

3 / 2007

fonde

Fondsret
Fondsskatteret
Kendelser
Afgørelser



Forvaltningsinstituttet

for Lokale Pengeinstitutter



Forord

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

Velkommen til et nyt nummer af bladet Fonde.

Vi er meget glade for, at der er kommet gode reaktioner på de første numre af bladet. Hvis De har forslag til emner, der bør behandles, er De velkomne til at kontakte mig.

Bladet indledes med en artikel om bestyrelsessamarbejde i fonde, skrevet af Rie Thoustrup Sørensen og Ditte Marie Nørgård, Civilstyrelsen. Lennart Lyng Andersen skriver om nogle udviklings-

spørgsmål inden for fondsverden og fortsætter bladet med to artikler om henholdsvis ændringer i lovgivningen og nyere domspraksis, samt om nyere afgørelser, truffet af Civilstyrelsen.

Jeg ønsker Dem god fornøjelse med bladet.

Indholdsfortegnelse	
Forord	2
Fondsmyndighedens reaktionsmuligheder efter fondsloven, når samarbejdet i en bestyrelse "knirker" – 5 eksempler	3
Moderne fonde?	8
Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet	10
Afgørelser fra Civilstyrelsen og Erhvervsankenævnet - med nogle kommentarer ..	16
Kendelser og afgørelser	23
Landsskatteretskendelser	24
Skatterådsafgørelser	47

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 Lyng Andersen

Grafisk opsætning og tryk: Kailow Graphic
Foto: Lars Grunwald,
MONTAGEbureauet ApS og Polfoto

Oktober 2007, ISSN 1604-2409

Fondsmyndighedens reaktionsmuligheder efter fondsloven, når samarbejdet i en bestyrelse "knirker" – 5 eksempler

Civilstyrelsen har som fondsmyndighed i de senere år modtaget et stærkt stigende antal henvendelser fra enkeltmedlemmer af fondsbestyrelser, som – uanset indholdet af henvendelsen – indikerer et dårligt samarbejds-klima mellem medlemmerne.

Henvendelserne spænder vidt – til illustration har enkeltmedlemmer (eller en del af bestyrelsen) ønsket Civilstyrelsens stillingtagen til f.eks.:

- inhabilitet hos enkelte medlemmer af bestyrelsen,
- manglende opfyldelse af vedtægtens bestemmelser om krav til enkelte medlemmer,
- manglende opfyldelse af vedtægtens bestemmelser i forbindelse med valg til bestyrelsen,
- overtrædelser af vedtægtens – eller fondslovens – bestemmelser, f.eks. om indkaldelse til bestyrelsesmøder,
- uenighed om hvem der er valgt som formand for fonden og hvilken kompetence formandskabet i øvrigt indeholder, og
- uenighed blandt bestyrelsen om fortolkning af fondens formål.

I det følgende beskrives Civilstyrelsens opgaver ved sådanne henvendelser, herunder reaktionsmulighederne overfor de enkelte medlemmer eller hele bestyrelsen. Alle de nævnte eksempler er konkrete sager, som Civilstyrelsen har behandlet inden for de seneste par år.

Civilstyrelsens indledende opgave som fondsmyndighed er at afdække juraen i sådanne henvendelser. Ofte kan det være tvivlsomt, om der overhovedet er noget juridisk spørgsmål i henvendelsen,

som Civilstyrelsen kan forholde sig til. Med andre ord: Såfremt fonden fungerer i overensstemmelse med sit formål, og fondsloven i øvrigt overholdes, bliver det bestyrelsens eget ansvar at vurdere, hvordan man vil forholde sig til et rejst spørgsmål. Bestyrelsen må så nødvendigvis forholde sig i overensstemmelse med sit eget regelsæt, det vil sige i overensstemmelse med vedtægten for fonden:

Eksempel 1: Et bestyrelsesmedlem henvendte sig til Civilstyrelsen, fordi han mente, at en uddeling ikke burde vedtages. Flertallet ønskede at foretage denne uddeling. Civilstyrelsen fandt, at vedtægtens bestemmelser ikke var til hinder for uddelingen, og da der ikke i øvrigt var oplyst forhold, som indikerede, at fondsloven ikke blev overholdt, måtte bestyrelsen selv – efter vedtægtens bestemmelser om bestyrelsesbeslutninger, subsidiært efter fondslovens § 20, stk. 2, 2. pkt. – vurdere, om uddelingen skulle finde sted.

Andre gange er juraen enkel, og Civilstyrelsen kan fremkomme med sin opfattelse:

Eksempel 2: Et bestyrelsesmedlem A (ud af en bestyrelse på 3) var af den opfattelse, at han var lovligt valgt som formand, uanset at B og C pegede på B. Hans begrundelse herfor var, at B var inhabil ved valget, og A's stemme derfor var afgørende, idet han på det tidspunkt allerede var formand, jf. fondslovens § 20, stk. 2, 2. pkt. Da der ikke var anført nogen begrundelse for A's opfattelse af, at B var inhabil, lagde Civilstyrelsen til grund, at B ikke var inhabil, og da det af vedtægten fremgik, at bestyrelsesbeslutninger skulle træffes ved almindelig stemmeflerhed, måtte A efter Civilstyrelsens opfattelse acceptere, at B var valgt som formand.

...Fondsmyndighedens reaktionsmuligheder efter fondsloven -

Imidlertid er der oftest tale om en sammenblanding af juridiske og ikke-juridiske spørgsmål, og scenariet er typisk, at det fyger med beskyldninger fra medlemmerne mod hinanden. Det er her vigtigt at notere sig, at Civilstyrelsen hverken er en forligsinstitution eller en domstol. Civilstyrelsen kan således hverken decideret mægle mellem de stridende parter, ikke føre vidner eller betragte et forhold som "bevist". Oftest vil det derfor være særdeles vanskeligt for Civilstyrelsen at vurdere, om det entydigt er én (eller flere) person(er), der er skyld i uroen.

Civilstyrelsens reaktion på sådanne henvendelser er typisk – naturligvis efter at begge parter har haft lejlighed til at udtale sig – en grundig gennemgang af de rejste spørgsmål, for så vidt som de kan besvares juridisk, jf. indledningen til eksempel 1, og nogle gange falder der så herefter ro over bestyrelsens arbejde:

Eksempel 3: A klagede til Civilstyrelsen over forskellige forhold i bestyrelsen. Civilstyrelsen tog stilling til, om

- ▶ A havde ret til at medtage en bisidder til bestyrelsesmøderne,
- ▶ flertallets beslutninger om fondens uddelinger var i overensstemmelse med fondens vedtægt, samt om
- ▶ opretholdelsen af en virksomhed i fondens eje var i overensstemmelse med vedtægtens bestemmelser.

Efter det oplyste har parterne taget Civilstyrelsens afgørelse til efterretning, og bestyrelsesarbejdet fortsætter nu uændret.

Desværre er det typiske billede, at sagerne ikke ender således.

Såfremt stridighederne medfører, at fonden ikke uhindret kan forfølge sit formål, hvilket typisk vil være tilfældet, såfremt parterne er så uenige, at et bestyrelsesarbejde umuliggøres, kan fondsmyndigheden efter fondslovens § 37, stk. 2, som er strafsanktioneret efter lovens § 43, stk. 2, nr. 2, meddele påbud til bl.a. bestyrelsesmedlemmer om at bringe forhold, der strider mod bestemmelser i loven i overensstemmelse med disse. Fondslovens § 37, stk. 2, anvendes yderst sjældent ved interne stridigheder i bestyrelsen. Men den kan f.eks. tænkes anvendt i det tilfælde, hvor et eller flere medlemmer af bestyrelsen hindrer udførelsen af lovligt trufne bestyrelsesbeslutninger, f.eks. udbetaling af et aftalt administrationshonorar.

Mere almindeligt er det, at Civilstyrelsen indkalder til et møde i styrelsen, hvor de forskellige muligheder for, at en uhindret forfølgelse – uden unødige administrationsomkostninger – af fondens formål drøftes. På dette stadium vil drøftelserne oftest have karakter af, at Civilstyrelsen opstiller forskellige valgmuligheder for medlemmerne at forholde sig til – med andre ord har konflikterne på dette tidspunkt været så længe og kan synes så dybe, at Civilstyrelsens forventning om, at bestyrelsen selv kan løse konflikterne, er svindende:

Eksempel 4: En fonds administrationsomkostninger bestod i vidt omfang af udgifter til dækning af regninger fra fondens forretningsfører (en advokat, som ikke var eller er medlem af bestyrelsen). Baggrunden var, at de enkelte bestyrelsesmedlemmer (3 i alt) løbende rettede juridiske forespørgsler til forretningsføreren – forespørgsler som skyldtes, at bestyrelsesmedlemmerne indbyrdes ikke kunne blive enige om bl.a. fortolkningen af vedtægten, sammensætningen af bestyrelsen, korrekt indkaldelse til bestyrelsesmøder, investeringsstrategi osv. Efter at Civilstyrelsen igennem et par år havde opfordret bestyrelsen til at nedbringe administra-

tionsomkostningerne betydeligt, hvilket ikke var lykkedes, indkaldte Civilstyrelsen til et møde og begrundede indkaldelsen med, at det påhviler en fonds bestyrelse at holde fondens administrationsomkostninger på et så lavt niveau som muligt, således at midlerne kan anvendes til uddeling. Særligt bemærkede styrelsen, at det ikke var i fondens interesse, at løbende stridigheder i bestyrelsen bevirkede, at en del af fondens overskud blev anvendt til ekstern bistand til støtte for den ene eller den anden del af bestyrelsen. Formålet med mødet skulle være at drøfte de muligheder, der fandtes for at få fondens omkostninger nedbragt, samtidig med at fonden uden uro i bestyrelsen med deraf følgende unødvendige omkostninger kunne forfølge sit formål. Det var naturligvis en forudsætning, at hele bestyrelsen skulle deltage i mødet. Civilstyrelsen oplyste på mødet følgende 4 forslag til et ændret arbejdsklima i bestyrelsen og anmodede om tilsendelse af medlemmernes bemærkninger til forslagene:

- ▶ Hvert medlem skulle beslutte sig for i fremtiden at indtage en konstruktiv tilgang til bestyrelsesarbejdet, hvilket i praksis f.eks. ville sige, at man skulle lade et spørgsmål ligge, når man – efter at have fremført spørgsmålet på et møde – var i mindretal ved en afstemning om, hvorvidt der skulle arbejdes videre med spørgsmålet. Ved et fondsretligt spørgsmål, som af medlemmet anses for så vitalt for fonden, at man ikke kan leve med flertalsafgørelsen, må Civilstyrelsen kontaktes. Civilstyrelsen bemærkede i den forbindelse, at styrelsen ikke kan tage stilling til f.eks. hensigtsmæssigheden af visse investeringer, skat-tespørgsmål osv. Civilstyrelsen bemærkede videre, at styrelsen ikke har kapacitet til løbende at vurdere diverse spørgsmål fra en fond – alle spørgsmål kan ikke antages at være vitale for bestyrelsen. Såfremt man i stedet for ønskede en udtalelse fra forretningsføreren, måtte Civilstyrelsen på forhånd godkende, at fondens midler skulle anvendes til udgiften. Såfremt en sådan situation skulle opstå gentagne gange, måtte

det medlem, der gang på gang var i mindretal overveje at træde tilbage. Alternativt kunne den øvrige del af bestyrelsen anmode Civilstyrelsen om at afsætte medlemmet. Såfremt disse betingelser ikke blev overholdt, ville Civilstyrelsen atter indkalde til et møde til en drøftelse af, om ledelsesforholdene er til hinder for, at fonden uhindret forfølger sit formål.

- ▶ Hvert medlem skulle overveje, om fonden var bedre stillet ved, at der skete enkeltvis eller samlet udtræden af bestyrelsen.
- ▶ Hvert medlem ”føjte sig helt uskyldig” og ønskede derfor, at Civilstyrelsen skulle afsætte det eller de medlemmer, der efter vedkommendes mening var årsag til hele uroen. Civilstyrelsen redegjorde i den forbindelse for, at styrelsen ikke er en forligsinstitution eller domstol, jf. ovenfor om vanskelighederne ved at vurdere, om det entydigt er en bestemt person, der er skyld i uroen.
- ▶ Hvert medlem meldte tilbage, at man ikke havde tænkt sig at ændre noget som helst. Til dette punkt bemærkede Civilstyrelsen, at man ved at vælge dette forslag skulle gøre sig klart, at man derved havde begivet sig ud på en rejse, hvor destinationen måske kunne vise sig at blive en afsættelse af hele bestyrelsen eller af enkelte medlemmer.

Civilstyrelsen har endnu ikke modtaget bemærkninger fra hele bestyrelsen, hvorfor sagen ikke er afsluttet.

Lykkes det ikke medlemmerne at overbevise Civilstyrelsen om, at de loyalt vil forsøge at løse samarbejdsvanskelighederne, kan resultatet blive, at Civilstyrelsen ser sig nødsaget til at afsætte hele eller dele af bestyrelsen efter fondslovens § 14, jf. § 13, stk. 4. Efter denne bestemmelse kan fondsmyndigheden afsætte et bestyrelsesmedlem eller en direktør, som på grund af længere tids sygdom eller anden svækkelse har vist sig ude af stand til



...Fondsmyndighedens reaktionsmuligheder efter fondsloven -

at beklæde hvervet som medlem af bestyrelsen, eller som har vist sig klart uegnet (Civilstyrelsens understregning):

Eksempel 5: Efter at Civilstyrelsen i efteråret 2004 havde udtalt sig om,

- hvem der efter styrelsens opfattelse måtte betragtes som lovligt valgt bestyrelsesformand og administrator,
- hvorvidt sammensætningen af fondens bestyrelse var i overensstemmelse med fondens vedtægt,
- diverse habilitetsspørgsmål i bestyrelsen,
- spørgsmålet om det selvfølgelig i, at alle bestyrelsesmedlemmer indkaldes til møder i bestyrelsen,
- ulovlige hindringer i at udføre lovligt trufne bestyrelsesbeslutninger, samt
- det indlysende i, at der burde være klarhed i bestyrelsen om, hvem der udadtil kunne repræsentere fonden, kunne Civilstyrelsen konstatere, at enkeltmedlemmer allerede få måneder senere igen rejste diverse spørgsmål, som viste uenighed om bestyrelsen af fonden. Civilstyrelsen indkaldte derfor til et møde, og da det under mødet meget hurtigt stod klart, at medlemmerne ikke selv kunne håndtere de dybe uoverensstemmelser medlemmerne imellem, så styrelsen sig nødsaget til at fremlægge 3 alternativer for et fremtidigt samarbejde, som de enkelte medlemmer efterfølgende skulle fremkomme med bemærkninger til:
- Muligheden for at møde i bestyrelsen så sjældent som muligt, dog mindst én gang årligt,
- udpegelsen af et 4. medlem, der samtidig skulle overtage formandsposten, eller
- at bestyrelsen samlet trådte tilbage og lod sig erstatte af suppleanterne.

Det var ikke muligt for bestyrelsesmedlemmerne at nå til enighed om at følge et af de af Civilstyrelsen oplyste alternativer og dermed søge vanskelighederne løst. På den baggrund oplyste styrelsen medlemmerne, at det var styrelsens agt at afsætte hele bestyrelsen efter fondslovens § 14, jf. § 13, stk. 4. Efter en gennemgang af alle sagens fakta lagde Civilstyrelsen ved afgørelsen vægt på, at de dybe uoverensstemmelser, der var – og havde været i flere år – blandt bestyrelsens medlemmer ikke syntes mulige at løse, og da samarbejdsvanskelighederne bl.a. bevirkede forsinkede udbetalinger af legater fra fonden samt vanskeliggjorde arbejdet med at udstikke retningslinjer for fondens virke udadtil, medførte det, at fonden ikke uhindret kunne forfølge sit formål. Civilstyrelsen fandt således, at bestyrelsesmedlemmerne havde vist sig klart uegnede til at beklæde bestyrelsesposterne.

Inden Civilstyrelsen traf endelig afgørelse, fik bestyrelsesmedlemmerne mulighed for at fremkomme med evt. yderligere bemærkninger, og i den forbindelse ønskede det ene medlem at træde tilbage frivilligt, hvis de andre også trådte tilbage eller blev afsat af Civilstyrelsen. Civilstyrelsen havde ikke indvendinger imod medlemmets frivillige tilbagetræden, og da de to andre fortsat ikke ønskede at fratræde frivilligt, endte det med, at Civilstyrelsen afsatte dem. Civilstyrelsen har efterfølgende udpeget en helt ny bestyrelse for fonden.

Civilstyrelsen kan således konstatere en kraftig stigning i antallet af henvendelser, hvor det for visse bestyrelsesmedlemmer er vitalt, at alle fondens forhold kulegraves af en ekstern myndighed samtidig med, at man ikke ønsker en fredelig løsning på interne stridigheder, som f.eks. kunne være, at man selv trak sig tilbage fra bestyrelsen. Civilstyrelsen behandler naturligvis alle sådanne henvendelser, men vil afslutningsvis gentage, at styrelsen som

fondsmyndighed ikke råder over en domstols beføjelser eller en forligsinstitutions kompetencer. Det, der påhviler Civilstyrelsen, er at søge størst mulig sikkerhed for – med de hjælpemidler, der findes i fondsloven – at alle fondes formål efterleves bedst muligt og uden (økonomiske) hindringer.

Med et citat af forfatteren Alexander Pope: Det er med vores dømmekraft som med ure – ingen

går helt ens, og alligevel tror vi, at vort eget går rigtigt, kan Civilstyrelsen afslutningsvis opfordre de enkelte bestyrelsesmedlemmer til dels en højere grad af rummelighed i forhold til, hvornår ”uret går rigtigt” i bestyrelsesarbejdet, men også en større grad af selvransagelse i forhold til ens egen rolle i stridighederne, inden man retter henvendelse til fondsmyndigheden.



Moderne fonde?

1. Det har længe stået klart, at skiftende regeringer ikke har de store ønsker om serviceeftersyn af lovgivningen, herunder love der nærmer sig 25-års alderen og derfor kan bygge på principper, der bør revurderes. Det er muligt, at alt er godt, men formodningen er imod, at den ideelle løsning blev fundet i første omgang.

Det er derfor, at bl.a. Søren Friis og jeg i det første nummer af dette blad (2004) formulerede en "bøn" til justitsministeren med henblik på, at der kunne ske et serviceeftersyn af fondslovgivningen. Der er intet sket. Og som jeg sagde til en dommer i Højesteret, da jeg betegnede hans dissens i en konkret sag som absurd: Fondene kommer ikke på forsiden af Ekstrabladet!

Det ligger også klart, at Folketinget ved den såkaldte afbureaukratisering i 1991 fik afskaffet noget af de ædlere dele i fondsreformen af 1984. Dette omfattede navnlig den gennemsigtighed og offentlighed, som Fondsudvalget lagde stor vægt på, og som indebar, at man til enhver tid kunne få indsigt i de enkelte fondes forhold samtidig med, at lovgiver - hvis man var interesseret - kunne følge med i fondenes kapitalforhold, om der blev foretaget uddeling i det omfang, der var forudsat, da man vedtog loven - og som danner grundlaget for de meget liberale skatteregler på området - etc.

Offentligheden er ikke helt afskaffet; det kræver bare en del arbejde i forhold til tidligere, og det ligger fast, at ingen i dag ved, hvor mange fonde der er i Danmark, hvor store kapitaler fondene besidder, og hvor store uddelinger, fondene foretager.

2. Dette medfører, at det ofte beror på tilfældigheder, hvad danskerne hører om fondene. Det beror reelt på journalisternes ildhu, og den konkrete fonds lyst til at udtale sig. Erhvervsdrivende fondes årsrapporter m.v. kan hentes i Erhvervs- og

Selskabsstyrelsen, og hvad angår ikke-erhvervsdrivende fonde må man finde ud af, hvor fonden har hjemsted med henblik på at søge aktindsigt hos skattemyndighederne (der ikke bliver overbebyrdet med sådanne henvendelser). Enkelte fonde annoncerer efter ansøgere, men det skyldes oftest, at vedtægterne kræver denne procedure.

3. I de senere år har man set nogle nye fænomener, hvor (ganske enkelte) fonde træder frem og fortæller om deres historie, udelingspolitik og syn på fremtiden. Det sker i sammenhæng med, at nogle fondsbestyrelser følger arbejdet (og den beskedne honorering) så snærende, at der ansættes direktører, fondsforvaltere m.v. Dette kan for nogle fondes vedkommende måske forklares med, at kapitalerne er blevet ganske store, og at de renteforhold, man har set gennem de sidste 10 år, indsnævrer fondenes indtægter. Generelt er der ikke tvivl om, at man ser en branding af den konkrete fond, og det sker for de erhvervsdrivende fondes vedkommende ofte i sammenhæng med overvejelser hos "datteren/døtrene" om, hvorledes man mest hensigtsmæssigt udnytter fondens midler til at profilere døtrenes produkter. Sidder man i en sådan fondsbestyrelse, er det i dag ikke nok at tænke på, hvorledes vedtægternes krav om uddeling til børn og unge, der har dårlige vilkår, bedst opfyldes. Det skal også gerne kunne forenes med, at de ville have været bedre stillet, hvis de havde mødt Anders And og Fedtmule tidligere i livet.

Så længe denne profilering er ledsaget af en udelingspolitik, der indebærer, at der går mærkbare beløb til formålene - herunder mærkbare i forhold til fondens indtægter - er fonden i balance med de krav, fondslovene stiller til uddeling. Samtidig ligger det klart, at der i dag er bestyrelses- og administrationsomkostninger, som ikke blev taget i betragtning, da man gennemførte fondslovene.

4. Samtidig er der i de senere år trådt nye aktører ind på banen. Det er store foretagender, der undertiden er organiseret på anden måde end i fondsform, men som gerne vil nyde godt af den goodwill, der traditionelt knytter sig til fondsbetegnelsen. Pengene kommer ofte fra den finansielle sektors ændrede selskabsforhold, og hvor man i begyndelsen af 1990'erne kunne se et nøje samarbejde mellem stifteren og den nye fond/forening, synes udviklingen at gå i den anden retning. Mange af dem er blevet mere selvstændige.

Nogle af de nye aktører har så store midler, at de undertiden får lyst til at præge samfundsudviklingen ved at støtte meget store projekter, herunder projekter der er under offentlig debat. Det er jo også noget, vi engang imellem har set ved de traditionelle fonde. Ved at give så store beløb til sådanne projekter har aktørerne undertiden været mødt med en opførsel fra offentligheden, som morfader ikke forventede, når han ved juletid tog en større lap frem. Efter min bedømmelse er protesterne forudsigelige og vel ligefrem et af de små tegn på, at demokratiet fungerer. Dette demokratilag må fondene/foreningerne tage med som det sure islæt, når de i øvrigt vil præge samfundsudviklingen, hvad de selvfølgelig skal fortsætte med. De kan blot ikke forvente, at der bare rettes ind.

5. Under fundraising på vegne af Handelshøjskolen i København har jeg mødt et fænomen, der forekommer ejendommeligt, men som tilsyneladende spiller en stor rolle, når en offentlig institution

skal betænkes. En ting er, at man ofte skal forklare stillingsstrukturen på et universitet – hvad er en Ph.d.-studerende? er det traditionelle spørgsmål – men mit ærinde i denne sammenhæng er at pege på det tankevækkende, at mange fondsbestyrelser indtager det standpunkt, at man ikke ønsker, at fonden skal betale ”løn”, og hvad der svarer hertil. Det er en offentlig opgave.

Nu nærmer jeg mig pensionsalderen, men jeg vil anvende kræfter på at bekæmpe denne misforståelse. Inden for eksempelvis juraen (i vid forstand) er der jo grænser for, hvor mange maskiner og reagensglas vi kan anvende, og eksempelvis rejsemidler er der ofte taget højde for i et universitetsbudget. Hvad enten det gælder større projekter, eller det er mindre ting, der skal undersøges, er der ofte – oftest – behov for at kunne aflønne nogle eksterne personer eller kunne foretage frikøb af de ansatte, der skal udføre opgaven. Vi er også begyndt i større omfang at samarbejde med analysebureauer – det er jo også ”løn”!

Jeg vil opfordre til, at fondene overvejer – og opgiver – standpunktet. ”Det er jo en offentlig opgave” bliver ofte suppleret med, at så hænger fonden jo på denne udgift fremover. Heller ikke dette synspunkt er holdbart. Man kender eksempelvis fra Sverige professorater, hvor der er givet så store midler, at de ikke tørrer ind foreløbig, men i dagligdagen er det en anden snak. Her søges der om støtte til konkrete projekter, ledsaget af økonomiske oplysninger, der gør, at en fondsbestyrelse altid ved, hvilken byrde den påtager sig.

Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet

I denne oversigt omtales de væsentligste ting vedrørende lovgivning på fondsområdet, domme m.v., der er sket siden nr. 2/2005 af dette blad.

Lovgivning

1. Fondsloven

Der er ikke foretaget ændringer i fondsloven eller i anbringelsesbekendtgørelsen.

2. Lov om erhvervsdrivende fonde

2.1. Loven

Erhvervsfondsloven er blevet ændret to gange.

Lov nr. 246 af 27. marts 2006 er en generel selskabsretlig lov med ændringer i aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven m.v. For de erhvervsdrivende fondes vedkommende skete der følgende ændringer:

Der blev indsat en ny § 21 a:

”Ved forudgående bestyrelsesbeslutning kan visse nærmere afgrænsede bestyrelsesanliggender behandles skriftligt, i det omfang det er foreneligt med emnernes karakter. Uanset bestemmelsen i 1. pkt. kan et medlem af bestyrelsen eller en direktør forlange, at et bestyrelsesmøde skal afholdes. Lovens bestemmelser om afholdelse af bestyrelsesmøde finder i øvrigt med de fornødne afvigelser tilsvarende anvendelse på skriftlige bestyrelsesmøder.

Stk. 2. Bestyrelsesmøde kan afholdes ved anvendelse af elektroniske medier (elektronisk bestyrelsesmøde), i det omfang dette er foreneligt med udførelsen af bestyrelsens hverv. Uanset bestemmelsen i 1. pkt. kan et medlem af bestyrelsen eller en direktør forlange, at et bestyrelsesmøde skal afholdes ved fysisk frem-

møde. Lovens bestemmelser om afholdelse af bestyrelsesmøde finder i øvrigt med de fornødne afvigelser tilsvarende anvendelse på elektroniske bestyrelsesmøder.

Stk. 3. Bestyrelsen kan endvidere træffe beslutning om anvendelse af elektronisk dokumentudveksling samt elektronisk post i kommunikationen til brug for et elektronisk bestyrelsesmøde i stedet for fremsendelse eller fremlæggelse af papirbaserede dokumenter i henhold til denne lov.”

Erhvervsfondslovens § 24, stk. 2, blev ophævet.

Som en ny bestemmelse blev indsat § 56 a:

”Oplysninger om stilling, navn og adresse på stiftere og ledelse skal til enhver tid fremgå af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-informations-system, medmindre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen træffer anden beslutning. Dette gælder i både aktive og hævede erhvervsdrivende fonde.

Stk. 2. Opdatering af personoplysninger efter stk. 1 ophører 20 år efter, at den pågældende person ophører med at være aktiv i virksomheder, som er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-informationssystem.”

Endelig blev lovens straffebestemmelser suppleret med § 63, stk. 3-5 (og den hidtidige § 63, stk. 4, blev stk. 6):

”Med bøde straffes grov eller gentagen overtrædelse af § 19, stk. 1, § 21, stk. 3, § 21 a, og § 43.

Stk. 4. Er strengere straf ikke forskyldt efter straffeloven, straffes med bøde den, der uberettiget videregiver eller anvender en adgangskode

eller andet adgangsmiddel til at overvære eller deltage elektronisk, herunder stemme elektronisk, i et elektronisk bestyrelsesmøde, jf. § 21 a, stk. 2, 1. pkt.

Stk. 5. Er strengere straf ikke forskyldt efter straffeloven, straffes med bøde den, der uberettiget videregiver eller anvender en adgangskode eller andet adgangsmiddel til at læse, ændre eller sende elektroniske meddelelser m.v. omfattet af bestemmelserne om elektronisk kommunikation i § 21 a, stk. 2, 4. pkt.”

Lovændringerne trådte i kraft den 1. april 2006.

Indsættelsen af § 21 a betyder et brud med den hidtidige regel, hvorefter et bestyrelsesmøde i en erhvervsdrivende fond skulle være et ”fysisk” møde. Dette krav har næppe hindret en anden praksis, men i fremtiden kan møder afholdes på anden måde, herunder foregå på et skriftligt grundlag. Reglen afspejler teknikkens fremskridt og pragmatiske hensyn. Et medlem af bestyrelsen eller en direktør kan dog altid stille krav om, at bestyrelsen mødes fysisk. Det hedder i forarbejderne til bestemmelsen bl.a., at ”Bestyrelsens opgaver og ansvar er ... uændret. Bestemmelsen forudsætter dermed, at bestyrelsen på forhånd har fastlagt en ramme for de sager, der kan behandles elektronisk, f. eks. rutineanmodninger om uddelinger. Forhold som tillid og bestyrelsesmedlemmernes personlige kendskab til hinanden spiller sædvanligvis en væsentlig rolle i bestyrelsesarbejdet. Dette opnås antagelig bedst ved, at medlemmerne med mellemrum afholder møder med fysisk deltagelse. Endvidere vil bestyrelsen formentlig nemmere kunne varetage sin tilsyns-forpligtelse over for direktionen ved jævnlige møder, hvor såvel de enkelte bestyrelsesmedlemmer som direktionen er til stede.”

Ophævelsen af erhvervsfondslovens § 24, stk. 2, skyldes, at aktieselskabslovens § 55 a samtidig blev ophævet. Efter § 24, stk. 2, skulle en moderfond

løbende underrette dattervirksomheder om forhold, der har interesse for koncernens erhvervsvirksomhed som helhed, og det samme omfattede påtænkte beslutninger af væsentlig betydning for dattervirksomheden. Lovgiver har nu fundet, at spørgsmålet om informationen af dattervirksomheder må være en sag, den enkelte koncern selv må afgøre. Der peges i forarbejderne på, at der ikke herved sker ændring i reglerne om tavshedspligt - der ligger altså ikke en skjult mulighed for kriminalisering.

Ændringerne i straffebestemmelserne er konsekvensændringer.

Efter disse lovændringer blev loven konsolideret som lovbekendtgørelse nr. 652 af 15. juni 2006.

Efterfølgende er det sket ændring ved lov nr. 573 af 6. juni 2007:

I § 50 indsattes som stk. 3:

”Økonomi- og erhvervsministeren kan endvidere fastsætte regler, hvorefter aktieselskabslovens kapitel 15 A med de fornødne tilpasninger finder anvendelse på:

- 1) En fusion af erhvervsdrivende fonde, hvor en erhvervsdrivende fond deltager i en fusion med en eller flere erhvervsdrivende fonde, der hører under mindst et andet EU/EØS-lands lovgivning, og som er sammenlignelig med en erhvervsdrivende fond omfattet af denne lov.
- 2) En fusion, hvorved en moderfond overtager en dattervirksomhed, der er et aktie- eller anpartsselskab, og som hører under mindst et andet EU/EØS-lands lovgivning.”

