en af klagerens

egne konti. Y Sygehus har den 21. december 2000 således udbetalt 650.000 kr. til klageren. Beløbet udgjorde eksterne forskningsmidler, som var indbetalt og administreret af Y Sygehus indtil udbetaling den 21. december 2000. Beløbet på 650.000 kr. blev af klageren indsat på en forskningskonto i bank.

Klageren har i 2001 modtaget et beløb på i alt 91.500 kr. i forskningshonorar fra B A/S. Beløbet er indsat på ovennævnte forskningskonto. Der er fra kontoen hævet 4.300 kr., 941 kr. og 25.000 kr. til henholdsvis honorar til sygeplejerske, transportudgifter og kongresdeltagelse. Der er godkendt fradrag for disse udgifter.

Klageren har endvidere i 2001 modtaget et forskningshonorar på 35.625 kr. fra C, som ligeledes er indsat på klagerens forskningskonto.

Skatteafdelingens afgørelse

Skatteafdelingen har anset de modtagne forskningsmidler for skattepligtig indkomst, jf. statskattelovens § 4, stk. 1.

Ved afgørelsen har forvaltningen lagt vægt på, at de modtagne forskningsmidler ikke tidligere er beskattet, at klageren er eneste rettigheds- og fuldmagtshaver på forskningskontoen, samt at klageren har fri dispositionsret over forskningsmidlerne. Der foreligger ingen skriftlige aftaler mellem klageren og X Sygehus/Y Sygehus i forbindelse med forskningen, indtægterne heraf og en senere anvendelse af modtagne forskningshonorarer. De modtagne forskningshonorarer er modtaget med en hensigtserklæring om, at midlerne skal anvendes til forskellige udgifter vedrørende forskning inden for astma og bronchitis, herunder sekretærhjælp, studieture, kongresrejser og eventuel ansættelse af en Ph.D-studerende. Der er intet nedfældet om formålet med forskningsmidlerne, hvem som indbetaler og for hvad, hvem der administrerer

forskningskontoen, samt hvem midlerne tilfalder ved opsigelse af kontoen.

Der er endvidere lagt vægt på, at der ikke er involveret en fond, forening eller tilsynsmyndighed vedrørende midlernes anvendelse. Det er udelukkende klagerens etiske regelsæt, som kontrollerer forskningsmidlernes brug. Ved ophævelse af kontoen vil resterende ubrugte midler tilfalde klageren.

Skatteafdelingen har herefter beskattet de modtagne midler, da der ikke findes hjemmel for skattefrihed.

Skatteafdelingen har ligeledes anset de modtagne forskningshonorarer for skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1.

Klagerens påstand og argumenter

Klageren har fremsat påstand om, at der ikke foretages beskatning af de modtagne forskningsmidler samt forskningshonorar.

Beløbet på 650.000 kr. blev flyttet fra en forskningskonto oprettet af Y Sygehus til klagerens egen forskningskonto i 2000. Omstruktureringen på Y Sygehus medførte, at midlerne af praktiske grunde langt lettere kunne anvendes til forskning, hvis midlerne stod på klagerens egen forskningskonto. Klageren tog initiativet til denne overflytning. Beløbet på 650.000 kr. udgjorde et restbeløb fra forskningsprojekter udført løbende op igennem årene 1992-1996. Der er ikke fastsat nogle betingelser for fremtidige forskningstiltag. Midlerne, der er udbetalt som honorar for det praktiske arbejde i forbindelse med forskningen, blev indsat på en bankkonto, hvor de stod, indtil de skulle bruges til forskning. Alle, der fra tid til anden udførte forskningsarbejde og dermed havde udgifter, kunne hæve på kontoen. Af praktiske grunde stod kontoen i klagerens navn, og klageren var derfor den, der hentede pengene.

Kommunen hævder, at en forskningskonto, der anvendes til indsætning af forskningsmidler og

hævning af beløb til dækning af forskningsrelevante udgifter, skal beskattes som personlig indkomst. Dette kan ikke accepteres, da der ikke er hjemmel til beskatning heraf. Det er ikke rimeligt, at forskningsmidler, som alene anvendes til aktuelle og fremtidige forskningstiltag inden for sygehusvæsenet gøres til genstand for beskatning som personlig indkomst, hvad det jo ikke er. Det kan ikke accepteres, at den pågældende forskningskonto uden videre omdøbes til en privat konto, da kontoens eneste formål er opbevaring af forskningsmidler, indtil de kan anvendes til forskningsformål.

