

Arbejdernes Landsbank  
BankNordik  
Boddum-Ydby Sparekasse  
Borbjerg Sparekasse  
Broager Sparekasse  
Brørup Sparekasse  
Danske Andelskassers Bank  
Den Jyske Sparekasse  
DiBa Bank  
Djurslands Bank  
Dragsholm Sparekasse  
Dronninglund Sparekasse  
Eik Bank Danmark  
Fanefjord Sparekasse  
Fanø Sparekasse  
Faster Andelskasse  
Fjaltring-Trans Sparekasse  
Flemløse Sparekasse  
Frøring-Vitved Sparekasse  
Frørup Andelskasse  
Frøs Herreds Sparekasse  
Frøslev-Møllerup Sparekasse  
Fælleskassen  
Grønlandsbanken  
Hals Sparekasse  
Helgenæs Sparekasse  
Hunstrup-Østerild Sparekasse  
Hvidbjerg Bank  
Klim Sparekasse  
Kongsted Sparekasse  
Kreditbanken

Københavns Andelskasse  
Langå Sparekasse  
Lollands Bank  
Lunde-Kvong Andelskasse  
Max Bank  
Merkur, Den Almennyttige Andelskasse  
Middelfart Sparekasse  
Morsø Bank  
Morsø Sparekasse  
Møns Bank  
Nordfyns Bank  
Nordjyske Bank  
Nørresundby Bank  
Refsnæs Sparekasse  
Ringkjøbing Landbobank  
Rise Spare- og Lånekasse  
Ryslinge Andelskasse  
Rønde og Omegns Sparekasse  
Salling Bank  
Sammenslutningen  
Danske Andelskasser  
Skjern Bank  
Skælskør Bank  
Spar Salling  
Sparbank  
Sparekassen Balling  
Sparekassen Bredebro  
Sparekassen Den lille Bikube  
Sparekassen Djursland  
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 Midtdjurs  
Sparekassen Midtjylland  
Sparekassen Sjælland  
Sparekassen Thy  
Sparekassen Vendsyssel  
Sparekassen Østjylland  
Stadil Sogns Spare- og Lånekasse  
Svendborg Sparekasse  
Søby-Skader-Halling Spare- og Laanekasse  
Sønderhå-Hørsted Sparekasse  
Totalbanken  
Tønder Bank  
Ulfborg Sparekasse  
Vestfyns Bank  
vestjyskBANK  
Vinderup Bank  
Vistoft Sparekasse  
Vorbasse-Hejnsvig Sparekasse  
Vordingborg Bank  
Østjydsk Bank  
Århus Lokalbank



**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](mailto:forv@forvaltningsinst.dk) · [www.forvaltningsinst.dk](http://www.forvaltningsinst.dk)

4 / 2010

# fonde

Byret  
Fondsret  
Fondsskatteret  
Domme  
Afgørelser



**Forvaltningsinstituttet**

for Lokale Pengeinstitutter



## Forord

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

Velkommen til dette nummer af bladet Fonde.

I konsekvens af skattereformen skriver Lennart Lyng Andersen en artikel om de nye regler i aktieavancebeskatningslovens med fokus på det nye begreb porteføljeaktier som alt andet lige har størst interesse for fondene.

Vi har ikke fundet anledning til at begå en egentlig artikel om de nye regler i kursgevinstloven, men fra og med indkomståret 2010 skal fonde anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve. Som indgangsværdi skal fondene an-

vende den skattemæssige anskaffelsværdi på de nævnte typer af fordringer ultimo indkomståret 2009.

I forlængelse af afsnittet med gennemgang af afgørelser fra Civilstyrelsen gengiver vi på side 16 notat fra Civilstyrelsen om undersøgelse af bestyrelsesvederlag.

Den sidste halvdel af bladet omhandler udvalgte domme, afgørelser fra Landsskatteretten og Skatterådet.

*Vi ønsker Dem en rigtig god læsning.*

Indholdsfortegnelse	
Forord .....	2
Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet .....	3
Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009	
- kan der drages fondsretlige konsekvenser af nyordningen? .....	8
Afgørelser fra Civilstyrelsen med nogle kommentarer .....	13
Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde	
En undersøgelse af bestyrelsesvederlagets størrelse i 2006	
i 169 ikke-erhvervsdrivende fonde .....	16

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: MONTAGEbureauet ApS  
Foto: Lars Grunwald,  
MONTAGEbureauet ApS og Polfoto

Juni 2010, ISSN 1604-2409

## Lovgivning, domme m.v. på fondsområdet

I denne oversigt omtales de væsentligste ting vedrørende lovgivningen på fondsområdet, domme m.v., der er sket siden nr. 3/2007 af dette blad.

### Lovgivning

#### 1. Fondsloven

Fondsloven er blevet ændret to gange.

**1.1. Ved lov nr. 1336 af 19. december 2008** ændredes § 39, således at bestemmelsens 2. pkt. blev ophævet. § 39 fastsætter, at der til dækningen af udgifterne ved lovens administration kan kræves betaling fra de enkelte fonde. Ved 2008-loven udgik ordene ”Der er udpantningsret for beløbet”.

Der er tale om en konsekvensændring, idet loven – der var en samlelov – tog sigte på, at inddrivelsesreglerne fremover skal findes i én lov. Der er i øvrigt ikke for tiden fastsat afgifter i henhold til § 39.

**1.2. Ved lov nr. 525 af 12. juni 2009** ændredes fondslovens § 9, stk. 2, 1. pkt., således at der efter ordet ”kursgevinstloven” blev indsat ordene ”og aktieavancebærende”. Herefter har § 9 følgende ordlyd:

”Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan en fondsbestyrelse uden fondsmyndighedens samtykke uddele aktiver svarende til det foregående regnskabsårs nettokursgevinster, som efter reglerne i kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven skal medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst. Bestyrelsens beslutning om at anvende aktiverne til uddeling skal være truffet inden 6 måneder efter det foregående regnskabsårs afslutning. I øvrigt finder § 29, stk. 1, tilsvarende anvendelse.”

Denne ændring af fondsloven har principiel karakter. Den hænger nøje sammen med ændringen i fondsbeskatningsloven, omtalt nedenfor under pkt. 3., og behandles derfor i en særlig artikel i dette blad.

#### 2. Lov om erhvervsdrivende fonde

Erhvervsfondsloven er blevet ændret 3 gange.

**2.1. Ved lov nr. 510 af 17. juni 2008** fik erhvervsfondslovens § 9, stk. 4, 1. pkt., følgende ordlyd:

”For aktier og obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, kan den seneste køberkurs lægges til grund.”

Ændringen er af redaktionel karakter, idet man har ændret sprogbrugen i de øvrige selskabsretlige love.

I lovens § 63, stk. 5, ændredes »§ 21 a, stk. 2, 4. pkt.« til: »§ 21 a, stk. 3.«

Der var tale om en konsekvensændring.

**2.2. Ved lov nr. 468 af 17. juni 2008** (ændringer som følge af revisorloven) foretoges følgende ændringer:

I § 29, stk. 4, indsattes som 2. pkt.:

”Meddelelsen skal vedlægges en fyldestgørende forklaring på årsagen til hvervets ophør, hvis fratrædelsen eller ophøret er sket inden hvervets udløb.”

I § 32 indsattes som 2. pkt.:

”En revisor kan kun afsættes før hvervets udløb, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil.”

I § 53, stk. 3, indsattes som 2. pkt.:

”Hvis et revisorskifte sker inden hvervets udløb, skal anmeldelsen vedlægges en fyldestgørende forklaring fra bestyrelsen på årsagen til hvervets ophør.”

Udviklingen over årene har medført, at regnskabs- og revisionsreglerne også for erhvervsdrivende fonde findes i årsregnskabsloven og revisorloven. Tilbage er få bestemmelser i erhvervsfondslovens

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

kap. 6. De ovennævnte ændringer er konsekvensændringer; den mest principielle sker i § 32 med kravet om, at revisor kun kan afsættes før tid, hvis der foreligger et begrundet forhold, og den nye bestemmelse i § 53, stk. 3, 2. pkt., hvorefter fondsbestyrelsen ved revisorskift i utide skal forklare sig over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Lovgiver har med denne bestemmelse, der er EU-funderet, ønsket at styrke revisorernes uafhængighed. Der er ikke foretaget tilsvarende ændring i lov om fonde og visse foreninger, men det er lidt vanskeligt at se, hvorfor der skal gælde forskellige regler.

**2.3. Ved lov nr. 516 af 12. juni 2009** (ændringer som følge af selskabsloven) foretoges en række ændringer:

Overalt i loven ændredes ordene »Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-informationssystem« og »styrelsens edb-informationssystem« til: »Erhvervs- og Selskabsstyrelsens it-system«.

Ændringen skyldes, at systemet har fået nyt navn.

I § 1, stk. 2, nr. 3, ændredes »aktieselskabslovens § 2, stk. 2, jf. stk. 4 og 5« til: »§§ 3 og 4 i lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven)«.

Ændringen skyldes, at der samtidig er gennemført en ny selskabslov, der skal erstatte aktieselskabsloven og anpartsselskabsloven.

I § 1, stk. 4, nr. 4, ændredes »amtskommune« til: »region« og »amtskommunens« til: »regionens«.

Med disse ændringer rettes der op på, at begrebet »amtskommune« forsvandt med kommunalreformen i 2007.

§ 22, stk. 1, fik følgende ordlyd:

»De i lov om aktie- og anpartsselskaber og i

henhold til denne fastsatte regler om medarbejders valg af bestyrelsesmedlemmer finder tilsvarende anvendelse på en erhvervsdrivende fond og dens dattervirksomheder med de nødvendige tilpasninger. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i den forbindelse fastsætte særlige regler for selskabs- og koncernrepræsentation i erhvervsdrivende fonde. De bestyrelsesmedlemmer, der vælges af medarbejderne, deltager kun i behandlingen af spørgsmål, som ikke vedrører erhvervsvirksomheden, såfremt dette er bestemt i vedtægten. I det omfang nye bestyrelsesmedlemmer skal udpeges af bestyrelsen, deltager de bestyrelsesmedlemmer, der er valgt af medarbejderne, ikke i udpegelsen, medmindre andet er bestemt i vedtægten.»

Ændringen skyldes dels, at der er kommet en ny selskabslov, jf. ovf., men bestemmelsen tilsigter også at give hjemmel til en bekendtgørelse om medarbejderrepræsentation i en erhvervsdrivende fond. Herom hedder det i forarbejderne til bestemmelsen bl.a.:

»Hjemlen er nødvendig, da der kan være afvigelser fra beskyttelsesværdige hensyn i aktie- og anpartsselskaber og erhvervsdrivende fonde. Desuden gives der ikke mulighed for frit valg af ledelsessystemer i erhvervsdrivende fonde, således, at valg til selskabs- og koncernrepræsentation altid vil skulle ske til bestyrelsen. I bekendtgørelsen vil der bl.a. blive fastsat regler om, hvorvidt de erhvervsdrivende fonde skal have samme muligheder for at udvide kredsen af valgbare stemmeberettigede i forbindelse med valg til koncernrepræsentation i moderfonde samt om alle eller alene udvalgte områder af reglerne skal kunne fraviges af ledelsen og medarbejderne i forening.»





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

I § 50, stk. 2, ændredes »aktieselskabslovens kapitel 15« til: »kapitel 15 i lov om aktie- og anpartsselskaber«.

I § 50, stk. 3, ændredes »aktieselskabslovens kapitel 15 a« til: »kapitel 16 i lov om aktieselskaber«.

Begge ændringer er redaktionelle.

§ 53 a fik følgende ordlyd:

”Hvor det i loven eller i forskrifter, der udstedes i medfør af loven, er fastsat, at en handling kan eller skal foretages, et bestemt antal dage, uger, måneder eller år før en nærmere angivet begivenhed finder sted, beregnes fristen for at foretage handlingen fra dagen før denne begivenhed.

*Stk. 2.* Udløber fristen for at foretage handlingen i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, vil handlingen skulle foretages senest den sidste hverdag forinden.

*Stk. 3.* Hvor det i loven eller i forskrifter, der udstedes i medfør af loven, er fastsat, at en handling eller beslutning tidligst kan foretages, et bestemt antal dage, uger, måneder eller år efter at en nærmere angivet begivenhed har fundet sted, beregnes fristen for at foretage handlingen eller beslutningen fra dagen efter denne begivenhed. Handlingen eller beslutningen kan tidligst foretages, dagen efter at fristen er udløbet.”

Efter § 53 a indsattes:

”§ 53 b. Hvor det i loven eller i forskrifter, der udstedes i medfør af loven, er fastsat, at en handling senest skal foretages, et bestemt antal dage, uger, måneder eller år efter at en nærmere angivet begivenhed har fundet sted, beregnes fristen for at foretage handlingen fra dagen efter denne begivenhed, jf. stk. 2-4.

*Stk. 2.* Er fristen, jf. stk. 1, angivet i uger, udløber fristen for at foretage handlingen på ugedagen for den dag, hvor begivenheden fandt sted.

*Stk. 3.* Er fristen, jf. stk. 1, angivet i måneder, udløber fristen for at foretage handlingen på månedsdagen for den dag, hvor begivenheden fandt sted. Hvis begivenheden fandt sted på den sidste dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdato, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset månedens længde.

*Stk. 4.* Er fristen, jf. stk. 1, angivet i år, udløber fristen for at foretage handlingen på årsdagen for begivenheden.

*Stk. 5.* Udløber fristen i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, skal handlingen senest være foretaget den førstkommende hverdag derefter.«


Disse bestemmelser – der meget ligner den hidtidige regulering – er indsat for at skabe ensartede regler på det selskabsretlige område.

§ 56, stk. 3, affattes således:

”*Stk. 3.* Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at registrering og offentliggørelse skal ske i styrelsens it-system. Oplysninger, der er offentliggjort i it-systemet, anses for at være kommet til tredjemands kendskab.”

Ændringen skyldes, at systemet har fået nyt navn.

§ 66 blev ophævet.

Bestemmelsen havde ikke længere nogen praktisk betydning. 