Lovændringen er trådt i kraft den 1. juli 2007.

Allerede inden lovændringen kunne ministeren fastsætte regler, hvorefter aktieselskabslovens kapitel 15 med de fornødne tilpasninger finder anvendelse på fusion af erhvervsdrivende fonde og på fusioner, hvor en moderfond overtager en

...Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet

dattervirksomhed, der er et aktie- eller anpartsselskab. Der henvises herom til omtalen nedenfor af bekendtgørelse nr. 249 af 23. marts 2006.

Som følge af en nylig dom fra EF-domstolen er det ikke muligt generelt at udelukke en grænseoverskridende fusion af erhvervsdrivende fonde. Lovændringen tager sigte på, at der på et tidspunkt i fremtiden kan vise sig et behov for grænseoverskridende fusioner mellem erhvervsdrivende fonde. Bekendtgørelsen indebærer ikke en fravigelse fra reglerne i erhvervsfondslovens § 48, stk. 1, således at der stadig skal indhentes myndighedssamtykke.

Det fremgår af lovens forarbejder, at man ved bekendtgørelsen vil lægge vægt på kreditorbeskyttelseshensyn og danske medarbejders eventuelle velerhvervede rettigheder til medbestemmelse.

2.2. Bekendtgørelser

Der er udstedt en række nye bekendtgørelser i medfør af erhvervsfondsloven. De afløser alle tidligere retsakter.

(a) Bekendtgørelse nr. 248 af 23. marts 2006 om nedsættelse af grundkapitalen i erhvervsdrivende fonde erstatter bekendtgørelsen fra 1989 om samme emne. I forhold til 1989-bekendtgørelsen er der sket ændringer i § 1, stk. 3, idet fristen til anmeldelse er fire uger og ikke en måned. Dette fulgte allerede af erhvervslovens § 11, stk. 2.

Bekendtgørelsens §§ 2-3 har fået følgende ordlyd:

”Hvis nedsættelsen anvendes til dækning af underskud, da skal det samtidig med beslutningen anmeldes, at kapitalnedsættelsen er gennemført. I forbindelse med anmeldelsen skal der indsendes en erklæring fra en vurderingsmand om,

at underskuddet på datoen for nedsættelsen mindst svarer til nedsættelsesbeløbet.

§ 3. Hvis nedsættelsesbeløbet helt eller delvist skal anvendes til uddeling i henhold til fondens vedtægt, da opfordres fondens kreditorer til at anmelde deres krav til fonden. Dette sker ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsens registrering og offentliggørelse af bestyrelsens beslutning om at nedsætte grundkapitalen.

Stk. 2. Kapitalnedsættelsen må tidligst gennemføres 3 måneder efter offentliggørelsen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Så længe anmeldte, forfaldne krav ikke er fyldstgjort, og der på forlangende ikke er stillet betryggende sikkerhed for uforfaldne eller omtvistede krav, må kapitalnedsættelsen ikke gennemføres. Medlemmerne af bestyrelsen er ansvarlige herfor.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afgør på en af parternes anmodning, om en tilbudt sikkerhed, jf. stk. 2, 2. pkt., må anses for betryggende.

Stk. 4. Hvis anmeldelsen om gennemførelse af nedsættelsen af grundkapitalen ikke er modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 12 måneder efter, at styrelsen har registreret beslutningen, mister beslutningen sin gyldighed.”

I forhold til tidligere indeholder de citerede bestemmelser et skærpet tilsyn, når der foretages kapitalnedsættelser i erhvervsdrivende fonde, og man betoner udtrykkeligt fondsbestyrelsens ansvar. Hovedhensynet er tydeligt lagt på kreditorbeskyttelsen.

Man har i sin tid ønsket ens regler for erhvervsdrivende fonde og aktieselskaber. Kapitalnedsættelser i erhvervsdrivende fonde er sjældent forekomne, hvilket illustrerer, at det økonomiske liv i et aktieselskab og en fond oftest er forskelligt.

(b) Bekendtgørelse nr. 249 af 23. marts 2006 om opløsning af erhvervsdrivende fonde omfatter som hidtil likvidation, konkurs, tvangsopløsning og fusion.

Bekendtgørelsen indeholder nogle mindre ændringer, men er allerede moden til nyredigering, eftersom man i § 12 henviser til erhvervsfondslovens § 28, der blev ophævet ved § 5 i lov nr. 449 af 7. juni 2001, hvor fondes årsregnskaber (årsrapporter) overgik til årsregnskabsloven.

Mere væsentlige ændringer er foretaget i bekendtgørelsens §§ 14-20, der nu indeholder meget detaljerede regler for håndteringen af fusionssager. Som nævnt ovenfor ved kapitalnedsættelsesbekendtgørelsen er hovedhensynet lagt på kreditorbeskyttelse.

Endelig er der ved bekendtgørelse nr. 926 af 16. juli 2007 givet en række regler om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Bekendtgørelsen er fælles for en række indretninger under Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. For de erhvervsdrivende fonde er det kapitel 2 (Fælles bestemmelser om anmeldelse), kapitel 5 (Anmeldelse vedrørende erhvervsdrivende fonde), kapitel 10 (Fælles bestemmelser om registrering, gebyr m.v.) samt kapitel 12-13 (Offentlighed og klageadgang), der har interesse. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. september 2007.

Bekendtgørelsens bilag 1 indeholder taksterne for den udviste service i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. En erhvervsdrivende fond skal betale et årsgebyr på 1/6 promille af egenkapitalen, dog mindst 100 kr. og højst 25.000 kr. Gebyret, der forfalder 5 måneder efter et regnskabsårs udløb, beregnes på grundlag af fondens egenkapital ifølge årsrapporten for det seneste regnskabsår.

3. Fondsbeskatningsloven

Den seneste lovbekendtgørelse af fondsbeskatningsloven er nr. 800 af 18. august 2005.

Siden er loven ændret 2 gange.

§ 3 A, stk. 6, 5. pkt., har ved lov nr. 513 af 7. juni 2006 fået følgende ordlyd: "Betales indskudsafgiften ikke rettidigt, skal der betales rente efter § 7, stk. 1, jf. stk. 2, i opkrævningsloven."

Der er tale om en konsekvensændring.

Ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 fik fondsbeskatningslovens § 12 følgende affattelse:

"Selskabsskattelovens § 32 finder anvendelse på fonde og foreninger omfattet af § 1. Fonde og foreninger beskattes ikke af indkomsten i datterselskaber i det omfang indkomsten skal medregnes til et datterselskabs skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32."

Der er tale om en konsekvensændring som følge af ændringer i CFC-beskatningsreglerne i den nævnte lov.

Lovændringen berører næppe mange fonde. Det gør til gengæld ændringen af selskabsskattelovens § 17, stk. 1 - foretaget ved samme lov - af selskabsskatteprocenten, der blev nedsat fra 28 % til 25 %. Ændringen har virkning for indkomståret 2007 og senere indkomstår.

Domme

Uddeling til mindreårige, hjemmeboende børn

I Fonde 2/2005 s. 17 orienteredes om en Østre Landsrets dom, der med dommerstemmerne 2-1 gav en fond medhold i, at det ikke var i strid med fondslovens § 31, såfremt en fond foretager udelinger i henhold til vedtægterne til bestyrelsesmedlemmers mindreårige, hjemmeboende børn.



...Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet

Højesteret nåede i en dom af 21. december 2005 (Ugeskrift for Retsvæsen 2006.866 H) til det modsatte resultat. Dette skete dog under dissens. Flertallet udtalte, at Civilstyrelsens forståelse af fondslovens § 31, stk. 1, måtte anses for bedst stemmende med bestemmelsens forankring i legatpraksis. (Det var under sagen dokumenteret, at Justitsministeriet før fondslovene havde indtaget det standpunkt, at der ikke kunne foretages sådanne uddelinger, og det ligger klart, at Fondsudvalget havde søgt at kodificere legatpraksis). Disse dommere henviste også til den dissenterende dommer i landsretten, der havde peget på, at forældrenes adgang til at råde over umyndiges midler i vidt omfang kunne indebære en berigelse for bestyrelsesmedlemmet. To dommere i Højesteret ville stadfæste landsrettens dom og begrundelse. Disse dommere havde ikke fundet, at der i ordlyden af fondslovens § 31 var hjemmel til et andet resultat.

Højesteret ophævede i øvrigt sagsomkostningerne med den begrundelse, at der var uklarhed i lovgrundlaget.

Ledelsens erstatningsansvar

Højesterets dom af 9. oktober 2005 vedrørende "Mindship Fonden" er nu nævnt i Ugeskrift for Retsvæsen 2006.243 H. Den er - af pladshensyn - kun medtaget i et "hoved". Derfor nævnes, at sagen er refereret og kommenteret i Erhvervsjuridisk Tidsskrift 2006 s. 230 ff af Lennart Lyng Andersen og Torben Vistisen. Forfatterne gengiver samtidig dele af Højesterets dom.

Bobestyrers habilitet

En landsretskendelse, der er refereret i Tidsskrift for Familie- og Arveret 2006 s. 80 Ø, omhandler et såvel principielt som praktisk vigtigt spørgsmål: Bobestyrers habilitet i tilfælde, hvor han er bestyrelsesmedlem i en fond, der er universalarving i

dødsboet. Af tidligere sager kan nævnes Ugeskrift for Retsvæsen 2003.2558 V, der statuerede, at bobestyrer ikke var inhabil i denne situation.

I den konkrete sag fratrådte en advokat som bobestyrer til fordel for en kompagnon, der var indsat som subsidær bobestyrer i testamentet. Skifteretten på Frederiksberg afviste at udlevere boet på grund af inhabilitet, da den frasigende bobestyrer var bestyrelsesmedlem i fonden. Dette blev ændret af landsretten, der fandt, at bestyrelseshvervet ikke medførte, at nogen af de to advokater efter dødsboskiftelovens § 115, stk. 1, kunne anses for nærstående i forhold til fonden eller for afhængig af fonden.

Spørgsmålet synes ikke at have overvejet i forbindelse med gennemførelsen af dødsboskifteloven, selv om det er ganske praktisk. Resultatet - at der ikke foreligger inhabilitet - forekommer ikke at være indiskutabelt, men det har måske indgået i landsrettens overvejelser, at der er talrige eksempler på, at et advokatkontor servicerer et aktieselskab eller en fond i tilfælde, hvor en partner er formand for selskabet/fonden eller er bestyrelsesmedlem. Klart er, at bestyrelsesmedlemmet i denne situation må være særlig opmærksom på, om der kan opstå interessekonflikter.

Pålæg til fondsbestyrelse. Myndigheds- ctr. bestyrelseskompetence

De to følgende sager udspringer af dispositionerne i samme fond, der var erhvervsdrivende. Man krænker vist ingen ved at nævne, at fonden fra dens stiftelse i 1997 var domineret af et ikke-bestyrelsesmedlem, der var direktør i fondens datterselskab. Efter salg af dette i 2000 opstod der et modsætningsforhold til direktøren, og bestyrelsen var internt uenig om en række økonomiske dispositioner. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen blev involveret og lod foretage granskning. I denne periode

pålagde Styrelsen som fondsmyndighed bestyrelsen "ikke at træffe beslutninger af videregående karakter såsom ændring af bestyrelsens sammensætning", og man oplyste, at man overvejede at afsætte bestyrelsesmedlemmerne. Samtidig valgte bestyrelsen at lade sig udskifte med en bestyrelse, den selv havde udpeget. (Se herved også ndf.).

Landsretten gav Erhvervs- og Selskabsstyrelsen medhold i sagen, der er refereret i Ugeskrift for Retsvæsen 2006.686 Ø. Det hedder her, at landsretten under hensyn til påstanden kun ville tage stilling til gyldigheden af pålægget, og om bestyrelsens valg af bestyrelse var lovlig eller i strid med pålægget.

Om pålægget udtalte landsretten under henvisning til lovteksten og forarbejderne, at der havde foreligget en ekstraordinær disposition, der gjorde det berettiget, at Styrelsen greb ind. Som følge heraf havde bestyrelsen været uberettiget til at udpege en ny fondsbestyrelse.

Afsættelse af bestyrelsesmedlem

Sagen refereret i Ugeskrift for Retsvæsen 2006.1261 H omhandler samme fond. Den omtalte granskning resulterede i, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

afsatte fondsbestyrelsen. Et medlem anlagde sag. Under fremhævelse af en række konkrete dispositioner fandt såvel landsretten som Højesteret, at Styrelsen havde haft tilstrækkeligt grundlag efter erhvervsfondslovens § 15, jf. § 14, stk. 4, til at afsætte det pågældende bestyrelsesmedlem.

De to sager har ikke dagligdagens karakter, og navnlig betydningen af direktørens adfærd gør det vanskeligt at drage mere almene slutninger af de to sager. Det synes dog at ligge fast, at sagerne i første række er afgjort ud fra offentligretlige (forvaltningsretlige) principper, således at fondsretten er kommet i anden række. Fondsbestyrelsens skridt - at fratræde og at udpege en ny bestyrelse - kan forekomme drastisk, men det kommer i betragtning, at bestyrelsen som i mange andre fonde var selvsupplerende ifølge vedtægterne, og at fondslovene (og fondenes vedtægter) tillægger bestyrelsen meget vide beføjelser.



Afgørelser fra Civilstyrelsen og Erhvervsankenævnet - 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 Civilstyrelsens stikprøvekontrol af årsregnskaberne. Sagerne vedrører begge fondskategorier. I det følgende bringes referat - med visse kommentarer - af nogle afgørelser, som Civilstyrelsen har truffet siden det seneste nummer af dette blad. Afgørelserne er valgt ud fra deres principielle karakter.

Civilstyrelsen er fondsmyndighed for alle fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger samt for en del fonde, der er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde. En af de nævnte afgørelser vedrører Civilstyrelsens kompetence, selv om en fond er fritaget fra fondsloven.

Endelig refereres nogle aktuelle afgørelser fra Erhvervsankenævnet.

Civilstyrelsen har oplyst, at man arbejder med en revision af revisorvejledningen. Resultatet af arbejdet vil blive omtalt i næste nummer af dette blad.

Civilstyrelsen

Uddeling til bestyrelsesmedlem eller disse nærtstående (fondslovens § 31)

Civilstyrelsens afgørelse af 12. marts 2007 vedrører et spørgsmål, der dukker op tankevækkende ofte, grænserne for fondslovens § 31, hvorefter der ikke kan ske uddeling til (bl.a.) bestyrelsens medlemmer, medmindre stifteren i vedtægterne har fastsat sådanne bestemmelser, at bestyrelsen ikke selv skal træffe afgørelsen. Efter vedtægterne kan der bl.a. foretages uddeling til personer, der har været ansat i et konkret selskab eller disses efterladte, der har

behov for hjælp. En enke efter en tidligere ansat fik på dette grundlag legatportioner fra år 2000. Hun havde været forretningsfører for fonden siden 1987 og var indtrådt i bestyrelsen ved årsskiftet 2002/2003. Bestyrelsen fastholdt, at der var tale om en "helt ufravigelig og ensartet praksis."

Civilstyrelsen fastslog, at uddelingerne var i strid med fondslovens § 31 og krævede tilbagebetaling af de modtagne beløb fra 2003 og til nu. Uddelingerne fra 2000-2002 krævedes ikke tilbageført, da modtager kunne have indrettet sig på, at der ikke ville blive krævet tilbagebetaling.

Ser man på det materielle, kan der efter min bedømmelse ikke være tvivl om, at uddelingerne var sket i strid med fondslovens § 31, der jo er en central bestemmelse i fondsloven. Den "snor", som loven tilbyder bestyrelsesmedlemmer i økonomisk knibe - at det er stifterens udtrykkeligt (i vedtægterne) fastsatte vilje, der udføres - var ikke til stede. En svaghed ved Civilstyrelsens skrivning ligger dog i, at man anfører, at man "anser det herefter ikke for godtgjort, at bestyrelsens uddelinger til tidligere ansatte eller disses efterladte sker på baggrund af en fast og ufravigelig praksis, som ikke forudsætter nogen individuel bedømmelse eller stillingtagen." Det ligger efter min bedømmelse ikke i fondslovens § 31, at en fondsbestyrelse kan bringe sig selv i stilling ved at opstille nogle retningslinier, der herefter følges med den virkning, at man anser sig selv for berettiget til at nyde godt af uddelingerne. I så fald ville en ulovlig praksis blive præmieret.

I sagen er der oplysning om, at et andet bestyrelsesmedlem var udtrådt af bestyrelsen, fordi han ville søge om støtte fra fonden. Det kan siges at være efter bogen, og fondsloven eller forarbejderne opstiller ikke nogen karenstid. Derimod forekommer

det problematisk, hvis den pågældende (herefter) modtager støtte i nogle år, og så påny indtræder i bestyrelsen.

Der har været 3 andre sager om ulovlig uddeling i henhold til fondslovens § 31. Heraf vedrører Civilstyrelsens breve af 23. april 2007 og 24. april 2007 familiefonde, hvor der var foretaget uddeling til hjemmeboende børn under 18 år. Dette var sket siden børnenes fødsel. Civilstyrelsen traf afgørelse om, at uddelingerne for 2004-2006 skulle tilbageføres til fonden. I den første sag var der yderligere det aspekt, at bestyrelsen havde klausuleret, at alle udbetalinger skulle indestå i et pengeinstitut, indtil børnene fyldte 18 år. Herom udtalte Civilstyrelsen, at der kun kan foretages en klausulering af legat-udbetalinger, såfremt der er klar hjemmel i vedtægterne. Denne hjemmel fandtes ikke, og de ulovlige vilkår måtte derfor anses for bortfaldne.

Det fremgår af begge sager, at fondens revisor er blevet orienteret om afgørelserne.

Jeg forstår afgørelserne således, at Civilstyrelsen nu har lagt sig på en praksis, hvorefter ulovlige udbetalinger (i almindelighed?) skal tilbagebetales til fonden. Samtidig vil orienteringen af revisor formentlig medføre, at denne bliver opmærksom på, at også han har svigtet. Man må gå ud fra, at fondslovens § 31 bliver betonet i den kommende revisorinstruks, der som nævnt er under udarbejdelse i Civilstyrelsen.

I den sidste af sagerne var tildelingen til et bestyrelsesmedlem initieret af medlemmets arbejdskolleger (uden for fondsbestyrelsen), efter at vedkommende havde været udsat for en arbejdsulykke. Han havde ikke selv deltaget i sagens behandling. Civilstyrelsen udtalte, at det afgørende var, at han havde været medlem af bestyrelsen på uddelingstidspunktet, og man krævede midlerne tilbagebetalt til fonden.

Med hensyn til fondslovens § 31 henvises der også til oversigten over nye domme på fondsområdet.

Feriefonde

Feriefondene indtager en lidt speciel rolle i fondsverdenen. De er undtaget fra fondsloven, og fondsmyndigheden er Arbejdsdirektoratet. De rejser på grund af formålet spørgsmål, der normalt ikke foreligger i andre fonde (måske bortset fra stiftelserne), men de nævnes her, fordi kommunalreformen rejste nogle principielle spørgsmål, der måtte bedømmes efter fondslovens § 32.

Hovedspørgsmålet kan beskrives således: En feriefond er typisk knyttet til (og oprettet på initiativ af) en virksomhed, organisation eller en myndighed. Hvorledes håndteres den situation, at virksomheden fusionerer eller fissioneres, eller - som i den konkrete sag - at lovgivningen ændres med konsekvens for rammerne for feriefondens aktiviteter, herunder den begunstigede kreds?

Civilstyrelsen afgav den 6. juli 2006 en principiel udtalelse vedrørende en feriefond, knyttet til et af de nu nedlagte amter. Hovedpunkterne i udtalelsen kan kort beskrives således:

- ▶ sammenlægning af (amts)kommunale feriefonde kan forventes imødekommet, og som udgangspunkt uden at der indsættes en fordelingsnøgle.
- ▶ Som følge af kommunalreformen vil Civilstyrelsen være indstillet på at tillade fission af større feriefonde, hvor store dele af den begunstigede kreds overgår til andre institutioner.
- ▶ Der skal ved fordelingen ikke alene tages hensyn til feriefaciliteter. Også aktiver som kontantbeholdning og obligationer m.v. skal indgå i fordelingen.

Opløsning af fond. Hvem er "part"?

I 2005 tillod Civilstyrelsen, at en mindre, konkret fond blev opløst. Det gav anledning til to efterfølgende henvendelser. I den første henvendelse blev der klaget over, at fondsbestyrelsen ikke før ansøgningen havde foretaget høring af to personer, der (efter bestyrelsens beslutning) skulle modtage dele



...Afgørelser fra Civilstyrelsen og Erhvervsankenævnet -

af fondens formue ved opløsningen. Civilstyrelsen anførte, at det efter fondslovens § 11 er bestyrelsen, der leder fonden, herunder i overensstemmelse med formålet bestemmer, hvem der skal modtage legatportioner. Samtidig udtalte styrelsen, at man ikke - som påstået - havde pligt til at foretage hørings af de to personer, da de ikke kunne ses som parter i sagen.

Man får et yderligere indtryk af sagen, når man læser den anden klagesag. Bestyrelsen havde besluttet, at de to nævnte personer skulle have hver 25 % af midlerne, medens tredjemand skulle have 50 %. De mente, at fordelingen burde være 1/3 til hver. Civilstyrelsen meddelte, at der intet var til hinder for, at bestyrelsen foretaget uddeling som vedtaget.

Tvangsopløsning

Ved brev af 17. juli 2006 og 4. september 2006 traf Civilstyrelsen en af de sjældne afgørelser om tvangspermutation/tvangsopløsning af en fond.

Lovens hovedregel (der findes tilsvarende for erhvervsdrivende fonde) er efter fondslovens § 32/erhvervsfondslovens § 48, at det er fondens bestyrelse, der vedtager og ansøger om vedtægtsændringer, herunder ændringer der fører til fondens opløsning. Hvis ikke bestyrelsen ønsker at medvirke, kan fondsmyndigheden efter § 33, stk. 1, beslutte, at en vedtægtsbestemmelse skal ændres, når bestemmelsen er uigennemførlig eller har vist sig klart uhensigtsmæssig. Efter stk. 2 kan fondsmyndigheden efter forhandling med fondsbestyrelsen beslutte, at en fond, hvis midler er klart utilstrækkelige til at opfylde formålet, skal sammenlægges med andre fonde eller opløses ved uddeling af kapitalen. Endelig gælder efter stk. 3, at fondsmyndigheden kan beslutte, at en vedtægtsbestemmelse skal ændres, hvis den strider mod lovgivningen eller oprettelsesdokumentet for fonden.

Det samme gælder efter erhvervsfondslovens § 49. Her bemærkes, at kompetencen ligger hos Civilstyrelsen, selv om Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er udpeget som fondsmyndighed for fonden.

Den refererede sag vedrørte en fond med aktiver på 0 kr. Fondens administrator oplyste, at man havde erhvervet en række aktiver, der ved udlejning kunne give fonden en vis indtjening. Samtidig var man i færd med at oprette et anpartsselskab, der skulle drive erhvervsmæssigt fiskeri. Trods adskillige henvendelser fra styrelsen kunne disse oplysninger ikke dokumenteres. Civilstyrelsen traf herefter beslutning om opløsning i henhold til fondslovens § 33, stk. 2. Samtidig pegede man bl.a. på, at oprettelsen af selskabet i givet fald ville kræve styrelsens godkendelse.

Gravstedsforpligtelse

Boafgiftsmyndigheden havde afslået fritagelse for boafgift under henvisning til, at der var tale om en testamentarisk og vedtægtsmæssig forpligtelse. Fondsbestyrelsens ansøgning om, at denne del af formålet blev slettet mod, at fonden betalte for en så lang periode, som det var muligt, blev afslået, jf. fondslovens § 32.

Ved brev af 2. februar 2007 tillod Civilstyrelsen imidlertid, at en fond (med en forventet formue på ca. 8 mio. kr.), inden arven blev modtaget, oprettede en selvstændig afdeling i fonden, således at afkastet af 200.000 kr. af fondens bundne midler blev reserveret til bevarelse og vedligeholdelse af stifternes gravsteder.

Afgørelsen har efter min mening kun hjemmel i pragmatisme. Der er ført en slingrende kurs i årenes løb, men afgørelser à la den pågældende giver næppe incitament til, at koncipisterne tager sig sammen og gør arbejdet ordentligt i forbindelse med testamentet.

Opløsning. Hvem skal midlerne tilfalde?

Civilstyrelsens brev af 22. januar 2007 (og 11. januar 2006) vedrører nogle principielle spørgsmål.

En fagforening (A) var blevet fusioneret med 6 andre fagforeninger. I den forbindelse tillod Civilstyrelsen, at en fond til uddannelse af A's medlemmer blev opløst, da det i fremtiden ikke ville være muligt at skelne medlemmer fra A fra andre faggrupper i den nye fagforening.

Uenighed mellem fondsbestyrelsen og Civilstyrelsen bestod i, at fondsvedtægterne bestemte, at kapitalen ved opløsning skulle uddeles til medlemmer, der på opløsningstidspunktet havde været medlem af A i mindst 10 år. Fondsbestyrelsen oplyste, at man ikke fandt denne ordning hensigtsmæssigt, og at man netop havde tilrettelagt fusionen således, at vedtægternes opløsningsbestemmelse ikke fandt anvendelse.

Civilstyrelsen fastslog, at midlerne skulle uddeles efter vedtægterne, da fondens opløsning skete som følge af strukturændringer i A. Samtidig udtalte styrelsen, at det ikke var i strid med fondslovens intentioner, at fondens kapital ved opløsning blev uddelt til medlemmerne i A, selv om fonden i sin tid var stiftet på grundlag af en gave fra A. Der forelå ikke identitet mellem A og de medlemmer af A, der kom i betragtning ved opløsningen.

Anbringelsesbekendtgørelsen. Bestyrelse i flere afdelinger?

Anbringelsesbekendtgørelsens § 16, stk. 2, fastsætter, at medmindre andet er fastsat i en fonds vedtægter, kan en fonds midler ikke bestyres i mere end én forvaltningsafdeling eller i mere end ét realkreditinstitut. Det gælder tilsvarende, at en fonds midler ikke kan bestyres i både en forvaltningsafdeling og i et realkreditinstitut. Reglen er begrundet i, at anbringelses- og bestyrelsesreglerne skal være så lette at administrere som muligt og at sikre en effektiv kontrol med anbringelsen.

I beretningsperioden har der været flere sager om dispensation fra § 16, stk. 2.

I Civilstyrelsens brev af 12. maj 2005 havde fonden en kapital på ca. 48 mio. kr. Aktier for 3 mio. kr. var indskrevet i en forvaltningsafdeling, medens obligationerne var indskrevet i vedkommende realkreditinstitut. Vedtægterne havde ikke fraveget § 16. Civilstyrelsen udtalte, at man næppe ville se velvilligt på en ansøgning om dispensation, da stifteren havde ønsket, at fondens midler skulle bestyres i overensstemmelse med Justitsministeriets regler. Samtidig udtalte styrelsen, at fondsbestyrelsens synspunkt at depotgebyrer ville stige med ca. 20.000 kr. årligt ikke var en særlig omstændighed.

I de to andre sager blev der givet dispensation for en tidsbegrænset periode på 5 år. I Civilstyrelsens brev af 13. november 2006 hedder det, at man havde lagt vægt på de oplysninger, bestyrelsen var kommet med, herunder at midlerne havde været bestyret af to forvaltningsafdelinger siden 21. marts 1997. Bestyrelsen havde endvidere "... oplyst, at fonden ved at have to rådgivere spreder risikoen for investeringerne, at størrelsen af afkastet optimeres, at begge forvaltningsafdelinger tilbyder fordelagtige priser på gebyrer og kurtag, eftersom de er vidende om, art fonden har to rådgivere."

Man kan ikke af Civilstyrelsens breve se, om der fra styrelsens side er rettet henvendelse til de pågældende forvaltningsafdelinger. Problemet i disse sager opstår jo alene, fordi forvaltningsafdelingerne ikke respekterer det regelgrundlag, de er sat til at vogte, herunder at fravigelse af § 16, stk. 2, enten kræver (klar og tydelig) hjemmel i vedtægterne, eller at Civilstyrelsen giver dispensation. Det forekommer derfor ikke urimeligt at kræve, at de forklarer sig.

Bestyrelsens vederlag

Et af fondsrettens eviggrønne spørgsmål er (størrelsen af) bestyrelses- og administrationsvederlaget. Som bekendt indeholder de to fondslove en gene-



...Afgørelser fra Civilstyrelsen og Erhvervsankenævnet -

rel regel om spørgsmålet, og ved den nye anbringelsesbekendtgørelse i 2004 ophævede man for de almindelige fonde de snærende bånd, mange fandt var indeholdt i nogle procentgrænser, fastsat efter fondens egenkapital.

I Civilstyrelsens brev af 2. august 2006 var der tale om to fonde, der blev administreret sammen.

Den ene fond havde en egenkapital på ca. 284 mio. kr., indtægter på ca. 14 mio. kr. og samlede administrationsomkostninger på 814.044 kr. Bestyrelsesvederlaget var 390.000 kr. og administrationsvederlaget 130.000 kr.

I den anden fond var egenkapitalen ca. 60 mio. kr., indtægterne ca. 3 mio. kr. og samlede administrationsomkostninger 374.666 kr. Bestyrelsesvederlaget var 150.000 kr. og administrationsvederlaget 50.000 kr.

Fra administrators side blev der peget på det meget store arbejde, der var forbundet med fondens administration og det ansvar, som er forbundet med de betydelige midler. Civilstyrelsen pegede heroverfor på, at man i den store fond foretog uddeling af to rentenydelser og ni legater, medens man i den anden fond uddelte tre legater.

Civilstyrelsen udtalte i brev af 2. august 2006, at man efter omstændighederne ikke fandt tilstrækkelig grundlag for efter fondslovens § 18, stk. 3, at nedsætte det samlede administrations- og bestyrelsesvederlag for regnskabsåret 2004. Begrundelsen herfor var, at man ved gennemgangen af årsregnskabet for 2002 ikke havde bemærkninger til de udbetalte vederlag, der stort set var som i 2004.

Herefter udtalte styrelsen:

"Det er imidlertid vores opfattelse, at det samlede administrations- og bestyrelsesvederlag fremover

særligt grundet bestyrelsens og administrators hidtidige honorering bør baseres på en faktisk registrering af den tidsmæssige udstrækning af administrations- og bestyrelsesarbejdet, og vi vil på grundlag af en sådan registrering for de kommende år tage stilling til, om det samlede vederlag overstiger, hvad der er sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, jf. fondslovens § 18, stk. 1, og om der derfor skal ske nedsættelse efter lovens § 18, stk. 3."

Tilbageførsel til stifter?

Ved brev af 17. februar 2006 afslog Civilstyrelsen en ansøgning om opløsning af en fond, og at midlerne (25 mio. kr.) blev tilbageført til stifteren.