Det er endvidere urimeligt, at kommunen uden videre fastsætter normer for beskatning af en forskningskonto. Det lovmæssige grundlag for denne form for beskatning eksisterer ikke. Klageren har således ikke kendskab til, at der findes særlige regler for forskningskonti. Klageren ønsker derfor at få eventuelle regler oplyst, da klageren naturligvis ønsker at overholde sådanne regler. Det er dog svært at overholde eventuelle regler herom, når man ikke har kendskab til reglernes eksistens.

De 650.000 kr., der er overflyttet fra Y Sygehus i december 2000 til klagerens egen konto, er optjent i 1992-1994. En beskatning 6-8 år efter optjeningen anses for forældet.

Den foretagne forhøjelse af klagerens skattepligtige indkomst påstås derfor nedsat til 0 kr.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

På baggrund af de fremlagte oplysninger anser retten beløbet på 650.000 kr. modtaget i indkomståret 2000 samt beløbet på 96.884 kr. modtaget i indkomståret 2001 for skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1.

Der er retten bekendt ikke udarbejdet regler for en situation, som den foreliggende, hvor forskningsmidler, der er indbetalt og tidligere administreret i sygehusregi overføres til en af sygehusets overlægers

...Landsskatterettens kendelse af 24. januar 2005 – sagsnr. 2-5-1800-0072

egen konto, hvorpå der end ikke er registreret særlige vilkår for anvendelsen af forskningsmidlerne. Rettens afgørelse er derfor truffet ud fra en konkret vurdering af de fremlagte oplysninger.

Retten har ved afgørelsen lagt vægt på, at forskningsmidlerne på 650.000 kr., der er overflyttet fra Y Sygehus til klageren, er indsat på klagerens private bankkonto, hvorpå der ikke er registreret særlige ejervilkår. Der er således ikke knyttet betingelser til anvendelsen af forskningsmidlerne, og klageren skal ikke aflægge regnskab til sygehuset over, hvad beløbet på 650.000 kr. er blevet brugt til eller bruges til. Retten lægger herved til grund, at hvis forskningsmidlerne var indbetalt til og administreret af Y Sygehus, ville der blive ført kontrol med, at midlerne anvendes til forskning.

Ved afgørelsen har retten lagt afgørende vægt på, at der ikke foreligger nogen skriftlig aftale mellem klageren og Y Sygehus omkring anvendelsen af midlerne. Hensigtserklæringen om, at midlerne skal anvendes til forskellige udgifter vedrørende

forskning inden for astma og bronchitis kan ikke bevirke, at de modtagne beløb skal henstå ubeskattet på klagerens private konto. Retten lægger endvidere vægt på, at der ikke føres tilsyn eller kontrol med anvendelsen af de modtagne beløb, samt at beløbene vil tilfalde klageren ved en ophævelse af kontoen.

Det afgørende for beskatningen af forskningsmidlerne på 650.000 kr. er overflytningen af midlerne i december 2000 fra Y Sygehus til klagerens egen konto. Det er således ikke relevant, hvornår midlerne er indbetalt til Y Sygehus /X Sygehus, og klagerens anbringende om forældelse kan derfor ikke tiltrædes.

Retten er i øvrigt enig med skatteafdelingen i, at der skal ske beskatning af forskningshonorar modtaget samt renteindtægter på forskningskontoen.

Skatteafdelingens afgørelse stadfæstes derfor i sin helhed.

Spar tid og penge

– få en effektiv administration gennem vor Total-forvaltning

Total-forvaltning indebærer som udgangspunkt, at Forvaltningsinstituttet forestår:

- udbetaling af legatportioner og andre udbetalinger efter bestyrelsens anvisninger,
- indberetning til skattemyndighederne af indberetningspligtige legatbeløb,
- udbetaling af bestyrelses- og administrationshonorar med tilbageholdelse af A-skat mv. samt efterfølgende skatteindberetning,
- tilbagesøgning af erlagt udbytteskat,
- reinvestering af likvide kapitalbeløb,
- udfærdigelse af fondens årsregnskab til brug for fondens bestyrelse og fondens skattemyndighed,
- beregning af realiseret kursavance på fordringer (obligationer, obligationsbaserede investeringsbeviser, pantebreve mv.) til brug ved opgørelse af fondens skattepligtige indkomst,
- styring af den skattemæssige 3-års regel på fondens aktier/aktiebaserede investeringsbeviser,
- udfærdigelse af fondens selvangivelse,
- revision af fondens regnskab.