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

### 3. Fondsbeskatningsloven

Den seneste lovbekendtgørelse af fondsbeskatningsloven er nr. 1192 af 11. oktober 2007. Siden er der sket følgende ændringer:

Ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 ændredes § 1, stk. 2, idet der efter "pensionsafkastbeskatningsloven" blev indsat ordene "eller fonde, der udbyder pensionsordninger omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 1."

Ændringen er en konsekvens af, at Danmark efter kritik fra EU foretog en række ændringer i pensionsafkastbeskatningsloven, herunder at man gik fra beskatning af selskabet/pensionsfonden til beskatning af de pensionsberettigede.

Ved lov nr. 460 af 12. juni 2009 ændredes § 2, stk. 2, 1. pkt. Ændringen optræder i et større lovkompleks vedrørende vandforsyning. Vand- og spildevandsforsyninger, der er organiseret som fonde, og som under gældende regler er omfattet af fondsbeskatningsloven, skal i fremtiden være omfattet af selskabsskatteovens regler. – Det kan vist lægges til grund, at ændringen har meget lille betydning for de forhold, der behandles i dette blad.

Ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 ændredes følgende bestemmelser i loven:

- ▶ I § 3, stk. 1, ændredes "stk. 2 og 3" til "stk. 2-6".  
Ændringen er en konsekvens af de følgende ændringer i loven.
- ▶ I § 3, stk. 2, 4. pkt., indsattes efter "kursgevinstloven" ordene "og aktieavancebeskatningsloven".
- ▶ Som nye stykker blev indsat stk. 3-5 (hvorved de hidtidige stk. 3 og 4 bliver stk. 6 og 7):

"Stk. 3. Fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, kan anvende realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktier, jf. aktie-

avancebeskatningslovens § 9, hvis der sker uddelinger svarende til summen af den skattepligtige indkomst og indtægter, som i henhold til stk. 2 og § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Hensættelser omfattet af § 4, stk. 4, 8 og 9, og § 5, stk. 1 og 2, sidestilles med uddelinger. Uddelinger, hvor hensættelser benyttes, medregnes dog ikke. Det er ikke en betingelse efter 1. pkt., at uddelingerne er fradragsberettigede. Hvis fonden i et indkomstår ikke opfylder kravet i 1. pkt., eller hvis der i et indkomstår udløses beskatning efter § 4, stk. 6 eller 8, af ubenyttede hensættelsesbeløb hensat i indkomståret 2010 eller senere, anvendes lagerprincippet fra og med det pågældende indkomstår på aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet. Aktieavancebeskatningslovens § 24, stk. 3, 1. pkt., finder anvendelse ved skiftet til lagerprincippet.

*Stk. 4.* Fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, som ejer kapitalen i et fideikommis, anvender realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9. I det omfang aktierne afstås som led i, at kapitalen helt eller delvis overgår til fri ejendom, medregnes gevinst og tab ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er en betingelse for anvendelse af 1. og 2. pkt., at aktierne er underlagt rådighedsindskrænkning som nævnt i § 9, stk. 1, i lov om fonde og visse foreninger og ikke kan anvendes til uddeling som nævnt i samme lovs § 9, stk. 5.

*Stk. 5.* Tab på aktier, som i henhold til stk. 3 og 4 beskattes efter realisationsprincippet, fradrages efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 3 og 4. Ved tab på kontrakter, der indeholder ret eller pligt til at afstå aktier, der har karakter af porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, finder reglerne i



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

kursgevinstlovens § 31 tilsvarende anvendelse, når fonden i henhold til stk. 3 eller 4 anvender realisationsprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på porteføljeaktier.”

- I § 4, stk. 2, 2. pkt. ændredes § 3, stk. 3, til § 3, stk. 6.

Der er tale om en konsekvensændring.

- I § 10 ændredes ordene ”Reglerne i selskabs-skattelovens § 13, stk. 1, nr. 2 og nr. 3-7” til ”Selskabslovens § 13, stk. 1, nr. 2,”.

Som allerede omtalt under fondsloven har ændringerne principiel karakter, idet de laver et nyt system for beskatning af fondes aktieavancer. De behandles derfor i en særlig artikel i dette blad.

### DOMME

I U 2008.422/1 H fastslås, at nogle erhvervsdrivende fonde, der var blevet gransket efter

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens beslutning, jf. Erhvervsfondslovens § 59, skulle betale udgifterne ved granskningen.

Afgørelsen i U 2008.1324 V handler om professionelt ansvar i forbindelse med oprettelsen af en fond. Dommen fastslår, at et advokatselskab hæftede for de fejl, der var begået i forbindelse med udarbejdelsen af et testamente i 1996 med den konsekvens, at en fond, der skulle oprettes i henhold til testamentet, ikke opnåede fritagelse for betaling af boafgift. De ansvarspådragende handlinger bestod i, at man ikke havde taget hensyn til, at der ikke kunne bevilges boafgiftsfritagelse for 500.000 kr., der knyttede sig til en rentenydelse, og der var ikke taget hensyn til en gravstedsforpligtelse. Justitsministeriet havde givet afslag på permutation af testamentet. Erstatningen blev udmålt til 1.6 mio. kr.

Når det i teksten ovf. er anført, at Justitsministeriet havde givet afslag på permutation, er det ministeriets departement, der har truffet afgørelsen. Det giver anledning til at nævne, at den tidligere arvelovs § 69 i den nye arvelov findes i § 92, og at man ikke har taget konsekvensen og delegeret kompetencen til Civilstyrelsen.





## Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009

### – kan der drages fondsretlige konsekvenser af nyordningen?

#### 1. Problemstillingen

**1.1.** Det har længe været kendt, at der ikke er tilstrækkelig koordination mellem de to materielle fondslove og fondsbeskatningsloven. Det har faktisk været tilfældet, siden fondsbeskatningsloven blev gennemført. Eksempelvis er fondsbeskatningslovens hensættelsesregler langt mere liberale end den tilsvarende adgang i fondslovene, og på ét punkt – praktiseringen (= skattemyndighedernes negligering) af fondslovens § 9, stk. 2, der er omtalt ndf. – er der en direkte modstrid.

**1.2.** Ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 gennemførtes en del ændringer i aktieavancebeskatningsloven. Ved samme lov skete der ændringer (til dels konsekvensændringer) i fondsbeskatningsloven og fondsloven, hvor der er nogle principielle konsekvenser for fondene:

I fondsbeskatningsloven indsattes bl.a. følgende bestemmelser:

*Stk. 3.* Fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, kan anvende realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, hvis der sker uddelinger svarende til summen af den skattepligtige indkomst og indtægter, som i henhold til stk. 2 og § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Hensættelser omfattet af § 4, stk. 4, 8 og 9, og § 5, stk. 1 og 2, sidestilles med uddelinger. Uddelinger, hvor hensættelser benyttes, medregnes dog ikke. Det er ikke en betingelse efter 1. pkt., at uddelingerne er fradragsberettigede. Hvis fonden i et indkomstår ikke opfylder kravet i 1. pkt., eller hvis der i et indkomstår udløses beskatning efter § 4, stk. 6 eller 8, af ubenyttede hensættelsesbeløb henlagt i indkomståret 2010 eller senere, anvendes

lagerprincippet fra og med det pågældende indkomstår på aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet. Aktieavancebeskatningslovens § 24, stk. 3, 1. pkt., finder anvendelse ved skiftet til lagerprincippet.

*Stk. 4.* Fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, som ejer kapitalen i et fideikommis, anvender realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9. I det omfang aktierne afstås som led i, at kapitalen helt eller delvis overgår til fri ejendom, medregnes gevinst og tab ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er en betingelse for anvendelse af 1. og 2. pkt., at aktierne er underlagt rådighedsindskrænkning som nævnt i § 9, stk. 1, i lov om fonde og visse foreninger og ikke kan anvendes til uddeling som nævnt i samme lovs § 9, stk. 5.

*Stk. 5.* Tab på aktier, som i henhold til stk. 3 og 4 beskattes efter realisationsprincippet, fradrages efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 3 og 4. Ved tab på kontrakter, der indeholder ret eller pligt til at afstå aktier, der har karakter af porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, finder reglerne i kursgevinstlovens § 31 tilsvarende anvendelse, når fonden i henhold til stk. 3 eller 4 anvender realisationsprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på porteføljeaktier.”

Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 6 og 7.

Lovændringen betyder, at der i fremtiden gælder nye regler for den skattemæssige behandling af fondenes aktieavancer. Samtidig introduceres (generelt



## ...Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009

skatteretligt) en ny terminologi. Konsekvenserne er nærmere drøftet under pkt. 3.

### 2. Ændringer i fondsloven

I fondsloven ændredes § 9, stk. 2, 1. pkt., således at der efter ordet "kursgevinstloven" indsattes ordene "og avancebeskatningsloven". Bestemmelsen har herefter – set i sammenhæng med § 9, stk. 1 – følgende ordlyd:

”§ 9. En fonds bestyrelse må kun med fonds myndighedens samtykke uddele:

- 1) de aktiver, der forelå ved fondens stiftelse, eller hvad der træder i stedet herfor,
- 2) de aktiver, som senere tilfalder fonden som arv eller gave, eller hvad der træder i stedet herfor, medmindre arveladeren eller giveren har bestemt, at aktiverne skal anvendes til uddeling, og
- 3) de aktiver, der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering af fondens formue.

*Stk. 2.* Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan en fonds bestyrelse uden fondsmyndighedens samtykke uddele aktiver svarende til det foregående regnskabsårs nettokursgevinster, som efter reglerne i kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven skal medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst. Bestyrelsens beslutning om at anvende aktiverne til uddeling skal være truffet inden 6 måneder efter det foregående regnskabsårs afslutning. I øvrigt finder § 29, stk. 1, tilsvarende anvendelse.”

Denne ændring er den lettest tilgængelige i den pågældende lov, idet den betyder, at en fondsbesty-

relse kan eliminere skatten ved at foretage uddeling af de bundne aktiver. ”Uddeling” skal som nævnt ndf. i den forbindelse forstås som et udvidet begreb, idet det også omfatter hensættelser til senere uddeling (5-årsreglen, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, og den særlige regel for fonde med kgl. konfirmerede fundatser i § 5, stk. 2).

Lovændringen – og de øvrige ændringer – rejser nogle interessante perspektiver, som jeg ser nærmere på under pkt. 3. Der er ikke foretaget ændringer i lov om erhvervsdrivende fonde; det hviler formentlig på den filosofi, at der ikke i disse fonde er et system med ”bundne” midler som i fondsloven.

### 3. De fondsskatteretlige konsekvenser

Det er klart, at en række fonde ikke har aktier. De sagstyper, der omtales i det følgende, kan imidlertid tænkes at få nogle generelle konsekvenser for alle fonde.

Under dette punkt ses på de fondsskatteretlige konsekvenser, og jeg koncentrerer mig om aktiesiden. Jeg indskrænker yderligere behandlingen til at omfatte *porteføljeaktier*. En nydannelse ved 2009-loven er, at ejertiden ikke længere er et afgørende kriterium. Der indføres i aktieavancebeskatningsloven en hovedregel, hvorefter fonde skal følge *lagerprincippet* med årlig opgørelse af gevinst og tab, selv om der ikke har været handlet. Loven indfører også ny terminologi: Næringsaktier, datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier og som nævnt porteføljeaktier. Porteføljeaktierne er de aktier, der ikke opfylder definitionen på de øvrige typer: Deter aktier, hvor (her) en fonds ejerandel af et selskab er under 10 %.

## ...Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009

### 3.1. Indtil indkomståret 2010

Fondene har været undergivet realisationsprincippet. Ved aktieavancer skelnes mellem salg af aktier, der sker inden 3 år efter, at fonden har erhvervet aktien, og salg der sker senere. Sker salget senere end 3 år efter erhvervelsen, er fortjenesten som hovedregel skattefri, idet kun avance ved aktier, der er erhvervet som led i næringsvirksomhed, er skattepligtig. Sælges aktien inden 3 år, indgår en eventuel fortjeneste i den almindelige skattepligtige indkomst. Tab kan som hovedregel ikke fradrages.

I dag gælder der en særlig holdingregel, således at skattepligten ikke omfatter aktieudbytte, hvor fonden ejer mindst 20 % af aktiekapitalen. Endvidere er en fond kun skattepligtig af 66 % af udbyttebeløbet.

### 3.2. Nye regler og nye definitioner

Der introduceres nye definitioner:

#### ▀ næringsaktier.

Der er ikke ændret ved næringsbegrebet. En fonds gevinst og tab på næringsaktier skal – bortset fra egne aktier – beskattes efter lagerprincippet. Udbytte beskattes fuldt ud.

#### ▀ datterselskabsaktier

Herved forstås efter aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 1, aktier, der ejes af et selskab, der ejer mindst 10 % af aktiekapitalen i datterselskabet. En fonds gevinst eller tab på datterselskabsaktier beskattes alene, hvis der foreligger næringsaktier.

Udbytte beskattes ikke.

#### ▀ koncernselskabsaktier

Herved forstås efter aktieavancebeskatningslovens § 4 B, stk. 1, aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede eller kan sambeskattes. Desuden aktier, hvor en fond, og det

selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning. Samme retsstilling som under datterselskabsaktier.

#### ▀ porteføljeaktier

Herved forstås andre aktier end de, der er nævnt ovenfor

Efter aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 5, skal en fond som hovedregel anvende *lagerprincippet*, når gevinst og tab på porteføljeaktier skal opgøres. Der skal således ske en årlig opgørelse. Som undtagelse bestemmer § 23, stk. 6, at en fond i stedet kan benytte realisationsprincippet med hensyn til porteføljeaktier, der ikke er optaget på et reguleret marked m.v. Den vigtigste undtagelse er dog fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 og stk. 5, se ndf.

I fremtiden skal en fond ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne det fulde udbyttebeløb.

### 3.3. Nærmere om fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 og stk. 5.

Disse regler betyder, at en fond kan bevare adgangen til at benytte realisationsprincippet. Det er efter bestemmelserne en forudsætning, at man foretager uddeling svarende til summen af den skattepligtige indkomst og de indtægter, der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. For de fleste fonde (med aktiebesiddelser) betyder det, at et beløb svarende til det skattemæssige bundfradrag (maks. 25.000 kr., jf. § 3, stk. 2), idet fonde med porteføljeaktier ikke har skattefri udbytter efter § 10.