Fonden havde eksisteret i 5 år, og der var endnu aldrig foretaget uddeling. Dette skyldes, at fondens bestyrelse havde vanskeligt ved at opfylde fondens primære formål, opførelse af et bofællesskab i en nærmere bestemt kommune.

Civilstyrelsen lagde ved afgørelsen vægt på, at formålet efter vedtægterne kunne opfyldes i andre kommuner, og at vedtægterne desuden indeholdt flere subsidiære formål.

Afgørelsen følger den praksis, der er lagt til grund ved gennemførelsen af fondsløvene.

Ændring af formål

Bestyrelsen i en erhvervsdrivende fond ansøgte om forskellige ændringer af vedtægterne. Disse blev imødekommet, bortset fra bestyrelsens ønske om, at fondens formål blev prioriteret, således at det blev præciseret, at uddelinger i første række skete til stifterens descendenter. Dette var allerede praksis. Civilstyrelsen afslog denne del af ansøgningen og mindede fonden om, at en fondsbestyrelse i en fond med flere ligestillede formål skal drage omsorg for, at der set over en årrække ikke sker en

ensidig begunstigelser af et formål. At fondsbestyrelsen i en årrække ikke havde fulgt dette, kunne ikke begrunde en ændring af vedtægterne. Endelig fremhævede Civilstyrelsen, at man i 1995 havde givet afslag på en ansøgning om, at 85% af fondens kapital blev uddelt til stifterens to myndige børn.

Udvidelse af formålet

Ved brev af 26. marts 2007 tillod Civilstyrelsen, at en fonds formålsbestemmelse blev udvidet.

Formålet i fonden var gennem understøttelse at betrygge og forbedre vilkårene for medarbejdere i en (større) virksomhed eller disses pårørende. Tildeling af understøttelse krævede, at medarbejderen havde mindst 5 års anciennitet i virksomheden. Fondsbestyrelsen søgte samtykke til, at den sidstnævnte betingelse udgik. Samtykke blev givet, efter at fonden havde givet nye økonomiske oplysninger, hvoraf fremgik, at man havde solgt fondens aktier i virksomheden, og at egenkapitalen herefter var steget fra 7 mio. kr. til 42 mio. kr.

Der er tale om en sagstype, der har påkaldt sig interesse i de senere år, hvor navnlig aktiesalg har medført ændringer i en fonds økonomi, der ikke var taget i betragtning ved stiftelsen. Jeg har nævnt flere sager i Fonde og Foreninger I (5. udg. 2003)

s. 263. Interessen i en fondsbestyrelse, der sidder med dette "problem", må være, om der skal søges en formålsudvidelse som i den konkrete sag, eller om man skal gå det skridt videre at søge om fission, således at der etableres flere fonde. Er der tale om en familiefond, må også fondsbeskatningslovens gaveregler tages med i overvejelserne.

Opøsning af fond gennem kapitalforbrug over 10 år
Ved brev af 18. maj 2007 imødekom Civilstyrelsen en ansøgning, hvorefter fondsbestyrelsen var berettiget og forpligtet til at anvende fondens kapital i perioden 2007-2017. Civilstyrelsen forudsatte, at fonden herefter var endeligt opløst ved udgangen af 2017.

Fonden var stiftet i 1967, og kapitalen androg 1,5 mio. kr. Der var mange ansøgere. Vedtægterne (fra før fondsloven) indeholdt mulighed for kapitalanvendelse, men ikke med den klarhed, der kræves efter fondslovens § 9.

Afgørelsen er interessant, fordi den støtter den udvikling, der var begyndt i årene før fondslovene, hvorefter nogle fondsstiftere hellere så, at der kunne uddeles mærkbare beløb i en årrække end at fonden skulle leve evigt. Den giver tillige næring til, at en fond med små kapitaler (under 2



...Afgørelser fra Civilstyrelsen og Erhvervsankenævnet -

mio. kr.?) bør tillades opløst, hvis de har eksisteret i nogen tid, og fondsbestyrelsen kan fremlægge en fornuftig plan for fondens afvikling.

Erhvervsankenævnet

Erhvervsankenævnet blev etableret med virkning fra den 1. januar 1988. Nævnet er ankeinstans for en række afgørelser på Økonomi- og Erhvervsministeriets område. For de erhvervsdrivende fondes vedkommende bestemmer erhvervsfondslovens § 62, at afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan indbringes for Nævnet, medmindre tvisten indeholder påstand om, at en registrering i Styrelsen krænker nogens ret, eller afgørelsen er truffet som fondsmyndighed. Den sidstnævnte (og mest praktiske) undtagelse skyldes, at Civilstyrelsens afgørelser som fondsmyndighed ikke kan indbringes for Erhvervsankenævnet. Det gælder i øvrigt, at Civilstyrelsens afgørelser ikke kan indbringes for en højere myndighed.

Erhvervsankenævnet har i tidens løb afsagt en del kendelser på fondsområdet, herunder af principiel karakter. I den seneste tid er offentliggjort følgende:

Kategoriskifte/sletning

I en kendelse af 31. oktober 2006 (2006-0005255) gav Erhvervsankenævnet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen medhold i, at en fond skulle slettes fra Registret over erhvervsdrivende fonde.

Fonden var stiftet i 2001, og den blev registreret som erhvervsdrivende fond på grund af en vurdering af vedtægternes investeringsbestemmelse. Under en stikprøvekontrol i 2005 viste det sig, at der ikke var udøvet virksomhed i henhold til '1, stk. 2, idet indtægterne bestod af renter og aktieudbytter, men uden at fonden havde haft nogen bestemmende indflydelse. Det var klart, at der herefter var grundlag for at slette fonden (og overføre den til Civilstyrelsen). Ankenævnet stadfæstede sletningen med et ordvalg, der viser, at man ikke har været i tvivl.

Ny årsrapport

En kendelse af 19. april 2007 (2006-0007443) vedrører et pålæg til en erhvervsdrivende fond om at udarbejde og indsende en ny årsrapport. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen havde påpeget en række forhold, der skønnedes at være i strid med Årsregnskabsloven (hvor reglerne om erhvervsdrivende fondes regnskabsforhold nu findes).

Erhvervsankenævnet gav Erhvervs- og Selskabsstyrelsen medhold. Der peges på, at lovgivningen lægger op til, at Styrelsen i en række situationer med mindre fejl udøver en vejledende funktion, men der er altså grænser.

Erhvervsankenævnets kendelser kan ses i sin helhed på nævnets hjemmeside.



Kendelser og afgørelser

Landsskatteretskendelse nr. 9123 af 22.12.2005 - Fond – fradrag for legater	24
Landsskatteretskendelse nr. 9246 af 23.05.2006 - Fond - driftsudgifter	27
Landsskatteretskendelse nr. 9286 af 30.11.2006 - Fond - selvangiven overførsel af selskab til fond ikke godkendt	32
Landsskatteretskendelse nr. 9780 af 27.03.2007 - Uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fond – bindende svar	35
Landsskatteretskendelse nr. 9874 22.12.2005 - Fond - hensættelse	40
Landsskatteretskendelse nr. 10214 af 28.07.2006 - Anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg	43
Skatterådsafgørelse nr. 9754 af 17.07.2007 - Gave til fond - opdelt i familie og ikke-familie afdeling	47
Skatterådsafgørelse nr. 9528 af 20.02.2007 - Ydelse af gave fra et selskab til en fond var uden skattemæssige konsekvenser for selskabet, aktionærerne og fonden.....	51
Skatterådsafgørelse nr. 9683 af 22.08.2006 - Fond - fradrag for hensættelser - skattemæssig anskaffelsessum på fast ejendom ved brug af hensættelse - tilbageførsel af uddeling	55
Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2007 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke driftsomkostning for kunsthånd	62
Skatterådsafgørelse nr. 9480 af 25.04.2006 - Renovering af fast ejendom - intern uddeling.....	76

Landsskatteretskendelse nr. 9123 af 22.12.2005 - Fond – fradrag for legater

Klagen vedrører Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. marts 2003, ved hvilken Ligningsrådet bl.a. har besvaret følgende spørgsmål:

Er legatet fradragsberettiget for fonden med det fulde beløb på tidspunktet for uddelingen af legatet fra fonden?

Skal fradraget for fonden alternativt reduceres med den forventede fremtidige donation fra legatmodtageren evt. tilbagediskonteret med en normal rente? Såfremt fradraget skal reduceres, bedes Ligningsrådet tillige tage stilling til, hvorvidt donationen helt eller delvist er skattepligtig for fonden på tidspunktet for donationen fra legatmodtageren til fonden.

Er donationen fra legatmodtageren skattepligtig for fonden på det tidspunkt, hvor legatmodtageren efterfølgende donerer penge til fonden?

Således:

Nej. Se sagsfremstilling og begrundelse.

Bortfalder, jf. svaret på spørgsmål 1.

Ja. Se sagsfremstilling og begrundelse.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten ændrer besvarelsen således:

Ja.

Bortfalder.

Ja.

Retten har ikke ved afgørelsen taget stilling til, om uddelingen er vedtægtsmæssig eller almennyttig.

Sagens oplysninger

A's Fond, herefter benævnt fonden, ejede indtil 2002 aktiekapitalen i A-Invest A/S og A Kompagniet A/S, og fonden har i forbindelse med afviklingen af disse selskabers erhvervmæssige aktiviteter skiftet status fra erhvervsdrivende til almenvelgørende fond. Datterselskaberne er imid-

lertid likvideret og slettet fra registrene i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Fonden har herefter ingen erhvervmæssige aktiviteter eller kapitalandele i erhvervsdrivende selskaber.

Fonden har lavet et udkast til en ændret fundats, som p.t. er under overvejelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Af fundatsen fremgår bl.a., at fondens grundkapital på 10 mio. kr. består af de værdier, der er udlagt den i boet efter direktør A, at fondens hovedformål er at yde hjælp og støtte til personer, der har været ansat som funktionærer af direktør A i de af ham drevne virksomheder i Danmark eller udlandet, og at fondens midler, i det omfang man ikke rimeligt kan opfylde hovedformålet, kan anvendes til støtte for udviklingsfremmende initiativer i dansk erhvervsliv, der efter bestyrelsens skøn ikke kan opnå fornøden støtte på anden vis.

Fonden ønsker bl.a. at foretage uddelinger af studie- og rejselegater til studerende og unge erhvervsfolk, som indstilles af det Internationale Kontor på Handelshøjskolen i København. Det forventes, at de enkelte legater skal være i størrelsesordenen 50.000 – 60.000 kr., og bestyrelsen overvejer at fastsætte betingelser for uddelingen af studie- og rejselegaterne således, at modtageren skal forpligte sig til at donere ca. 1,5 % af sin indkomst i en 5 års-periode efter afslutningen af studiet til fonden. Donationen fra legatmodtageren skal tillægges den disponible kapital, som gøres til genstand for uddelinger af nye legater. Det forudsættes, at modtageren er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1.

Det er forklaret, at baggrunden for det foreslåede dels er at muliggøre, at fondens midler yderligere strækkes, og at antallet af legater forøges, men først og fremmest er at gennemføre princippet ”noget for noget”, således at det understreges over for modtagerne, at de selv har forpligtelser for, at efterfølgende generationer kan få tilsvarende legater.

Fonden har anmodet Ligningsrådet om at besvare følgende spørgsmål under forudsætning af, at den ændrede fundats godkendes af myndighederne:

Er legatet fradragsberettiget for fonden med det fulde beløb på tidspunktet for uddelingen af legatet fra fonden?

Skal fradraget for fonden alternativt reduceres med den forventede fremtidige donation fra legatmodtageren evt. tilbagediskonteret med en normal rente? Såfremt fradraget skal reduceres, bedes Ligningsrådet tillige tage stilling til, hvorvidt donationen helt eller delvist er skattepligtig for fonden på tidspunktet for donationen fra legatmodtageren til fonden.

Er donationen fra legatmodtageren skattepligtig for fonden på det tidspunkt, hvor legatmodtageren efterfølgende donerer penge til fonden?

Ligningsrådets afgørelse

Ligningsrådet har besvaret spørgsmålene således:

Nej. Se sagsfremstilling og begrundelse.

Bortfalder, jf. svaret på spørgsmål 1.

Ja. Se sagsfremstilling og begrundelse.

Ligningsrådets besvarelse er begrundet således:

Uddelinger af legater til studerende vil ikke kunne fradrages i fondens skattepligtige indkomst – opgjort efter fondsbeskatningslovens § 3 – alene af den grund, at det vil blive en betingelse for uddelingen af studie- eller rejselegatet, at modtageren forpligter sig til efterfølgende at donere en vis procentdel af sin indkomst i en 5 års periode efter afslutningen af studiet til fonden. Det må være en forudsætning for fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, at eksterne uddelinger er fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om modydelse.

Det er præciseret, at Ligningsrådet ikke herved har taget stilling til om uddelinger af studie- og rejselegaterne er almennyttige eller vedtægtsmæssige.

Spørgsmål 2 er bortfaldet på grund af besvarelsen af spørgsmål 1.

Det er ved besvarelsen af spørgsmål 3 bemærket, at såfremt fonden – uanset den manglende skattemæssige fradragsret – uddeler legaterne og modtagerne efterfølgende donerer en vis procentdel af deres fremtidige indkomst til fonden, vil disse donationer, som gøres til genstand for senere uddelinger af nye legater være skattepligtige for fonden, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

Fondens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om, at besvarelsen af spørgsmål 1 ændres til ”Ja”.

Han har til støtte herfor bl.a. anført, at der ikke er hjemmel til at stille krav om, at uddelinger skal ske uden forventning om modydelse hverken i den materielle fondslovgivning eller i fondsbeskatningsloven. Det nærmeste, man kan komme til det opstillede krav, er formuleringen i lovforslaget til den oprindelige fondsbeskatningslov (lovforslag L 108 af 2.12.1985, vedtaget som lov nr. 145 af 19.3.1986), hvor det i bemærkningerne til lovforslagets § 4, der hjemler fradragsretten for uddelinger, anføres: ”En uddeling kan derimod ikke bestå i et udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse.”

Det kan ikke kræves, at der ikke i forbindelse med en uddeling kan stilles krav om en vis tilbagebetaling. Det er selvfølgelig ikke en uddeling, hvis det samlede legat kræves tilbagebetalt, men et legat kan efter fondens opfattelse udmærket opdeles i et definitivt legat og et modkrav. Dette kendes fra gaveafgiftsområdet, hvor f.eks. overdragelse af en ejendom berigtiges delvist, og hvor gavens størrelse i så fald fastsættes til residualværdien. Det samme princip bør gælde ved uddeling af legater med den særlige tilbagebetalingsforpligtelse.

...Landsskatteretskendelse nr. 9123 af 22.12.2005 - Fond – fradrag for legater

Imidlertid er tilbagebetalingsdelen ikke fastsat nøjagtigt, og den falder derfor ind under de særlige regler i ligningslovens § 12 B, hvorefter der er tale om en løbende ydelse, idet ”der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret”. Ved uddeling af legater med den anførte klausul skal der derfor opgøres en kapitaliseret værdi af de anførte ydelser, jf. reglen i ligningslovens § 12 B, stk. 2. Den faktiske værdi af det ydede legat bliver herefter den nominelle legatportion minus den af parterne fastsatte kapitaliserede værdi af returdonationen = differencebeløbet. Det herefter fastsatte beløb er herefter størrelsen af det ydede legat og dermed det fradragsberettigede beløb i fonden. Bliver det efterfølgende tilbagebetalingsbeløb større eller mindre, forholder parterne sig efter reglerne i ligningslovens § 12 B.

Dette beskatningssystem vil i øvrigt optræde neutralt i skattemæssig henseende. Differencebeløbet udgør det fradragsberettigede beløb hos fonden og det skattepligtige beløb hos modtageren. Afviger den efterfølgende faktiske tilbagebetaling og den kapitaliserede værdi, vil der blive udløst et fradrag hos legatmodtageren og tilsvarende skattepligtigt beløb hos fonden, hvis tilbagebetalingen overstiger det kapitaliserede beløb, og hvis det faktiske tilbagebetalte beløb bliver mindre end den beregnede kapitaliserede værdi, vil der blive en skattepligtig indtægt hos legatmodtageren og et tilsvarende fradrag hos legatet. Der vil givetvis herske stor usikkerhed vedrørende opgørelse af den kapitaliserede værdi af moddonationen, men denne skal fastsættes af parterne i fællesskab, og de har modstående interesser, og som det fremgår, er der neutralitet, selv om den fastsættes for højt eller for lavt.

Told- og Skattestyrelsens indstilling

Told- og Skattestyrelsen har indstillet afgørelsen stadfæstet. Styrelsen har i den forbindelse bl.a. bemærket, at der ikke kan være tale om en gensidigt

bebyrdende aftale, hvor reglerne i Ligningslovens § 12 B finder anvendelse.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Fondes skattepligtige indkomst opgøres i henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, efter skatelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der følger af stk. 2 og 3 samt §§ 4 – 6. Efter § 4 gives der fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål samt uddelinger til vedtægtsmæssige formål.

Fonden påtænker at uddele rejselegater, der er betinget af, at modtageren forpligter sig til at udbetale en vis procentdel – ca. 1,5% - af sin indkomst til fonden de første 5 år efter, at modtageren har afsluttet sin uddannelse.

Det lægges ved sagens afgørelse uden prøvelse til grund, at disse påtænkte legater kan anses for udbetalt til vedtægtsmæssige formål. Det lægges også til grund, at de stipulerede donationer, som



legatmodtagerne forpligter sig til at donere til fonden efter endt uddannelse, vil være væsentligt mindre end de legatportionerne. Der er herefter ikke grundlag for at nægte fradrag for legaterne efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, alene fordi en del af legatportionerne efterfølgende forventes tilbagebetalt. Det bemærkes herved, at fonden på udbetalingstidspunktet må anses for retligt forpligtet til at udbetale hele legatet til modtageren.

Fonden kan således i udbetalingsåret fradrage hele udbetalingen til legatmodtageren, hvis betingelserne om skattepligt i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, i øvrigt er opfyldt.

Spørgsmål 2 bortfalder derved.

Spørgsmål 3 stadfæstes, idet konsekvensen af fradraget ved udbetalingen, jf. det ovenfor anførte, vil være, at de efterfølgende donationer kvalificeres som skattepligtige.

Den påklagede besvarelse af spørgsmål 1–3 ændres således til:

Ja.

Bortfalder.

Ja •

Landsskatteretskendelse nr. 9246 af 23.05.2006 - Fond – driftsudgifter

Klagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt udgifter afholdt af fonden vedrørende de af fonden ejede sommerhuse kan fratrækkes som driftsudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2001

Skattepligtig indkomst

Skattemyndigheden har ikke godkendt fradrag for udgifter vedrørende fondens sommerhuse og har derfor forhøjet fondens skattepligtige indkomst med 381.309 kr.

Landsskatteretten stadfæster den påklagede ansættelse.

Sagens oplysninger

A's Familiefond (herefter fonden) er stiftet i 1977, og består i henhold til fundatsens § 2 af 2 afdelinger, hvoraf Afdeling 1 benævnes Familieafdelingen og Afdeling 2 benævnes Forskningsafdelingen.

Fonden anvender kalenderåret som indkomstår.

Fonden er i det omhandlede indkomstår ikke omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde.

Fondens formål er ifølge fundatsens § 3 følgende:

»

3.1 Fondets formål er i overensstemmelse med de i nærværende fundats indeholdte forskrifter:

3.1.1 at forvalte den kapital, som er tilfaldet fondet ved stiftelsen og ved stifterens død eller, som på anden vis tilfalder fondet;

3.1.2 at uddele afkast af kapitalen til sociale, almennyttige, uddannelsesmæssige, videnskabelige og erhvervsrettede formål; og

3.1.3 til videreførelse af erhvervsaktiviteter, som er tilfaldet fondet ved stifterens død, at drive landbrug, udlejning af fast ejendom og, som moderfond, at drive kapitalforvaltning.

Bestemmelsen i 3.1.3 ovenfor er ikke til hinder for, at fondet helt eller delvist afvikler sine erhvervsak-



...Landsskatteretskendelse nr. 9246 af 23.05.2006 - Fond - driftsudgifter

tiviteter og reinvesterer den derved frigjorte kapital i ikke-erhvervsmæssige aktiver.

3.2 Familieafdelingens uddelingsformål søges opfyldt ved:

3.2.1 primært at yde støtte og opmuntringslegater til stifterens familie og venner. Dog kan der ikke ydes støtte til stifteren eller andre bidragydere eller stifterens eller andre bidragyderes samlevende ægtefælle eller børn, der er sambeskattet med stifteren eller andre bidragydere;

”

Under fundatsens afsnit V, Fondets formue, er der om de omhandlede sommerhuse, beliggende i X, anført følgende i § 7:

”()

7.5 Den til fondet testamenterede sommerhusejendom Lyngbakken beliggende Nordhusvej 30 og 32, Tisvildeleje (matr.nr. 10 as, 10 c og 10 d) kan kun stilles til rådighed for den af fundatsens § 3.2.1 omfattede personkreds. ()

()”

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2001 er der medregnet driftsresultat vedrørende de omhandlede sommerhuse med - 381.309 kr.

Driftsresultatet er opgjort som følger:

Lejeindtægter 16.085 kr.

Elektricitet	- 3.222 kr.
Forsikring	- 15.992 kr.
Ejendomsskat	- 119.518 kr.
Falck Securitas	- 4.061 kr.
Rengøring	- 12.530 kr.
Olie	- 25.575 kr.
Telefon	- 3.451 kr.
Gartner	- 73.343 kr.

Småanskaffelser
under kr. 9.500 0 kr.

Reparation og
vedligeholdelse - 133.226 kr.
Diverse - 476 kr.

Revisor 6.000 kr.
Ejendomsomkostninger i alt - 397.394 kr.

Driftsresultat - 381.309 kr.

Fonden har i indkomståret 2001 stillet sommerhuset til rådighed for personer omfattet af fundatsens § 3.2.1 i i alt 51 dage, der alle vedrører personer, som ikke er skattepligtige til Danmark.

Landsskatteretten har den 14. december 2005 afsagt kendelse i j.nr. 2-2-1859-0142 og 2-2-1859-0150 vedrørende skatteansættelserne af fonden for indkomstårene 1999 og 2000. Ved kendelsen blev fonden ikke anset for at drive erhvervsvirksomhed med udlejning af de omhandlede sommerhuse. På baggrund af ordlyden af fundatsen fandt Landsskatteretten, at udgifterne afholdt i forbindelse med, at sommerhusene stilles til rådighed for personkredsen omfattet af fundatsens § 3.2.1., må anses for uddeling, hvorfor udgifterne ikke er fradragsberettigede som driftsudgifter, men alene fradragsberettigede som uddelinger i det omfang, der er hjemmel hertil i fondsbeskatningslovens § 4.

Den kommunale skattemyndigheds afgørelse

For indkomståret 2001 er den skattepligtige indkomst nedsat med 16.085 kr., og forhøjet med 397.394 kr., idet ejendomsomkostningerne ved sommerhuset ikke er anset for fradragsberettigede driftsudgifter.

Udgifterne kan ikke godkendes som fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet der ikke er tale om erhvervsmæssig aktivitet, da udgifterne afholdes som følge af fondets formål: at stille sommerhuset til rådighed for familie og venner, jf. fondets fundats §§ 3.2.1 og 7.5.

Fondets besiddelse af sommerhusejendommen kan i forhold til fondsbeskatningsloven ikke betragtes som erhvervsmæssig virksomhed. De udgifter, der afholdes i relation til sommerhuset, er en følge af, at fondet ifølge vedtægterne har til formål at stille sommerhuset til rådighed for stifterens familie og venner. Spørgsmålet om fradragsret for udgifter til opfyldelse af fondes formål skal afgøres efter fondsbeskatningslovens § 4, jf. TfS 1988.554. Da sommerhuset alene skal stilles til rådighed for familie og venner, er der tale om uddelinger til vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenyttige, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, hvor fradragsretten for uddelinger er betinget af skattepligt for modtager.

For indkomståret 2001 har det kostet fondet 397.394 kr. at stille sommerhuset til rådighed for stifterens familie og venner. Sommerhuset er i året alene blevet benyttet af stifterens familie, der for benyttelsen har betalt i alt 16.085 kr. Der er uddelt ophold i sommerhuset i i alt 51 dage. Samtlige 51 dage er uddelt til udlændinge. Fradrag for uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kan herefter opgøres til $(51 - 51/51 \times (397.394 \text{ minus } 16.085))$ kr., lig med 0 kr. Det selvangivne fradrag for uddelinger efter § 4, stk. 1, er på baggrund heraf forhøjet med 37.003 kr.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har principalt nedlagt påstand om godkendelse af fradrag for nettoresultatet af sommerhusejendommen med 381.309 kr., og subsidiært nedlagt påstand om fradrag for den forholdsmæssige del af de 381.309 kr., som kan henføres til de ikke-udlejede perioder af indkomståret 2001.

Om fondens formål har repræsentanten bl.a. anført, at fondens formål efter fundatsens § 3.1.3 er at videreføre erhvervsaktiviteter, der er tilfaldet fonden, herunder udlejning af fast ejendom. Den omhandlede ejendom er omfattet heraf. Efter vedtægternes § 7.5 kan ejendommen kun stilles til rådighed for stifterens familie og venner. Fondens formål er således at udleje ejendommen til en forholdsvis snæver kreds. Det er den enkelte brugers aftale med fonden om en tidsbestemt brugsret, der er en opfyldelse af fondens formål. Omkostninger forbundet med indgåelse af de enkelte aftaler med fonden om en tidsbestemt brugsret vil være omkostninger til direkte varetagelse af fondens formål. I det omfang fonden ikke opnår markedsværdien ved udlejningen, sker der en uddeling. Det er ikke fondens direkte formål at vedligeholde ejendommen.

Om driften af sommerhusejendommen har repræsentanten bl.a. anført, at udgifterne til vedligeholdelse mv. er afholdt for at sikre driften af ejendommen, og dermed fonden. Udgifterne er i det væsentlige nødvendige udgifter for at undgå ejendommens forfald. Fonden har pligt til at drive ejendommen forsvarligt uanset vedtægternes formålsbestemmelse om, at kun en begrænset personkreds kan få brugsret til ejendommen. Hvis ejendommen ikke blev drevet forsvarligt og udgifter ikke blev afholdt til vedligeholdelse, ville det blive påtalt af fondsmyndigheden, Civilstyrelsen, og bestyrelsen kan ifalde erstatningsansvar efter fondslovens regler om misligholdelse af fondens formueforvaltning. Hvem der konkret kan opnå rådighed over ejendommen er fondsretligt og realøkonomisk, og dermed også skatteretligt, helt sekundært. Det afgørende er, at ejendommen skal

...Landsskatteretskendelse nr. 9246 af 23.05.2006 - Fond - driftsudgifter

vedligeholdes, så udlejning kan finde sted, og værdien bevares.

Til støtte for den principalt nedlagte påstand har repræsentanten bl.a. anført, at de omhandlede sommerhusudgifter er løbende vedligeholdelses- og reparationsudgifter, som er nødvendige af hensyn til sommerhusets fremtidige drift. Driften af sommerhuset er endvidere nødvendig af hensyn til fondets varetagelse af sit formål, som bl.a. er udlejning af fast ejendom, herunder at stille sommerhusejendommen til rådighed for stifterens familie og venner.

Det følger af de almindelige regler for opgørelse af fondes indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, at fonde mv. kan fradrage driftsomkostninger ved opgørelsen af indkomsten og kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i den skattepligtige virksomhed. Der gælder endvidere for fonde et udvidet driftsomkostningsbegreb, jf. ligningsvejledningen for 1999, afsnit S.H.16.2. Begrebet betyder, at udover normale erhvervsmæssige udgifter, vil udgifter, der er forbundet med fondets formål og virksomhed, kunne fradrages. Dette selv om udgifterne ikke medgår til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Forståelsen af, hvad der kan godkendes som driftsomkostninger for fonde må i vidt omfang afpasses efter, at fondes karakter og formål på en række punkter er meget anderledes end selskabers, jf. ligningsvejledningen for 1999, afsnit S.H.1.1. Dette forhold medfører, at også udgifter, der normalt er uden skattemæssig betydning, men som sikrer formålets opfyldelse, kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Dette støttes af det i afsnit S.H.16.3. anførte: "Udover sædvanlige erhvervsmæssige udgifter vil således også udgifter forbundet med fonds- eller foreningsvirksomheden kunne fradrages. Som eksempler kan nævnes en stiftelses udgifter til drift af stiftelsens friboliger eller en

ikke-erhvervsdrivende forenings omkostninger til kontorhold". Der ses ikke nogen principiel forskel mellem, om det er en stiftelse, der afholder udgifter til drift af friboliger, eller om det er en fond, der afholder udgifter til fondets sommerhus, som er til rådighed for en begrænset personkreds mod betaling af en favørleje. Derfor må de to situationer behandles ens, og følgelig må driftsomkostningsfradrag i fondet anerkendes.

For så vidt angår afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger henvises til et ministersvar gengivet i Folketingsstidende 1985/1986, tillæg B, sp. 878, hvori er anført, at "Generelt kan det formentlig siges, at som driftsomkostninger kan fradrages udgifter, som afholdes for at sikre eller muliggøre, at fonden eller foreningen kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddelinger forstås derimod den disposition, hvorved fonden eller foreningen rent faktisk varetager sit formål. Forholdet mellem driftsomkostninger og uddelinger svarer omtrent til, at et selskab afholder driftsomkostninger eller foretager afskrivningsberettigede investeringer, bl.a. for at bringe sig i stand til at foretage (forøgede) udlodninger til sine indskydere."

Selvom det ikke fremgår af cirkulæret af 19. marts 1996 eller af ligningsvejledningen, må det med henvisning til cirkulære af 19. august 1992, pkt. 16.2, gøres gældende, at der er en formodning for, at en fonds fordeling af udgifter mellem driftsomkostninger og uddelinger er korrekt, og at såfremt en fond ikke skifter opgørelsesprincip fra år til år mht. karakteristikken af en udgift, vil der ikke være grund til nærmere prøvelse af fondets vurdering af udgiften.

I nærværende sag er sommerhusdriften konkret inden for fondets formål. Iværksættelse af vedligeholdelse og reparationer mv., herunder tillige småanskaffelser, samt udgifter afholdt til rengøring og

betaling for el, varme, forsikringer og ejendomsskatter er helt grundlæggende for, at sommerhuset fortsat kan drives og være beboeligt. Dermed er afholdelse af udgifterne også nødvendig for, at der fortsat kan ske udlejning af sommerhuset. Denne ydelse af ophold er netop dispositionen, som sikrer, at fondet varetager sine formål ifølge vedtægterne, jf. ordlyden af det ovenfor nævnte ministersvar. Omkostningerne er således nødvendige af hensyn til fondets fremtidige drift og opfyldelse af sit formål.