Vi udarbejder gerne et tilbud til Dem.



Agri-Egens Sparekasse
 Almind Sparekasse
 Boddum-Ydby Sparekasse
 Bonusbanken
 Borbjerg Sparekasse
 Broager Sparekasse
 Brovst Sparekasse
 Brørup Sparekasse
 Danske Andelskassers Bank
 Den jyske Sparekasse
 DiBa Bank
 Djurslands Bank
 Dragsholm Sparekasse
 Dronninglund Sparekasse
 Durup Sparekasse
 Ebh Bank
 Eik Bank
 Fanebjerg Sparekasse
 Fanø Sparekasse
 FASTER Andelskasse
 Finansbanken
 Flakkebjerg og Omegns Sparekasse
 Flemløse Sparekasse
 Forstædernes Bank
 Fruering-Vitved Sparekasse
 Frørup Andelskasse
 Frøs Herreds Sparekasse
 Frøslev-Møllerup Sparekasse
 Fuur Sparekasse
 Føroya Banki
 Føroya Sparikassi
 Galfen Sparekasse
 Gjerlev-Enslev Sparekasse
 Grønlandsbanken
 Haarslev Sparekasse
 Hadsten Bank
 Hals Sparekasse
 Helgenæs Sparekasse
 Hunstrup-Østerild Sparekasse
 Hvidbjerg Bank
 Jelling Sparekasse
 Jerslev Sparekasse
 Klim Sparekasse
 Kongsted Sparekasse
 Kreditbanken
 Københavns Andelskasse
 Langå Sparekasse
 Lokalbanken i Nordsjælland
 Lollands Bank
 Lunde-Kvong Andelskasse
 Løkken Sparekasse
 Max Bank
 Merkur, Den Almennyttige Andelskasse
 Middelfart Sparekasse
 Morsø Bank
 Møns Bank
 Mørke Sparekasse
 Nordfyns Bank
 Nordjyske Bank
 Nordoya Sparikassi
 Nørresundby Bank
 Refsnæs Sparekasse
 Ringkjøbing Bank
 Ringkjøbing Landbobank
 Rise Spare- og Lånekasse
 Roskilde Bank
 Roslev Sparekasse
 Ryslinge Andelskasse
 Rønde og Omegns Sparekasse
 Sølling Bank
 Sammenlutningen Danske Andelskasser
 Skjern Bank
 Skælskør Bank
 Sparbank Vest
 Sparekassen Balling
 Sparekassen Bredebro
 Sparekassen Den lille Bikube
 Sparekassen Faaborg
 Sparekassen Farsø
 Sparekassen for Arts Herred
 Sparekassen for Nr. Nebel og Omegn
 Sparekassen Himmerland
 Sparekassen Hobro
 Sparekassen Hvelbo
 Sparekassen i Skals
 Sparekassen Kronjylland
 Sparekassen Limfjorden
 Sparekassen Lolland
 Sparekassen Løgumkloster
 Sparekassen Midt Vest
 Sparekassen Midtjurs
 Sparekassen Midtjylland
 Sparekassen Nordmors
 Sparekassen Sjælland
 Sparekassen Spar Mars
 Sparekassen Sundsøre
 Sparekassen Thy
 Sparekassen Vendsyssel
 Sparekassen Vestsalling
 Sparekassen Østjylland
 SparTrelleborg
 St. Brøndum Sparekasse
 Stadil Sogns Spare- og Lånekasse
 Suduroyar Sparikassi
 Svendborg Sparekasse
 Søby-Skader-Halling Spare- og Laanekasse
 Sønderhå-Hørsted Sparekasse
 Totalbanken
 Tved Sparekasse
 Tønder Bank
 Ulfborg Sparekasse
 Ulsted Sparekasse
 Vestfyns Bank
 Vestjysk Bank
 Vinderup Bank
 Vistoft Sparekasse
 Vivild og Omegns Sparekasse
 Vorbasse-Hejnsvig Sparekasse
 Vordingborg Bank
 Ø. Brønderslev Sparekasse
 Østjysk Bank



Forvaltningsinstituttet
 for Lokale Pengeinstitutter

Forvaltningsinstituttet for Lokale Pengeinstitutter
 Toldbodgade 33 · Postboks 9019 · 1022 København K · Tlf. 3369 1777 · Fax 3314 9796
 E-mail: forv@forvaltningsinst.dk · www.forvaltningsinst.dk