Den skatteretlige tænkemåde følges op på den måde, at der ikke stilles krav om ”øjeblikkelig” uddeling, idet en fond med almenvelgørende eller almennyttige formål kan udnytte den almindelige

## ...Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009

adgang til at foretage hensættelser. Det hedder i forarbejderne – gentaget i Ligningsvejledningen – at

”Hensættelser efter FBL § 5 til konsolidering af fondskapitalen skal i den forbindelse betragtes som uddelinger. Det vil sige, at en fond med almenvelgørende eller almennyttigt formål, der benytter realisationsprincippet, skal over en periode på 5 år uddele min. 80 % af sine indtægter og hensætte resten til konsolidering. Fonde der ikke har et almenvelgørende eller almennyttigt formål skal uddele 100 %.”

Disse tal – der i tænke måde minder om den svenske fondsbeskatningssystem – viser i hvert noget om sigtet med reglerne. Selv om de er indeholdt i en større reform for selskaber, har man fra Skatteministeriets side ønsket at give fondene yderligere incitamenter til at foretage uddeling, og man har for familiefondenes vedkommende fortsat en årelang kamp for at komme dem til livs. Familiefonde, der har porteføljeaktier, vil få meget vanskeligt ved at foretage konsolidering i fremtiden.

Forarbejderne indeholder en lidt ejendommeligt formuleret bemærkning om, at det ikke er en forudsætning, at en uddeling af fradragsberettiget. Man må tænkt på eksempelvis familiefondes uddelinger til familie i udlandet. Det kan selvsagt ikke antages, at man har forestillet sig, at fondene skulle kunne foretage uddeling uden for de rammer, som vedtægterne fastlægger.

Man har ikke løst spørgsmålet om retserhvervelses-tidspunktet, se ndf.

### 3.4. Ikrafttræden og overgangsregler

Reglerne har virkning fra indkomståret 2010. Der oprettes en såkaldt nettokurstabskonto, der efter nærmere beregninger kan anvendes til modregning i de kommende år, indtil kontoen står i 0.

Hvis man ikke følger de nævnte regler, overgår

man automatisk til lagerprincippet med de konsekvenser, det får.

### 4. Konsekvenser for fondslovene

Man har ikke foretaget ændring i lov om erhvervsdrivende fonde, og de nye regler vil kun få betydning for et fåtal af disse.

Det er anderledes for de ikke-erhvervsdrivende fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger. Der er for mig ingen tvivl om, at de nye regler om nogle år vil skabe pres på fondslovens § 9, stk. 1, (gengivet ovf.) og dermed på fondslovens kapitalsystem. Får vi nogle år med store aktiegevinster, vil der helt naturligt opstå spørgsmål, om man kan opretholde det nuværende system med bundne midler. Det var godt nok, da man lavede loven; det hviler på en ældre tænke måde, idet det passer godt på den tilsynstankegang, der præger flere af lovens bestemmelser, men det er vel spørgsmålet, om man burde have et friere system.

Det springer i øjnene, at ændringerne vil skabe pres på fondes mulighed for konsolidering. For familiefonde er det evident, men også for de øvrige fonde kan det blive et problem. Mange fonde har vedtægter, der kræver 25 % årlige henlægger til konsolidering, og fondslovens § 29, stk. 2, fortolkes på samme måde. Civilstyrelsen vil opleve en tilgang af sager, hvor man søger disse vedtægtsbestemmelser ændret/ophævet.

Ændringerne vil give øget arbejde til fondsbestyrelsen i fonde med aktiebesiddelser. Øgede omkostninger synes uundgåelige. Det vil ikke undre mig, hvis nogle bestyrelser i små fonde synes, at nu er det for meget. I dag vil en fond, der har virket mere end 10 år, og som ikke har en større kapital på 600.000 kr. (en grænse, der ikke ligger særlig fast) kunne forvente samtykke fra Civilstyrelsen til opløsning af fonden. Vil Civilstyrelsen lempe på opløsningsgrænsen?

### ...Aktieavancebeskatning efter L 525 af 12.06.2009

Man har ikke løst spørgsmålet om koordination mellem fondslovens § 9, stk. 2, og fondsbeskatningsreglerne. § 9, stk. 2 giver fondsbestyrelsen adgang til at anvende bundne midler, blot det sker inden 6 måneder efter det foregående regnskabsårs afslutning, men det vil skattemyndighederne ikke respektere, jf. tidligere artikler i dette blad. De

kræver, at fondsbestyrelsen har forpligtet sig i det regnskabsår, hvor kursgevinsten eller aktieavance opstår. Det fører til hjemmestrikke løsninger. Nu, hvor 2009-loven fører til yderligere behov for at foretage uddeling af de bundne midler, må myndighederne tage sig sammen og finde en fælles kurs.





## Afgørelser fra Civilstyrelsen med nogle kommentarer

Civilstyrelsen tager løbende stilling til en række fondsretlige spørgsmål, enten på grundlag af sager, som fondene selv rejser over for tilsynsmyndigheden, eller spørgsmål der opstår i Civilstyrelsens stikprøvekontrol af årsregnskaberne. Sagerne vedrører begge fondskategorier, da Civilstyrelsen som bekendt også er fondsmyndighed for nogle erhvervsdrivende fonde. I det følgende bringes referat – med visse kommentarer – af nogle afgørelser, som Civilstyrelsen har truffet. Udvælgelsen sker ud fra deres principielle karakter. En redegørelse for praksis i årene 2003-2008 findes i de løbende lovkommentarer i min bog *Fonde og Foreninger I* (2009).

Civilstyrelsen er fondsmyndighed for alle fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger. Hertil kommer som nævnt en del fonde, der er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde. Endelig skal styrelsen give samtykke til formålsændringer også i en erhvervsdrivende fond, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er fondsmyndighed.

Civilstyrelsen har oplyst, at man arbejder med en revision af revisorvejledningen. Denne vil blive omtalt i et senere nummer.

### *Små fonde/dispensation fra kapitalkravet i fondslovens § 8*

Fondsloven bestemmer i § 8, stk. 1, at en fond ved oprettelsen skal have aktiver for over 250.000 kr., og at aktiverne og egenkapitalen skal stå i rimeligt forhold til formålet. Efter stk. 2 kan fondsmyndigheden (Civilstyrelsen) i særlige tilfælde tillade, at en fond oprettes med aktiver på 250.000 kr. eller mindre. Muligheden for dispensation (og det lave kapitalkrav) har løbende været diskuteret, og det er klart, at de senere års renteniveau taler for ændrede regler.

Der er stadig ansøgninger om dispensation efter § 8, stk. 2, men der er grund til at pege på, at man skal tænke sig godt om. Dette skyldes, at det i dag kan være vanskeligt at opnå en sådan indtægt af aktiverne, at der kan uddeles meningsfyldt. Selv om det i flere ansøgninger er oplyst, at bestyrelsen vil fungere uden vederlag, kan der være andre omkostninger. I hvert fald i vore dage må dispensationsreglen antages at have overlevet sig selv, og grænsen i § 8, stk. 1, kunne sættes mærkbart i vejret. Et spejlbillede af problemstillingen ses i, at der efterhånden ikke er så få sager, hvor en fondsbestyrelse søger om ophævelse af fonden p.g.a. den ringe kapital, og at Civilstyrelsen på dette område viser smidighed. De nye regler om aktieavancebeskatning, som jeg omtaler i en særskilt artikel, kan bidrage hertil.

Der er enkelte sager, hvor der gives dispensation efter § 8, stk. 2, men det er et krav, at der skal være tale om et særligt tilfælde. Med baggrund i forarbejderne til fondsloven fortolkes dette navnlig således, at formålet ikke må være for bredt.

### *Administrationsomkostninger (fondslovens § 18)*

Fondslovens § 18, stk. 2, fastsætter, at vederlag til bestyrelsesmedlemmer ikke må overstige, hvad der anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, og Civilstyrelsen kan efter § 18, stk. 3, nedsætte et vederlag, der findes for højt. Vederlag dækker også visse naturalier.

Tidligere var der en vis regulering af spørgsmålet i anbringelsesbekendtgørelsen, men disse regler udgik ved revisionen i 2004. Civilstyrelsen har for anden gang foretaget en undersøgelse af bestyrelsesvederlagene i ikke-erhvervsdrivende fonde. Det omfatter 169 fonde og regnskabsåret 2006.

## ...Afgørelser fra Civilstyrelsen med nogle kommentarer

Undersøgelsen er offentliggjort i et notat, der er optaget som bilag til denne artikel.

### *Samtykke efter fondslovens § 21*

Efter fondslovens § 21 må en fonds bestyrelse kun med fondsmyndighedens samtykke foretage eller medvirke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at vedtægten ikke kan overholdes. Der har i de senere år løbende været sager om fortolkningen af denne bestemmelse. I Civilstyrelsens brev af 24. juli 2009 meddelte styrelsen, at man ikke havde bemærkninger til, at fondsbestyrelsen i en stor fond gav afkald på at modtage et antal B-aktier i et selskab, hvorved fonden sparede aktieavancebeskatning. Testatrix havde ikke været opmærksom på, at lovgivningen var blevet ændret siden den testamentariske disposition.

Civilstyrelsens formulering må (kan i hvert fald) læses således, at man ikke har anset dispositionen for omfattet af fondslovens § 21. Efter min bedømmelse er dette en rigtig fortolkning i den konkrete sag. Derimod er jeg noget betænkelig ved formuleringen, der kan give fondsbestyrelsen (og dens rådgivere) det indtryk, at så er der ikke flere problemer. Mig bekendt er Civilstyrelsen ikke bemyndiget til på statens vegne at give afkald på et beløb, som fonden skal betale efter reglerne om aktieavancebeskatning.

Civilstyrelsens brev af 7. oktober 2009 vedrører et tilfælde, hvor en fonds midler i al væsentligt var placeret i et større, børsnoteret aktieselskab, der var kommet i økonomisk krise. Under de økonomiske forhandlinger opstod der spørgsmål om forholdet til fondslovens § 21. Civilstyrelsen meddelte, at fondens medvirken til kapitalfremskaffelse til selskabet, ikke var en disposition omfattet af fondslovens § 21.

Forholdet mellem de to sager er følgende: I ”arvesagen” har Civilstyrelsen kun en rolle, hvis der er sammenhæng mellem fondens vedtægter (navnlig – men ikke udelukkende - formålsbestemmelserne) og den testamentariske disposition. Her kan styrelsen udtale en mening, men man er ikke kompetent til at opgive et eventuelt skatte- eller afgiftskrav. Man kan fortælle fondsbestyrelsen, at det er en dårlig idé, men man kan ikke give et samtykke. I den anden sag forekommer det nærliggende og rigtigt at rejse § 21-spørgsmålet. Sagen illustrerer, at § 21 har et lidt uklart anvendelsesområde, og der er flere meninger, om der burde være givet et samtykke. Afgørende må være fondens økonomiske forhold, kapitalens sammensætning samt en vurdering af redningsaktionens indvirkning på fondens forhold.

### *Uddeling til bestyrelsesmedlem/Tilbagebetaling af ulovlige uddelinger (fondslovens § 31/erhvervsfondslovens § 43)*

Hver eneste gang, jeg foretager en undersøgelse af administrative sager, bliver jeg overrasket over, at der stadig er sager, hvor der foretages uddeling i strid med fondslovens § 31. Se senest Civilstyrelsens brev af 10. september 2009, hvor styrelsen som fondsmyndighed for en erhvervsdrivende fond påtalte, at der i en årrække var foretaget uddeling til et bestyrelsesmedlem. Fondsbestyrelsen havde udtalt, at der var hjemmel hertil i vedtægterne, og at der ikke havde været økonomisk råderum til at foretage yderligere uddelinger. Styrelsen krævede tilbagebetaling af uddelingerne for de seneste tre år.

Samtidig pålagde Civilstyrelsen fondsbestyrelsen at foretage uddeling af såvel det beløb, der skulle tilbagebetales samt af de kommende 3 regnskabsårs overskud. Det blev præciseret, at uddeling skulle ske ligeligt mellem fondens tre formål. .....➤

## ...Afgørelser fra Civilstyrelsen med nogle kommentarer

*Formålsændring ved modtagelse af arv (fondslovens § 32)*

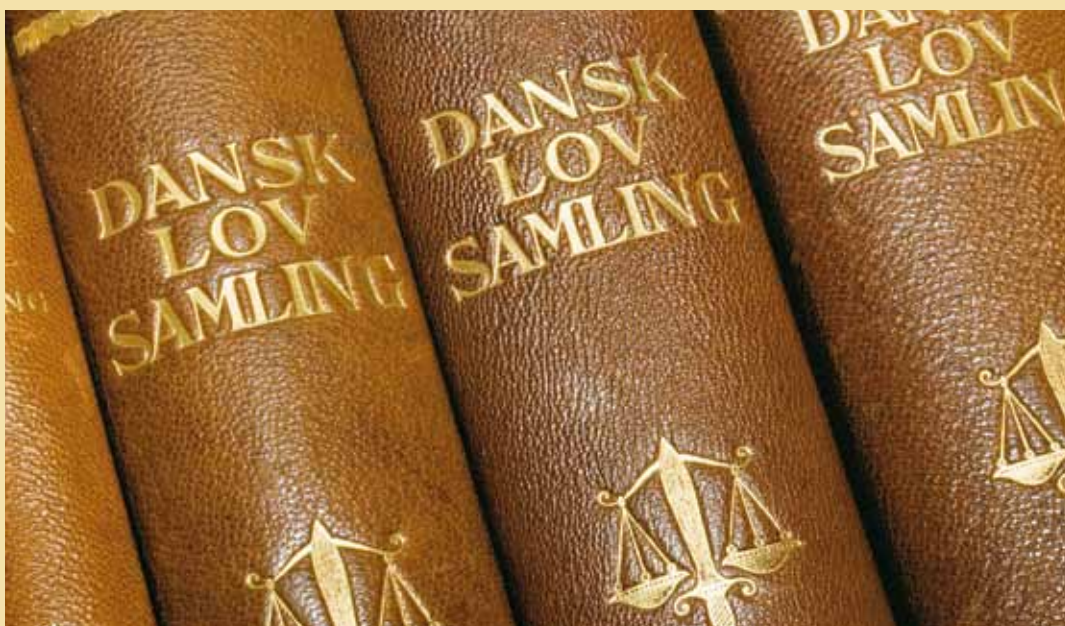
Det er velkendt, at Civilstyrelsen skal godkende ved tægtsændringer i en fond, og at det normalt er (meget) vanskeligt at få ændret en formålsbestemmelse.