Samme kriterier for afgrænsning mellem uddelinger og driftsomkostninger ses af afgørelsen refereret i TfS 1988.437 om selvejende kollegier. Udgifter til forbedringer kunne fratrækkes som uddeling, mens vedligeholdelsesudgifter kunne fratrækkes som driftsomkostninger, selvom de ikke var afholdt med henblik på at erhverve, sikre eller vedligeholde driften af kollegiet, blot de var nødvendige af hensyn til kollegiets fremtidige drift.

Der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af de omhandlede udgifter og erhvervelsen af indkomsten, som netop begrundet et fradrag for disse udgifter.

Til støtte for den subsidiært nedlagte påstand har repræsentanten bl.a. anført, at samtlige de udgifter, der er afholdt, såsom elektricitet, forsikringer, ejendomsskatter mv., er vitale for driften af sommerhuset og derfor principielt nødvendige for, at fondet kan varetage sine formål, som bl.a. er udlejning til en begrænset personkreds.

Såfremt skattemyndighedernes argumentation vedrørende sondringen mellem uddeling og driftsomkostning følges, er det alene ejendomsmkostningerne, der forholdsmæssigt vedrører de konkrete udlejningsperioder, der kan anses for afholdt med henblik på at realisere fondets formål og dermed anses for at være uddelinger. Ejendomsmkostningerne, der forholdsmæssigt vedrører udlejningsdage, 51/365 dage i 2001, kan anses for uddelinger. De øvrige omkostninger, som forholdsmæssigt må fordeles på de ikke-udlejede perioder, må anses for driftsomkostninger.

Det bestrides i øvrigt generelt og særligt i relation til den subsidiært nedlagte påstand, at sommerhusudgifterne kan karakteriseres som ekstern uddeling. Udgifterne er foretaget med forventning om modydelse i form af et driftssikkert sommerhus og afkast af lejeindtægt, uanset at der var tale om favørleje.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Fonden kan ikke anses at drive erhvervsmæssig virksomhed med udlejning af det omhandlede sommerhus, som i stedet må betragtes som en del af fondens formueplacering.

Fonde kan foretage fradrag for driftsomkostninger i samme omfang som de tilsvarende udgifter er fradragsberettigede for aktieselskaber, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. Driftsudgifter defineres som udgifter, der er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 8, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. Der skal således foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, såfremt udgiften skal klassificeres som driftsudgift.

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

Fonde kan endvidere foretage fradrag for visse uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, i det omfang, uddelingerne enten er almenvelgørende eller modtagerne er skattepligtige af uddelingerne. Uddelinger defineres i denne forbindelse som ydelser, der afholdes med henblik på at realisere de formål, der fremgår af fundatsen for fonden

På baggrund af ordlyden af fundatsen, må det forhold, at fonden stiller sommerhuset til rådighed for personkredsen omfattet af § 3.2.1., anses for uddeling omfattet af fundatsens § 3.2.1., idet udgif-

...Landsskatteretskendelse nr. 9246 af 23.05.2006 - Fond - driftsudgifter

terne må anses for afholdt til varetagelse af fondens formål og ikke for at sikre driften af fonden.

De udgifter, der kan henføres til disse uddelinger, er dermed fradragsberettigede i det omfang, der er hjemmel hertil i fondsbeskatningslovens § 4.

Eftersom uddelingerne ikke kan anses at være almenvelgørende, er udgifterne alene fradragsberettigede i det omfang, modtagerne af uddelingerne er skattepligtige heraf i henhold til kildeskattelovens § 1 eller § 2.

Retten kan herefter tiltræde den kommunale skattemyndigheds fordeling af udgifterne mellem fradragsberettigede uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, og ikke-fradragsberettigede udgifter, hvorfor den påklagede ansættelse stadfæstes. •

Landsskatteretskendelse nr. 9286 af 30.11.2006**Fond - selvangiven overførsel af selskab til fond ikke godkendt**

Der klages over, at en del af fonden A's datterselskabs indtægt ikke kan anses for indtjent direkte af fonden i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 4.

Landsskatterettens afgørelse**Øvrig nettoindkomst**

Skattemyndigheden har ansat øvrig nettoindkomst til -321.375 kr. Fonden har selvangivet øvrig nettoindkomst til 1.678.625 kr.

Landsskatteretten ansætter øvrig nettoindkomst i overensstemmelse med det selvangivne.

Sagens oplysninger

Fonden er en erhvervsdrivende fond omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Fonden ejer 100 % af aktiekapitalen i B A/S (selskabet).

I skatteopgørelsen for indkomståret 2003 har fonden indtægtsført 2.000.000 kr., som er indtjent af selskabet, idet beløbet betragtes som indtjent af fonden, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 4. Selska-

bet har fratrullet beløbet ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for samme indkomst.

Fonden blev stiftet i 1966 ved gavebrev fra C og hustru. Ved stiftelsen blev aktierne i B A/S overdraget til fonden. Overdragelsen var ifølge gavebrevet bl.a. betinget af, at fonden efter stifternes død ville udbetale årlige ydelser til stifternes descendenter.

Fondsfundatsens § 4 regulerer anvendelsen af fondens midler. Fondens overskud er i fundatsen defineret som fondens indtægter efter fradrag af bl.a. udgifterne til administration, revision og de ovennævnte årlige ydelser til stifternes descendenter. Overskuddet anvendes efter fondsbestyrelsens nærmere og frie bestemmelse til følgende formål:

Støtte til videnskabelig forskning.

Støtte til løsning af sociale, kulturelle og andre samfundsgavnlig opgaver.

Støtte til institutioner, foretagender eller personer, hvis virksomhed af fondens bestyrelse

skønnes at have betydning til gavn for dansk erhvervslivs trivsel.

Uddeling af hædersgaver til fremragende forskere eller kunstnere eller andre, som efter bestyrelsens skøn ved deres indsats har gjort sig fortjent til en sådan påskønnelse eller opmuntring eller hjælp til yderligere indsats.

Henlæggelse til fondens formue.

Fonden har i indkomståret 2033 udbetalt 832.619 kr. til descendenterne efter stifterne og har samlet udlodnet og henlagt 4.025.000 kr. til almennyttige formål. Fondens skattefrie indtægter udgjorde 2.025.000 kr. Det overførte beløb svarer således til de af fonden foretagne udlodninger og henlæggelser til almennyttige formål efter fradrag af fondens skattefrie indtægter.

Skattemyndighedens afgørelse

Den selvangivne overførsel af 2.000.000 kr. fra selskabet til fonden er ikke godkendt.

Ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3, kan de i § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger m.v. ved indkomstopgørelsen fradrage udlodninger til eller henlæggelser til senere anvendelse til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 4, finder disse regler tillige anvendelse på de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte aktieselskaber og andre selskaber, når den altovervejende del af aktie- eller andelskapitalen ejes af en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. I disse tilfælde anses indkomst optjent af selskabet for indtjent af foreningen m.v. i samme indkomstår, og selskabet indrømmes et ligningsmæssigt fradrag for det beløb, som anses for optjent af foreningen m.v.

Skattemyndigheden har henvist til Ligningsvejledningen 2004, S.A.3.2., hvor følgende betingelse er anført for at en forening m.v. kan foretage fradrag for udlodninger og henlæggelser i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3:

”Det er en betingelse, at foreningens m.v. vedtægtsmæssige formål er udelukkende almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, samt at foreningens m.v. formue ved opløsning af foreningen m.v. ifølge vedtægterne udelukkende skal anvendes til sådanne formål.”

Da foreninger m.v. ifølge det ovenfor gengivne afsnit i Ligningsvejledningen kun kan foretage fradrag for udlodninger og henlæggelser, hvis foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, må et tilsvarende krav stilles ved fradrag for udlodninger og henlæggelser i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 4.

Fondens fundats henviser til gavebrevets bestemmelser om udlodning til descendenter efter fondens stiftere. Fondens vedtægtsmæssige formål kan herefter ikke anses for udelukkende at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Fondens anses i stedet for at have et blandet formål. Selskabet kan på denne baggrund ikke foretage fradrag for beløbet i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 4, og beløbet skal ikke indtægtsføres i fonden.

Fondens påstand og argumenter

Fonden har nedlagt påstand om, at den selvangivne overførsel fra selskabet godkendes.

Overdragelsen af aktierne til fonden ved stiftelsen var dels betinget af, at fonden holdt stifterne skadesløs for den skatte- og afgiftsbyrde, der eventuelt blev pålagt i forbindelse med overdragelsen, dels at der efter stifternes død ville blive udbetalt en årlig ydelse til stifternes descendenter. Disse forpligtelser var fondens vederlag for aktierne. Forpligtelserne henhører ikke til fondens formål eller til anvendelsen af fondens overskud. Fondens uddelinger og henlæggelser til senere uddelinger sker således udelukkende til almenvelgørende eller almennyttige formål.

At fondens formål udelukkende er almenvelgørende eller almennyttigt støttes tillige på det forhold,



...Landsskatteretskendelse nr. 9286 af 30.11.2006 - Fond - selvangiven overførsel af selskab til fond ikke godkendt

at det indskudte selskab (B A/S) i en periode fra 1976/77 til 1996 ikke var registreret som et aktieselskab, men i stedet som et selskab med begrænset ansvar efter den tidligere bestemmelse i aktieselskabslovens § 1, stk. 1, nr. 5. Selskabet (B A/S) blev stiftet i 1983 og var ligeledes registreret som et selskab med begrænset hæftelse i medfør af aktieselskabslovens § 1, stk. 1, nr. 5. Bestemmelsen blev ophævet med virkning fra 1. januar 1985, hvilket selskaberne blev opmærksomme på i 1996. Efter forhandlinger med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen blev selskaberne omdannet til aktieselskaber.

Der er ikke i selskabsskattelovens § 3, stk. 2-4, hjemmel til at stille krav om, at fonden ikke må varetage blandede formål. Et sådant krav fremgår ikke af lovens ordlyd. I den forbindelse kan der henvises til skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 5, vedrørende selvangivelsespligt for foreninger m.v., som anvender selskabsskattelovens § 3, stk. 2-3:

”Selvangivelsespligten omfatter ikke:

5. Foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven, hvis foreningen m.v. som følge af fradragsretten efter § 3, stk. 2 og 3 i selskabsskatteloven ikke har indkomst til beskatning. Det er dog en betingelse, at foreningen formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.”

Bestemmelsens sidste punktum har intet selvstændigt indhold, såfremt selskabsskattelovens § 3, stk. 2-3, kun kan anvendes af foreninger m.v., der udelukkende har almenvelgørende eller almennyttige formål. Når ordet ”udelukkende” er anvendt i skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 5, men ikke i selskabsskattelovens § 3, stk. 2-4, kan det konkluderes, at et sådant krav ikke gælder ved anvendelsen af selskabsskattelovens § 3, stk. 2-4.

I Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 13. maj 1998 i sag 99/98-4325-00008, offentliggjort

i R&R nr. 9 1998, blev Ligningsrådet anmodet om at tage stilling til en række spørgsmål om anvendelsen af selskabsskattelovens § 3, stk. 5 (den nuværende § 3, stk. 4). Spørgeren var en erhvervsdrivende fond, der var skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Fonden ejede hele aktiekapitalen i et datterselskab og havde bestemmende indflydelse i et andet aktieselskab. Ifølge fundatsen kunne der foretages uddelinger til både almennyttige formål og ikke-almennyttige formål, eksempelvis uddelinger til stifterens descendenter. Den erhvervsdrivende fond havde både foretaget uddelinger til almennyttige og ikke-almennyttige formål. Ved besvarelsen af spørgsmål 2 bekræftede Ligningsrådet, at selskabet kunne overføre beløb til fonden i medfør den dagældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 3, stk. 5.

Der henvises endvidere til Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 28. januar 1997 i sag 38/96-4325-00003, offentliggjort i TfS 1997, 188 LR. Sagen omhandler en lystfiskerforening, hvis formålsbestemmelse var opdelt i fem punkter. Første punkt varetog alene foreningens medlemmers interesser, mens de øvrige fire punkter kunne anses for almennyttige. Foreningen havde således et blandet formål. Ligningsrådet bekræftede, at foreningen kunne anvende selskabsskattelovens § 3, stk. 2-3, og foretage fradrag for udlodninger eller henlæggelser til de af foreningen formål, der ansås for almennyttige.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 4, kan bl.a. aktieselskaber foretage fradrag efter § 3, stk. 2 og 3, forudsat at selskabet altovervejende er ejet af en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål.

I modsætning til den tidligere bestemmelse i selskabsskattelovens § 27, stk. 2 (nu skattekontrollo-

vens § 2, stk. 1, nr. 5) fremgår det hverken af ordlyden eller lovforarbejderne til selskabsskattelovens § 3, stk. 4, at bestemmelsen kun finder anvendelse, når foreningen m.v. udelukkende varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Foreningen m.v. skal udlodde eller henlægge det overførte beløb til almennyttige formål i det indkomstår, hvor overførslen finder sted. Da beløbet skal anvendes til almennyttige formål, tilsiger bestemmelsens formål endvidere en ligestilling af foreninger m.v., der udelukkende varetager almennyttige formål og foreninger m.v., der delvist varetager almennyttige formål. Der kan af de anførte grunde ikke stilles krav om, at foreningen m.v. udelukkende må varetage almennyttige formål.

I selskabsskattelovens § 3, stk. 4, henvises der ved anvendelse af begrebet "forening m.v." i modsætning til selskabsskattelovens § 3, stk. 2, ikke til

selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Det kan således ikke på baggrund af bestemmelsens ordlyd lægges til grund, at selskabsskattelovens § 3, stk. 4, er uanvendelig for fonde omfattet af fondsbeskatningslovens regler. Ifølge fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, skal den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige for aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2 og 3, samt §§ 4-6. De opregnede bestemmelser fraviger ikke selskabsskattelovens § 3, stk. 4, hvorfor bestemmelsen også kan anvendes af fonde omfattet af fondsbeskatningslovens bestemmelser, forudsat at det overførte beløb i samme indkomstår udloddes eller hensættes til almennyttige formål i medfør af fondsbeskatningslovens regler herom.

Landsskatteretten godkender den selvangivne overførsel fra selskabet til fonden. •

Landsskatteretskendelse nr. 9780 af 27.03.2007 Uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fond – bindende svar

Klagen vedrører skattecentrets bindende svar vedrørende en fonds uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fonden.

Landsskatterettens afgørelse

Spørgsmålene til skattecentret var følgende:

1. Kan Fonden efter et eksternt salg af én eller flere af Fondens ejendomme med skattemæssig virkning i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, uddele et provenu fra salg af ejendom(-me) til B A/S og/eller C A/S, når formålet med uddelingen er at styrke det modtagende selskabs virksomhed, jf. Fondens fundats, § 2, jf. § 5?
2. Kan Fonden med skattemæssig virkning i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, uddele én eller flere af Fondens ejendomme til

B A/S og/eller C A/S, når formålet med uddelingen er at styrke det modtagende selskabs virksomhed, jf. Fondens fundats, § 2, jf. § 5, og restgælden på realkreditlånet, som hviler på den enkelte ejendom, samtidigt overtages af det modtagende selskab?

Skattecentret har svaret:

Spørgsmålene besvares med samme svar, som der blev givet ved bindende svar af 28. december 2005, idet der er tale om en genfremsættelse af spørgsmål, der allerede er taget stilling til.

Ved bindende svar af 28. december 2005 havde Skatterådet besvaret følgende spørgsmål:

1. Kan A efter et eksternt salg af fondens ejendomme eller nogen af disse med skattemæssig



...Landsskatteeretskendelse nr. 9780 af 27.03.2007 Uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fond – bindende svar

virkning i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, uddele et provenu fra salget af ejendommene til det 100 % ejede datterselskab eller til dette selskabs datterselskab?

2. Kan A med skattemæssig virkning i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, uddele én eller flere af fondens ejendomme til det 100% ejede datterselskab eller til dette selskabs datterselskab. I forbindelse med uddelingen skal modtageren samtidig overtage restgælden på realkreditlånet, som hviler på ejendommen?

Således:

Nej, jf. nedenfor

Nej, jf. nedenfor

Landsskatte retten ændrer besvarelsen af både spørgsmål 1 og 2 til Ja.

Sagens oplysninger

Af fondens fundats af 29. september 1995 med ændring af 29. oktober 2003 fremgår blandt andet:

” I. Fondens navn, grundlag og hjemsted

§ 1.

Fondens navn er ”A”.

Fondens hjemsted og fondsbestyrelsens sæde er X.

Fonden er oprettet af forlagsboghandler D, som den 31. december 1953 til fonden overdrog C og B med samtlige de til virksomheden knyttede rettigheder samt ejendommen Y, og ejendommen Z. Af sidst anførte ejendom, som er opdelt i ejerlejligheder, ejer Fonden ejerlejlighed nr. 1 og 5.

II. Fondens formål**§ 2.**

Fondens formål er at fortsætte den i § 1 nævnte forlags- og boghandlervirksomhed og dermed beslægtede virksomheder i samme ånd som hidtil og efter de hidtidige linier og principper og at yde støtte til de i § 3 nævnte formål. Forlagsvirksomheden skal således fortsat fortrinsvis udgive videnskabelige værker og tidsskrifter, populærvidenskabelig litteratur, undervisningsbøger, kunstbøger samt kirkelig litteratur og dermed virke til støtte og gavn for dansk kulturliv. Virksomhederne skal drives og videreudvikles inden for de til enhver tid gældende økonomiske og markedsmæssige betingelser.

§ 3.

Fondens årlige overskud efter henlæggelser i henhold til § 7 skal for to tredjedels vedkommende efter fondsbestyrelsens skøn anvendes dels til videnskabelige og andre kulturelle formål, herunder navnlig til understøttelse af videnskabsmænd - enten til udarbejdelse eller til udgivelse af videnskabelige publikationer eller som anerkendelse af et særligt fremragende videnskabeligt arbejde - dels til uformuende studerende ved højere læreanstalter, særligt som støtte til at udarbejde eller udgive særligt kvalificerede arbejder. En tredjedel af overskuddet skal efter fondsbestyrelsens skøn udbetales til kirkelige institutioner og foreninger. De nærmere regler herom fastsættes af fondsbestyrelsen.

§ 4.

Efter fondsbestyrelsens skøn kan overskud overføres fra år til år under hensyn særligt til forskelle i de indkomne ansøgninger om støtte og variationer i resultaterne ved virksomhedernes drift, således at der eventuelt foretages henlæggelser med henblik herpå.

III. Fondens struktur

§ 5.

Fondsbestyrelsen kan bestemme, at fondens virksomheder udøves gennem selskaber, som helt eller delvist ejes af fonden.”

Fondens aktiviteter har siden oprettelsen bestået i at drive forlagsvirksomhed og boghandel. Herudover har fonden haft indtægter ved udleje af fondens ejendomme.

Indtil 1993 blev aktiviteterne drevet dels i fondens regi, dels i selvstændige aktie- og anpartsselskaber, hvilket blandt andet var en konsekvens af foretagne opkøb af boghandler- og forlagsvirksomheder. I 1993 blev koncernstrukturen forenklet gennem en skattepligtig spaltning. Herefter har fonden været 100% ejer af E A/S, der har været 100% ejer af B A/S og C A/S. De to sidstnævnte selskaber har drevet henholdsvis boghandlervirksomheden og forlagsvirksomheden, mens fonden fortsat har ejet ejendommene.

Skattecentrets afgørelse

De stillede spørgsmål 1 og 2 er begge besvaret med Nej.

Tilføjjelsen til de oprindelige spørgsmål om, at det er en betingelse for uddeling, at formålet med uddeling er at styrke det modtagende selskabs virksomhed, medfører ikke nogen realitetsændring af spørgsmålene.

Der er henvist til begrundelsen i det bindende svar af 28. december 2005, hvoraf fremgår:

” I medfør af fondsbeskatningslovens § 4 stk. 2, kan fonden få fradrag for uddelinger, som sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige.

Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger.

Ved eksterne uddelinger forstås eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger beskrives i Ligningsvejledningen afsnit S.H.16.2, som en fonds vedtægtsmæssige anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse.

Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøbs til egen udstillinger. Ved interne uddelinger påregner fondens således en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.) som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Ligningsrådet har i bindende forhåndsbesked af 16. december 2003 (SKM2004.72.LR) fastslået, at ”interne uddelinger” alene kan fradrages i medfør af fondsbeskatningslovens § 4 stk. 1, det vil sige, i det omfang der er tale om en almenvelgørende eller almennyttig uddeling.

Uddelinger skal bl.a. afgrænses overfor rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fonden formål, men som alene tjener placering af frie midler.

I relation til sontringen mellem interne uddelinger og formueplacering anfører daværende fuldmægtig i Skatteministeriet, nuværende departementschef, Peter Loft i TfS 1987.58, “ at interne uddelinger ofte vil have stor lighed med formueplaceringer. En fonds investering af årets indtægter eller likvid formue i f.eks. aktier eller obligationer er uden skattemæssig relevans. Ofte vil det i fondens vedtægter være et formål blandt flere f.eks. at investere i stifterens aktieselskab eller lign. formueplaceringen kan således nok være vedtægtsmæssig, men fonden kan ikke siges at varetage et formål uden for fonden. Af den grund er der heller ikke tale om en uddeling.”

...Landsskatterets kendelse nr. 9780 af 27.03.2007 Uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fond – bindende svar

På baggrund af ordlyden af fondens fundats, er det skatteforvaltningens opfattelse, at fonden er forpligtet til at videreføre den til fonden overdragne forlags- og boghandlervirksomhed.

Det er imidlertid skatteforvaltningens opfattelse, at fondens eventuelle investering i/overførsel af midler eller aktiver til det af fonden 100 % ejede datterselskabet eller dets datterselskab er at betragte som en vedtægtsmæssig formueplacering.

Ved overførsel af midler eller aktiver til datterselskabet eller dets datterselskab varetager fonden således ikke et formål uden for fonden, hvorfor der ikke kan være tale om en uddeling, jf. ovenstående definition af en uddeling.

Det er derfor skatteforvaltningens konklusion, at en overførsel af et provenu ved salg af fondens ejendomme eller overførsel af selve ejendommene til datterselskabet eller dets datterselskab ikke kan fradrages ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst som en uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4 stk. 2.

At fonden ikke har mulighed for at uddele fondens overskud, herunder overskud ved salg af ejendomme, til de af fonden drevne virksomheder understøttes endvidere af, at det direkte i fundatsens § 3 fremgår, hvorledes overskuddet skal fordeles med henholdsvis 2/3-dele til videnskabelige/kulturelle formål og med 1/3-del til kirkelige formål.

Ingen del af fondens midler skal i henhold til fundatsens anvendes til uddeling til de af fondens drevne selskaber.

Afslutningsvist skal skatteforvaltningen henlede opmærksomheden på, at fondens ejendomme hidtil har udgjort en del af fondens grundkapital.

I henhold til § 11 i lov om erhvervsdrivende fonde kræver nedsættelse af grundkapitalen fondsmyndighedens samtykke.”

Fondens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har nedlagt påstand om, at besvarelsen af både spørgsmål 1 og 2 ændres til Ja.

I henhold til fundatsens § 2 er fondens formål at fortsætte den overdragne forlags- og boghandlervirksomhed og dermed beslægtede virksomheder i samme ånd som hidtil og efter de hidtidige linjer og principper og yde støtte til de i fundatsens § 3 nævnte formål. I fundatsens § 2 er det endvidere præciseret, at forlagsvirksomheden fortsat fortrinsvis skal udgive videnskabelige værker og tidsskrifter, populærvidenskabelig litteratur, undervisningsbøger, kunstbøger samt kirkelig litteratur og derved virke til støtte og gavn for dansk kulturliv. Afslutningsvis er det anført, at virksomhederne skal drives og videreudvikles inden for de til enhver tid gældende økonomiske og markedsmæssige betingelser.

I henhold til fundatsens § 3 skal fondens eventuelle overskud efter rimelige henlæggelser til konsolidering af fondens virksomheder anvendes til støtte af videnskabelige/kulturelle formål samt til kirkelige formål efter fondsbestyrelsens nærmere bestemmelser.

Som i landene omkring Danmark er der på det danske bogmarked sket en konsolidering og en koncentration på færre og større koncerner. I Danmark er denne koncentration primært sket på forlagssiden, hvor de største aktører er koncernerne F, G, H og I. Gennem de senere år er bogbranchen i et vist omfang blevet liberaliseret blandt andet med bortfald af boghandlernes eneret på salg af bøger og forlagenes valgfrihed om fast eller vejledende pris på bøger. I de kommende år forventes en yderligere liberalisering af handelsvilkårene for

bøger i Danmark – herunder forventeligt en friere prisdannelse – og dermed en skærpet konkurrencesituation i forhold til supermarkeder og andre aktører. I denne forventede udvikling vurderes mindre boghandler at blive økonomisk pressede. Den økonomiske og markedsmæssige udvikling for bogbranchen betyder, at boghandlerledet vil konsolidere sig på færre og større aktører, således som det allerede er set på forlagssiden, for derigennem at opnå et rimeligt indtjeningsniveau.

Forlaget er i dag et mindre forlag med en årlig omsætning på 13-15 mio. kr. Boghandlerkæden vurderes at være i en gunstig position for at drive en konsolidering af det danske boghandlerled. Fondsbestyrelsen vurderer det som meget risikabelt for boghandlervirksomhedens langsigtede overlevelse at stå uden for den igangværende konsolidering af boghandlerledet. Fondsbestyrelsen har derfor besluttet at finde en løsning til at forbedre boghandlervirksomhedens økonomiske grundlag, således at B A/S er rustet til at foretage opkøb mv. Såfremt fonden fortsat skal være enejer af koncernen, er den eneste mulighed for konsolidering af B A/S uddelinger fra fonden.

I henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kan visse fonde foretage fradrag for uddelinger, såfremt uddelingerne sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtager af uddelingerne er skattepligtig heraf.

Af ligningsvejledningen 2006 afsnit S.H.16.2 fremgår, at fonde både kan foretage eksterne og interne uddelinger. Ved eksterne uddelinger forstås f.eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger kan beskrives som fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse. Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøb til egne udstillinger. Ved interne uddelinger påregner

fonden således en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve. Ved afgørelsen af, hvorledes en given udgift skattemæssigt skal behandles, er det nødvendigt at afgøre, om en udgift er fradragsberettiget, og efter hvilke regler udgiften i givet fald skal fradrages. Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen. Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i f.eks. aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, ændrer ikke fondens eller foreningens status og kvalificerer derfor ikke til fradrag hverken som driftsomkostning eller uddeling.

Landsskatteretten har i en kendelse offentliggjort i SKM2005.188.LSR taget stilling til, om en fond kunne foretage fradrag for udgifter til forbedring af de af fonden ejede ejendomme. Ligningsrådet kunne ikke anerkende et sådant fradrag. Landsskatteretten stadfæstede svaret med henvisning til, at betingelsen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, ikke var opfyldt, da modtageren af uddelingen ikke ville være skattepligtig af uddelingen.

Den virksomhed, der blev indskudt i fonden i 1953, var en af branchens førende virksomheder. Fondsbestyrelsen finder ikke, at B A/S og C A/S, der i dag driver virksomheden, i fremtiden vil kunne opretholde selskabernes positioner i branchen uden yderligere økonomisk konsolidering.

Det er fondsbestyrelsens opfattelse, at tilførslen af midler til B A/S og/eller C A/S fra fonden for eningsretligt ligger inden for fondens formål. Da uddelingen sker af fondens grundkapital, vil fondsmyndighedernes samtykke dog skulle indhentes, forinden et eventuelt salg af ejendommene kan finde sted.



...Landsskatteretskendelse nr. 9780 af 27.03.2007 Uddeling af ejendomme og provenu fra salg af ejendomme til selskaber ejet af fond – bindende svar

Tilførelse af midler til B A/S og/eller C A/S er ikke en ren formuedisposition, der foretages uden tilknytning til fondens formål. Tilførelsen sker netop for at sikre den i 1953 indskudte virksomheds fremtid.

Tilførelse af kapital til B A/S og/eller C A/S, som ikke sker ved optagelse af lån eller kapitalforhøjelser, er skattepligtig for selskaberne, jf. selskabsskattelovens § 8.

Da uddelingen dels ligger inden for fondens erklærede formål, dels er skattepligtig for modtagerne, er betingelserne i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, opfyldt, og svarene på de stillede spørgsmål 1 og 2 bør derfor ændres fra Nej til Ja.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, kan visse fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger, der sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtageren af

uddelingerne er skattepligtige heraf i henhold nærmere angivne bestemmelser – herunder selskabsskattelovens § 1.

Ifølge fondens fundats § 2 er fondens formål at fortsætte den ved oprettelsen overdragne forlags- og boghandlervirksomhed samt at yde støtte til formål som nævnt i fundatsens § 3. Ifølge fundatsens § 5 kan fondens virksomheder udøves gennem selskaber, som helt eller delvist ejes af fonden. B A/S og C A/S ejes af fonden og driver den i fundatsens § 2 nævnte forlags- og boghandlervirksomhed. De påtænkte uddelinger til B A/S og C A/S må herefter anses at ske til støtte af forlags- og boghandlervirksomheden og dermed til fyldestgørelse af et af fondens vedtægtsmæssige formål.

Da B A/S og/eller C A/S endvidere er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, anses de påtænkte uddelinger for omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

Besvarelsen af både spørgsmål 1 og 2 ændres til Ja. •

Landsskatteretskendelse nr. 9874 af 22.12.2005 - Fond – hensættelse

Sagen drejer sig om ikke godkendte fradrag for hensættelser for erhvervsdrivende fond, da fondens formål ikke er anset for almenvelgørende.

Landsskatterettens afgørelse**Indkomståret 2002**

Regionen har ikke godkendt hensættelse efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, selvangivet med 682.046 kr.

Landsskatteretten stadfæster den påklagede ansættelse.

Indkomståret 2003

Regionen har ikke godkendt hensættelse efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, selvangivet med 396.418 kr.

Landsskatteretten stadfæster den påklagede ansættelse.

Sagens oplysninger

Følgende fremgår af fondens vedtægter:

"Vedtægter for Fonden A

()

§ 3

Fonden, der er erhvervsdrivende, har til formål at fremme succesfuld anvendelse af aluminium i såvel nye som eksisterende virksomheder, og derigennem fremme en god erhvervsmæssig udvikling.

Fondens formål søges bl.a. opnået igennem:

- ▶ at etablere, udvikle og drive et kompetence- og videnscenter indenfor praktisk anvendelse af aluminium.
- ▶ Samarbejde med industri, uddannelsesinstitutioner, organisationer og offentlige myndigheder.
- ▶ At udbyde højt kvalificeret rådgivning indenfor aluminium.
- ▶ At skabe netværk med henblik på innovation og kompetenceudvikling.

()

§ 9

Fondens aktiver må alene anvendes til fremme af fondens drift.

Driftsmidler skal, med undtagelse af nødvendig kassebeholdning, anbringes på betryggende måde i godkendt pengeinstitut.

()"

Ved selvangivelsen for indkomståret 2002 har fonden hensat 682.046 kr. i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, og for indkomståret 2003 har fonden hensat 396.418 kr.