Der er dukket en ny type sager op: En fond, der har virket i nogen tid, modtager en arv (typisk et større beløb) med den klausul, at en nærmere angivet del årligt skal uddeles til almenvelgørende formål. Den-

ne klausul er typisk indsat efter krav fra skattemyndighederne som led i en ansøgning om fritagelse fra gave- eller boafgift. Civilstyrelsen har i de konkrete sager tilladt vedtægtsændring, selv om betingelserne for formålsændring ikke var til stede. Sagerne viser samtidig, at styrelsen ikke vil godkende, at der sker en opdeling af fonden i særlige afdelinger, således som det kendes fra et par ældre afgørelser.

### BILAG

Civilstyrelsens notat af november 2008



## Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde

### En undersøgelse af bestyrelsesvederlagets størrelse i 2006 i 169

#### ikke-erhvervsdrivende fonde

##### Indledning

Civilstyrelsen har som fondsmyndighed gennemført en stikprøvemæssig gennemgang af bestyrelsesvederlagets størrelse i en række ikke-erhvervsdrivende fonde. Gennemgangen er sket på baggrund af fondenes regnskaber for 2006.

Formålet med at foretage gennemgangen har været at kontrollere, om bestyrelsesvederlaget er i overensstemmelse med fondslovens § 18.

Efter fondslovens § 18, stk. 2, må vederlag til bestyrelsesmedlemmer ikke overstige, hvad der anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, og efter fondslovens § 18, stk. 3, kan fondsmyndigheden (Civilstyrelsen) nedsætte et vederlag, der findes for højt.

Materialet fra stikprøven har desuden dannet grundlag for en generel undersøgelse af bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde.

Det er anden gang Civilstyrelsen foretager en samlet stikprøvemæssig gennemgang af regnskaber alene med henblik på at kontrollere bestyrelsesve-

derlaget. Det er endvidere anden gang, at Civilstyrelsen gennemfører en undersøgelse, der sammenligner bestyrelsesvederlag i en række fonde.

Den første stikprøvemæssige gennemgang og undersøgelse skete på baggrund af regnskaber for 2003. Der henvises til Civilstyrelsens artikel herom fra oktober 2005, der er offentliggjort i Fonde 2/2005. Artiklen findes endvidere på Civilstyrelsens hjemmeside.

##### Stikprøven

Civilstyrelsen fører ikke et register over de ikke-erhvervsdrivende fonde, som kunne give et overblik over det nøjagtige antal fonde og f.eks. deres kapitalstørrelser. Det har derfor ikke været muligt at udtage et forholdsmæssigt antal fonde ud fra eksempelvis egenkapitalens størrelse.

Sagerne til stikprøven er derfor udvalgt ved at gennemgå et tilfældigt udsnit af de fonde, som fondsmyndigheden har haft kontakt med i journalperioden 1998-2002, og som fondsmyndigheden ikke tillige har været i kontakt med i journalperioden fra 2003 og frem. I alt er mere end 600 sager gennemgået.

Tabel 1

Egenkapital	Antal fonde	Antal fonde uden vederlag
0 – 1 mio. kr.	73	55 (75 %)
1 – 2 mio. kr.	21	12 (57 %)
2 – 5 mio. kr.	41	20 (49%)
5 – 10 mio. kr.	13	6 (46 %)
Over 10 mio. kr.	21	4 (19 %)
I alt	169	97 (57 %)

## ...Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde En undersøgelse af bestyrelsesvederlagets størrelse i 2006 i 169 ikke-erhvervsdrivende fonde

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

Desuden er der sket frasortering ud fra en konkret vurdering – f.eks. hvis en fonds bestyrelse er en offentlig institution (eksempelvis en kommunalbestyrelse), hvor det generelt må antages, at bestyrelsen ikke modtager vederlag.

På den måde er i alt 169 fonde udtaget til stikprøven.

Til sammenligning blev der ved Civilstyrelsens første stikprøve i 2003 udtaget 178 fonde.

### Resultatet i hovedtræk

#### a. Fonde uden vederlag

Som det fremgår af tabel 1, modtager bestyrelsen ikke vederlag i godt halvdelen af sagerne.

Det er ikke kun de små fonde, hvori der ikke udbetales vederlag, om end andelen af fonde uden vederlag er størst blandt fonde med lavere kapital. Men også blandt de større fonde med en egenkapital på over 10 mio. kr. udbetales der ikke vederlag i 1/5 af sagerne.

#### b. Fonde med vederlag

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

For de 69 sager, hvor bestyrelsesvederlagets størrelse ikke har givet anledning til bemærkninger, kan der opstilles følgende oversigt over det samlede vederlags størrelse: (Se tabel 3).

Tallene viser - måske ikke overraskende - en tendens til, at det samlede bestyrelsesvederlag i fondene stiger med fondenes størrelse.

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

#### c. Fonde hvor vederlaget er for højt

Civilstyrelsen har i forbindelse med stikprøven nedsat vederlaget i 3 tilfælde, hvor styrelsen har vurderet, at vederlaget ikke stod i rimeligt forhold til det udførte arbejde. Sagerne ser i hovedtal således ud: (Se tabel 4 på næste side).

Tabel 2

Egenkapital	Antal fonde med vederlag	Antal fonde hvor vederlaget er accepteret	Antal fonde hvor vederlaget er nedsat
0 – 1 mio. kr.	18	18	0
1 – 2 mio. kr.	9	9	0
2 – 5 mio. kr.	21	20	1
5 – 10 mio. kr.	7	6	1
Over 10 mio. kr.	17	16	1
I alt	72	69	3

Tabel 3

Egenkapital	Mindste samlede vederlag	Største samlede vederlag	Samlede gns. vederlag
0 – 1 mio. kr.	200	8.000	3.233
1 – 2 mio. kr.	650	27.000	8.563
2 – 5 mio. kr.	256	33.000	12.793
5 – 10 mio. kr.	5.000	24.500	15.209
Over 10 mio. kr.	4.385	200.000	58.128
Alle fonde	200	200.000	20.470



## ...Bestyrelsesvederlag i ikke-erhvervsdrivende fonde En undersøgelse af bestyrelsesvederlagets størrelse i 2006 i 169 ikke-erhvervsdrivende fonde

Som det fremgår, er der tale om forskellige fonde, hvad egenkapital, tidsforbrug og vederlag angår, om end to af fondene har en egenkapital og et tidsforbrug af nogenlunde samme størrelse.

I den førstnævnte sag bestod bestyrelsen af 3 personer. Fondens formål var at uddele til institutioner, som søger at hjælpe børn og gamle, herunder særligt Børnenes kontor. Fonden havde modtaget 10 uopfordrede ansøgninger og uddelt 5 legat på i alt 203.000 kr. Det ene bestyrelsesmedlem modtog som administrator af fonden 39.000 kr., hvortil kom 3.650 kr. fordelt mellem bestyrelsens 3 medlemmer. Administrators tidsforbrug var oplyst til 50-60 timer årligt, og de 2 øvrige medlemmer havde et årligt tidsforbrug på 8 timer hver. Civilstyrelsen fandt administrators tidsforbrug meget højt, og fandt også isoleret set vederlaget til administrator for højt, hvorfor vederlaget blev nedsat med 10.000 kr.

I den anden sag bestod bestyrelsen af 2 personer. Fonden skulle efter sit formål alene uddele til Mariaforbundet. Det ene bestyrelsesmedlem modtog 19.000 kr. for sit arbejde som formand og administrator. Tidsforbruget var oplyst til 35-40 timer årligt. Arbejdet bestod i sammen med forvaltningsafdelingen at pleje fondens formue og udarbejde det årlige regnskab sammen med revisor. Det andet bestyrelsesmedlem modtog 9.000 kr. Tidsforbruget var oplyst til 50 timer årligt. Arbejdet bestod i overvejende grad i deltagelse i forskellige aktiviteter i forbindelse med Mariaforbundets skole. Herudover blev der udbetalt 1.000 kr. i sekretærhjælp. Civilstyrelsen nedsatte det samlede bestyrelsesvederlag til 20.000 kr., idet

vi særlig lagde vægt på, at deltagelse i arbejdet i forbindelse med Mariaforbundets skole ikke kan anses som bestyrelsesarbejde, der skal honoreres af fonden.

I den tredje sag bestod bestyrelsen af 3 personer. Fondens formål var at uddele til Kræftens bekæmpelse, Gigtens Bekæmpelse, Dansk Blindsamfund eller andre offentlige institutioner med almen velgørende eller andet almennyttigt formål. Det årlige antal ansøgninger androg 35-40, og fonden havde uddelt 350.000 kr. til 8 forskellige ansøgere. De 2 af bestyrelsesmedlemmerne modtog 15.000 kr. hver. Tidsforbruget for disse var oplyst til ca. 10 timer årligt. Det tredje medlem modtog som formand og administrator 30.000 kr. Tidsforbruget for den pågældende var oplyst til ca. 20 timer årligt. Civilstyrelsen nedsatte det samlede bestyrelsesvederlag til 45.000 kr.

### Afsluttende bemærkninger

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

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

*Civilstyrelsen, november 2008*

Tabel 4

Egenkapital	Vederlag	Tidsforbrug i timer	Vederlag pr. time	Godkendt vederlag	Tilbagebetaling
4.581.438	42.650	79	540	32.650	0
5.621.017	28.000	87	322	20.000	0
10.161.030	60.000	40	1.500	45.000	0



## Domme og kendelser

Byret nr. Boafgift nr. BS K-2707/2007 af 23.04.2010 - afgiftsfritagelse - fond - almennyttig - gravstedsvedligeholdelse .....	20
Tidligere instans: Landsskatterettens afgørelse nr. 2-4-1735-0004 af 03.07.2007 .....	24
Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser .....	24
Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed for gaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser .....	38
Skatterådsafgørelse nr. 000545 af 17.05.2010 - Gaver til fond og skattepligt .....	44
Skatterådsafgørelse nr. 049486 af 06.04.2010 - Gave fra privatperson til fond .....	48
Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger .....	49

## Boafgift nr. BS K-2707/2007 af 23.04.2010 - afgiftsfritagelse - fond - almennyttig - gravstedsvedligeholdelse

### Parter

H1 Fond  
(Advokat Christian Turley)

mod

Skatteministeriet  
(Kammeradvokaten v/advokat  
Anders Vangsø Mortensen)

### Afsagt af byretsdommer

Jette-Marie Sonne

### Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen drejer sig om, hvorvidt sagsøgeren er en fond med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, og Skatteministeriet derfor i medfør af boafgiftslovens § 3, stk. 2, skal bevilge sagsøgeren fritagelse for betaling af boafgift.

### Påstande

**Sagsøgerens** påstand er, at sagsøgte tilpligtes at bevilge sagsøgeren fritagelse for betaling af boafgift efter boafgiftslovens § 3, stk. 2, i relation til den arv, der tilfalder sagsøgeren fra boet efter A2.

**Sagsøgtes** påstand er frifindelse.

Sagen er hovedforhandlet den 22. marts 2010.

### Oplysningerne i sagen

Ved testamente, underskrevet for notaren den 27. september 1997, blev H1 Fond oprettet. Ved testamentet blev det bestemt, at fonden skulle udrede bl.a. udgiften til familien As familiegravsted, idet fonden således skulle sørge for gravstedets passende vedligeholdelse.

Af testamentet fremgår

“ ...

### § 3

Fonden afholder selv de med sin administration forbundne omkostninger, herunder passende vederlag til bestyrelsens medlemmer og administrator, og ved uddelinger ved fondens overskud ønsker jeg følgende institutioner og formål tilgodeset:

1. Understøttelse af selvstændige tømrermestre, medlemmer af G1 Tømrerlaug, som uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder samt personer, som efter fysisk sygdom er blevet handicappede.
2. Uddannelsesmæssige formål, som tjener til dygtiggørelse og personlig udvikling af modtagerne.
3. G2, G3 samt G4 i Danmark.

Af fondens nugældende fundats fremgår

### § 4

#### Formål

Fonden, som er almen velgørende, har til formål efter bestyrelsens frie skøn ved sit afkast at yde støtte til:

- A Understøttelse af selvstændige tømrermestre, der er medlem af G1 Tømrerlaug, og som uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder, samt personer, som efter fysisk sygdom er blevet handicappede.
- B Uddannelsesmæssige formål, som tjener til dygtiggørelse og personlig udvikling af selvstændige tømrermestre, der er medlem af G1 Tømrerlaug.
- C G2 og G3 samt G4 i Danmark.
- D Eller til formål, der kan sidestilles hermed, herunder at tilgodesee humanistiske, historiske og alment kulturelle formål.

## Boafgift nr. BS K-2707/2007 af 23.04.2010

### - afgiftsfritagelse - fond - almennyttig - gravstedsvedligeholdelse

#### § 5

##### Kapital

Fondens grundkapital udgør ved oprettelsen kr. 2 mill., som er kontant indbetalt ácontoarv i bobestykkerboet efter A1.

#### § 7

Særlige rettigheder eller fordele, der er tillagt stifter eller andre

Der er ikke tillagt stifter eller andre bestemte personer særlige rettigheder eller fordele.

...

#### § 13

##### Uddeling og overskudsanvendelse

Uddelinger behøver ikke at finde sted hvert år, såfremt det vurderes, at det er nødvendigt for opfyldelsen af fondens formål at udskyde uddelingen til et senere regnskabsår.

...