Regionens afgørelse

De selvangivne fradrag for hensættelser med henholdsvis 682.046 kr. for indkomståret 2002 og med 396.418 kr. for indkomståret 2003 er ikke godkendt i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, idet fonden ikke anses at være almenvelgørende.

Fradraget for hensættelser i henholdt til § 4, stk. 4, forudsætter, dels at det almenvelgørende eller almennyttige formål fremgår af fondens vedtægter, dels at de enkelte uddelinger eller hensættelser her til efter en konkret vurdering opfylder disse formål. Der henvises til ligningsvejledningen for 2004, afsnit S.H.21.3. og en udtalelse fra Skatteministeriets departement offentliggjort i TfS 1994.404.

Fondens vedtægter indeholder ikke bestemmelser om almenvelgørende eller almennyttige formål. Overskud skal ifølge vedtægtens § 12 anvendes til fondens formål, eventuelt kan der foretages rimelige hensættelser til konsolidering af fonden. Formålet med fonden er efter vedtægternes indhold at fremme succesfuld anvendelse af aluminium i såvel nye som eksisterende virksomheder og derigennem fremme en god erhvervsmæssig udvikling. Dette formål er af økonomisk og erhvervsmæssig art.

Fondens nonprofit aktiviteter er ifølge det oplyste primært rettet mod skoler, læreanstalter og virksomheder med det formål at skabe større kendskab og interesse for aluminium og de muligheder, der ligger i materialet, blandt både virksomheder og kommende ingeniører mv. Aktiviteten er således indirekte af erhvervsmæssig karakter.

Henlæggelserne vil isoleret set ikke kunne bruges til dækning af fremtidige underskud ved fondens innovative virksomhed, idet denne virksomhed ikke er almennyttig.

For så vidt angår det overfor Landsskatteretten anførte om, at den ydede offentlige støtte vil være ulovlig, såfremt den påklagede skatteansættelse stadfæstes, har regionen anført, at offentlige myndigheders eventuelle overtrædelse af kommunalfuldmagten ikke kan tillægges betydning ved vurderingen af fondens formål i relation til fondsbeskatningsloven.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om godkendelse af de selvangivne hensættelser, idet fonden



...Landsskatteretskendelse nr. 9874 22.12.2005 - Fond – hensættelse

skal anses at være almennyttig i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4's forstand.

Repræsentanten har til støtte herfor bl.a. anført, at der i Vestsønderjylland er en meget stor koncentration af virksomheder, der forarbejder aluminium. Som følge heraf tog Vestsønderjyllands Erhvervs-knudepunkt i foråret 1999 initiativ til etablering af forprojektet "A" med henblik på at undersøge mulighederne og behovet for et videns- og kompetencecenter for praktisk anvendelse af aluminium. Forprojektet blev en succes, og der viste sig hurtigt et behov for et permanent videns- og kompetencecenter. Det blev derfor besluttet at stifte Fonden A i februar 2002. Fonden blev stiftet af 5 erhvervs-virksomheder: B A/S, C a.s., D a.s, E A/S og F A/S. Fonden har siden stiftelsen modtaget massiv offentlig støtte fra bl.a. 1 Amt og fra 6 kommuner.

Under henvisning til vedtægternes § 3 og foretningsplan 2001, s. 2, har repræsentanten anført, at fonden driver non-profit virksomhed, idet fonden består af to enheder, en business- og en innovationsdel. I businessdelen er hovedformålet salg af kurser og rådgivning, mens det i innovationsdelen er fastholdelse, udvikling og etablering af nye arbejdspladser indenfor aluminiumssektoren. Overskud fra businessdelen vil bl.a. blive brugt til medfinansiering af innovationsdelen.

Et af fondens primære virkeområder er formidling af viden og information om aluminium til en lang række uddannelsesinstitutioner, bl.a. gennem temadage, informationsaftener og afholdelse af indlæg på ingeniørhøjskoler, gymnasier mv. Desuden formidler fonden viden via en række hjemmesider og et teknisk informationsblad. Desuden har fonden deltaget i udarbejdelse og udvikling af et stort uddannelsesmateriale. Der henvises til fremlagte notat af 11. august 2004 vedrørende fondens oplysende aktivitet.

Fonden må på baggrund heraf efter gældende praksis anses for almennyttig. Der henvises i denne forbindelse til TSS-cirkulære 2004-08.

Fondens mission er at skabe kompetence indenfor aluminium med henblik på at skabe meromsætning og flere arbejdspladser. Set i lyset af, at fondens virke er non-profit, er denne mission i almenhedens interesse. Det må således formodes, at fonden vil være medvirkende til at skabe økonomisk og kompetencemæssig vækst i regionen. Dette vil være i almenhedens interesse, idet fonden dermed vil være medvirkende til at generere ressourcer i form af nyinvesteringer, nye arbejdspladser, bedre uddannelsesmuligheder og i det hele taget øget velstand i regionen.

Endvidere opfylder fonden kravet om uddannelsesmæssige formål/forskning, idet et kerneområde for fondens virke er at opbygge et videns- og kompetencecenter.

At fondens formål ikke kan anses at være af økonomisk eller erhvervsmæssig art ses endvidere af den kommunale og amtskommunale ydede offentlige støtte, som vil være ulovlig, såfremt den påklagede skatteansættelse stadfæstes, idet dette vil være en overtrædelse af kommunalfuldmagten.

SKATs indstilling

SKAT (tidligere Told- og Skattestyrelsen) har indstillet den påklagede ansættelse stadfæstet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ved opgørelsen af en fonds skattepligtige indkomst kan der foretages fradrag for hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Dette fremgår af bestemmelsen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen og af praksis, at politiske, økonomiske, erhvervsmæs-

sige og familiemæssige formål ikke anses at være almennyttige.

Det fremgår af bestemmelsen i § 3 i fondens vedtægter, at fonden har til formål at "fremme succesfuld anvendelse af aluminium () og derigennem fremme en god erhvervmæssig udvikling".

På grundlag af fondens formål, som dette fremgår af § 3 i vedtægterne, må fondens formål anses at være af erhvervmæssig karakter, hvorfor fonden ikke kan anses for almennyttig i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4's forstand.

Den påklagede ansættelse stadfæstes derfor. •

Landsskatteretskendelse nr. 10214 af 28.07.2006

Anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg

Klagen vedrører anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg efter dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D

Landsskatterettens afgørelse

Ligningsmyndigheden har afslået at imødekomme klagerens anmodning om selvangivelsesomvalg efter dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D.

Landsskatteretten stadfæster ligningsmyndighedens afgørelse.

Sagens oplysninger

A (herefter benævnt foreningen) er en brancheforening, som er skattepligtig efter fondsbeskatningsloven.

For foreningens første indkomstår, indkomståret 2001, har foreningen indsendt selvangivelse, jf. fondsbeskatningslovens § 15, stk. 1.

Det fremgår af foreningens regnskab, at foreningen i indkomståret 2001 havde oppebåret kontingentindtægter med 750.000 kr., at resultatet af den primære drift er opgjort til 595.116 kr., at skat af årets resultat er beregnet til 195.630 kr., og at årets resultat herefter er opgjort til 408.866 kr.

Landsskatteretten har ved kendelse af 17. marts 2005 stadfæstet den kommunale skattemyndigheds

afslag på foreningens anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2001 med henblik på at ændre indgivelsen af selvangivelse til erklæringsselvangivelse efter bestemmelsen i fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2.

Foreningen har rettet henvendelse til Ligningsrådet ved brev af 20. januar og 18. marts 2005 vedrørende anmodning om omvalg af selvangivelse for indkomståret 2001.

Told- og Skattestyrelsen har besvaret disse henvendelser ved brev af 30. marts 2005, hvori er anført, at anmodningen kan være omfattet af skattestyrelseslovens § 37 D, og henviser foreningen til at henvende sig til ligningsmyndigheden, som er bemyndiget til at træffe afgørelse i 1. instans i sådanne sager.

Ved brev af 1. april 2005 har foreningen anmodet om tilladelse til selvangivelsesomvalg ved den kommunale skattemyndighed efter skattestyrelseslovens § 37 D for indkomståret 2001.

Den kommunale skattemyndigheds afgørelse

Anmodningen om tilladelse til selvangivelsesomvalg er ikke imødekommet.

Omvalg efter skattestyrelseslovens § 37 D forudsætter, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og at val-

...Landsskatteretskendelse nr. 10214 af 28.07.2006 Anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg

get som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Der er ikke foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, ligesom valget ikke har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Foreningen har valgt at indsende selvangivelse, og det fremgår af regnskabets note 2, at dette medfører en skat på 195.630 kr. Valget synes således ikke at have fået utilsigtede konsekvenser, hvorfor der ikke kan gives tilladelse til omvalg, jf. skattestyrelseslovens § 37 D.

Videre må påpeges, at når det af § 37 D fremgår, at man kan ændre et valg i selvangivelsen, medfører det ikke, at man kan vælge at ændre selvangivelsesform.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om, at der gives tilladelse til selvangivelsesændring efter dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D med henblik på at ændre grundlaget for foreningens skatteansættelse for indkomståret 2001 fra den indgivne selvangivelse til erklæringsselvangivelse i henhold til fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2.

Repræsentanten har til støtte herfor bl.a. anført, at foreningen i sit første indkomstår, 2001, indsendte en sædvanlig fuldstændig selvangivelse over årets indtægter og udgifter.

Da foreningens renteindtægter imidlertid kun udgjorde 9.830 kr., hvilket klart fremgik af den indsendte selvangivelse, kunne foreningen i stedet have valgt den for foreningen administrativt lettere løsning blot at indsende en uformel erklæringsselvangivelse, hvor foreningen erklærede, at renteindtægterne ikke oversteg 200.000 kr. jf. fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2.

Selve det forhold, at foreningen indsendte en komplet selvangivelse medførte imidlertid klart utilsigtede skattemæssige konsekvenser, idet Skatteforvaltningen gennemførte en fuldstændig ligning af foreningens indtægter og udgifter og i den forbindelse bl.a. beskattede foreningens kontingentindtægter, der i startåret udgjorde 750.000 kr.

I betragtning af, at den indsendte selvangivelse for 2001 klart angav, at årets renteindtægter ikke havde oversteget 200.000 kr., og således indeholdt den samme oplysning, som den uformelle erklæring i henhold til fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, var ligningsresultatet uventet for foreningen. Især når det ligger fast, at der ikke gælder nogen blankettvang eller andre formelle krav til erklæringen efter § 15, stk. 2. Oplysningen om renteindtægternes størrelse måtte derfor (også) kunne gives i en komplet selvangivelse for indkomståret, ikke mindst, når indførelsen af erklæringsordningen af lovgiver hovedsageligt blev lanceret som (blot) en administrativ lettelse for de omfattede institutioner, der herefter ikke behøvede at indsende en fuldstændig selvangivelse. Ved kun at oplyse om renteindtægternes størrelse, når disse er under 200.000 kr., opnår disse institutioner dog også, at de ikke beskattes af eventuelle andre ikke-erhvervsmæssige indtægter, jf. bl.a. afgørelsen i TfS 1996, 12.

Efter repræsentantens opfattelse åbner bestemmelsen i skattestyrelsesloven, ud fra en formålsfortolkning for en bredere mulighed for skatteyderen til at foretage selvangivelsesomvalg. Efter repræsentantens opfattelse åbner reglen, som udgangspunkt, for omvalg i selvangivelsen i alle situationer, hvor den ligningsmæssige behandling af selvangivelsens oplysninger har taget en utilsigtet og for skatteyderen uhensigtsmæssig drejning af en vis økonomisk betydning. Reglen er på denne måde en pendant til reglen om omgørelse i skattestyrelseslovens § 37C, hvor det ligningsmæssige resultat af selvangivelsen ikke med rimelighed bør opretholdes, fordi skat-

teyderen har været i en undskyldelig vildfarelse, men efter skattestyrelseslovens § 37D forudsætter en ændret ligningsmæssig behandling ikke en ændring af en civilretlig aftale mellem flere parter, som tilfældet er efter omgørelsesreglen i skattestyrelseslovens § 37C.

Det er dernæst efter repræsentantens opfattelse urimeligt, når Ligningscentret i sin begrundelse henviser til, at det fremgår af en note i det indsendte regnskab, at skatten af de opgjorte indtægter og udgifter er skønnet til 195.630 kr., og Ligningscentret bruger denne note som argument for, at det ligningsmæssige resultat så ikke kan have været utilsigtet/uventet. Repræsentanten bemærker hertil, at ligningsarbejdet, i hvert fald ideelt set, også går ud på at sikre, at skatteyderne ikke skal betale mere i skat end nødvendigt, og her har ligningsmyndighederne haft tilstrækkelige oplysninger om foreningens renteindtægter til at fastslå, at foreningen opfylder betingelserne for ikke at skulle betale skat. Noten i regnskabet er af informativ karakter, og kan ikke tages som udtryk for, at en ligning med dette resultat vil blive accepteret af foreningen, endsize tages som udtryk for et ønske/krav fra foreningen om at blive beskattet mest muligt.

Efter repræsentantens opfattelse, som så vidt ses også er bekræftet af Ligningscentret under forløbet, ville den ligningsmæssige behandling af foreningen være blevet væsentligt anderledes, hvis samtlige øvrige oplysninger i selvangivelsen, bortset fra oplysningen om størrelsen af renteindtægterne, ikke var givet, eller ved et omvalg bliver streget eller bortfortolket.

Repræsentanten anmoder Landsskatteretten om at tillade repræsentantens kunde et selvangivelsesomvalg i henhold til skattestyrelseslovens § 37 D, således at de øvrige oplysninger i den indgivne selvangivelse, bortset fra oplysningen om renteindtægternes størrelse, tillades streget, tilbagekaldt eller bortfortolket med den konsekvens, at foreningen bliver stillet, som om foreningen har indgivet en erklæringsselvangivelse efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, for 2001.

Hvis foreningen havde været opmærksom på, at det kunne medføre et væsentligt dyrere ligningsmæssigt resultat, at man foruden oplysningerne om renteindtægternes størrelse også gav andre oplysninger om sine indkomster og udgifter, som man dog ikke var forpligtet til, så havde foreningen undladt at give de øvrige frivillige oplysninger.

Fra politisk side er det gentagne gange fastslået, at retssikkerhed på skatteområdet går ud på, at alle skal betale den skat, de skal, hverken mere eller mindre. Det er simpelthen den erklærede målsætning i ligningsarbejdet.

Det er muligt, at ligningsmyndighederne er i deres gode "ret" til, og måske endda, som udgangspunkt skal ligningsmæssigt behandle alle selvangivne oplysninger fra skatteyderen. I den foreliggende sag fører dette mulige formelle udgangspunkt for ligningsarbejdet imidlertid til det urimelige resultat, at foreningen bliver beskattet, fordi foreningen har givet for mange oplysninger, som den ikke var forpligtet til.

Hertil kommer, at Landsskatterettens tidligere stadfæstelse af Ligningscentrets afslag på genoptagelse af skatteansættelsen begrundes med, at foreningen ikke er fremkommet med nye oplysninger, der kan begrunde en ændret ligningsmæssig bedømmelse, hvilket sådan set er korrekt, da oplysningen om renteindtægternes beskedne størrelse allerede fremgik af den indleverede opgørelse, men resultatet er mindre rimeligt. Landsskatteretten begrundede i øvrigt sin afgørelse med henvisning til, at foreningen kunne søge tilladelse til omgørelse, hvilket dog, efter repræsentantens opfattelse, rettere er et spørgsmål om tilladelse til selvangivelsesomvalg.

Repræsentanten har endvidere henvist til det i breve af 20. januar 2005 og 18. marts 2005 anførte til Ligningsrådet og brev af 1. april 2005 til den kommunale skattemyndighed.

.....>

...Landsskatteretskendelse nr. 10214 af 28.07.2006 Anmodning om tilladelse til selvangivelsesomvalg

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det lægges til grund ved afgørelsen som ubestridt, at den omhandlede forening er skattepligtig efter fondsbeskatningslovens regler.

Det fremgår af bestemmelsen i fondsbeskatningslovens § 15, stk. 1, at selskabsskattelovens regler om ligning og opkrævning finder tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven. Dermed skal fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven som udgangspunkt indgive selvangivelse, jf. skattekontrollovens § 1. Det fremgår imidlertid af bestemmelsen i fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, at fonde og foreninger, der ikke oppebærer rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr., i stedet for at indgive selvangivelse, kan vælge at indgive erklæring herom.

Det lægges ved afgørelsen til grund som ubestridt, at foreningen for indkomståret 2001 har indgivet selvangivelse, jf. fondsbeskatningslovens § 15, stk. 1.

Foreningen har dermed valgt ikke at benytte sig af muligheden for erklæringsafgivelse efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2. Foreningens skat-

tepligtige indkomst skal derfor opgøres i henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, på grundlag af den indgivne selvangivelse jf. § 15, stk. 1.

Det fremgår af dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D, stk. 1, at en skatteyder kan få tilladelse til at ændre et valg i selvangivelsen, i det omfang, skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse af betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Ved foreningens valg af at indgive selvangivelse i stedet for erklæringsafgivelse efter § 15, stk. 2, er der ikke tale om et selvangivelsesvalg i dagældende § 37 D's forstand, idet valget står mellem at indgive enten selvangivelse eller erklæringskrivelse efter § 15, stk. 2, som alternativ til selvangivelsen, men ikke valg vedrørende indholdet af selvangivelsen eller det selvangivne. Bestemmelsen i dagældende § 37 D finder derfor ikke anvendelse.

Anmodningen kan herefter ikke imødekommes, og den påklagede afgørelse stadfæstes derfor. •

Skatterådsafgørelse nr. 9754 af 17.07.2007

Gave til fond - opdelt i familie og ikke-familie afdeling

Spørger anmodede Skatterådet om at bekræfte, at modtagelsen af gave fra A til de bundne aktiver/grundkapitalen i en nyoprettet særskilt afdeling, der ikke varetog familiemæssige formål, ikke ville have skattemæssige konsekvenser for fonden og ikke ville udløse skat eller kompenserende afgift efter fondsbeskatningslovens § 3.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fond Y er en ikke-erhvervsdrivende fond, der er stiftet af ægtefællerne A og B.

Fonden er omfattet af lov om fonde og visse foreninger og er dermed skattepligtig i medfør af fondsbeskatningsloven, jf. dennes § 1, stk. 1.

I henhold til fondens nuværende fundstats med tillæg er fondens formål:

- *at sikre og underbygge grundlaget for de til koncern X hørende virksomheders fortsatte bestående og udvikling,*
- *at støtte ved legater eller lån nuværende og tidligere medarbejdere i de virksomheder, hvortil stifterne er eller har været tilknyttet,*
- *at yde bidrag til almennyttige formål efter bestyrelsens frie skøn*
- *at yde økonomisk eller anden bistand til stifterens familie - i første række dennes descendenter og sådanne descendenter ægtefæller.*

I henhold til fundatsens § 4 skal fondens grundkapital stedse forblive urørlig, idet der dog henvises til fundatsens § 9.

I henhold til fundatsens § 9 er bestyrelsen berettiget til - når der er forløbet mere end 10 år fra fondens stiftelse - at anvende beløb af fondens grundkapital, men kun når bestyrelsens beslutning er enstemmig og kun i særlige tilfælde, som f.eks. når der foreligger formål, som bestyrelsen mener, det er rigtigst at støtte med så store tilskud, at disse ikke kan udredes af fondens indtægter eller rådighedskapitalen.

Fondens grundkapital udgjorde pr. 31/12 2005 i alt X mio.kr., mens fondens rådighedskapital er opgjort til i alt Y mio. kr.

Fonden ledes af en bestyrelse på 6 medlemmer.

Bestyrelsen udgøres i henhold til regnskabet for 2005 af:

1. C
2. A
3. D
4. E
5. F
6. G

A, den ene af de to oprindelige fondsstiftere, påtænker, at yde en gave til fonden på 100 millioner. Gaven gives i form af kontanter og børsnoterede værdipapirer. Gaven skal i henhold til gavebrevet tillægges fondens grundkapital.

Spørgers repræsentant oplyser, at det er hensigten, at gaven klausuleres på en sådan måde, at afkastet heraf alene skal kunne anvendes til almennyttige formål omfattet af fondens vedtægter.

For at sikre dette har fonden ansøgt Civilstyrelsen om tilladelse til ændring af fondens vedtægter, således at gaven til de bundne midler indgår i en særskilt afdeling, som ikke har familiemæssige formål. Der vil, i henhold til det oplyste, for hver afdeling blive ført særskilt regnskab med angivelse af bundne og disponibel kapital samt angivelse af indtægter, udgifter og gaver.

Den nystiftede afdeling skal have til formål at yde bidrag til almennyttige formål, især, men ikke udelukkende, til kirkelige formål. Midlerne skal derimod ikke kunne støtte hverken koncern X, medarbejdere i virksomheder, hvortil stifteren har været knyttede, eller stifterens familie.



...Skatterådsafgørelse nr. 9754 af 17.07.2007**Gave til fond - opdelt i familie og ikke-familie afdeling****Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling**

Det er spørgers opfattelse, at det stilledes spørgsmål skal besvares med et JA.

Som begrundelse anfører spørger, at det af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 fremgår, at gaver til fonde omfattet af fondsbeskatningsloven kun skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling, eller det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. Det vil sige, at gaver til grundkapitalen (bundne midler) som udgangspunkt er skattefri.

Gaver til fonde i hvis vedtægter, der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v. (familiefonde), medregnes dog ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave hvorved en fonds grundkapital udvides. Fonde med blandede formål - dvs. både familiemæssige og ikke-familiemæssige formål - behandles i sin helhed som familiefonde.

Opnår fonden imidlertid fondsmyndighedens tilladelse til at foretage opdeling af fondens bundne kapital i adskilte afdelinger, således at de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål, vil fonden efter praksis ikke være skattepligtige af en gave, som tilfalder fondens bundne midler (grundkapitalen) i den ikke-familiemæssige afdeling.

Afslutningsvis henviser spørger til Skattedepartementets afgørelse i TfS 1988,138 vedrørende en fond, som havde opnået Justitsministeriets godkendelse til at foretage en opdeling af fondens kapital i tre adskilte afdelinger. Fonden blev indrømmet skattefritagelse uden kompenserende afgift af en gave til en afdeling, hvis afkast alene gik til medicinsk forskning og andre ikke-familiemæssige formål.

Bestemmelsen i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 er siden afgørelsen objektiviseret, således at en dispensation ikke længere er nødvendig. Det følger imidlertid utvetydigt af ligningsvejledningen 2007, S.H. 14.2, at denne praksis er opretholdt.

Det er på denne baggrund spørgers opfattelse, at såfremt fondsmyndigheden giver tilladelse til opdeling af fondens bundne midler (grundkapital) vil gaven ikke have skattemæssige konsekvenser for fonden.

Lovgivning og praksis

Statsskattelovens § 4 (Lov nr. 149 af 10. april 1922).

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 (Lovbek. nr. 800 af 18. august 2005).

Ligningsvejledningen 2007, afsnit S.H. 14.
TfS 1988, 138.Dep.

TfS 1998, 105.Dep.

SKATs indstilling og begrundelse

En gave kan tilfalde en fond enten ved stiftelsen af fonden eller ved en senere disposition.

I lighed med aktieselskaber er fonde som udgangspunkt skattepligtige af gaver, jf. statsskattelovens § 4.

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 indeholder dog regler om fritagelse for beskatning.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, er ikke-familiefonde kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling. Gaver, der ikke kan anvendes til uddeling - dvs. som tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital) - skal fonden således ikke medregne til den skattepligtige indkomst.

Generelt er ikke-familiefonde således ikke skattepligtige af de gaver, som ydes ved stiftelsen af fonden eller efterfølgende, når gaven blot tillægges den bundne kapital.

Gaver, som ydes til eksisterende familiefonde er derimod altid skattepligtige, dette uanset om gaven skal tillægges den frie kapital og dermed kan anvendes til uddeling eller om gaven ydes med henblik på at udvide grundkapitalen i familiefonden.

Gaver som ydes til stiftelse af familiefonde pålægges en afgift, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, 3. punkt.

I afgørelse fra Skattedepartementet af 10. december 1997, offentliggjort som TfS 1998, 105 har departementet bl.a. udtalt, at "...en skattemæssige opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger stiller krav om, at der både opnås en vedtægtsmæssig tilladelse til at opdele fonden i adskilte afdelinger, således at de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål, og at der for hver af de adskilte afdelinger føres et særligt regnskab ... En skattemæssige opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger bevirker, at gaver til udvidelsen af grundkapitalen i den ikke familiemæssige afdeling skattemæssigt behandles som gaver til fonde, som ikke er familiefonde."

SKATs begrundelse

Kompenserende afgift

Beskatning af gaver til eksisterende fonde

Indledningsvist er det nødvendigt, at vurdere, hvorvidt Fond Y skal betragtes som en familiefond eller ej.

Ved familiefonde forstås fonde i hvis vedtægter, der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at besætte bestemte stillinger m.v. - dog ikke hver som medlem af bestyrelsen, jf. Ligningsvejledningen 2007, afsnit S.H.14.2.

Skattemæssigt omfatter begrebet familiefonde også fonde, hvis formål delvist må betragtes som familiemæssige.

Fonde, som yder legater til medarbejdere på bestemte virksomheder eller som har til formål at sikre og underbygge grundlaget for bestemte virksomheder er derimod ikke omfattet af begrebet familiefond i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

Af den nugældende fundats fremgår bl.a. at fondens formål er, at:

- ▶ *at sikre og underbygge grundlaget for de til koncern X hørende virksomheders fortsatte bestående og udvikling*
- ▶ *at støtte ved legater eller lån nuværende og tidligere medarbejdere i de virksomheder, hvortil stifterne er eller har været tilknyttet,*
- ▶ *at yde bidrag til almennyttige formål efter bestyrelsens frie skøn*
- ▶ *at yde økonomisk eller anden bistand til stifterens familie - i første række dens descendenter og sådanne descendenteres ægtefæller.*

Det kan således, konstateres, at fondens formål delvist er at støtte stifterens familie, jf. sidste punkt i formålsbestemmelsen.

På baggrund af den nugældende fundats for fonden er der således tale om en familiefond.

Dette medfører, at eventuelle gaver til fonden vil være skattepligtige uanset om disse tillægges fondens frie eller den bundne kapital.

En blandet ikke-erhvervsdrivende fond kan imidlertid af fondsmyndigheden få tilladelse til at foretage en opdeling af fondens bundne kapital i adskilte afdelinger, hvorved de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål.

Af anmodningen om bindende svar fremgår, jf. bilag 4, at fonden har ansøgt Civilstyrelsen om til-



...Skatterådsafgørelse nr. 9754 af 17.07.2007**Gave til fond - opdelt i familie og ikke-familie afdeling**

ladelse til oprettelse af en særlig afdeling, som skal modtage gaven på 100 millioner kr.

Af skrivelsen til Civilstyrelsen, som er dateret 22. marts 2007, fremgår, at gaved giver A har betinget sig, at gaven ydes til den særskilte afdeling i fonden, samt at den særskilte afdeling, alene skal kunne yde støtte til almennyttige formål.

SKAT har ikke modtaget oplysning om, hvorvidt Civilstyrelsen/ fondsmyndigheden har godkendt opdelingen af fonden i to afdelinger.

Ved nærværende besvarelse er det forudsat, at Civilstyrelsen giver tilladelse til en opdeling af fonden i 2 afdelinger.

SKATs vurdering

I det omfang der er oprettet en selvstændig afdeling i fonden, som alene skal varetage ikke-famillemæssige formål og gaven ydes direkte til denne afdelings bundne kapital, er det SKATs vurdering, er det SKATs vurdering, at fonden **ikke** vil blive skattepligtig heraf, jf. TfS 1998, 105.Dep.

Da der ikke er tale om stiftelse af en ny fond, jf. at den oprindelige fond alene opdeles i to nye afdelinger, er det SKATs vurdering, at der ikke skal betales kompenserende afgift efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, jf. at der alene betales afgift i det omfang gaven ydes til stiftelse af en familiefond.

SKAT indstillede derfor til Skatterådet, at spørgsmålet blev besvaret med et JA.

Forbehold

Uddeling af den bundne kapital med fondsmyndighedens samtykke indebærer, at der uddeles af gaver, der i sin tid var skattefri, fordi de ikke skulle uddeles. Uddelingen af den bundne kapital indebærer, at forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede.

Udgangspunktet i henhold til fondens fundats er at fondens grundkapital stedse skal forblive urørlig. Af fundatsens § 9 fremgår dog, at "fondens bestyrelse er *berettiget* til - når der er forløbet mere end 10 år fra fondens stiftelse - til at anvende beløb af fondens grundkapital, men kun når bestyrelsens beslutning er énstemmig, og kun i særlige tilfælde."

Det kan således konstateres, fondens bestyrelse er berettiget, men ikke forpligtet til at uddele af fondens grundkapital.

Såfremt det at vedtægterne fremgik, at fondens bestyrelse, når der var forløbet 10 år skulle påbegynde uddelingen af fondens grundkapital, eksempelvis med henblik på opløsning af fondens over en årække, er det SKATs vurdering, at gaven skulle medregnes ved opgørelsen af fonden skattepligtige indkomst, idet gaven - uanset at den formelt blev tillagt grundkapitalen, reelt ville skulle uddeles.

I det konkrete tilfælde, er fondens bestyrelse imidlertid blot berettiget til at foretaget uddelinger af grundkapitalen, efter en nærmere angiven årække, men ikke forpligtet.

Det er derfor SKATs vurdering, at i det omfang gaven tillægges fondens bundne kapital, er der ikke tale om midler, som skal uddeles.

SKAT skal dog gøre opmærksom på, at i fald fondens bestyrelse på et givent tidspunkt rent faktisk uddeler af den bundne kapital, da skal den del af kapitalen, som uddeles, indtægtsføres og beskattes.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tilrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.

Skatterådsafgørelse nr. 9528 af 20.02.2007 - Ydelse af gave fra et selskab til en fond var uden skattemæssige konsekvenser for selskabet, aktionærerne og fonden

Et selskab X, dets aktionærer samt en fond forespurgt i et bindende svar, hvorvidt Selskabet X uden skattemæssige konsekvenser for Fonden og selskabets aktionærer kunne yde en gave til Fonden og tillagt fondens grundkapital?

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskab X påtænker inden for de nærmeste år at give op til 200 mio. kr. i gave til Fonden.

Gaverne påtænkes givet dels kontant og dels ved at selskabet vil overdrage et af selskabet ejet selskab, Selskab A, som en del af gaven.

Selskabet X er registreret som skattepligtig i medfør af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Fonden er registreret som omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Fonden er stiftet af et tredje selskab, Selskab Z.

I henhold til fondens fundats er fondens formål, at:

- ▶ *yde støtte - fortrinsvis af økonomisk art - til oprettelse eller drift af aktiviteter, der fremmer menneskers vel i fysisk og psykisk henseende, deres uddannelse og udfoldelse af kunst.*
- ▶ *yde støtte til kirkeligt og humanitært arbejde, herunder til enkelt personer, som er nødstedte*
- ▶ *yde støtte til turistmæssige formål*

Ved opløsning af fonden skal fondens formue uddeles efter bestyrelsens skøn til formål, der er i overensstemmelse med de i vedtægterne nævnte formål.