#### § 15

##### Vedligeholdelse af gravsted

Fonden er forpligtet til at udrede udgifterne til den fremtidige fornyelse af familien As familiegravsted ved ... Kirke, hvilken forpligtelse skal eksistere, så længe der i fonden er midler til uddeling. Fonden skal endvidere sørge for gravstedets passende vedligeholdelse, herunder beplantning med forårs- og sommerblomster samt grandækning op til julen i dette interval.

...”

A1 døde den 10. juli 1999, og A2 døde den 24. december 2005. Af åbningsstatus af 21. juni 2006 vedrørende dødsboet efter A2 og tidligere afdøde ægtefælle, A1, fremgår, at boets nettoformue er opgjort til 6.149.275,19 kr.

Den 3. juli 2007 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse, hvorefter sagsøgeren ikke blev bevilget boafgiftsfritagelse i medfør af boafgiftslovens § 3, stk. 2. Landsskatterettens afgørelse blev den 4. oktober 2007 indbragt for domstolene.

Af fondens årsrapport for 2008 fremgår, at aktiverne ifølge balancen pr. 31. december 2008 udgjorde ca. 7,2 mio. kr. og pr. 31. december 2007 udgjorde ca. 16 mio. kr. Egenkapitalen androg pr. 31. december 2008 ca. 6,3 mio. kr. og pr. 31. december 2007 ca. 14,5 mio. kr.

G1 Tømrerlaug har i dag 174 medlemmer.

Der er i alt foretaget følgende udlodninger fra fonden

1. Den 28. januar 2004 blev der udloddet 40 ... fliser af fajance til G5 Slot ...
2. Den 12. september 2007 blev der udloddet 16.000 kr. til G3 i Danmark ...
3. Den 12. september 2007 blev der udloddet 100.000 kr. til G2 som støtte til bl.a. en påtænkt bogpublikation ...
4. Den 12. september 2007 blev der udloddet 10.000 kr. til G2 som støtte til foreningens aktiviteter.
5. Den 23. juni 2008 blev der udloddet i alt 140.000 kr. fordelt på fire legater hver af 35.000 kr. til G2. ...
6. Den 17. december 2008 blev der udloddet 600.000 kr. til G2 til støtte for opførelsen af et monument ...
7. Den 22. oktober 2009 blev der udloddet 140.000 kr. til ...

I perioden 2003-2009 blev der af fondens midler, jf. fundatsens § 15, brugt følgende beløb til gravstedsvedligeholdelse:

2009	4.765,00 kr.
2008	3.673,25 kr.
2007	3.556,25 kr.

**Boafgift nr. BS K-2707/2007 af 23.04.2010****- afgiftsfritagelse - fond - almennyttig - gravstedsvedligeholdelse**

2006	3.458,50 kr.
2005	3.351,00 kr.
2004	3.991,00 kr.
2003	3.687,50 kr.

**Forklaringer**

**Advokat NT** har forklaret, at han er bestyrelsesformand for H1 Fond. Han har forestået oprettelsen af testamentet og fundatsen. Han kendte ægteparret A1 og A2 tilbage fra 1984 i kraft af hans og A1s fælles medlemskab af .... Ægteparret var barnløse. De havde en formue, de ikke vidste, hvad de skulle stille op med. Fonden oprettedes for, at afkastet kunne begunstige en række formål, herunder institutioner. I testamentets § 3 var angivet, hvilke ting, der kunne tilgodeses. Det var ikke et påbud, men et forslag. Bestemmelsen skulle ikke følges slavisk. Det skulle være et interesseområde, som begge ægtefæller fandt sympati for.

I fundatsens § 4, findes et mere specifikt formål. At fonden var almenvelgørende blev sat ind, fordi man ikke ønskede at være bundet af noget som helst. Punkterne A - D var en præcisering af, hvilke begunstigelser der kunne være tale om. A1 var tømrermester og havde været aktiv i frihedsbevægelsen samt sekundløjtnant, og disse ting stod hans hjerte nær. Årsagen til, at Tømrerlauget er nævnt er, at A1 selv i sin tid var medlem af Tømrerlauget. Formålsbestemmelsen var alene en eksemplifikation. Formålsbestemmelsen skal fortolkes i lyset af, hvad der interesserede A1.

Udlodningsoversigten for perioden 28. januar 2004 til 22. oktober 2009 er korrekt. Fonden er undergivet statsautoriseret revision. Der er ikke sket udlodninger herudover. Den betydelige udlodning på 600.000 kr. udsprang af en idé, han selv rejste over for G2 ...

Udlodningerne afspejler A1s engagement i disse forhold. I familiegravstedet hviler A1 og A2 samt As forældre. Der kommer ikke andre til.

**Parternes synspunkter**

**Sagsøgeren** har til støtte for sin påstand gjort gældende,

- ▶ at H1 Fonds formål er almenvelgørende/almennyttigt i boafgiftslovens § 3, stk. 2's forstand,
- ▶ at fritagelse for betaling af boafgift efter boafgiftslovens § 3, stk. 2, ikke kræver, at formålet ved fondsfundatsen udelukkende skal være almenvelgørende/almennyttigt,
- ▶ at der under alle omstændigheder ud fra et proportionalitetshensyn bør indfortolkes en bagatelgrænse,
- ▶ at udgifterne til gravstedsvedligeholdelse er af klart bagatelagtig karakter,
- ▶ at det forhold, at fondsfundatsens formålsbestemmelse nævner selvstændige tømrermestre, der er medlem af G1 Tømrerlaug ingenlunde indebærer, at fondens formål ikke er almenvelgørende/almennyttigt,
- ▶ at fondens formål retter sig mod en vis videre kreds, respektive alle,
- ▶ at fondens formål i øvrigt lever op til de almindeligvis opstillede krav for at anse en fond som almenvelgørende/almennyttig, og





## Boafgift nr. BS K-2707/2007 af 23.04.2010

### - afgiftsfritagelse - fond - almennyttig - gravstedsvedligeholdelse

- at Skatteministeriet derfor skal bevilge fonden fritagelse for betaling af boafgift i medfør af boafgiftslovens § 3, stk. 2.

**Sagsøgte** har til støtte for sin påstand gjort gældende,

- at fonden delvist ikke har almenvelgørende eller almennyttigt formål, og at kravene til fritagelse for boafgift i boafgiftslovens § 3, stk. 2, derfor ikke er opfyldt,
- at fondens forpligtelse til ifølge fundatsen at udrede udgifterne til den fremtidige fornyelse af familiens Langhoffs familiegravsted m.v. åbenbart ikke er et almenvelgørende eller almennyttigt formål, og at dette i sig selv udelukker, at fonden kan opnå afgiftsfritagelse i henhold til boafgiftslovens § 3, stk. 2,
- at selv om fondens udgifter til opfyldelse af forpligtelserne til gravstedsvedligeholdelse m.v. kunne betegnes som forsvindende små, uvæsentlige eller bagatelagtige - hvilket bestrides - er kravet i boafgiftslovens § 3, stk. 2, at formålet udelukkende skal være almenvelgørende eller almennyttigt,
- at der hverken i bestemmelsens ordlyd, forarbejder, praksis eller i litteraturen er støtte for at indfortolke en bagatelgrænse i boafgiftslovens § 3, stk. 2,
- at kredsen af de personer, hvortil der kan ydes støtte ifølge fundatsen er indskrænket til selvstændige tømrermestre, der er medlemmer af G1 Tømrerlaug, hvorfor der ikke er tale om en "videre kreds", der kan opnå støtte, og at disse dele af fondens formål derfor ikke er almenvelgørende eller almennyttigt, og
- at kredsen i SKM2003.15.ØLR, var en videre kreds, og ikke som i den foreliggende situation knyttet til en bestemt virksomhed, forening eller lignende.

### Retten begrundelse og afgørelse

I fundatsens § 4, er der i vid udstrækning en nærmere specifikation af den kreds, der er berettiget til at modtage støtte fra fonden, nemlig selvstændige tømrermestre, der er medlemmer af G1 Tømrerlaug. Endvidere skal fonden foretage gravstedsvedligeholdelse for familien A. Fondens formål kan derfor ikke anses for udelukkende at komme en videre kreds til gode eller udelukkende ud fra en almindelig opfattelse karakteriseres som samfundsnyttig. Efter ordlyden af boafgiftslovens § 3, stk. 2, må det antages, at afgiftsfritagelsen hviler på en forudsætning om, at fondens formål udelukkende er almenvelgørende eller i øvrigt almennyttigt. At der i perioden 2003-2009 er foretaget relativt få udlodninger, og at udgifterne til gravstedsvedligeholdelse i samme periode i forhold til fondens formue må anses for beskedne, er i denne sammenhæng uden betydning set i lyset af de muligheder for udlodning, der er efter fundatsens formålsbestemmelse.

Sammenfattende finder retten således ikke, at sagsøgeren udelukkende er almenvelgørende eller udelukkende har et almennyttigt formål, som kræves efter boafgiftslovens § 3, stk. 2. Sagsøgte frifindes derfor.

Sagsøgeren skal som nedenfor bestemt betale sagsomkostninger til sagsøgte.

### **Thi kendes for ret**

Sagsøgte, Skatteministeriet, frifindes.

Inden 14 dage skal sagsøgeren i sagsomkostninger til sagsøgte betale 31.250 kr.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a. •

**Tidligere instans: Landsskatterettens afgørelse nr. 2-4-1735-0004 af 03.07.2007****Landsskatterettens afgørelse**

SKAT har ikke bevilget boafgiftsfritagelse i medfør af boafgiftslovens § 3, stk. 2.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Møde mv.

Klagerens repræsentanter har haft møde med Landsskatterettens sagsbehandler.

**Sagens oplysninger**

Ved testamente af 27. september 1997 bestemte A1 og dennes hustru blandt andet følgende i § 3:

“... ”

Alt som jeg, A1, med respekt af bestemmelserne overfor måtte efterlade mig, er det mit ønske skal deles lige over i 2 halvdele, hvoraf den ene halvdel skal tilfalde en fond, der skal bære navnet:

“H1 Fond” som herved indsættes som min arving Fonden afholder selv de med sin administration forbundne omkostninger, herunder passende vederlag til bestyrelsens medlemmer og administrator, og ved uddelinger ved fondens overskud ønsker jeg følgende institutioner og formål tilgodeset:

1. Understøttelse af selvstændige tømrermestere, medlemmer af G1 Tømrerlaug, som uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder samt personer, som efter fysisk sygdom er blevet handicappede.
2. Uddannelsesmæssige formål, som tjener til dygtiggørelse og personlig udvikling af modtagerne
3. G2, G3 samt G4 i Danmark.”

Videre bestemte A1 i testamentet, at den anden halvdel af hans efterladenskaber skulle tilfalde hans hustru.

Klagerens hustru bestemte, at samtlige hendes efterladenskaber skulle tilfalde ovennævnte fond ved hendes død, såfremt hun måtte blive længstlevende.

Af fundatsen for H1 fond fremgår følgende af § 4, der omhandler fondens formål:

“... ”

Fonden, som er almen velgørende, har til formål efter bestyrelsen frie skøn ved sit afkast at yde støtte til:

- A Understøttelse af selvstændige tømrermestere, der er medlemmer af G1 Tømrerlaug, og som uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder, samt personer, som efter fysisk sygdom er blevet handicappede.
  - B Uddannelsesmæssige formål, som tjener til dygtiggørelse og personlig udvikling af selvstændige tømrermestere, der er medlemmer af G1 Tømrerlaug
  - C G2 og G3 samt G4 i Danmark.
  - D Eller til formål, der kan sidestilles herved, herunder at tilgodese humanistiske, historiske og alment kulturelle formål
- ...”

Af fundatsens § 18 fremgår følgende

“... ”

**Vedligeholdelse af gravsted**

Fonden er forpligtet til at udrede udgifterne til den fremtidige fornyelse af familien As familiegravsted ved ... Kirke, hvilken forpligtelse skal eksistere, så længe der i fonden er midler til uddeling.

Fonden skal endvidere sørge for gravstedets passende vedligeholdelse, herunder beplantning med forårs- og sommerblomster samt grandækning op til julen i dette interval”

I forbindelse med A2s død i 2005 anmodede fonden om boafgiftsfritagelse i forbindelse med, at arven tilfaldt fonden. Arvens størrelse er oplyst til at være ca. 6 mio. kr.

### Skattecenterets afgørelse

Der bevilges ikke boafgiftsfritagelse. Skattecenteret finder ikke, at fondens formål udelukkende er almennyttigt/almenvælgørende.

Støtte til uddannelse og til personer, der er kommet i økonomiske vanskeligheder må ud fra en almindelig fremherskende opfattelse karakteriseres som nyttigt..

Af fundatsens § 4 punkt A og B fremgår det, at man for at komme i betragtning skal være selvstændig tømrermester og medlem af G1 Tømrerlaug. SKAT finder, at kredsen er for snæver. Der er ikke taget stilling til punkterne C og D i fundatsen. Desuden anses forpligtelsen til at udrede udgifterne mv. til vedligeholdes af gravstedet ikke for almennyttigt.

### Klagerens påstand og argumenter

Der skal bevilges boafgiftsfritagelse i henhold til boafgiftslovens § 3, stk. 2.

Ægteparret A1 og A2 havde ingen børn, hvorfor de besluttede at oprette en fond, som skulle arve, hvad de måtte efterlade.

I 2005 døde A2, og fonden var universalarving til arven på godt 6 mio. kr.

I forbindelse med fondens oprettelse var det A1s ønske, at bestyrelsen skulle have frie hænder til at vurdere, hvem udlodning skulle ske til. Dog ønskede han at opstille nogle retningslinier for bestyrelsen. De i fundatsens § 4 punkt A-D listede formål er ment som eksempler på, hvem der kan modtage udlodning, og er alene til at illustrere bredden af

de formål, der kan gives midler til. Punkterne A-D er endvidere sideordnede, hvilket fremgår direkte af ordet "eller" i punkt D. Det er alene udtryk for fondens historiske ophav, at en række persongrupper fremhæves, idet A1 var tømrermester og ville sikre, at tømrermestre under alle omstændigheder ikke blev udelukket fra at modtage støtte, med henvisning til, at tømrermestrenes økonomiske vanskeligheder var rodfæstet i deres selvstændige erhverv. Personkredsen er således ikke for snæver til at blive karakteriseret som almennyttig.