Fonden er i dag omfattet af lov om fonde og visse foreninger og har et almennyttigt formål. Såfremt fonden som gave modtager aktier i selskab A og derved får bestemmende indflydelse i selskab A, vil

fonden blive omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde.

XX er bestyrelsesmedlem i Fonden samt hovedaktionær i og medlem af bestyrelsen i Selskab X.

Gaven til Fonden vil blive udgiftsført i Selskabs X's regnskab og vil blive tillagt Fondens grundkapital.

Spørgers opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Spørgsmålet skal efter repræsentantens opfattelse besvares bekræftende.

Som begrundelse anfører repræsentanten følgende:

Da Fonden ikke kan tilgodese den personkreds, som er aktionærer i Selskab X og da Fonden har et formål, der er af almenvelgørende karakter, er det repræsentantens opfattelse, at gavedispositionerne ikke har skattemæssig virkning for Selskab X eller for aktionærerne i Selskab X.

Til støtte for sin opfattelse henviser spørgers repræsentant til afgørelsen refereret i [SKM2002.211.LR](#), hvor en hovedaktionær overdrog sit selskabs datterselskab vederlagsfrit til en almennyttig fond. Ligningsrådet fandt, at hovedaktionæren ikke var skattepligtig af dispositionen, idet fondens formål var af almenvelgørende karakter, og idet hovedaktionæren ikke antoges at have økonomiske og/eller personlige interesser i overdragelsen. Der blev bl.a. henset til, at uddelinger fra fonden ikke kunne tilfalde bestemte persongrupper, og at hovedaktionæren gav både direkte og indirekte afkald på de overdragne aktier.

Endvidere henviser repræsentanten til TfS 2000.874 og TfS 1988.472, hvor hovedaktionærerne heller ikke blev beskattet af overdragelse til en fond. Hovedaktionærerne havde ikke en sådan direkte el-

...Skatterådsafgørelse nr. 9528 af 20.02.2007 - Ydelse af gave fra et selskab til en fond var uden skattemæssige konsekvenser for selskabet, aktionærerne og fonden

ler indirekte økonomisk eller personlig interesse i ydelsen af gaven, at denne skatteretligt kunne anses for ydet af dem personligt med den virkning, at der forelå maskeret udlodning.

Repræsentanten oplyser, at i den konkrete sag har aktionærerne i Selskab X ingen særlige rettigheder til uddelinger fra Fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v. Endvidere er den kreds af personer m.v., der kan komme i betragtning ved uddelinger fra fonden, afgrænset efter retningslinier med et objektivt præg, hvorfor fondens formål er af almenvelgørende karakter. Endelig giver aktionærerne ved overdragelsen af gaverne endeligt afkald herpå, hvorfor gaverne alene er i fondens interesse.

I relation til fondens skattemæssige forhold henviser repræsentanten til SKM2002.211.LR, hvoraf det fremgår, at fonden ansås for skattefri af overdragelsen i medfør af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, idet det var afgørende, at aktierne tilfaldt fondens grundkapital og ikke kunne uddeles.

Det er spørgers og repræsentantens opfattelse, at Fonden ikke vil være skattepligtig af gaverne i medfør af reglerne i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, idet beløbet skal tilgå fondens grundkapital, der kun kan anvendes til opfyldelse af fondens formålsparagraf ifølge fundatsen.

SKATs indstilling og begrundelse

De skattemæssige konsekvenser for Selskab X

Det er SKATs vurdering, at selskabets ydelse af en gave til Fonden ikke har skattemæssige konsekvenser for Selskab X.

Det bemærkes dog, at det i anmodningen anføres, at "gaven til Fonden vil blive udgiftsført i Selskab X's regnskab."

I medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a kan selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Selskabets ydelse af gaver til Fonden kan ikke anses for givet som led i selskabets erhvervsmæssige drift. Det er derfor SKATs vurdering, at selskabet ikke skattemæssigt kan fradrage de afholdte udgifter til gaver, som en driftsomkostning.

I medfør af ligningslovens § 8 A kan gaver, som det godtgøres, at giveren har ydet til foreninger, fonde m.v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Fradragsretten indrømmes kun for gaver, som overstiger 500 kr. årligt og fradraget kan ikke udgøre mere end 6.600 kr. i 2006.

Fradraget efter ligningslovens § 8 A er dog betinget af at den pågældende fond er godkendt af SKAT i medfør af ligningslovens § 8 A for det pågældende år.

Fonden fremgår ikke umiddelbart af listen over godkendte fonde m.v. efter ligningslovens § 8 A. Skattemæssigt kan selskabet derfor ikke fradrage nogen del af den ydede gave i medfør af reglerne i ligningslovens § 8 A.

Det bemærkes, at SKAT ved nærværende svar ikke herved har taget stilling til, om der er selskabsretlige forhindringer for at give gaven, jf. f.eks. aktieselskabslovens § 114.

De skattemæssige konsekvenser for Selskab X's aktionærer

Vedr. TfS2000.874 VL

Vestre Landsret fastslog i afgørelsen, at værdien af et gældsbevis, som et selskab overdrog som gave til

en af selskabet stiftet fond, ikke kunne anses som maskeret udlodning til hovedanpartshaveren.

Ved vurderingen lagde Landsretten vægt på, at fondens formål måtte anses for at være af almenlystlig eller almenvelgørende karakter og at anpartsselskabets gave til fonden, som sådan var omfattet af § 83 i den dagældende anpartsselskabslov.

Ved vurderingen blev der endvidere lagt vægt på, at hovedanpartshaveren ikke havde, hverken en direkte eller indirekte økonomisk eller personlig interesse i ydelsen af gaven.

Vedr. SKM2002.211.LR

Sagen angik et selskab, som overførte samtlige af sine aktier i et datterselskab til en fond.

Ligningsrådet svarende i den konkrete sag, at der var rådets opfattelse, at hovedaktionæren ikke ville blive beskattet af en vederlagsfri overførsel af samtlige aktier i driftsselskaber fra moderselskabet til en fond, når fondens formål er almenvelgørende/almenlystligt og når hovedaktionæren måtte antages ikke at have økonomiske eller personlige interesser i overdragelsen af datterselskabet til fonden.

Vedr. SKM2005.129.LSR

Sagen angik et selskab, som havde ydet gaver til KFUK Reden og Sathya Sai Baba Landsforeningen, som begge var godkendt efter ligningslovens § 8 A. Østre Landsret fastslog, at selskabet var berettiget til fradrag for gavebeløbende inden for 5.000 kr's grænsen. Beløb ydet ud over denne grænse, ansås vedrørende denne ene af gavemodtagerne for maskeret udlodning til hovedaktionæren, idet beløbene til denne gavemodtager ansås for ydet ud fra hovedaktionærens personlige ideelle interesse.

Vedr. SKM2006.189.ØLR

Sagen angik, hvorvidt pengegaver, der var ydet af et anpartsselskab, skulle anses for udlodning til hovedanpartshaveren i medfør af ligningslovens § 16 A.

Gaverne blev ydet til Det Islamiske Forbund i Danmark og en række organisationer i Pakistan og Danmark som yder understøttelse til studerende i Pakistan og nødlidende i Afrika, ligesom gaverne er ydet som støtte til en muslimsk privatskole i Danmark og støtte til foreninger, som arrangerer pilgrimsrejser til Mekka.

Landsretten fandt, at gaverne ikke blev givet som led i selskabets erhvervsmæssige virksomhed.

Af Landsrettens begrundelse fremgår, at der er lagt vægt på, at det ikke er godtgjort, at modtagerne var almenlystlige eller almenvelgørende foreninger.

Af dommen, fremgår, at der ved vurderingen er lagt vægt på, at gaverne faldt uden for det område, som efter administrativ praksis er undtaget fra beskatning som maskeret udlodning

På baggrund af ovenstående afgørelser skal det i relation til de skattemæssige konsekvenser for selskabets aktionærer, vurderes om:

- ▶ *Den modtagne fonds formål er af almenvelgørende eller på anden måde almenlystlig karakter*
- ▶ *Hovedaktionærernes/ aktionærernes har en direkte eller indirekte økonomisk eller personlig interesse i ydelsen af gaven.*

Ud fra det i fundatsens beskrevne formål er det SKATs vurdering, at Fondens formål hovedsagelig er af almenlystlig/ almenvelgørende karakter.

Af vedtægterne fremgår, at der ikke er tillagt stifterne, bestyrelsen eller selskabets hovedaktionærer samt disse efterkommere særlige rettigheder eller fordele.

Af vedtægterne samt fondens seneste årsregnskab kan det ligeledes konstateres, at flertallet af bestyrelsen består af personer, som ikke er i familie med selskabets hovedaktionær.



...Skatterådsafgørelse nr. 9528 af 20.02.2007 - Ydelse af gave fra et selskab til en fond var uden skattemæssige konsekvenser for selskabet, aktionærerne og fonden

Endelige fremgår det at fondens midler i tilfælde af opløsning ikke kan tilbagebetales til stifteren, til gaveydere eller til andre selskaber, men skal anvendes til formålet.

Der er således ikke tillagt fondens stifter eller selskabets hovedaktionærer særlige rettigheder.

Ud fra det af selskabets repræsentant oplyste samt på baggrund af ovenstående er det SKATs vurdering, at gaven ikke ydes som konsekvens af hovedaktionærernes/ aktionærernes direkte eller indirekte økonomiske eller personlige interesse.

Det er derfor SKATs opfattelse, at Selskab X's ydelse af en gave til fonden ikke vil have/ få skattemæssige konsekvenser for selskabets hovedaktionærer.

De skattemæssige konsekvenser for Fonden

En gave kan tilfalde en fond enten ved stiftelsen af fonden eller ved en senere disposition.

I lighed med aktieselskaber er fonde som udgangspunkt skattepligtige af gaver.

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 indeholder dog regler om fritagelse for beskatning.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, er ikke-familiefonde kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling.

Gaver, der ikke kan anvendes til uddeling - dvs. som tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital) - skal fonden således ikke medregne til den skattepligtige indkomst.

Generelt er fonde således ikke skattepligtige af de gaver, som ydes ved stiftelsen af fonde.

Såfremt gaven tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital), og det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling, medregnes gaven dog til den skattepligtige indkomst.

Spørgers repræsentant har oplyst, at såvel den konstante del af en eventuel gave, som den del af gaven, der ydes i form af aktier vil blive tillagt fondens bundne kapital.

Det er derfor SKATs vurdering, at fonden ikke vil skulle medregne den modtagne gave ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

SKATs konklusion og indstilling:

På baggrund af ovenstående indstiller SKAT, at Selskab X kan yde en gave til Fonden uden skattemæssige konsekvenser for hverken Selskab X, Aktionærerne i Selskab X eller Fonden.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.

Skatterådsafgørelse nr. 9683 af 22.08.2006 - Fond – fradrag for hensættelser – skattemæssig anskaffelsessum på fast ejendom ved brug af hensættelse – tilbageførsel af uddeling

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at fondet A, for det indkomstår hvori fondets ejendom sælges, med skattemæssig fradragsret, jf. FBL § 4, stk. 4, kan foretage hensættelse af et beløb svarende til den skattepligtige avance opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven?

2. Kan Skatterådet bekræfte, at en tidligere foretagen hensættelse, efter reglen i FBL § 4, stk. 4 (herunder den i spørgsmål 1 nævnte hensættelse), kan anvendes af fondet A i forbindelse med anskaffelse - køb eller nybyggeri - af en ny ejendom inden 5 år fra udløbet af hensættelsesåret?

3. Kan Skatterådet bekræfte, at fondet A's skattemæssige anskaffelsessum, i relation til ejendomsavancebeskatningsloven, for en ejendom, hvortil en tidligere hensættelse er anvendt i forbindelse med anskaffelsen, vil være den faktiske anskaffelsessum?

Svar

Spørgsmål 1 besvares med "ja, jf. begrundelse nedenfor".

Spørgsmål 2 besvares med "ja, jf. begrundelse nedenfor".

Spørgsmål 3 besvares med "ja, men uddelingen vil i forbindelse med et senere salg kunne anses som tilbageført, jf. begrundelse nedenfor".

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fondet A er stiftet i 1926, og har til formål at støtte koret B's aktiviteter, herunder at erhverve og drive bygninger, der kan stilles til rådighed for koret B jf. Fondets vedtægter § 3.

Repræsentanten har oplyst, at fondet er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som en erhvervsdrivende fond, og beskattes efter reglerne i fondsbeskatningsloven.

Koret B er et kor bestående af ca. 50 personer. Aktiviteten i koret består ud over en ugentlig øvelsesdag i at holde koncerter bl.a. i kirker, sygehuse og lignende institutioner. Der holdes koncerter såvel med offentlig som ikke offentlig adgang.

Der er i princippet fri adgang til koret for folk, der ønsker at deltage, forudsat at den pågældende i øvrigt opfylder betingelserne for at synge i kor på det givne niveau. Der skal ved optagelse aflægges prøve.

Fondet ejer i øjeblikket en ejendom, der anvendes til at opfylde fondets formål, således som det fremgår af vedtægterne.

Fondet er blevet kontaktet af en tredjemand, der er interesseret i at erhverve fondets ejendom, idet den potentielle køber har planer om et konkret projekt på grunden (og de omliggende grunde). Fondet overvejer derfor at sælge ejendommen, såfremt der kan opnås enighed om pris og øvrige vilkår.

Det forventes, at der ved et salg vil realiseres dels - og i beskeden omfang - genvundne afskrivninger og dels en ikke ubetydelig skattepligtig ejendomsavance.

Da fondets formål er at støtte koret B, herunder at stille bygning til rådighed for dette, vil fondet, efter et salg af den eksisterende ejendom, skulle erhverve en anden ejendom/bygning til brug for opfyldelse af formålet. Det er pt. uafklaret, om denne genanskaffelse af ejendom/bygning vil ske i form af køb

...Skatterådsafgørelse nr. 9683 af 22.08.2006 - Fond – fradrag for hensættelser – skattemæssig anskaffelsessum på fast ejendom ved brug af hensættelse – tilbageførsel af uddeling

af en eksisterende ejendom eller køb af en grund og byggeri af en bygning på denne.

Der forventes realiseret en ikke ubetydelig avance ved et eventuelt kommende salg, hvorfor det er af afgørende betydning for fondets bestyrelse, at få klarhed over de skattemæssige konsekvenser heraf, samt over fondets muligheder for genanskaffelse af fast ejendom.

Repræsentanten har efter at have haft SKATs indstilling til Skatterådet i høring yderligere tilføjet, at fondets bestyrelse siden indsendelse af anmodning om bindende svar har arbejdet videre med og fået konkretiseret, hvilken ny bygning der agtes erhvervet efter salg af den eksisterende ejendom.

Bestyrelsen for fondet har således fået en byggegrund "på hånden", hvorpå der agtes bygget en bygning på minimum 400 m² til brug for koret. Der planlægges bygget en sal, eller minikoncertsal, med plads til op til 150 tilhørere samt dertil hørende toilet- og køkkenfaciliteter.

Det er således tanken at skabe basis for fremtidigt at kunne afholde koncerter i egne lokaler med åben adgang for publikum.

Fondet har hidtil udlejet lokaler i den eksisterende ejendom til blandt andet en loge. Denne loge - og måske 1 eller 2 andre/yderligere loger - er interesseret i at "flytte med" og leje lokaler i fondets nye bygning. Såfremt der træffes aftale herom, vil byggeriet blive udvidet med op til 140 m² yderligere i 1 eller 2 særskilte lokaler til brug for udleje til logerne.

Fondet vil være interesseret i en sådan begrænset udlejning for derved at opnå indtægter til finansiering af ejendommens drift i øvrigt.

Spørgers opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sags-fremstilling

Det er repræsentantens opfattelse, at det at støtte et kor er et kulturelt formål, der kan karakteriseres som værende almennyttigt/almenvelgørende. Repræsentanten er derfor også af den opfattelse, at fondet med skattemæssig virkning kan foretage hensættelser, jf. FBL § 4, stk. 4, til senere anskaffelse af en ny bygning til brug for opfyldelse af fondets formål. Der vil konkret være tale om hensættelse til en såkaldt intern uddeling, for hvilke der vil være fradragsret, da uddelingen som anført vil ske til et almennyttigt/almenvelgørende formål.

Det er repræsentantens opfattelse, at fondet, ved at foretage den beskrevne hensættelse, skattemæssigt kan "neutralisere" de ved salget af den eksisterende ejendom realiserede avancer.

Det er ligeledes repræsentantens opfattelse, at denne hensættelse kan anvendes til efterfølgende anskaffelse af en ny ejendom til brug for koret. Formålet med hensættelsesreglerne er principielt at "spare sammen" til en senere uddeling, således at fradragsretten for uddelingen i realiteten foretages i "opsparingsåret" i stedet for i uddelingsåret. Det er netop denne konsekvens hensættelsen, og den efterfølgende interne uddeling vil få i den foreliggende situation.

Repræsentanten har anført, at afgørelsen refereret i TfS 1988,554 (SD) efter repræsentantens opfattelse er sammenlignelig med den foreliggende situation.

I den sag blev Ligningsrådet spurgt, om en fond kunne fradrage et beløb svarende til anskaffelsessummen for et slot, som fondet efter sine vedtægter havde til formål at erhverve. Ligningsrådet fandt, at selv om fondet ikke generelt kunne anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, kunne den konkrete anskaffelse af slottet dog

fradrages som en intern uddeling efter FBL § 4 stk. 1. Der blev herved henset til, at fondet havde til formål at erhverve slottet samt til, at erhvervelsen/bevarelsen heraf som kulturværdi måtte anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Afgørelsen indeholder ingen oplysninger om fondets anvendelse af slottet og ej heller om eventuel offentlig adgang dertil.

Repræsentanten har henvist til i SpO 1988 side 310f, hvor afgørelsen er kommenteret, og hvor det blandt andet anføres, at der foreligger en intern uddeling, såfremt dispositionen på en eller anden måde kommer "modtagere" uden for fondet til gode, f.eks. i form af adgang til slotte, museer, koncerter og lign. Er modtagerkredsen "almenheden" vil uddelingen kunne fratrækkes efter FBL § 4, stk. 1.

I den foreliggende situation indgår det - i lighed med afgørelsen - som en del af fondets formål at erhverve og drive den omhandlede bygning. Henset til det ovenfor oplyste om fondets bestyrelses aktuelle planer for byggeriet, er det repræsentantens opfattelse, at anskaffelsen af ejendommen vil komme "almenheden" til gode i form af offentlig adgang til korets kommende koncerter i den nye bygning, således at brugen af ejendommen reelt vil tilgodeses en ubestemt kreds.

Repræsentanten har påpeget, at der i sagen fra 1988 ikke forelå oplysninger om "offentlig adgang" til slottet eller andre oplysninger om, at en bredere kreds blev tilgodeset ved fondets erhvervelse heraf. I fondet A's situation tilgodeses således en "ubestemt kreds" i (mindst) samme omfang som i den i TfS 1988.554 refererede sag.

Det er således repræsentantens opfattelse at spørgsmål 1 og 2 kan besvares med "ja".

For så vidt angår spørgsmål 3, er det repræsentantens opfattelse, at ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4 udtømmende angiver de situatio-

ner, hvor den faktiske anskaffelsessum skal reduceres ved opgørelse af avance/tab efter denne lov.

Der ses ikke heri at være hjemmel til at fravige den faktiske anskaffelsessum som grundlag for avanceopgørelsen. Repræsentanten har for god ordens skyld nævnt, at fondet naturligvis ikke kan foretage skattemæssige afskrivninger, i det omfang anskaffelsen af bygningen er sket ved anvendelse af henlæggelser.

Repræsentanten har uddybende anført, at Fondet A vil på tidspunktet for anskaffelse af en ny bygning, anvende den tidligere foretagne hensættelse. Fondet vælger derfor forudsætningsvist på anskaffelsestidspunktet at karakterisere anskaffelsessummen som en uddeling.

Da udgiften til anskaffelse af ejendommen anses for en uddeling, er det selvsagt ikke muligt også at fradrage udgiften som driftsomkostning, hvorfor der ikke kan opgøres et skattemæssigt afskrivningsgrundlag. Betragtningen er her, at afskrivninger dybest set er en periodisering af en driftsomkostning, jf. SL § 6 "... herunder ordinære afskrivninger". Anskaffelsessummen for bygningen kan således ikke fradrages både som en uddeling og som driftsomkostning via afskrivninger.

Spørgsmålet om fradrag efter reglerne om udelinger eller driftsomkostninger er imidlertid en selvstændig problemstilling, og har efter repræsentantens opfattelse ikke umiddelbart noget med eventuel beskatning af kapitalgevinst (eller -tab) at gøre.

Ved et eventuelt senere salg af ejendommen skal avancen (eller tab) beskattes efter ejendomsavancebeskatningslovens regler. Denne lov gør efter repræsentantens opfattelse udtømmende op med beskatningen af (kapital)gevinst på fast ejendom udenfor næringsstilfælde. Anskaffelsessummen opgøres efter EBL §4 reguleret efter § 5. Sidstnævnte bestemmelse indeholder en udtømmende opregning af forhold, der betyder reduktion af den faktiske anskaffelsessum.



...Skatterådsafgørelse nr. 9683 af 22.08.2006 - Fond – fradrag for hensættelser – skattemæssig anskaffelsessum på fast ejendom ved brug af hensættelse – tilbageførsel af uddeling

Der er ikke i § 5 henvist til fondsbeskatningslovens regler om uddelinger. Det er derfor repræsentantens opfattelse, at der ikke i ejendomsavancebeskatningsloven er hjemmel til at nedsætte fondets faktiske anskaffelsessum for den omhandlede ejendom. Fondet vil forudsætningsvist faktisk betale x kr. for ejendommen og dette beløb må fastholdes som den skattemæssige anskaffelsessum.

Der ses heller ikke at være hjemmel i nogen lov til at "genbeskatte" en uddeling, hvilket ville være konsekvensen af at anse fondets skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen for nedsat med uddelingen (anvendelsen af hensættelsen ved anskaffelsen) ved senere salg af denne.

På ovenstående baggrund mener repræsentanten ikke, at der er hjemmel til at reducere fondets faktiske anskaffelsessum ved en eventuel kommende avanceopgørelse efter EBL. Repræsentanten mener derfor, at spørgsmål 3 kan besvares med "ja".

SKATs indstilling og begrundelse*Ad spørgsmål 1.*

Fondet A er registreret som en erhvervsdrivende fond hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Fondet er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde og dermed skattepligtig efter reglerne i fondsbeskatningsloven.

Ifølge fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1 opgøres den skattepligtige indkomst for fonde og foreninger omfattet af loven efter skatte Lovgivningens almindelige regler for indregistrerede aktieselskaber, med visse undtagelser angivet i fondsbeskatningsloven.

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 kan fonde i den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger til almenyttige formål. Fonde kan tillige foretage hensættelse til almenyttige formål efter § 4, stk. 4, der dog som udgangspunkt skal

være benyttet inden 5 år fra udgangen af hensættelsesåret, jf. § 4, stk. 5.

Hensættelser kan fradrages i den efter fondsbeskatningslovens § 3 opgjorte indkomst. Adgangen til at fradrage hensættelser er således ikke beløbsbegrænset, men kun begrænset til fondets indkomst.

Spørgsmål 1 kan derfor besvares bekræftende.

Ad spørgsmål 2.

Såfremt Fondet A sælger den nuværende bygning overvejer fondet at erhverve en ny ejendom ved brug af de hensatte midler.

Ved en uddeling forstås en vedtægtsbestemt anvendelse af overskuddet. Uddelinger kan såvel være eksterne som interne. De interne uddelinger er kendetegnet ved, at fondet får en modydelse. Erhvervelse af et anlægsaktivt i overensstemmelse med fondets vedtægter kan i visse konkrete tilfælde udgøre en intern uddeling.

Om fondet kan anvende de hensatte midler efter § 4, stk. 4 til erhvervelsen beror derfor i første omgang på, om erhvervelsen er sket i overensstemmelse med vedtægterne, dernæst om formålet i vedtægterne er almennyttigt.

§ 3 i fondets vedtægter lyder således: "Fondet har til formål at støtte koret B's aktiviteter, herunder at erhverve og drive bygninger der kan stilles til rådighed for koret B".

Af de forelagte oplysninger følger, at fondet A ønsker at erhverve en ejendom til brug for koret. Erhvervelsen må derfor anses at være i overensstemmelse med fondets vedtægter.

Brugen af hensættelsen efter § 4, stk. 4 forudsætter et almennyttigt formål jf. stk. 1.

Aktiviteten i koret må karakteriseres som udøvelse af et kunstnerisk og kulturel virke, der efter fondsbeskatningslovens formål kan være almennyttigt jf. bemærkningerne til lovudkastet (lovforslag nr. 108 1985/86).

Endvidere er der til begrebet almennyttigt forbundet et krav om, at formålet skal tilgodeses en ubestemt kreds.

Koret er principielt åbent for alle dog forudsat, at den pågældende i øvrigt opfylder betingelserne for at synge i kor på det givne niveau. Der skal ved optagelse aflægges prøve. Derudover består en stor del af aktiviteten i koret af at afholde koncerter, hvor offentligheden har adgang.

Aktiviteten i koret må ud fra ovenstående siges at være almennyttig. Afgørende er herefter, i hvilken grad støtten er almennyttig.

Bestemmelsen i vedtægterne kan opdeles i to formål. At erhverve/drive en bygning og stille bygningen til rådighed for koret.

I en sag offentliggjort i TfS 1990,278 LR blev Ligningsrådet forespurgt om erhvervelse af en ejerlejlighed, der skulle stilles til rådighed for udenlandske gæsteprofessorer, kunne anses som en uddeling i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Fondet havde til formål at yde støtte til forskning og uddannelsesaktivitet. Ligningsrådet udtalte, at købet af ejerlejligheden ikke kunne anses som en uddeling, hvorimod udgifterne vedrørende ejerlejligheden i rådighedsperioden kunne anses som en uddeling.

SKAT finder i overensstemmelse med ovenstående afgørelse, at fondet As erhvervelse af en ejendom udelukkende tilgodeser fondet og ikke en ubestemt kreds. Når ejendommen stilles til rådighed for koret tilgodeser anvendelsen af ejendommen en ubestemt kreds.

Repræsentanten har henvist til afgørelsen offentliggjort TfS 1988,554. Af afgørelsen fremgår, at slottet i overensstemmelse med fondets fundats blev erhvervet som kulturværdi for fondet. Der forelå ikke oplysninger om, at der skulle være offentlig adgang til slottet.

Fondet A anses ikke at erhverve ejendommen som en kulturværdi for fondet. Derimod erhverves ejendommen med henblik på anvendelse i overensstemmelse med fondets vedtægter.

Afgørelsen ændrer således ikke SKATs opfattelse af, at kun anvendelsen af ejendommen tilgodeses et almennyttigt formål og ikke selve erhvervelsen. Afgørelsen ses derimod at tydeliggøre den af SKAT foretagne sondring mellem erhvervelse og anvendelse af ejendommen. I afgørelsen forelå blot den omvendte situation, idet erhvervelsen som kulturværdi ansås at være det almennyttige formål og ikke selve anvendelsen.

SKAT finder således, at fondet A's erhvervelse af en ny ejendom som beskrevet ikke kan ske ved brug af hensatte midler efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 4, idet formålet ikke anses at være af almennyttigt karakter jf. § 4, stk. 1.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 2 besvares med et "nej".

Ad spørgsmål 3.

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der ikke er erhvervet som led i den skattepligtiges næring ved handel med fast ejendom, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Udgangspunktet for opgørelsen af anskaffelsessummen for en fast ejendom er det beløb, der er anført i skødet eller i købsaftalen, jf. LV 2006-1, afsnit E.J.2.2.2.

Hvis der efterfølgende er afholdt udgifter til erhvervelse af f. eks. yderligere jordarealer til ejendommen eller udgifter til opførelse af nye bygninger på



...Skatterådsafgørelse nr. 9683 af 22.08.2006 - Fond – fradrag for hensættelser – skattemæssig anskaffelsessum på fast ejendom ved brug af hensættelse – tilbageførsel af uddeling

ejendommen eller til ombygning mv. af bestående bygninger, anses sådanne udgifter for forbedringer ved anvendelse af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, opgøres fortjenesten som forskellen mellem den kontantomregnede afståelsessum og den kontantomregnede, regulerede anskaffelsessum.

Anskaffelsessummen opgøres efter § 4, stk. 2, jf. stk. 10, og reguleres efter § 5 i ejendomsavancebeskatningsloven.

I ejendomsavancebeskatningslovens § 5 er fastsat regler for, hvorledes den regulerede anskaffelsessum nærmere skal opgøres.

Som udgangspunkt skal anskaffelsessummen for en ejendom bl.a. forhøjes med afholdte udgifter i ejerperioden til vedligeholdelse og forbedringer af ejendommen.

I forbindelse hermed gælder dog, at der ikke kan opnås dobbelt fradrag for den samme vedligeholdelsesudgift eller forbedringsudgift ved, at udgiften eksempelvis dels kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, dels kan tillægges ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen.

Det betyder bl.a., at anskaffelsessummen kun kan tillægges afholdte udgifter til vedligeholdelse og forbedring, som ikke har kunnet fratrækkes/er fratrukket ved indkomstopgørelsen.

Udgifter, der er straksfradraget eller straksafskrevet, og som ikke er omfattet af afskrivningslovens § 21, stk. 2, kan heller ikke medregnes. På samme måde kan udgifter, der er dækket af skattefrie tilskud mv., tilsvarende ikke tillægges ejendommens anskaffelsessum.

Herudover gælder, at der ikke kan opnås fradrag for den samme udgift eller værdiforringelse to gange. Den skattemæssige anskaffelsessum skal derfor nedsættes i takt med, at en del af anskaffelsessummen allerede er fratrukket ved opgørelsen af den almindelige indkomst. Det kan f.eks. være i form af ikke-genvundne afskrivninger, tabsfradrag, nedrivningsfradrag samt fradrag for værdiforringelse ved udnyttelse af jordforekomster mv.

Efter ejendomsavancebeskatningsloven er der derimod ikke hjemmel til at korrigere den skattemæssige anskaffelsessum for en ejendom som følge af, at anskaffelsessummen er blevet finansieret af hensættelser, der har været fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen efter § 4, stk. 4, eller fratrukket som en uddeling efter § 4, stk. 1 i fondsbeskatningsloven.

Et salg af ejendommen vil således skulle beskattes efter de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven, hvorfor anskaffelsessummen må anses som den faktiske anskaffelsessum.

SKAT finder dog anledning til at fremhæve, at såfremt ejendommens benyttelse ændres til andet end det almennyttige formål, må ejendommen anses at være tilbageført til fondets frie benyttelse.