Det fremgår af punkt D, at fonden yder støtte til humanistiske, historiske og alment kulturelle formål, hvilket utvivlsomt må karakteriseres som almennyttigt. SKAT har dog ikke inddraget dette punkt i afgørelsen, hvilket må bero på en fejlfortolkning af fundatsen, hvor man har lagt til grund, at persongrupperne i § 4 er oplyst i prioriteret rækkefølge, således at almennyttige formål kun tilgodeses, såfremt ingen af de i punkt A-C nævnte personer har søgt om støtte. Denne fortolkning er ikke korrekt og strider mod fondens formål og ånd.

I afgørelsen gengivet i *SKM2003.15.ØLR* blev en fond, hvis formål var at yde støtte til uddannelse og efteruddannelse af civile erhvervsflyvere; herunder private flyvere, der ønskede en erhvervsmæssig uddannelse, betragtet som almennyttig. Fondens dommen ydede støtte til en begrænset personkreds med et erhvervsmæssigt fællestræk, og fonden havde i øvrigt ingen formålsbestemmelse om ydelse af støtte til almennyttige formål.

De udgifter, der afholdes i forbindelse med vedligeholdelse af familiegravstedet, har ikke større indvirkning på fondens udlodning af midler til almennyttige formål. Fondens egenkapital er på nuværende tidspunkt omkring 18 mio. kr., hvorfor de udgifter, fonden afholder til gravstedet, er forsvindende små.

**...Tidligere instans: Landsskatterettens afgørelse nr. 2-4-1735-0004 af 03.07.2007****Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

Det fremgår af boafgiftslovens § 3, stk. 2, at der kan bevilges afgiftsfritagelse for arv, legater og forsikring mv. som tilfalder offentlige institutioner, den danske folkekirke, valgmenigheder, religiøse samfund, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne er afgrænset efter retningslinjer med et objektivt præg. Formålet må således komme en vis videre kreds til gode. Det må i den forbindelse kræves, at formålet ikke blot omfatter personer inden for et lokalt eller på anden måde stærkt begrænset område, men er til fordel for en

videre kreds af personer for eksempel i hele landet eller større dele af dette.

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Som sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål.

Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige.

Det fremgår af fundatsens § 4 punkt A og B, at udlodning i henhold til disse to punkter er begrænset til at vedrøre selvstændige tømrermestere, der er medlemmer af G1 Tømrerlaug. •

**Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser****Landsskatterettens afgørelse****Indkomståret 2002**

SKAT har forhøjet den skattepligtige indkomst med foretagne hensættelser på 107.467 kr. med tillæg af 20 %, i alt 128.960 kr.

Landsskatteretten nedsætter forhøjelsen til 0 kr.

**Indkomståret 2003**

SKAT har forhøjet den skattepligtige indkomst med foretagne hensættelser på 138.786 kr. med tillæg af 15 %, i alt 159.604 kr.

Landsskatteretten nedsætter forhøjelsen til 0 kr.

**Indkomståret 2004**

SKAT har forhøjet den skattepligtige indkomst med foretagne hensættelser på 142.958 kr. med tillæg af 10 %, i alt 157.254 kr.

Landsskatteretten nedsætter forhøjelsen til 0 kr.

**Indkomståret 2005**

SKAT har forhøjet den skattepligtige indkomst med foretagne hensættelser på 126.370 kr. med tillæg af 5 %, i alt 132.688 kr.

Landsskatteretten nedsætter forhøjelsen til 0 kr.

**Sagens oplysninger**

Ifølge den selvejende institution H1's (herefter institutionen) vedtægters § 2 er institutionens formål at opføre og administrere og udleje ejendomme med samlings- og mødelokaler for børne- og ungdomsorganisationer, der driver fritidsvirksomhed for børn og unge, idet dog spejdergrupperne G1 og G2, skal have fortrinsret.

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Ifølge vedtægternes § 3 består institutionens bestyrelse af 7 medlemmer, hvoraf 3 vælges af bestyrelsen for G1 og 3 vælges af bestyrelsen for G2. Disse medlemmer vælger det sidste medlem.

Ifølge vedtægternes § 5 varetager institutionens bestyrelse den daglige ledelse af institutionen. Dog skal beslutninger vedrørende ombygninger eller tilbygninger af institutionens ejendomme og ansættelse og afskedigelse af institutionens personale godkendes af bestyrelserne for G1 og G2. Ifølge vedtægternes § 11, skal sidstnævnte bestyrelser tillige samtykke til ændringer af institutionens vedtægter med mindst 2/3 af de afgivne stemmer.

Det fremgår af vedtægternes § 7, at institutionens indtægter forudsættes fortrinsvis at hidrøre fra lejebetalinger fra G1 og G2 eller andre organisationer, der driver fritidsvirksomhed for børn og unge. Størrelsen af disse lejeindbetalinger vil være at fastsætte således, at institutionens drift udviser balance.

Ifølge vedtægternes § 10 kan institutionen kun ophæves med godkendelse af kredsens bestyrelser. I tilfælde af institutionens ophævelse foretages likvidationen af et udvalg bestående af institutionens bestyrelse og revisor. Den ved likvidationen fremkomne nettoformue tilfalder G1 og G2 med 50 % til hver. I tilfælde af, at en af kredsene lukker, tilfalder det tilbageblivende den anden kreds. I tilfælde af, at denne forening er ophævet, skal nettoformuen anvendes til fremme af spejderarbejdet for børn og unge i kommunen.

Institutionen ejer 3 ejendomme. Repræsentanten har oplyst, at alle 3 ejendomme er spejderhytter. En hytte i Y1 tjener som fast klubhus for G1 og bruges kun af spejderne. En hytte i Y2 tjener som fast klubhus for G2 og bruges kun af spejderne. En hytte "X" i Y3 benyttes af begge spejderklubber, når de skal være lidt tættere på naturen. Herudover er der en mindre udlejning til børn- og ungeinstitutioner.

Der er fremlagt en liste over indtægter fra "X" i Y3 for 2006-2008, hvoraf fremgår, at der er sket udleje til spejdere og skoleklasser samt i et enkelt tilfælde en rollespilsgruppe og i et enkelt tilfælde til en roklub.

Institutionen har tidligere været anset for omfattet af fondsloven, og derfor af fondsbeskatningsloven, men Civilstyrelsen har ved afgørelse af 14. september 2006 bestemt, at institutionen ikke er en fond i fondslovens forstand. Ved afgørelsen er der henvist til brev af 6. april 2006, hvoraf det fremgår, at det overfor Civilstyrelsen telefonisk er oplyst, at det formentlig er G1, der har stiftet institutionen i samarbejde med kommunen, samt at Civilstyrelsen på baggrund af denne oplysning og institutionens vedtægter har rejst spørgsmål om, hvorvidt institutionens rådighedsbeføjelser tilkommer en selvstændig ledelse, samt om institutionens midler er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.

SKAT har herefter - den 2. april 2007 - truffet afgørelse om, at institutionens skattepligt overgår fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, med virkning fra 14. september 2006. Af afgørelsen fremgår, at overgangen behandles efter reglerne i selskabsskattelovens § 5, jf. fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, hvorfor der skal ske ophørsbeskatning af institutionens ejendomme og de foretagne hensættelser, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 4.

Af institutionens regnskaber for indkomstårene 2003-2005 fremgår, at der er foretaget hensættelser til bygningsforbedringer i 2002-2005 med henholdsvis 125.832 kr., 138.786 kr., 142.958 kr. og 126.370 kr. Af hensættelsen for 2002 er anvendt 18.365 kr. i 2005, hvorefter den resterende hensættelse udgjorde 107.467 kr.

Af regnskaberne fremgår endvidere, at institutionens egenkapital for 2002-2005 har udgjort henholdsvis 1.492.682 kr., 1.492.676 kr., 1.796.688 kr. og 1.870.042 kr.



## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Den 18. december 2008 har SKAT truffet den for Landsskatteretten påklagede afgørelse om, at de foretagne hensættelser efter fondsbeskatningsloven skal efterbeskattes, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 4 og fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6.

### Skattecentrets afgørelse

De foretagne hensættelser efter fondsbeskatningsloven skal efterbeskattes ved institutionens overgang fra fondsbeskatning til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Institutionen har tidligere været anset for omfattet af fondsloven, og derfor af fondsbeskatningsloven, men Civilstyrelsen har ved afgørelse af 14. september 2006 bestemt, at institutionen ikke er en fond i fondslovens forstand.

SKAT har derfor den 2. april 2007 truffet afgørelse om, at institutionens skattepligt overgår fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Overgangen sidestilles i henhold til selskabsskattelovens § 5, stk. 4, jf. fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, med opløsning, og der skal derfor ske ophørsbeskatning, herunder efterbeskatning af de foretagne hensættelser, idet der ikke er hjemmel til at videreføre de foretagne hensættelser (idet institutionens formål ikke anses for almenyttigt eller almenvelgørende).

Vedrørende hjemlen til at ændre skatteansættelser udover de frister der fremgår af skattestyrelseslovens § 26, fremgår det af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, at der er en særskilt hjemmel til at foretage efterbeskatning af ubenyttede hensættelser efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

Det fremgår at fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, at selskabsskattelovens regler skal anvendes i forbindelse skattepligtens ophør efter fondsbeskatningsloven. Der er i stk. 2 fastsat regler omkring overgangstidspunkt og eventuel succession, men disse regler

gælder ikke for overgang fra fondsbeskatningsloven til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Det er derfor reglen i selskabsskattelovens § 5 omkring ophørsbeskatning, der finder anvendelse ved institutionens overgang fra fondsbeskatning til beskatning efter selskabsskatteloven, hvorfor fonden skal beskattes som om, den var ophørt, hvilket medfører beskatning af de ubenyttede hensættelser.

Fondsbeskatningslovens § 22 bestemmer, at henlæggelser foretaget efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3 skal være anvendt inden 5 år. Bestemmelsen indeholder således ikke en hjemmel til at videreføre hensættelserne, men pålægger alene en frist for, hvornår de skal være anvendt. Bestemmelsen gælder endvidere alene ved overgang fra selskabsskatteloven til beskatning efter fondsloven.

Hjemlen til at videreføre henlæggelserne findes i selskabsskattelovens § 5 C, hvoraf det tillige direkte fremgår, at hjemlen ikke gælder ved overgang i beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Hensættelserne skal derfor efterbeskattes i henhold til selskabsskattelovens § 5, stk. 4, som følge af fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1. Der er i henhold til selskabsskattelovens § 5 C ikke hjemmel til at videreføre de foretagne hensættelser ved overgangen til beskatning efter selskabsskatteloven.

Foretagne hensættelser i indkomstårene 2002-2005 i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, skal således efterbeskattes, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, og selskabsskattelovens § 5, stk. 4. Efterbeskatningen gennemføres ved, at indkomsten for hensættelsesåret forhøjes med den resterende hensættelse med et tillæg på 5 % for hvert år fra hensættelsesårets udløb til tidspunktet for efterbeskatningen. Forhøjelserne ansættes således til følgende:

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

2002	rest 107.467 + 20 %,	eller	128.960 kr.
2003	138.786 + 15 %,	eller	159.604 kr.
2004	142.958 + 10 %,	eller	157.254 kr.
2005	126.370 + 5 %,	eller	132.688 kr.
I alt til efterbeskatning			578.506 kr.

Institutionens formål findes ikke almennyttigt, idet institutionens eneste formål er at drive erhvervsmæssig virksomhed i form af udlejning af fast ejendom. Det forhold at ejendommen udlejes til spejdere og lignende, der kan anses for almennyttige, bevirker ikke, at udlejningen bliver almennyttig. Institutionens anvendelse kan således ikke anses for almennyttig, og der kan som følge heraf ikke foretages henlæggelser efter selskabsskatteovens § 3, stk. 3, der skal anvendes til interne udlodninger, f.eks. i forbindelse med forbedringer på ejendommen. Reparationsudgifter vil kunne fradrages i indkomsten efter statsskatteovens § 6a, men der vil ikke med fradragsret kunne foretages henlæggelser til fremtidigt vedligeholdelse.

Vedrørende det af repræsentanten anførte om, at Civilstyrelsens afgørelse kan tolkes sådan, at de pågældende ejendomme aldrig har været udskilt i en selvstændig juridisk enhed, hvorfor ejendommen derfor stadig tilhører spejderne i G1 og G2, således at ejendomsadministrationen kan betragtes som et interessentskab eller en underafdeling af de 2 spejderenheder, bemærkes, at der på baggrund af de foreliggende vedtægter anses at være tale om et selvstændigt skattesubjekt, idet institutionen er oprettet som en selvejende institution i 1982. Idet institutionen er stiftet før gennemførelsen af fondslovene i 1984 og dermed før dannelsen af Fondsregistret i 1985, ses der umiddelbart ikke at have været foretaget en legalitetsprøvelse af vedtægterne, herunder af den almene fondsretlige grundætning om, at fondens midler ikke må kunne tilbageføres til stifteren, hvilket var begrundelsen for at Civilstyrelsen i 2006 ikke anså institutionen for at være omfattet af fondsloven.

Retsvirkningen af at der ikke foreligger en fond, vil i henhold til praksis navnlig afhænge af, hvornår manglen konstateres, og hvilke dispositioner "fonden" har udført. Er der forløbet nogen tid - dvs. flere år fra fondens stiftelse - og har fonden i øvrigt virket som fond, er trangen til at erklære fondsdannelsen for ugyldig ikke særlig stor, og man vil derfor i stedet forsøge at få manglen repareret eller for ikke at anse en bestemmelse for at have virkning efter sit indhold.

Det er Civilstyrelsen, der som fondsmyndighed træffer afgørelse om retsvirkninger af en mangel. I den foreliggende sag har Civilstyrelsen ud fra de foreliggende oplysninger alene truffet afgørelse om, at institutionen ikke længere anses for at være omfattet af fondsloven.