SKAT skal i denne sammenhæng henvise til Ligningsrådets afgørelse offentliggjort i TfS 1988,253 LR, hvor Ligningsrådet blev forespurgt om en tilbageførsel af overskydende midler fra en maksimalt bevilling kunne foretages i det efterfølgende års uddelinger på normal ligningsmæssig vis, eller om der skulle analogiseres ud fra efterbeskatningsreglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5, jf. spørgsmål 5.

Ligningsrådet udtalte, at "i tilfælde hvor en klausuleret uddeling tilbageføres til fondet, skal det ved en konkret bedømmelse afgøres, om fondets

skatteansættelse for udbetalings- eller fradragsåret bør genoptages.

Ved denne afgørelse bør henses til, om fondet som følge af tilbageførelsen under forkerte forudsætninger har foretaget fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2, eller efter § 5, stk. 1. Der bør endvidere henses til, om uddelingen er foretaget af en hensættelse, således at der ved en tilførsel bør foretages en efterbeskatning i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5, for genoptagelsesåret.

Ved en flerårig uddeling må en tilbageførsel af uddeling fortrinsvis anses for at vedrøre det eller de seneste uddelingsår.

Medfører disse hensyn ikke, at en genoptagelse er påkrævet, kan tilbageførslen indtægtsføres i fondet i tilbageførselsåret, medmindre andet taler imod".

På linie hermed medfører en ændret anvendelse af ejendommen, at fondet A's skatteansættelse for udbetalingsåret eller fradragsåret efter en konkret bedømmelse kan genoptages.

Disse betragtninger gør sig endvidere gældende ved et eventuelt salg af ejendommen. Ved salget kan den almentnyttige aktivitet anses for ophørt og uddelingen tilbageført.

Dette synspunkt støttes af Landsskatterettens kendelse offentliggjort i SKM2006.177.LSR. Sagen

drejede som om uddeling af studie- og rejselegater, som var betinget af, at modtageren forpligtede sig til at donere en vis procentdel - ca. 1,5% - af sin indkomst til fondet de første 5 år efter endt uddannelse. Landsskatteretten fandt, at fondet havde fradragsret for uddelingerne, men at konsekvensen af fradraget var, at de efterfølgende donationer blev kvalificeret som skattepligtige.

Hvis en ejendom benyttes til andre formål, vil ovenstående alene finde anvendelse på den andel, der benyttes til almentnyttige formål.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 3 besvares med et "ja", men at uddelingen i forbindelse med et senere salg vil kunne anses som tilbageført.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling vedrørende spørgsmål 1.

Skatterådet ændrer SKATs indstilling på spørgsmål 2 til et "ja", idet anskaffelsen skal indgå i den vedtægtsmæssige almentnyttige aktivitet. Dette vil dog ikke gælde for udgifter, der afholdes for at etablere arealer til erhvervsmæssig udlejning.

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling vedrørende spørgsmål 3.



Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthøj**Spørgsmål**

Kan Kunsthøjden afskrive efter afskrivningslovens § 44 A og § 44 B på kunst, der er indkøbt eller fremover indkøbes med henblik på at udsmykke og forskønne lokaliteter og udendørs anlæg tilhørende selskabet?

Svar

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling og besvaret spørgsmålet med et nej, jf. begrundelse nedenfor.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Kunsthøjden er oprettet på baggrund af en gave på 70.000 kr. fra de ansatte i et selskab.

Fondens stiftere er således de daværende medarbejdere i selskabet og ikke selskabet som sådan.

I 1996 modtog fonden en større gave fra en anden fond med tilknytning til selskabet.

Kunsthøjden er omfattet af fondsloven, jf. dennes § 1 og er dermed skattepligtig i medfør af fondsbeskatningsloven, jf. dennes § 1, stk. 1, nr. 1.

Fondens indtægter består udelukkende af afkastet af fondens kapital.

Fondens formål er beskrevet i fundatsens § 2.

Af fundatsens § 2 fremgår:

Fondens formål er efter bestyrelsens skøn at foretage udsmykning og forskønnelse af såvel lokaliteter som udendørs anlæg tilhørende selskabet eller et af selskabet associeret selskab i Danmark.

I overensstemmelse med fundatsens formålsbestemmelse har Kunsthøjden siden stiftelsen i 1972 afholdt udgifter til indkøb og opstilling af flere kunsthverker i og på forskellige virksomheder tilhørende selskabet.

Fondens repræsentant har såvel overfor Landsskatteretten som overfor SKAT oplyst, at fonden er ejer af de indkøbte kunsthverker, som opstilles på, ved eller i virksomhederne i Danmark.

Til trods for at fonden skulle være ejer af bl.a. ovennævnte værker fremgår disse ikke af det modtagne årsregnskab for fonden.

Af årsregnskabet for 2005 fremgår dog, at fonden ejer kunst for et mindre beløb.

Fonden har siden fondsbeskatningslovens indførelse i 1987 (skatteåret 1988/89) fratrasket udgifterne til erhvervelse af kunst m.v. som en uddeling fra fonden.

Fondens erhvervelse af diverse kunsthverker er tidligere fratrasket som almenyttige udelinger i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

For så vidt angår indkomstårene 1997, 1998 og 1999 har den daværende Told- og skatteregion ikke anset udelingerne i form af køb af diverse kunsthverker som almenvelgørende/ almenyttige, hvorfor der er nægtet fonden fradrag i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Som begrundelse anførte den daværende Told- og skatteregion, at en betingelse for at en konkret uddeling var almenvelgørende/ almenyttig var, at denne kom en vis videre kreds til gode. Det var Told- og Skatteregionens opfattelse, at betingelserne herfor ikke var opfyldt.

Ydermere anførte Told- og skatteregionen, at udelinger til erhvervsaktiviteter ikke kan anses for almenyttige.

Den daværende Told- og skatteregions afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten.

Af den skriftlige korrespondance med Kunsthøjden/ fondens repræsentant, som er citeret i Landsskatterettens kendelse, fremgår følgende indsigelse mod Told- og skatteregionens påtænkte korrektion: "Det bestrides endvidere, at uddelingen skulle være

sket til en erhvervsmæssig virksomhed, idet der er tale om en intern uddeling i overensstemmelse med og til opfyldelse af fondens formål".

Landsskatteretten har konkluderet følgende vedrørende fondens erhvervelse og udstilling af diverse kunstværker: Kunstfonden har til formål at udsmykke og forskønne lokaliteter og udendørs anlæg på virksomhederne. Fonden skal således udelukkende tilgodese (nærmere angivne) lokaliteter. Uanset at mange forbipasserende gæster og kunder m.v. også kan se kunstværkerne, når de kommer forbi virksomheden, og virksomheden endvidere gerne modtager besøg fra alle, der måtte vise interesse for det, er aktiviteterne efter rettens opfattelse ikke af en sådan karakter, at fonden ved sine uddelinger tilgodeser et almennyttigt formål.

Konsekvensen af Landsskatterettens kendelse er, at fondens erhvervelse af diverse kunstværker ikke længere vil kunne fratrække som en almennyttig uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, men derimod skal fratrækkes som en vedtægtsmæssig uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

En betingelse for at opnå et skattemæssigt fradrag for vedtægtsmæssige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 er, at modtagerne af uddelingen er skattepligtig heraf. Det vil i relation til såkaldte interne uddelinger medføre, at en eventuel fradragsret i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 i givet fald modsvares af en tilsvarende skattepligt for selv samme fond. De skattemæssige konsekvenser er således de samme, som hvis der ikke var givet fradrag.

Spørgers opfattelse ifølge anmodningen samt bemærkninger til SKATs indstilling og sagsfremstilling

Det er spørgers opfattelse, at fondens erhvervelse af kunstværker m.v. kan afskrives efter reglerne i afskrivningsloven og spørger er derfor ikke enig i SKAT's indstilling til Skatterådet og begrundelsen herfor.

Spørger har anført nedenstående i anmodningen samt fremsat nedenstående bemærkninger til SKATs indstilling til Skatterådet.

Driftsomkostninger contra uddelinger:

I relation til udgiftens klassificering som enten en uddeling eller en driftsomkostning anfører spørger:

"Ligningsvejledningen har følgende formulering vedrørende fondes stillingtagen til udgifters karakter: "I en række tilfælde vil det ikke entydigt kunne afgøres om, der foreligger en udgift, der vil kunne fradrages som en driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssig afskrivninger, eller om der foreligger en uddeling, der kan fradrages efter fondsbeskatningslovens § 4. Det gælder særligt i tilfælde, hvor fonden eller foreningen i eget regi afholder udgifter til opfyldelse af formålet?"

"Det er nødvendigt, at fonden eller foreningen på anskaffelsestidspunktet tager stilling til udgiftens karakter."

Det er spørgers vurdering, at valget på baggrund af en simpel ordlydsfortolkning af Ligningsvejledningens tekst skal foretages mellem tre forskellige typer, nemlig om udgiften er en driftsomkostning, om den kan føre til genstand for skattemæssige afskrivninger eller om der er tale om en uddeling, der kan fradrages efter fondsbeskatningslovens § 4.

Uddelinger:

Det er spørgers klare opfattelse, at fonden ikke gennem køb af kunst realiserer sit formål. Det er spørgers vurdering, at fonden kun realiserer sit formål ved køb af kunst, såfremt fondens formål var at støtte kunstnere eller at erhverve kunst.

Fondens formål er at udsmykke og forskønne selskabets bygninger, hvilket den indkøbte kunst anvendes til. Det er således spørgers opfattelse, at fonden gennem indkøb af diverse kunstværker bringes i stand til at varetage sit formål.



...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthfond

I henhold til spørgers opfylder fonden først formålet på det tidspunkt, hvor det indkøbte kunstværk opstilles og herved udsmykker og forskønner lokaliteter og udendørs anlæg på selskabets virksomheder.

Endelige anfører spørger, at fondens valg af, at udgiften er en uddeling er tilsidesat af Landsskatteretten, hvorfor fonden udelukkende kan vælge mellem om udgifterne til køb af kunst er en driftsomkostning eller om der er tale om køb af et afskrivningsberettiget aktiv.

Afskrivning:

Det er spørgers opfattelse, at kunsthfonden vil kunne afskrive på den indkøbte kunst efter principperne om et udvidet driftsomkostningsbegreb for fonde og foreninger. Fondens udgifter til erhvervelse af kunst er således ikke en intern uddeling, men derimod afskrivningsberettigede udgifter i henhold til det udvidede driftsomkostningsbegreb.

Som begrundelse anfører spørger følgende:

Det fremgår af Ligningsvejledningen afsnit S.H. 16.2, at: "som driftsomkostninger anses udgifter, hvorved fonden m.v. bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne" og "ved uddelinger forstås ydelser, som fonden eller foreninger afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne".

Om det udvidede driftsomkostningsbegreb skriver Ligningsvejledningen, afsnit S.H. 16, at: "Udgifter, der direkte knytter sig til fondens virksomhed vil normalt kunne fradrages uanset om udgiften afholdes af hensyn til indkomsterhvervelsen. Udover sædvanlige erhvervsmæssige udgifter vil således også udgifter forbundet med fondsvirksomheden kunne fradrages. Som eksempler nævnes en stiftelses udgifter til drift af stiftelsens friboliger eller en

ikke-erhvervsdrivende forenings omkostninger til kontorhold."

Spørger begrundet endvidere sin opfattelse med følgende citat fra Skatteministerens redegørelse til Skatte- og Afgiftsudvalget (Folketingstidende 1985/86, tillæg B, sp. 876ff.): "Af denne grund vil selskaber normalt alene afholde udgifter, der er forbundet med driften af den erhvervsmæssige virksomhed, mens fonde og foreninger, herudover er nødt til at afholde udgifter, der sikrer, at de fortsat vil være i stand til at opfylde deres formål. På denne baggrund bør driftsudgiftsbegrebet i relation til fonde og foreninger fortolkes under hensyntagen til den forskel i virkemåde og indtjening, der er mellem selskaber på den ene side og fonde/foreninger på den anden side. Herefter må udgifter, der direkte vedrører fondens eller foreningens virksomhed og som er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens formål, i skattemæssig henseende sidestilles med udgifter, der afholdes som led i den erhvervsmæssige virksomhed".

Ligesom spørger citerer fra: "Fondsbeskatning" af Lennart Lynge Andersen og Henrik Gam, 1. udgave 2005, hvoraf det fremgår, at: "Afskrivningsadgangen må på samme måde som driftsomkostningsbegrebet fortolkes med hensyntagen til fondes og foreningers videregående formål."

Spørger anfører, at det er Kunsthfondens formål at udsmykke og forskønne virksomhederne i koncernen. Kunsten erhverves således, for at fonden bringes i stand til at varetage sit formål i henhold til vedtægterne.

Det er spørgers opfattelse, at fondens opkøb af kunst må betragtes som investering i en anlægsbase. Den erhvervede kunst vil kunne være flytbar, og fonden vil således kunne opfylde sit formål flere gange med det samme kunststykke, idet dette kan udsmykke flere forskellige afdelinger af virksomhe-

den successivt. Også i de situationer, hvor kunsten ikke er flytbar, vil udgiften til købet efter spørgers opfattelse kunne afskrives efter praksis om et udvidet driftsomkostningsbegreb, idet kunstinvesteringen i sig selv ikke er fondens formål, men udelukkende et middel til at sikre driften af fonden.

Det er spørgers vurdering, at Kunstfondens afholdelse af udgifter til erhvervelse af kunst umiddelbart er sammenlignelig med eksemplet i Ligningsvejledningen om en stiftelses udgifter til drift af stiftelsens friboliger. Selvom udgifterne således ikke direkte relaterer sig til indkomsterhvervelsen, vil de kunne fratrækkes efter princippet om det udvidede driftsomkostningsbegreb for fonde, idet udgifterne direkte vedrører fondens virksomhed, og er nødvendige at afholde af hensyn til fondens formål.

Fonden ejer kunsten og opstiller denne i henhold til formålet i erhvervsmæssigt anvendte bygninger, der ikke anvendes til boligformål.

Det er derfor spørgers opfattelse, at den kunst, som fonden erhverver med henblik på at blive i stand til at opfylde sit formål, kan afskrives efter reglerne i afskrivningslovens § 44A og § 44B, såfremt betingelserne heri er opfyldt.

Det er spørgers opfattelse, at kunstkøb næppe i sig selv kan fratrækkes om en driftsomkostning, hvorfor det er spørgers opfattelse, at der kun vil være mulighed for at betragte udgiften som udtryk for køb af et afskrivningsberettiget aktiv.

Principskifte:

Spørger, anfører vedrørende principskiftet følgende: "Det er SKATs opfattelse, at fonden på tidspunktet for påtagelsen af en bestemt udgiftstype skal tage stilling til om afholdelsen af den pågældende udgift skal behandles/ betragtes som en driftsomkostning eller som en uddeling."

Det er spørgers holdning, at SKATs opfattelse - så vidt ses - er en omskrivning af Ligningsvejlednin-

gens beskrivelse af praksis, hvorefter det er nødvendigt, at fonden eller foreningen på anskaffelsestidspunktet tager stilling til udgiftens karakter, jf. afsnit S.H.16.2. Det er spørgers opfattelse, at det imidlertid ikke fremgår af Ligningsvejledningen, at valget træffes for en udgiftstype, men derimod udelukkende, at valget træffes for en bestemt udgift. Efter spørgers opfattelse, kan Ligningsvejledningens beskrivelse af reglerne/ praksis ikke udstrækkes til at omfatte hele udgiftstyper - reglerne gælder kun i forhold til den konkrete udgifts afholdelse.

Spørger anfører endvidere, at selvom det må antages, at fonden har foretaget et principvalg vedrørende en hel udgiftstype, vil et sådant principvalg næppe kunne opretholdes for evig tid af skattemyndighederne, især ikke når lovgivning af betydning for et eventuelt principvalg er ændret.

Som begrundelse anfører spørger endvidere, at det som udgangspunkt er muligt at ændre foretagne principvalg i skattepraksis. På visse områder f.eks. vedrørende værdiansættelse af varelager, kan opgørelsesprincipper frit ændres, når blot dette oplyses. På andre områder, f.eks. visse opgørelser af igangværende arbejde, kan princip ændres efter tilladelse fra skattemyndighederne. Fælles for disse regler om principvalg er imidlertid, at de er beskrevet i Ligningsvejledningen, hvorefter skatteyderne vil have mulighed for at indrette sig efter reglerne. Det er spørgers holdning, at SKATs opfattelse om, at fonden træffer et bindende principvalg, som aldrig kan ændres er yderst usædvanlig og ikke fremgår af Ligningsvejledningen eller andre steder, og derfor savner hjemmel.

Erhvervsmæssigt anvendte bygninger:

I relation til fondens mulighed for at afskrive på kunstværker ophængt/ opstillet i bygninger, som ejes og anvendes erhvervsmæssigt af tredjemand, anfører fonden følgende: "Efter afskrivningslovens § 1, skal de aktiver, der afskrives på, benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige"



...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthåndværk

Spørger præciserer, at fonden ønsker at afskrive på indkøbt kunst og ikke på selskabets bygninger.

Det er spørgers opfattelse, at det udelukkende er et krav efter afskrivningslovens § 1, at det aktiv, der afskrives på anvendes erhvervsmæssigt, hvilken betingelse vil være opfyldt, hvis fonden tillades at foretage afskrivning efter det udvidede omkostningsbegreb.

Spørger anfører, at det hverken fremgår af afskrivningslovens § 1 eller af afskrivningsloven §§ 44A og 44 B, at de bygninger, hvori kunsten opstilles skal anvendes erhvervsmæssigt af ejeren af kunsten - men derimod udelukkende, at bygningerne skal anvendes erhvervsmæssigt.

Det er derfor spørgers holdning, at hverken ordlyden i afskrivningslovens § 1 eller §§ 44 A og 44 B er til hinder for at fonden foretager afskrivning på kunstkøb.

Transparens:

Såfremt anvendelse af det udvidede driftsomkostningsbegreb ikke kan accepteres, er det subsidiært spørgers opfattelse, at fonden kan afskrive efter samme regler som den erhvervsvirksomhed, som det er fondens formål at udsmykke/ forskønne.

Som begrundelse anfører spørger følgende:

Fonden blev stiftet i 1972 med det formål, at skabe mulighed for kunstnerisk udsmykning af de danske virksomheder i koncernen. På det tidspunkt var det skattemæssigt underordnet om udgifterne til køb af kunst blev placeret i selskabet eller i fonden, idet udgifterne hverken kunne fratrækkes eller afskrives.

I 2000 blev det muligt at afskrive på kunst, og den skattemæssige behandling af kunstudgifterne er herefter som udgangspunkt ikke den samme for

fonden og for selskabet. Reglerne om afskrivning på kunst er siden 2000 blevet udvidet således, at der nu er forholdsvis bred adgang til at afskrive på kunst.

I 1999 indhentede en anden Fond med tilknytning til selskabet, Medarbejderfonden, en bindende forhåndsbesked på, at uddelinger fra fonden til medarbejdere ansat af selskabet skattemæssigt skal behandles på samme måde, som hvis beløbet blev betalt af selskabet eller et associeret selskab.

På tilsvarende måde er det subsidiært spørgers opfattelse, at Kunsthåndværket har så tætte relationer til selskabet, at der må gives fonden samme mulighed for at afskrive på kunst, som selskabet har.

I den forbindelse mener spørger, at der må lægges vægt på, at udskillelsen af kapital til køb af kunst i en særlig fond skete på et tidspunkt, hvor dette ikke havde nogen skattemæssig ugunstig betydning. Desuden skete udskillelsen primært med det formål at skabe et forum, hvor medarbejderne selv gennem medarbejdervalgte bestyrelsesmedlemmer i fonden, kunne deltage i processen med at vælge udsmykning m.v. Et sådan forum kan imidlertid også skabes uden stiftelsen af en fond, hvilket formentlig var blevet valgt, såfremt der på stiftelsestidspunktet havde været samme mulighed for afskrivning på kunst som nu.

Afslutningsvis bemærker spørger, at formålet med de nye regler om afskrivning på kunst er at forbedre vilkårene for kunstnere og gøre det mere attraktivt for virksomheder at investere i kunst for herigennem at fremme trivsel og miljø på arbejdspladsen. Det synes på baggrund heraf at være i tråd med intentionerne bag afskrivningsreglerne, at tillade at fonden anvender reglerne om afskrivning på kunst. Hermed sikres kunstudgifterne i koncernen den samme skattemæssige behandling som i andre virksomheder, hvor udsmykningsfunktionen ikke er

placeret i en særskilt fond. Afskrivningsreglerne vil således finde anvendelse i overensstemmelse med formålet, idet afskrivningsmuligheden vil ansætte fonden til at investere i kunst ved førstegangskøb af original billedkunst.

Spørgers opsamling og afslutning:

Der er ikke i afskrivningslovens formulering noget til hinder for at tillade fonden afskrivning på fremtidige indkøb af kunst, der anvendes til fondens formål.

Fonden kan ikke antages gennem tidligere foretagne dispositioner at have foretaget et for evigt bindende principvalg vedrørende den skattemæssige behandling af fremtidige udgifter til kunstkøb.

Det er bedst i overensstemmelse med Ligningsvejledningens definition og afgrænsning af begreberne uddeling og driftsomkostning at anse fondens udgifter til erhvervelse af kunst som en driftsomkostning i henhold til det udvidede driftsomkostningsbegreb.

En godkendelse af fondens mulighed for afskrivning på kunstkøb vil udelukkende medføre, at reglerne i afskrivningslovens § 44 A og § 44 B kan anvendes i overensstemmelse med deres formål.

Afslutningsvist anfører spørger, at der på ingen måde er tale om misbrug af skatteregler, skatteudnyttelse eller lignende, ligesom en godkendelse af afskrivning ikke ses at kunne medføre, at der opstår en mulighed for andre vil kunne udnytte reglerne på uhensigtsmæssig vis.

Lovgivning og praksis

Afskrivningslovens § 1 (lovbek. nr. 856 af 12. september 2005)

Afskrivningslovens § 44A (do.)

Afskrivningslovens § 44B (do.)

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 (Lovbek. nr. 800 af 18. august 2005)

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 (do.)

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1 (do.)

Statsskattelovens § 6, Lov nr. 149 af 10. april 1922

Folketingstidende 1985/86 B, sp. 877ff.

Ligningsvejledningen 2006 afsnit S.H. 16.

Ligningsvejledningen 2006 afsnit S.H.21.
TFS 1987.58, "Fondes fradragmuligheder" af Peter Loft

Skattemæssige afskrivninger, 3. udgave 2003, Søren Bech, Henrik Nielsen m.fl.

SKATs indstilling og begrundelse herfor **Afskrivningslovens § 1, § 44A og § 44B:**

Afskrivningsloven § 1:

I medfør af afskrivningslovens § 1 kan bl.a. fonde efter reglerne i afskrivningsloven afskrive skattemæssigt på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige.

Det er således en hovedbetingelse, at den, som ønsker, at afskrive på en aktiveret udgift selv skal anvende det erhvervede aktiv erhvervsmæssigt.

Afskrivningslovens § 44A:

I medfør af afskrivningslovens § 44A, stk. 1 kan der afskrives på udgifter til kunstnerisk udsmykning af bygninger, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt.

Afskrivningsretten efter § 44A er betinget af, at den kunstneriske udsmykning indføres i bygningen eller i dens nære omgivelser.



...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthfond*Afskrivningslovens § 44B:*

Afskrivningslovens § 44B giver mulighed for afskrivning på udgifter til kunstnerisk udsmykning, der ophænges eller opstilles i udelukkende erhvervsmæssigt benyttede bygninger.

Felles betingelser for afskrivning på kunst (flytbar og ikke flytbar) efter §§ 44A og 44B:

1. *Det er alene førstegangskøb af originale kunstværker, der kan afskrives*
2. *Der skal være tale om et originalt billedkunstværk, såsom maleri, skulptur, grafik, fotografisk kunst, installationskunst m.v.*
3. *Afskrivning skal være udelukket efter andre bestemmelser i afskrivningsloven.*

Fondes mulighed for afskrivning:

Fonde kan foretage afskrivninger i overensstemmelse med reglerne i afskrivningsloven.

Afskrivningsadgangen må på samme måde som driftsomkostningsbegrebet fortolkes med hensyntagen til fondes videregående formål, jf. nedenfor samt FT 1985/86 B, sp. 877.

Afgrænsningen af afskrivningsberettigede udgifter må ligeledes ses i lyset af de særlige investeringer, der foretages af hensyn til fondsvirksomheden.

Erhvervsmæssig benyttelse:

En hovedbetingelse for at der kan afskrives på udgiften til erhvervelsen af et aktiv efter afskrivningsloven, er at aktivet anvendes erhvervsmæssigt af den skattepligtige.

I relation til kunst, stilles der dog ikke krav om, at selve kunstværket, som sådan, anvendes erhvervsmæssigt, men derimod om, at de bygninger, som værket installeres eller ophænges i, anvendes erhvervsmæssigt.

De bygninger, som kunsten opstilles/ ophænges i skal, jf. betingelserne for afskrivning i afskrivningslovens § 1, således benyttes erhvervsmæssigt af den fond m.v. som ønsker at afskrive på de i bygningen ophængte/ opstillede kunstværker.

Uddelinger, driftsomkostninger og det udvidede driftsomkostningsbegreb:*Uddelinger*

Ved uddeling sker der en vedtægtsbestemt anvendelse af fondens overskud til formålet. Ved uddelinger forstås således ydelser, som fonden afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Udgifter til eksempelvis køb af udstillingsgenstand betragtes som en uddeling, jf. Ligningsvejledningen afsnit S.H. 21.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger

Eksterne uddelinger:

Ved eksterne uddelinger forstås f.eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger kan således beskrives som fondens vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om modydelse.

Interne uddelinger:

Ved interne uddelinger påregner fonden derimod en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Driftsomkostninger:

I medfør af statsskattelovens § 6 litra a kan fonde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage de udgifter, som i årets løb er anvendt

til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

For at en udgift kan fradrages som en driftsomkostning efter statsskatteloven skal der være en mere eller mindre direkte forbindelse med den indkomstskabende aktivitet.

En udgift, der er afholdt som *led i driften* af fonden vil således kunne fradrages eller kunne gøres til genstand for skattemæssig afskrivning.

Det udvidede driftsomkostningsbegreb:

Der gælder for fonde et udvidet driftsomkostningsbegreb, der bevirker, at udgifter, som *er nødvendige at afholde af hensyn til fondens virksomhed* i visse tilfælde kan fradrages som en driftsomkostning, selvom udgiften ikke i traditionel forstand anses for at være afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det udvidede driftsomkostningsbegreb er en undtagelse i forhold til det skatteretlige udgangspunkt om, at fonde og foreninger m.v. omfattet af fondsbeskatningsloven skal opgøre deres skattepligtige indkomst efter de almindelige for selskaber gældende regler.

Af forarbejderne til fondsbeskatningsloven, jf. FT 1985/1986 B, sp. 878, fremgår således: "For at en udgift kan fradrages som en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6, skal der være en mere eller mindre direkte forbindelse med den indkomstskabende aktivitet.

Udgangspunktet må herefter være, at fonde og foreningers driftsomkostninger må afgrænses efter tilsvarende retningslinier som gældende for aktieselskaber.

Det er imidlertid formentlig nødvendigt at foretage en nærmere fortolkning af driftsomkostningsbegrebet i relation til fonde, idet den for aktieselskaber gældende afgrænsning ikke i alle situationer kan lægges ganske uændret til grund ved fondes og

foreningers indkomstopgørelse. Dette skyldes bl.a., at mens selskabers formål hovedsagelig alene består i at erhverve indkomst gennem erhvervsmæssig virksomhed, så har fonde og foreninger et videre formål, der normalt fremgår af fondens vedtægter. Af denne grund vil selskaber normalt alene afholde udgifter, der er forbundet med driften af den erhvervsmæssige virksomhed, mens fonde herudover er nødt til at afholde udgifter, der sikrer, at de fortsat vil være i stand til at opfylde deres formål. Eksempelvis er en forening, der ikke driver erhvervsmæssig virksomhed, på trods heraf nødt til at afholde udgifter til kontorhold m.v."

Ovennævnte, som er optrykt som bilag til lovbetænkning af 20. februar 1986, må forstås således, at fondes fradragsret ikke nødvendigvis behøver at være knyttet op på en indkomstskabende aktivitet, men at der dog fortsat skal være en *vis driftsmæssig karakter* i udgiften.

Bemærkningerne afgrænser således udtrykkeligt fradragsberettigede driftsomkostninger, som "udgifter, som afholdes for at sikre eller muliggøre, at fonden kan varetage sine formål ifølge vedtægterne," hvilket i sammenhæng med den overordnede henvisning til de almindelige regler for selskaber gældende regler tydeliggør, at udgifter afholdt med henblik på at *realisere* formålet **ikke** er at anse som en driftsomkostning.

Denne opfattelse finder i øvrigt støtte hos Peter Loft, der i TfS 1987.58 definerer fondes driftsomkostninger: "...som udgifter, der er afholdt med henblik på at erhverve, sikre og vedligeholde fondsvirksomheden som sådan."

Det udvidede omkostningsbegreb skal således ikke forstås som en udvidelse af selve omkostningernes karakter, men derimod som en udvidelse af det underliggende aktivitetsområde.

I ligningsvejledningen 2006 afsnit S.H. 16.3. nævnes som eksempler på udgifter, der direkte knytter sig til fondens virksomhed, men hvor fonden ikke

...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthånd

afholder udgiften af hensyn til indkomsterhvervelsen følgende: En ikke-erhvervsdrivende forenings udgifter til kontorhold og en fonds udgifter til drift af en fast ejendom, som stilles til rådighed som fribolig, hvorfor fonden ikke har indtægter ved udlejningen af den faste ejendom.

Fondens virksomhed består i det sidstnævnte tilfælde i at drive en ejendom, hvorfor der er fradrag for udgifterne efter det udvidede driftsomkostningsbegreb selvom der ikke er lejeindtægter.

Fradragnet for driftsomkostningerne modsvares af, at de personer som får stillet en fribolig til rådighed beskattes af værdien heraf.

På grundlag af ovenstående er det SKATs opfattelse, at fradrag for driftsomkostninger er betinget af, at der er tale om en udgift, der på en eller anden måde er nødvendig for, at fonden kan varetage sit formål i henhold til fundatsen.

I henhold til praksis er det accepteret at udgifter til administration og udgifter i forbindelse med uddelinger er fratrasket som driftsomkostninger ud fra det udvidede driftsomkostningsbegreb.

Afgrænsningen mellem uddelinger og driftsomkostninger er nærmere belyst i et svar fra skatteministeren til Skatte- og afgiftsudvalget (Folketingstidende 1985/86, tillæg B, sp. 878), det anføres heri:

"Generelt kan det formentlig siges, at som driftsomkostninger kan fradrages udgifter, som afholdes for at sikre og muliggøre, at fonden kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddeling forstås derimod den disposition, hvorved fonden rent faktisk varetager sit formål."