Det forhold at institutionen ikke længere er omfattet af fondsloven, er ikke ensbetydende med, at institutionen ikke har karakter af en juridisk person, jf. UfR 1996.1393 V (Det Danske Spejderkorps; juridisk person blev afmeldt som fond, men kunne tænkes at være en anden type juridisk person; derfor ikke nullitet i tinglysningsammenhæng).

Vedrørende det af repræsentanten anførte om, at såfremt institutionen er omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, har dette været gældende siden stiftelsen, og institutionen har derfor aldrig været omfattet af fondsbeskatningsloven, bemærkes, at idet Civilstyrelsen alene har truffet en fremadrettet afgørelse om, at institutionen ikke er omfattet af fondsloven, anses fonden for at have været omfattet af fondsloven til og med Civilstyrelsens afgørelse. Dette medfører, at institutionen indtil samme dato var omfattet af fondsbeskatningsloven og dermed ikke af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Vedrørende det af repræsentanten anførte om, at institutionen har et almennyttigt formål, bemærkes, at der ved begrebet "almennyttig" forstås tilfælde, hvor de tilgodesete er en videre kreds af

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

personer, hvis virke i samfundet, ud fra en i befolkningen almindelig fremherskende opfattelse, kan karakteriseres som nyttig. Ud fra institutionens formålsbestemmelse anses den kreds, der kan tilgodeses, for at være for afgrænset til, at der kan være tale om, at institutionens midler m.v. kommer en videre kreds til gode. Dette følger af, at G1 skal have fortrinsret, samt at det primært er de to bagvedstående spejderorganisationer, der har lejet ejendommene.

Endvidere medfører det forhold, at ejendommen udlejes til almennyttige foreninger mv., ikke i sig selv at formålet med udlejning kan anses for at være almennyttigt. Lejers formål med at bruge ejendommen anses således ikke for at kunne overføres til udlejers formål med at udleje ejendommen. Det fremgår ikke af TfS 1988.437 SKM hvilke forhold, der skal være opfyldt, for at et selvejende kollegium kan anses for at være almennyttigt, men det vurderes, at der udover det rene erhvervsmæssige formål med at udleje værelser til studerende må være en kvalifikation at det almennyttige formål, ligesom et eventuelt offentligt tilsyn anses for at være af afgørende betydning.

Endelig er der lagt vægt på, at institutionens eneste formål og aktivitet er at udleje ejendommen. Idet denne aktivitet er erhvervsmæssig, kan den ikke anses for almennyttig. Ifølge vedtægterne skal lejebetalingerne fastsættes således, at driften udviser balance, hvilket umiddelbart taler for et almennyttigt virke, men institutionen synes ikke at have fulgt denne bestemmelse, idet der løbende er opsparet midler, der tilsyneladende stammer fra driften. Dette fremgår blandt andet af, at de foretagne hensættelser gennem årene har været stadigt stigende og alene er nedbragt med de årlige vedligeholdelsesudgifter, og ikke med forbedringsudgifter som de oprindeligt var hensat til, samt at institutionens omsætningsaktiver i form af mellemregninger og likvide midler er steget med 428.000 kr. over de sidste 20 år.

Vedrørende det af repræsentanten anførte om, at indtægt ved leverancer til medlemmer ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 5, ikke henregnes til erhvervsmæssig indkomst, bemærkes, at institutionen er selvejende, og derfor ikke kan anses for at have medlemmer. Det forhold at institutionen er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, medfører ikke, at de to bag vedliggende spejderorganisationer anses for medlemmer i relation til selskabsskattelovens § 1, stk. 5. Institutionen har i øvrigt ikke foreningspræg.

Vedrørende repræsentantens henvisning til SKM2009.41.ØLR bemærkes, at der ikke er fremlagt oplysninger der dokumenterer, at institutionen udelukkende udlejer til børne- og ungdomsorganisationer. Herudover har landsretten ikke taget stilling til, om udlejning af fast ejendom, der efter selskabsskattelovens § 1, stk. 4, defineres som erhvervsmæssig virksomhed, bliver almennyttig alene på grund af det forhold, at udlejningen sker til en eller flere almennyttige foreninger.

Der må i den forbindelse tillige henses til, om institutionen har andre formål end at udleje ejendom, samt om institutionen også i sin lejefastsættelse reelt støtter lejernes almennyttige formål, eller om institutionen løbende opsparer større og større værdier, uden at dette f.eks. er begrundet i ønsket om konkrete renoverings- eller anlægsopgaver, der kræver en vis opsparing.

### Klagerens påstand og argumenter

Institutionens repræsentant har nedlagt påstand om, at der ikke skal ske efterbeskatning af hensættelserne.

### Ingen reel overgang

Der er i realiteten ikke tale om overgang i lovens forstand, når man tager i betragtning, at institutionens vedtægter og formål stort set har været uændret igennem 30 år. Institutionen har således

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

aldrig været en fond. SKAT har været bekendt med institutionens vedtægter og skattemæssige forhold i alle årene, og institutionen burde således for længe siden have været rubriceret som en forening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Institutionen skulle også i 2002-2005 have været rubriceret som en forening, hvorefter det ikke forekommer rimeligt, at man beskatter hensættelser med henvisning til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6.

### **Hensættelser ikke omfattet af overgangsbeskatning**

Uanset at der i skattemæssig forstand foreligger overgang fra fond til forening i 2007, er der ikke tilstrækkelig hjemmel til beskatning af hensættelser alene som følge af denne overgang. En institutions overgang fra fond til forening betyder ikke, at hensættelser til almennyttige formål skal efterbeskattes.

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 22, at overgangen fra forening til fond ikke medfører beskatning af hensættelser desuagtet, at der sker overgangsbeskatning i øvrigt. Hensættelserne kan videreføres efter overgangen, men skal blot være brugt inden fem år fra overgangen. Det synes implicit at være en forudsætning for begrænsningsreglen i § 22, at overgangsbeskatning ikke indebærer beskatning af hensættelser. Hvis overgangsbeskatning indebar efterbeskatning af hensættelser, havde det ikke været nødvendigt at indsætte femårsbegrænsningen i § 22.

Almennyttige foreninger kan i lighed med almenyttige fonde foretage hensættelser til almennyttige formål, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 3.

Almennyttige institutioner kan i princippet svinge fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning år efter år som følge af kapitalkravet i fondslovens § 1, stk. 4.

Hvis kapitalen det ene år overstiger 250.000 kr., er institutionen omfattet af fondsloven og dermed

fondsbeskatningsloven. Hvis kapitalen næste år falder til under 250.000 kr., ryger institutionen ud af fondsbeskatningsloven og over i foreningsbeskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Hvis institutioner skulle beskattes af hensættelser, hver gang der sker overgang, så ville det blive umuligt at planlægge hensættelserne.

Efter en formålsfortolkning og sagens natur medfører overgang fra fond til forening ikke beskatning af hensættelser. Overgangsbeskatning er omtalt i ligningsvejledningen afsnit S.H.7, men heller ikke her kan man finde belæg for, at der skulle være hjemmel til at beskatte hensættelser. Begrænsningsreglen i fondsbeskatningslovens § 22 giver ingen mening, hvis hensættelser skal beskattes ved overgangen.

Der findes ikke tidligere afgørelser, hvor man beskatter hensættelser til almennyttige formål som følge af overgang fra fondsbeskatning til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Da adskillige små fonde og foreninger i Danmark pga. fondslovens kapitalkrav på 250.000 kr. hvert år ligger og svinger mellem fondsbeskatning og foreningsbeskatning, er det påfaldende, at skattemyndighederne ikke i nogen tidligere sager har beskattet hensættelser ved overgang. Denne sag er således den første og eneste sag, hvor SKAT mener, at der er hjemmel til beskatning af hensættelser ved overgang for fond til forening.

### **Spørgsmålstegn ved henvisning til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6**

Som hjemmel for beskatning af hensættelser har SKAT henvist til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6. Der kan stilles spørgsmål ved denne henvisning. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, kan ikke anvendes, da institutionen skatteretligt skal kategoriseres som en forening. § 4, stk. 6, omhandler efterbeskatning, hvis hensættelserne ikke er benyttet rettidigt inden for fem år i fondsregi. § 4, stk. 6, omhandler givetvis ikke overgangsbeskatning.

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

### Subsidiær påstand

Såfremt fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, er hjemmelsgrundlaget for efterbeskatning af hensættelser i denne sag, påstås det subsidiært, at efterbeskatningen alene omfatter hensættelser foretaget i 2002. I 2007, som sagen vedrører, er der endnu ikke gået fem år efter hensættelsesåret i relation til hensættelserne for 2003, 2004 og 2005.

### Almennyttige formål

De foretagne hensættelser har et almennyttigt formål. Formålet med hensættelserne er at vedligeholde og forbedre en ejendom, der primært benyttes af spejderne som klubhus og i mindre omfang udlejes til børne- og ungdomsorganisationer. Da de primære brugere af ejendommen er spejderklubberne, som via landsorganisationen er godkendt som almennyttige i medfør af ligningslovens § 8 A, kan man ikke sige, at kredsen er for snæver. Spejderklubberne står åben for medlemskab af alle og enhver. Det er de til enhver tid værende medlemmer af spejderklubberne, der får glæde af gode og fungerende klubhuse, ud over de børne- og ungdomsorganisationer og skoler, der kan leje lokalerne.

Der må henses til, at de to bagvedstående spejderklubber helt og holdent har dispositionsret over institutionens formue. Bestyrelsen i institutionen udpeges, jf. vedtægternes § 3, 100 % af de to spejderklubber.

Det er altså bestyrelserne for spejderklubberne, der bestemmer, hvad pengene i institutionen skal benyttes til. Spejderklubberne kan også til enhver tid beslutte at opløse institutionen, hvilket indebærer, at formuen 100 % tilfalder spejderklubberne, jf. vedtægternes § 10.

Det er denne uindskrænkede dispositionsret og sammenfaldet i ledelse, der medførte, at Civilstyrelsen i 2006 fastslog, at institutionen ikke var en fond.

Praksis viser, at formålet kan betragtes som almenyttigt, selvom formålet alene er at administrere og udleje ejendomme til brug for børne- og ungdomsorganisationer. Det må her som et yderligere moment tages i betragtning, at det er lejerne, der i denne sag har uindskrænket dispositionsret over institutionens formue både i en løbende drift og i tilfælde af opløsning, hvor formuen som nævnt tilfalder de to bagvedstående spejderorganisationer. Det betyder, at foreningens formue til syvende og sidst altid vil tilgodese spejderforeningerne og deres medlemmer.

Det antages i praksis, at udlejning af fast ejendom kan være almennyttigt, hvis formålet er almennyttigt. Der henvises til Skatteministeriets afgørelse i TfS 1988.437, hvorefter selvejende kollegier betragtes som almennyttige. Formålet med de selvejende kollegier er alene at udleje kollegieværelser til unge studerende. Vi mener ikke, at der er forskel på udlejning til unge studerende og udlejning til spejderorganisationer. Der er ingen tvivl om, at spejderorganisationer anses for almennyttige i sig selv. Bestyrelserne fra G1 og G2 udpeger bestyrelsen i institutionen som alene tjener disse organisationers formål. Til forskel fra de selvejende kollegier i TfS 1988.437 er det i denne sag lejerne og deres medlemmer, der har den fulde dispositionsret over institutionens formue.

Det fremgår endvidere af [SKM2009.41.ØLR](#), at Landsskatteretten også er af den opfattelse, at udlejning må betragtes som almennyttig, hvis udlejningen udelukkende sker til børne- og ungdomsorganisationer. Landsskatteretten blev alene underkendt af Østre Landsret, fordi der i det konkrete tilfælde havde været en ikke uvæsentlig udlejning til private arrangementer, som ikke havde relation til børne- og ungdomsorganisationer, herunder skoler.

Under henvisning til praksis, herunder TfS 1988.437 om selvejende kollegier og [SKM2009.41.ØLR](#), kan hensættelser til vedligeholdelse af insti-



## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

institutionen betragtes som et almennyttigt formål specielt i denne sag, hvor brugerne af ejendommen er almennyttige organisationer, som qua deres bestyrelsesposter har den fulde dispositionsret over institutionens formue.

Det fremgår hverken af love eller cirkulærer, at hensættelser skulle være omfattet af ophørsbeskatningen ved overgang fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til foreningsbeskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Da der ikke er avance på likvide beholdninger, kan der ikke være hjemmel til efterbeskatning af hensættelser, som lovligt er foretaget i tidligere indkomstår.

Vedrørende det af SKAT anførte om, at institutionen opsparer større og større værdier uden at det er begrundet i ønsket om konkrete renoverings- eller anlægsopgaver bemærkes, at institutionens bestyrelse faktisk var begyndt at planlægge en større renovering af ejendommen, men planerne er foreløbig berostillet på grund af skattesagen, som giver usikkerhed om, hvor mange penge der er til rådighed.

Det fremgår af spejderhåndbogen, at en del spejderklubber i 70'erne og 80'erne, ofte efter tilskyndelse fra kommunen valgte at lægge deres klubhuse ind i selvejende institutioner. Grunden til denne konstruktion var alene at tilgodese spejderklubberne. Institutionen blev netop oprettet i 70'erne efter tilskyndelse fra kommunen, som så overdrog ejendommene for 1 kr. til spejderne i G1 og G2 med en klausul om tilbagekøbsret.

Der ses ingen grund til at betvivle, at det eneste formål med at placere spejderhytterne i en fond var at tilgodese spejderklubbernes interesser. Konstruktionen har eksisteret i 30 år, uden at den har givet anledning til betænkeligheder fra skattevæsnets side.


Ved den konkrete afvejning af hensættelsernes almennyttige status må man tage hensyn til, at de to

bagvedstående spejderklubber helt og holdent har dispositionsret over institutionens formue. Bestyrelsen i institutionen udpeges, jf. vedtægternes § 3, 100 % af de to spejderklubber.

Det er altså bestyrelserne for spejderklubberne, der bestemmer, hvad pengene i institutionen skal benyttes til. Spejderklubberne kan også til enhver tid beslutte at opløse institutionen, hvilket indebærer, at formuen 100 % tilfalder spejderklubberne, jf. vedtægternes § 10.