I FT 1985/86 B, sp. 879 anføres endvidere følgende vedrørende afgrænsningen:

"Forholdet mellem driftsomkostninger og uddelinger svarer omtrent til, at et selskabet afholder driftsomkostninger eller foretager afskrivningsberettigede investeringer, bl.a. for at bringe sit i stand til at foretage (forøgede) udlodninger til sine indskydere."

SKATs begrundelse:**Uddelinger, driftsomkostninger og det udvidede driftsomkostningsbegreb:**

Fondens repræsentant anfører, at fonden i henhold til Ligningsvejledningen på tidspunktet for afholdelsen af en udgift skal foretage et valg mellem tre forskellige udgiftstyper, nemlig om udgiften er en driftsomkostning, om den kan gøre til genstand for skattemæssig afskrivning eller om der er tale om en uddeling.

Indledningsvis skal SKAT præcisere, at der alene er tale om, at udgiften enten er en driftsomkostning (som eventuelt aktiveres) eller er en uddeling, altså alene et valg mellem to og ikke tre typer.

Begrundelsen for afskrivninger er således, at udgiften til erhvervelsen af et aktiv, der indgår i driften, men som har en levetid, der strækker sig over flere år, ikke kan fratrækkes i anskaffelsesåret, men skal fordels over en årrække. Afskrivninger foretages således på aktiverede driftsomkostninger, med henblik på fordeling af "driftsudgiften" over flere år.

Driftsomkostninger:

For at en udgift kan kvalificeres som en driftsomkostning, for såvel fonde som for selskaber, forudsættes det, at der er en forbindelse til indkomsterhvervelsen. Udgiften skal således være afholdt som led i fondens erhvervelse af indtægter.

Kunsthåndens indtægter består p.t. udelukkende af obligationsrenter, bankrenter og kursgevinster.

Fondens køb af kunstværker m.v. kan ikke anses for at have en sådan direkte og umiddelbare sammenhæng med fondens indkomsterhvervelse, at erhvervelsen kan fradrages som en driftsomkostning i medfør af statsskattelovens § 6 litra a.

Køb af diverse kunstværker har således ikke medvirket til indtægter i fonden.

Det udvidede driftsomkostningsbegreb:

Det udvidede driftsomkostningsbegreb medfører, at også udgifter, som ikke har en umiddelbar sammenhæng med indkomsterhvervelsen kan fratrækkes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst.

Det udvidede driftsomkostningsbegreb omfatter udgifter, som det er eller har været nødvendigt at afholde af hensyn til fondens særegne virksomhed. Udgifterne skal dog fortsat have en vis sammenhæng med fondens virksomhed for at disse kan betragtes som driftsomkostninger. Det er således ikke tale om en udvidelse af selve omkostningernes karakter, men alene en udvidelse af det underliggende aktivitetsområde. Fonde vil således fortsat alene kunne få fradrag for samme typer omkostninger som ville være fradragsberettigede i erhvervsvirksomheder.

På baggrund af ovennævnte definition af det udvidede driftsomkostningsbegreb samt ovennævnte sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger er det SKATs opfattelse, at fondens erhvervelse af ovennævnte aktiver/værdier heller ikke kan anses for at være en udgift, som er fradrags-/ afskrivningsberettiget i medfør af det udvidede driftsomkostningsbegreb.

Det er således SKATs vurderingen af erhvervelsen af kunstværker ikke er at betragte som en udgift, der på en eller anden måde er nødvendig for at fonden kan varetage sit vedtægtsmæssige formål.

Uddelinger:

I henhold til fondens fundats har fonden kun ét formål, jf. fundatsens § 2.

Fondens formål er således,

"...efter bestyrelsens skøn at foretage udsmykning og forskønnelse af såvel lokaliteter som udendørs anlæg på virksomheden eller et af virksomheden associeret selskab i Danmark."

En uddeling sker ved at fonden afholder udgifter, som medfører at fondens formål realiseres.

Det er SKATs vurdering, at fondens erhvervelse af diverse kunstværker med henblik på udstilling m.v. må anses for at være en uddeling fra fonden, idet erhvervelsen/ afholdelsen af udgiften netop sker for at realisere fondens formål.

Fondens bestyrelse har hidtil valgt at udsmykningen/ forskønnelsen af lokaliteterne skal ske ved indkøb og udstilling af diverse kunstværker. Fondens uddelinger består således i, at fondens årlige overskud anvendes til at erhverve diverse kunstværker, som opstilles på selskabets virksomheder for at udsmykke/ forskønne disse.

At erhvervelsen af diverse kunstværker skal betragtes som en opfyldelse/ realisering af fondens formål understøttes tillige af, at fonden/ fondens repræsentant overfor Landsskatteretten har oplyst, at det er fondens opfattelse, at fondens erhvervelse af kunstværker er at betragte som en intern uddeling i overensstemmelse med og til opfyldelse af fondens formål.

Ligesom Landsskatteretten vedrørende fondens erhvervelse af diverse kunstværker konkluderede, at disse "...ikke har en sådan karakter, at fonden ved sine uddelinger tilgodeser et almennyttigt formål".

Endelige understøttes vurderingen af, at fonden til og med 1999 har selvangivet fondens erhvervelse af kunstværker som uddelinger.

...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthåndværk

I henhold til spørgers opfattelse, skulle fondens formål bestå i og dermed fondens uddelinger ske til, selve udsmykningen/ forskønnelsen, men ikke indkøb af aktiverne til udsmykningen/ forskønnelsen.

En hovedbetingelse for at der overhovedet foreligger en fond, er bl.a. at fonden har et formål, som tilgodeses ved uddelinger fra fonden.

Formålet skal tilgodeses via afkastet af fondens midler.

I tilfælde af, at fondens erhvervelse af kunsthåndværk, planter, designmøbler eller maling ikke er en realisering af fondens formål, og fondens erhvervelse af disse ikke er at anses som en uddeling, er det vanskeligt at se, hvori fondens uddelinger skulle bestå.

Såfremt formålet og dermed uddelingerne til formålet, som anført af spørger reelt alene består i selve udsmykningen, og dermed eksempelvis i op-hængning af et kunsthåndværk ville fondens uddelinger stort set være ikke eksisterende, jf. at fonden maksimalt erhverver et kunsthåndværk om året, og uddelingen skulle så bestå i udgiften til den håndværk, som installerer kroen i væggen eller lign.

En fond uden et reelt formål, som midlerne/indtægterne i fonden kan anvendes til, vil i praksis ikke kunne betragtes som en fond omfattet af fondsloven.

Som anført af fondens repræsentant fremgår det af Ligningsvejledningen 2006, afsnit S.H.16.2, at det i en række tilfælde ikke entydigt vil kunne afgøres om, der foreligger en driftsomkostning eller en uddeling.

I fondens fundats er formålet beskrevet således:
"Fondens formål er - ud fra dens indtægter - efter

bestyrelsens skøn at foretage udsmykning og forskønnelse af såvel lokaliteter som udendørs anlæg på virksomheder ejet af selskabet eller ejet af et af selskabet associeret selskab i Danmark".

Fondens erhvervelse af diverse aktiver med henblik på udsmykning af de nævnte lokaliteter synes ikke at medføre en sådan tvivl, som beskrevet i Ligningsvejledningen.

På baggrund af ordlyden af fundatsen må fondens erhvervelse af eksempelvis kunsthåndværk, planter, maling, designmøbler m.v. med henblik på forskønnelse/udsmykning, således åbenbart anses for at være en uddeling omfattet af fundatsen.

Erhvervelsen af diverse aktiver sker således direkte med henblik på at realisere fondens formål.

I spørgers bemærkninger til SKATs sagsfremstilling anføres, at fondens valg af, at udgifterne til erhvervelse af kunst er en uddeling, er tilsidesat af Landsskatteretten.

SKAT er ikke enig i den fortolkning af Landsskatterettens kendelse. Landsskatteretten har ikke som anført af fonden tilsidesat, at der er tale om uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4.

Det fremgår derimod direkte i kendelsen fra Landsskatteretten, at det er Landsskatterettens opfattelse, at der er tale om uddelinger, jf. følgende udtalelse fra Landsskatteretten "...er aktiviteterne efter rettens opfattelse ikke af en sådan karakter at fonden ved sine uddelinger tilgodeser et almennyttigt formål".

Landsskatteretten har således blot udtalt, at de pågældende uddelinger ikke er omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet uddelingerne ikke kan betragtes som hverken almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Fondens uddelinger

er derimod omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 om vedtægtsmæssige uddelinger.

Det er derfor SKATs opfattelse, at fondens erhvervelse af bl.a. kunstværker er at betragte som en uddeling omfattet af fundatsens ordlyd.

Da uddelingen ikke kommer en vis videre kreds til gode, jf. Landsskatterettens kendelse, er uddelingen at anses som en fradragsberettiget vedtægtsuddeling fra fonden omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

I det omfang fonden forsat har ejendomsretten til de pågældende kunstværker, og dermed opnår en modydelse i form af diverse kunstværker, er det SKATs opfattelse, at uddelingen skal betragtes som en intern uddeling, jf. ovenstående definition.

Principskifte:

Fonde skal på tidspunktet for påtagelsen af en bestemt udgiftstype skal tage stilling til om afholdelsen er den pågældende type af udgift, skal behandles/ betragtes som en driftsomkostning eller som en uddeling.

Det er således ikke muligt for en fond i et år at klassificere en bestemt type udgifter, som uddelinger og året efter klassificere disse som driftsomkostninger.

Som konsekvens af fondens langvarige praksis, hvorefter erhvervelse af kunstværker anses som en realisering af fondens formål og dermed en uddeling, har fonden/ fondens bestyrelse valgt at disse udgifter er at betragte som en uddeling og er bundet heraf i de følgende indkomstår.

Det er SKATs grundlæggende opfattelse, at da udgifterne til erhvervelse af diverse kunstværker m.v. åbenbart er en uddeling omfattet af fundatsens ordlyd, er det ikke muligt for fonden, at betragte udgiften som en driftsomkostning, som eventuel kan aktiveres med henblik på afskrivning.

Det er således SKATs vurdering, at fonden slet ikke har mulighed for at omkvalificere udgifterne til erhvervelse af kunstværker, designmøbler m.v. Et principskifte er således slet ikke muligt.

SKAT kan dog oplyse, at hvorvidt en afholdt udgift konkret klassificeres, som en driftsomkostning eller som en uddeling har stor skattemæssig betydning, eksempelvis kan et driftmæssigt underskud, i modsætning til et underskud, som fremkommer, som følge af, at fondens uddelinger m.v. overstiger årets indtægter, fremføres til modregning i de følgende års skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 15, mens en klassificering som en intern uddeling kan indebære mulighed for at beregne og fratrække et konsolideringsfradrag. En klassificering af en udgift som en driftsomkostning vil således være fordelagtigt i de tilfælde, hvor en fonds indtægter er små eller hvor fonden alene har vedtægtsmæssige ikke-almennyttige uddelinger, mens en klassificering af en bestemt udgift som en uddeling vil være fordelagtigt i de tilfælde, hvor en fond har meget store indtægter.

Af fondens årsregnskaber fremgår, at fonden tidligere har valgt at klassificere fondens udgifter til køb og installation af diverse kunstværker som en uddeling fra fonden, ligesom der i den pågældende periode er beregnet et konsolideringsfradrag på basis af disse, hvorved fonden har kunnet reducere fondens skattepligtige indkomst med fondens udgifter til køb af kunst samt med et konsolideringsfradrag.

Landsskatterettens kendelse indebærer, at fondens erhvervelse af kunstværker m.v. skal betragtes som en vedtægtsmæssig, og ikke som tidligere en almenyttig/ almenvelgørende uddeling.

Det er ikke muligt for fonde, at hensætte til vedtægtsmæssige uddelinger, som ikke er almenyttige/ almenvelgørende, ligesom det heller ikke er muligt for fonden, at beregne og fratrække et konsolideringsfradrag i medfør af fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1.



...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthånd

Da fonden, som konsekvens af Landsskatterettens afgørelse, ikke længere har mulighed for at hense til senere uddeling samt mulighed for at beregne et konsolideringsfradrag på basis af de foretagne uddelinger ønsker fonden fremover at betragte fondens erhvervelse af diverse kunsthverker som en driftsomkostning, som der kan afskrives på efter reglerne i afskrivningsloven. Baggrunden er, at fonden fortsat ønsker, at kunne reducere indkomsten med de afholdte udgifter til erhvervelse af kunst, planter, maling, m.v.

Det er SKATs opfattelse, at det af fonden ønskede principskifte udelukkende er begrundet i skattemæssige hensyn og ikke i erhvervsmæssige/ virksomhedsmæssige hensyn.

Efter de sædvanlige skatteretlige regler kan et en gang valgt princip, som hovedregel ikke fraviges og slet ikke når dette alene er begrundet i skattemæssige hensyn. En fond vil således ikke kunne ændre opfattelse hvert andet år. Har en fond således et år valgt at udgiftsføre udgifter til erhvervelse af kunsthverker som en uddeling kan fonden ikke året efter optage lignede udgifter som en driftsomkostning/ afskrivningsberettiget aktiv.

Erhvervsmæssigt benyttede bygninger:

Afskrivningslovens § 1 indeholder en afgrænsning af lovens anvendelses område.

Af afskrivningslovens § 1 fremgår:

"efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige samt på visse andre udgifter".

Hovedbetingelserne for at der kan afskrives skattemæssigt efter reglerne i afskrivningsloven er således, at:

- ▶ den skattepligtige har ejendomsretten til aktivet
- ▶ aktivet benyttes erhvervsmæssigt og undergår slid

Før indførsel af reglerne i afskrivningslovens §§ 44 A og 44 B om skattemæssig afskrivning på kunst, var det praksis, at der som udgangspunkt ikke kunne afskrives på kunst, idet reglerne om, at aktivet, dvs. kunsthverket, blev benyttet erhvervsmæssigt og undergik værdiforringelse som følge af anvendelsen ikke var opfyldt.

Ved indførselen af reglerne om afskrivning på kunst i afskrivningslovens §§ 44A og 44B blev der ikke stillet krav om, at kunsthverkerne direkte skulle indgå i erhvervsvirksomheden, men derimod krav om, at de bygninger, som kunsten bliver integreret i/ installeret i, anvendes erhvervsmæssigt.

Baggrund for indførslen af reglerne om afskrivning på kunst er i henhold til bemærkningerne til loven, jf. L188, at skabe forbedrede vilkårene for kunsthverker ved at stimulere efterspørgslen på kunst.

Af bemærkningerne fremgår, at det er regeringens opfattelse, at efterspørgslen på kunst vil øges i det omfang man udvider virksomhedens adgang til at afskrive på kunsthverkerisk udsmykning af erhvervsbygninger.

Det må antages, at såfremt der i loven direkte blev stillet krav om, at kunsthverkerne direkte skulle anvendes i den erhvervsmæssige virksomhed, ville meget få erhvervsdrivende opfylde betingelserne, idet alene hoteller m.v., men ikke også produktionsvirksomheder ville få mulighed for at afskrive på erhvervede kunsthverker. Ved at blot at stille krav om, at den bygning, som værkerne ophænges/ opstilles i skal være anvendt erhvervsmæssigt udvides kredsen af potentielle skatteydere, som kan afskrive på erhvervede kunsthverker.

Derimod ses, der hverken i loven eller i bemærkningerne til loven, at være sket en ændring af hovedbetingelsen i afskrivningslovens § 1, hvorefter det er den, som ønsker at foretage afskrivning på

et nærmere angivet aktiv, som skal forestå den erhvervsmæssige aktivitet.

Det er derfor fortsat SKATs opfattelse, at de bygninger, hvori diverse kunstværker ophænges/instal-leres, som hidtil skal anvendes erhvervsmæssigt af den skatteyder, som ønsker at foretage afskrivning.

Da bygningerne ikke anvendes erhvervsmæssigt af Kunstfonden, er det SKATs vurdering, at Kunstfonden ikke opfylder hovedbetingelsen i afskrivningslovens § 1 og derfor ikke kan afskrive i medfør af afskrivningsloven §§ 44 A og 44 B på kunstværker ophængt/ opstillet i bygningen.

Transparens:

Spørger anfører i sin begrundelse, at det foretag-ne valg, hvorefter køb af kunst er placeret i en selvstændig fond og ikke virksomheden ikke bør medføre en anderledes skattemæssig behandling end hvis køb af diverse kunstværker var foretaget direkte af virksomheden.

Det er således spørgers opfattelse, at Kunstfonden og selskabet har så nær en relation at disse skatteretlig bør behandles ens.

Indledningsvis bemærkes, at selskabet, som virksomhed, ikke har valgt at placere indkøb af kunst til forskønnelse af virksomheden i en særlig fond, således som det oplyses af spørger.

Af fondens fundats fremgår således direkte, at fonden er stiftet af **en kreds af medarbejdere** i selskabet.

Konkret er der således ikke tale om, at selskabet har valgt at afholde visse udgifter via en fond.

For at der foreligger en fond i fondslovens forstand kræves bl.a., at der er en formue som er udskilt fra stifterens formue, at der er etableret en af stifteren uafhængig bestyrelsen, ligesom det er en gyldighedsbetingelse at fonden har et formål. Såvel ved

den civilretlige som den skatteretlige registrering af Kunstfonden, er der blevet taget stilling til, hvorvidt betingelserne for at der foreligger en fond er opfyldt.

En fond skal således altid være en fuldstændig uafhængig selvstændig juridisk person.

Den skatteretlige regulering af fonden sker derfor også fuldstændig uafhængigt af den skatteretlige behandling af såvel fondens stiftere, her de på daværende tidspunkt ansatte medarbejdere i selskabet og den skatteretlige regulering af koncernen som sådan.

Stifternes, dvs. de tidligere ansattes, og koncernens mulighed eller manglende mulighed for at afskrive på kunstkøb i medfør af afskrivningsloven har således ikke betydning for fonden, da fonden er et selvstændigt skattesubjekt.

Uagtet at fonden har til formål at forskønne/ udsmykke lokaliteter og anlæg på selskabets virksomheder i Danmark, synes der ikke at være en sådan relation mellem fonden, som selvstændigt skattesubjekt og virksomheden.

Det er SKATs opfattelse, at Kunstfonden er en selvstændig juridisk enhed og skattemæssigt skal behandles som sådan.

SKATs endelig konklusion og indstilling:

Fondens erhvervelse af kunstværker, maling, planter og møbler til udsmykning af selskabets virksomheder må qua ordlyden af fundatsen og i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse anses for at være en vedtægtsmæssig uddeling fra fonden, idet erhvervelsen af kunstværker, planter, maling, møbler o. lign. effekter må anses for afholdt for at realisere fondens formål og ikke for at sikre driften af fonden. Der er derfor ikke grundlag for at udgifterne til erhvervelse af kunst kan afskrives i medfør af reglerne i afskrivningsloven.



...Skatterådsafgørelse nr. 9716 af 22.08.2008 - Erhvervelse af kunst var intern uddeling og ikke en driftsomkostning for kunsthånd

Udgifter til erhvervelse af kunstværker, design-møbler, planter m.v. med henblik på udsmykning af selskabets lokaliteter er åbenbart og entydigt en uddeling omfattet af fondens vedtægter. Det er derfor slet ikke muligt for fonden at omkvalificere udgifterne til erhvervelse af kunstværker m.v. til en driftsomkostning som eventuelt skal aktiveres med henblik på afskrivning.

Selv hvis fondens udgifter til køb af kunst blev aktiveret med henblik på afskrivning ville fonden ikke opfylde betingelserne for at kunne afskrive

efter reglerne i afskrivningsloven, da fonden ikke anvender de bygninger, som kunsten ophænges m.v. i erhvervsmæssigt.

SKAT indstillede derfor til Skatterådet, at fondens anmodning blev besvaret med et nej.

Skatterådet afgørelse og begrundelse:

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.

**Skatterådsafgørelse nr. 9480 af 25.04.2006
Renovering af fast ejendom – intern uddeling****Spørgsmål:**

1. Vil udgifter afholdt til renovering (om-/tilbygning) af en fast ejendom kunne fratrækkes som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Svar:

Det indstilles, at spørgsmålet besvares med et ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold:

X-Fond har ifølge fundatsen følgende formål:

"A. Støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede.

Støtten kan ydes som:

1. *Individuel støtte*
2. *Bidrag til foreninger, institutioner eller organisationer, der arbejder for forbedringer af de spastisk lammede og andre handicappedes kår*
3. *Andre former for støtte, f.eks. medvirken til institutionsbyggeri*
4. *Hjælp til rejser og ferieophold, hvilken hjælp kan ydes individuelt eller kollektivt, eventuelt ved støtte*

til tilvejebringelse af egnede lokaliteter til ferieophold.

5. *Støtte til udvikling og anskaffelse af hjælpemidler for handicappede*
6. *Støtte til fritidsforanstaltninger i øvrigt, herunder særligt støtte til handicapidretten.*

B. Støtte til lægelig, pædagogisk, terapeutisk, social og anden forskning samt til praktisk gennemførelse af forskningsresultater med henblik på forbedring af handicappedes helbred og livsvilkår.

C. Støtte til andre beslægtede foranstaltninger eller projekter, der tager sigte på eller kan være af betydning for spastisk lammede og andre handicappede.

D. Støtte til dansk kunst og kultur, herunder eksempelvis støtte til kunstmuseer til anskaffelse af kunstværker, arrangering af udstillinger, nyindretninger og lignende, udgivelse af litterære og videnskabelige værker - sidstnævnte fortrinsvis inden

for den humanistiske forskning. Endvidere - men i begrænset udstrækning - individuel støtte til kunstnere og til videnskabsmænd og -kvinder. I øvrigt kan støtte inden for denne kategori ydes til andre beslægtede formål efter bestyrelsens skøn, idet det dog stedse iagttages, at kategorien er subsidær i forhold til den ovenfor under A, B og C nævnte."

Fondens formål er i skattemæssig henseende et almennyttigt eller på anden måde almenvelgørende formål.

Inden for formålet har X-Fond erhvervet en fast ejendom. Fondsmyndigheden har meddelt tilladelse til at erhverve ejendommen samt til at frigive bundne midler til renovering (om-/tilbygning) af ejendommen.

Ejendommen er erhvervet direkte med henblik på udlejning til Y-Fonden, som skal forestå driften af et center på ejendommen.

Y -Fonden er etableret med følgende formål:

"Fonden har i et gensidigt samarbejde med en for-
eningen til formål:

- *at udbyde kursusforløb og udregningsmoduler, der skal give mennesker med cerebral parese og disses pårørende viden og selvindsigt, med henblik på at kunne udvikle sig positivt og skabe social og arbejdsmæssig kompetence med et godt livsindhold*
- *at udføre forskning og vidensudvikling inden for rammerne af workshops, selvstændige projektførøb og fortløbende registrering og analyse af data fra egen intern virksomhed*
- *at afholde seminarer og konferencer - såvel nationale som internationale - med det formål at opgradere og videreudvikle den eksisterende viden og forståelse for tilstanden cerebral parese*
- *at udvikle generelle interventionsstrategier og individuelle handlingsprogrammer med baggrund i resultater og dokumentation fra egne kursus- og udregningsforløb samt undersøgelser af diverse metoder*

- *at foranledige videre- og efteruddannelse for fagpersoner samt at etablere forløb med gæsteforelæsere, eksperter, særlige vidensholder m.v.*
- *at videreformidle viden og opnåede resultater ved seminarer, foredrag og udgivelse af brochurer, pamfletter, artikler, pressemeddelelser, hvidbøger m.v.*
- *at opretholde og videreudvikle et bibliotek omhandlende cerebral parese og derigennem medvirke til formidling af eksisterende tilgængelig viden*
- *at kunne tilbyde individuelle aflastnings- og ferieophold for mennesker med cerebral parese og disses pårørende*
- *at forestå driften af "Centeret".*

Det stedlige skattecenter havde i bindende svar fastslået, at Y-Fonden var almennyttig.

X-Fonden har udover erhvervelse og indretning af ejendommen, hvorfra Centeret skal drives, givet tilsagn om at yde årlig driftsstøtte til Centeret.

De afholdte renoveringsudgifter (om-/ tilbygning) vedrørende ejendommen betragtes af fonden som uddelinger fra denne.

Spørgers opfattelse ifølge anmodningen

Ved anmodningen om bindende svar bemærker repræsentanten følgende:

"I forbindelse med fondsbeskatningens indførelse i 1987 blev det omtalt, at der er mulighed for fradrag for interne uddelinger. Interne uddelinger skal overholde fondsløvgivningen samt ligge inden for fondens formålsbestemmelse.

Anskaffelsessummen for et aktiv kan efter lovens forarbejder ikke behandles som en intern uddeling. Det følger af, at en omplacering af fondens aktiver ikke gør fonden fattigere, hvorfor erhvervelsen ikke opfylder kravet om anvendelse i henhold til fondens formål.

Udgifter til renovering (om-/ tilbygning) af fondens ejendomme vil derimod efter den praksis, der er offentliggjort efter fondsbeskatningens ind-



...Skatterådsafgørelse nr. 9480 af 25.04.2006 - Renovering af fast ejendom – intern uddeling

førelse kunne behandles som en intern uddeling, hvis afholdelsen af udgiften ligger inden for fondens formål og beløbet ikke også fradrages som en driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger. Der henvises til Skattedepartementets udtalelse i TfS 1987.11 og Skattedepartementets afgørelse omtalt i TfS 1988.437, hvor udgifter til forbedringer af en fast ejendom blev anset for fradragsberettigede interne uddelinger.

X-Fond har et almennyttigt m.v. formål, der gennem årene er tiltrådt af skattemyndighederne. Erhvervelsen af ejendomme og den efterfølgende renovering (om-/tilbygning) af ejendommen med henblik på udlejning til Y-Fonden ligger inden for fondens formål. Dette bekræftes af den modtagne tilladelse fra fondsmyndigheden til at erhverve ejendommen samt tilladelse til at renovere ejendommen ved forbrug af bundne midler.

Betingelserne for at X-Fond kan behandle afholdte udgifter til renovering (om-/tilbygning) af ejendommen som skattemæssigt fradragsberettigede interne uddelinger, er derfor opfyldt. Det rejste spørgsmål kan derfor besvares med et ja."

SKATs afgørelse og begrundelse

I ligningsvejledningen (LV) afsnit S.H.16.2. forklares sondringen mellem driftsomkostninger og uddelinger således, at der ved driftsomkostninger forstås de udgifter, hvorved fonden bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne, mens der ved uddelinger forstås de ydelser, som fonden afholder med henblik på at *realisere* de formål, der fremgår af vedtægterne.

Af samme sted følger det, at almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond, ikke kan anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde ejendommen, jf. også afgørelsen i SKM2005.188.

LSR, hvor landsskatteretten udtalte, at nogle udgifter til vedligeholdelse, forbedring m.v. af de af en fond ejede ejendomme ikke var afholdt for at *sikre driften* af fonden, men til *direkte varetagelse* af fondens formål og derfor havde karakter af udlodning/uddeling.

Det fremgår af fundatsen for X-Fond, at formålet med fonden er at yde støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Denne støtte kan efter fundatsen ydes i form af bl.a. individuel støtte, bidrag til foreninger, institutioner eller organisationer, der arbejder for forbedringer for de spastisk lammede og andre handicappedes kår, eller som "Andre former for støtte, f.eks. medvirken til institutionsbyggeri". Endvidere kan støtte efter fundatsen ydes til lægelig, pædagogisk, terapeutisk, social og anden forskning samt til praktisk gennemførelse af forskningsresultater med henblik på forbedring af handicappedes helbred og livsvilkår.

Dermed er både direkte og indirekte støtte til spastisk lammede og andre handicappede omfattet af fundatsen.

Dispositionen, hvorved der foretages de nødvendige renoveringer af ejendommen er en indirekte støtte. Såfremt dispositionen tjener ovennævnte formål, vil dispositionen være en direkte varetagelse af fondens formål og dermed kunne betegnes som en uddeling.

Det er oplyst, at ejendommen skal udlejes til Y-Fonden, der har en række formål, som er nævnt ovenfor og som alle er omfattede af formålet med X-Fond. Ved bindende svar har det stedlige skat-tecenter udtalt, at Y-Fonden anses for almennyttig.

På baggrund af ovennævnte er udgifter afholdt af X-Fond til renovering (om-/tilbygning) af ejendommen, så den kan anvendes af Y-Fond, en uddeling.

Dette understøttes endvidere af, at fondsmyndigheden, det daværende Civilretsdirektorat, har tilladt frigivelse af bundne midler til renoveringen (om-/tilbygningen) af ejendommen.

Interne uddelinger fra fonde er karakteriseret ved at fonden får en modydelse for uddelingen, jf. LV S.H.21.1. Samme sted eksemplificeres dette således: "Udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger ... kan således karakteriseres som interne uddelinger". Udgifterne svarer her til den modydelse, at bygningen forbedres/ udvides.

Uddelingen i form af udgifter til renovering af bygningen, som X-Fond skal bevare ejerskabet til, er dermed en intern uddeling.

Det må herefter fastslås, hvorvidt udgifterne til renoveringen (om-/tilbygningen) af den pågældende ejendom tjener et almenvelgørende eller almennyttigt formål og dermed kan fradrages efter FBL § 4, stk. 1.

Afklaringen af hvilke formål, der anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige administreres i overensstemmelse med de retningslinier, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i ligningslovens § 8A og § 12, boafgiftslovens § 3, stk. 1 og selskabsskattelovens § 3, stk. 2, jf. LV afsnit 21.3.

Af samme sted følger det, at for at et formål kan anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, kræves det, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinier af et objektive præg. Formålet må således komme en videre kreds til gode.

Endvidere fremgår det, at: "For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang."

Det formålet med dispositionen er at yde støtte til spastisk lammede og andre fysisk eller psykisk handicappede uanset om disse er økonomisk trængende, er formålet ikke almenvelgørende. Da formålet imidlertid må anses for at nyttigt ud fra en almindelige fremherskende opfattelse, og da formålet kommer en videre kreds til gode, er formålet almennyttigt.

Dispositionen - hvorved X-Fond afholder udgifter til renovering (om- /tilbygning) af ejendommen, der udlejes til Y-Fonden - er på baggrund af ovenstående en intern uddeling, der tjener et almennyttigt formål, og kan dermed fratrækkes efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det bemærkes, at udgifterne til renovering ikke kan fradrages som driftsomkostninger eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger.

Skatterådets afgørelse og begrundelse:

Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

Svaret er bindende for skattemyndighederne i forhold til forespørgeren i 5 år, jf. skatteforvaltningslovens § 25.

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,
- ▮ reinvesterings 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
 Fanefjord 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
 Salling Bank
 Sammenslutningen 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 Hvetbo
 Sparekassen i Skals
 Sparekassen Kronjylland
 Sparekassen Limfjorden
 Sparekassen Lolland
 Sparekassen Løgumkloster
 Sparekassen Midt Vest
 Sparekassen Midtdjurs
 Sparekassen Midtfjord
 Sparekassen Nordmors
 Sparekassen Sjælland
 Sparekassen Spar Mors
 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
 Vindeby 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