Det er opfattelsen, at konstruktionen med ejendomme placeret i selvejende institutioner ledet af spejder-, og idrætsklubber og lignende i Danmark nyder bred accept af, at hensættelser til vedligeholdelse kan fratrækkes, fordi det er almenvældets interesse, at børn og unge har adgang til disse faciliteter, som er åbne for alle og enhver. Vi kender også konstruktionen med de selvejende kollegier, som kan fratække hensættelser til vedligeholdelse af kollegierne, jf. Skattedepartementets afgørelse TfS 1988.437, selvom deres eneste virke er at udleje kollegieværelser til unge studerende.

For så vidt angår dommen TfS 1991.39, som SKAT har henvist til, er det vigtigt at bemærke, at en selvejende institution i første omgang faktisk fik skattefritagelse i henhold til den dagældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, jf. afgørelse fra amtsskatteinspektoratet. Da det imidlertid senere viste sig, at institutionen havde "klokke i det" og ikke havde foretaget hensættelser i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 3, stk. 3, blev institutionen skattepligtig.

I relation til denne sag er det ubestridt, at institutionen i alle årene har foretaget hensættelser i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 3. Hvis institutionen ikke havde foretaget hensættelser, havde det givetvis fået samme konsekvenser, som det fik for den selvejende institution i Højesteret. 

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Når man tager den oprindelige skattefritagelse i TfS 1991.395 i betragtning og læser begrundelsen for stadfæstelse i alle instanser, kan det langt fra udelukkes, at den selvejende institution kunne have fået fradrag for hensættelserne, hvis de blot havde foretaget dem og selvangivet dem.

Bortset fra det må det også med rimelighed kunne antages, at spejderklubberne nyder en noget større goodwill i samfundet, end det var tilfældet for Tvindimperiet i 80'erne og 90'erne., hvor folkettinget gjorde alt for helt at fratage statstilskuddet fra Tvind.

Det fremgår af bemærkningerne til forslaget til den såkaldte "tvindlov" fra 1995:

"(..) at begrundelsen for helt at fratage Tvind statstilskuddet var, at undervisningsministeren ikke havde tillid til, at Tvind-skolerne ville anvende offentlige tilskud til formål, som Folketinget og regeringen ønsker at fremme med støtten. Erklæringer fra skolerne om at ville følge lovgivningen blev ikke anset for reelle. Baggrunden for den manglende tillid var, at undersøgelsen foretaget af Undervisningsministeriet - med bistand af et privat revisionsfirma - og Rigsrevisionen viser, at skolerne er sammenflettet i et indbyrdes økonomisk, administrativt og ledelsesmæssigt netværk - en koncern - der styret udefra bl.a. har til formål at føre penge ud af skoledriften, og dermed fra eleverne, til aktiviteter, der ligger uden for lovgivningen om frie kostskoler og om frie grundskoler, og at myndighederne først nu efter omfattende undersøgelser havde kunnet samle et dækkende billede af de ulovlige og kritisable forhold på skolerne, der i øvrigt synes at være tiltagende i styrke og omfang.

Som det fremgår af bemærkningerne til tvindloven, var der i 90'erne en udbredt mistillid til Tvindskolerne, som selvsagt påvirkede deres muligheder for at blive anset for almenvelgørende.

Institutionens hensættelse på ca. 500.000 kr. bry-

der ikke med foreningens formål om, at indtjening og udgifter skal balancere. Ejendommene trænger i deres nuværende stand til et ikke-ubetydeligt renovationsarbejde, og bestyrelsen har i et års tid haft konkrete planer om, at man nu skal i gang med vedligeholdelse. Bestyrelsen har nærmere oplyst, at man regner med, at der skal bruges ca. 350.000 kr. til vedligeholdelse alene af klubhuset i Y1. Bestyrelsen er dog blevet enig om, at man afventer afgørelsen i denne sag, idet man ikke tør igangsætte et projekt i den størrelsesorden, hvis det viser sig, at institutionen skal betale skat af hensættelserne.

### SKAT's udtalelse

Der skal ske ophørsbeskatning af hensættelserne, jf. fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, og selskabsskatteovens § 5, stk. 4, 1. pkt., hvorefter der skal ske ophørsbeskatning af aktiver og passiver ved overgang af beskatning fra fondsbeskatningsloven til selskabsskatteoven. Hensættelser efter fondsbeskatningsloven er at betragte som passiver og dermed som udgangspunkt omfattet af ophørsbeskatningen.

Der kan ikke foretages en sådan analogslutning ud fra fondsbeskatningslovens § 22, at hensættelser foretaget efter fondsbeskatningsloven kan overføres, når et skattesubjekt overgår til skattepligt efter selskabsskatteoven.

Fondsbeskatningslovens § 22 er en undtagelse til hovedreglen i fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, der henviser til selskabsskatteovens § 5, stk. 4. § 22 bygger på den særlige situation, hvor et skattesubjekt går fra den indskrænkede skattepligt efter selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, til den udvidede skattepligt efter fondsbeskatningsloven. Det særlige i denne situation består i, at beskatning udvides fra kun at gælde indtægt fra omsætning ved erhvervsvirksomhed med ikke-medlemmer til at gælde almindelig beskatning, jf. fondsbeskatningslovens § 3 stk. 1, jf. selskabsskatteovens § 8, stk. 1. Der henvises til forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 22:

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

“Hvis en fond eller forening efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er skattepligtig, kan der gives skattefritagelse for den del af indkomsten fra erhvervmæssig virksomhed, som hensættes til senere anvendelse til et eller flere almenvelgørende eller almennyttige formål. Der stilles ingen krav om, at hensættelsen sker til opfyldelse af et konkret almennyttigt formål, ligesom der ingen krav findes om, at beløbet anvendes til formålet inden en bestemt frist. I § 22 foreslås det, at sådanne hensættelser skal være benyttet inden 5 år efter udløbet af det år, hvori fonden eller foreningen overgår til den udvidede skattepligt. Der stilles i denne situation ingen krav om, at beløbet er hensat til anvendelse til et konkret almennyttigt formål.”

Denne regel kan ikke udvides til også at omfatte de tilfælde, hvor et skattesubjekt går den modsatte vej fra at være omfattet af fondsbeskatningsloven til at være omfattet af den indskrænkede beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Der er ikke hjemmel til at overføre hensættelser fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning. Forholdet falder således tilbage på hovedreglen i selskabsskattelovens § 5, stk. 4, hvorefter der skal ske efterbeskatning af de foretagne hensættelser.

Endvidere anses institutionens formål og virke ikke for almennyttigt.

Begreberne almenvelgørende eller almennyttigt bruges flere steder i skattelovgivning, herunder bl.a. i ligningslovens § 8 A og § 12, i fondsbeskatningslovens § 4 samt skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 5. Definitionen af begreberne fremgår bl.a. af forarbejderne til sidstnævnte:

“Foreninger, der varetager formål, som ikke kan karakteriseres som almennyttige eller almenvelgørende, er ikke omfattet af lovforslaget. Tilsvarende gælder foreninger, der varetager blandede formål, dvs. foreninger m.v., der foruden almennyttige eller almenvelgørende formål, også varetager andre formål.

Begreberne almennyttige eller almenvelgørende skal fortolkes i overensstemmelse med hidtil gældende praksis. Dvs. for at et formål kan karakteriseres som almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, såfremt det angår en vis videre kreds, og det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Praksis i forbindelse med administrationen af ligningslovens § 8 A og arveafgiftslovens § 3, stk. 4, vil i øvrigt være vejledende.

Sociale, kunstneriske, kulturelle, miljømæssige, videnskabelige, forskningsmæssige, sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål betragtes som almennyttige.

Idrætsforeninger, spejderklubber, kristelige foreninger, foreninger med fritidsaktiviteter som formål vil forudsætningsvis være fritaget for selvangivelsespligt. Tilsvarende gælder foreninger, der er godkendt eller vil kunne opnå godkendelse efter ligningslovens § 8 A eller § 12, stk. 3. (...)”

Der henvises ligeledes til cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv., pkt. 55. Samt flere steder i ligningsvejledningen mv. i tilknytning til bestemmelser i lovgivningen, som ligeledes stiller krav om, at der skal være tale om en forening m.v. af almenvelgørende eller almennyttig karakter. Der kan f.eks. henvises til ligningsvejledningen 2009, afsnit A.F.5., som indeholder bemærkninger til ligningslovens § 8 A om gaveberettigede foreninger mv.

Et formål kan således sammenfattende betragtes som almennyttigt, hvis det angår en vis videre kreds, og det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt.

Institutionens formål og virke med administration og udleje af fast ejendom har karakter af erhvervmæssig virksomhed og kan således ikke betragtes som almennyttigt.

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Institutionen er som selvejende institution, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven, omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, 1. pkt., da det følger af denne bestemmelse at skattepligt efter selskabsskatteloven omfatter:

“(...) andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. dog § 3, for så vidt foreningen mv. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven.”

Det følger af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, 2. pkt., at skattepligten alene omfatter:

“(...) indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed.”

Definitionen af erhvervmæssig virksomhed følger af selskabsskattelovens § 1, stk. 4:

“Som indtægt ved erhvervmæssig virksomhed for de i stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger mv. betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. I tilfælde, hvor der er tillagt en forening mv. en ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af den pågældende forening selv, betragtes den heraf flydende indtægt ligeledes som erhvervmæssig indtægt for foreningen mv.; dette gælder dog ikke for hjælpe- og understøttelsesfonds for de i en virksomhed ansatte eller tidligere ansatte funktionærer og arbejdere eller deres på rørende.”

Det er i lovtæksten fremhævet, at indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom skal betragtes som indtægt ved erhvervmæssig virksomhed.

Det fremgår endvidere af forarbejderne til den oprindelige selskabsskattelov, L1960-06-11 nr. 255 at: “I § 1, stk. 2 (nuværende § 1, stk. 4. red.), indehol-

des en definition på “indtægt ved erhvervmæssig virksomhed.” Efter denne definition er skattepligten knyttet til arten af denne virksomhed, der udøves, medens det er uden betydning, om det er formålet med virksomheden at indvinde et overskud.”

Det kan således konstateres, at institutionen i nærværende sag har til formål og rent faktisk også driver erhvervmæssig virksomhed ved udleje af fast ejendom. Det kan ligeledes konstateres, at det ikke har betydning for denne bedømmelse, at lejen efter vedtægterne skal fastsættes således, at institutionens drift udviser balance, og at det således ikke, efter vedtægterne, er hensigten, at der skal indvindes et overskud ved virksomheden.

Erhvervmæssig virksomhed kan pr. definition ikke betragtes almennyttigt, da det ikke kommer en videre kreds til gode eller det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt i den sammenhæng, der normalt forbindes med begreberne almenvelgørende eller almennyttigt.

Rent konkret ses lejen endvidere i indkomstårene 2002-2005 i øvrigt ikke at være fastsat således, at institutionens drift skulle udvise balance, idet institutionen i perioden har hensat i alt 515.581 kr. Et beløb der stammer fra overskud af driften af ejendommen. Det kan således konstateres, at udlejen til spejdere og andre har været en givtig forretning, og at der ikke er sammenhæng mellem formål og det reelle faktiske virke i institutionen.

Der kunne muligvis være tale om et almennyttigt formål og virke, såfremt institutionen uddelte direkte i form af tilskud til spejderforeningerne eller lign. organisationer eller indirekte ved udleje af hytterne til samme foreninger/organisationer med tab. Dette ses ikke at være tilfældet i nærværende sag. Tværtimod udlejes hytterne på vilkår, der genererer betragteligt overskud i institutionen. Aktiviteterne i institutionen ses allerede af denne grund ikke at være almennyttige. Det forhold at udleje sker til spejderforeninger

## ...Landsskatteretskendelse nr. 00806 af 07.03.2010 - Selvejende institution ikke længere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

og andre lignende organisationer, der har almen-nyttige formål har ikke afsmittende virkning på skattesubjekter, der kontraherer med disse almen-nyttige foreninger. Der henvises til TfS 1991.395 H, hvoraf det kan udledes, at erhvervelse og udleje af faste ejendom til almennyttige foreninger er at betragte som erhvervsmæssig virksomhed i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, samt at erhvervelse af fast ejendom og udleje af denne på rimelige vilkår til almennyttige foreninger ikke er et almennyttigt formål i sig.

Der kan drages klare paralleller fra TfS 1991.395 H til nærværende sag. Begge sager ses at vedrøre selvejende institutioner, der udlejer fast ejendom til almennyttige foreninger. I begge tilfælde skulle udlejen ske på fordelagtige vilkår. I begge tilfælde kan der konstateres et overskud på denne udleje.

Det forhold at det af vedtægterne fremgår, at en eventuel formue ved likvidation skal tilfalde G1 og G2 gør ikke, at institutionens formål og virke kan betragtes som almennyttigt. Her skal der ses på institutionens primære formål og løbende virke. I modsat fald ville stort set alle skattesubjekter omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, kunne ændre deres vedtægter og blive betragtet som almennyttigt ved blot at indføre en klausul om at et eventuelt likvidationsprovenu skulle udbetales til en almenvælgørende eller almennyttigt foreninger el. lign.

Det er ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 3, afgørende for hensættelserne, at de anvendes til almenvælgørende eller almennyttige formål.

I nærværende sag er de hensatte midler henlagt til bygningsforbedring.

### Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Overgang fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, sidestilles ifølge fondsbeskatningslo-

vens § 2, stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 4, med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold på tidspunktet for overgangen.

I forbindelse med overgangen findes hensættelser foretaget efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, at kunne overføres til hensættelser efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3, såfremt hensættelserne i øvrigt opfylder betingelserne i selskabsskattelovens § 3. Til støtte herfor kan henvises til, at det ved fondsbeskatningslovens § 22 er forudsat, at hensættelser efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3, kan overføres til hensættelser efter fondsbeskatningsloven, samt at det ikke kan anses at have været lovgivers intention, at hensættelserne skal beskattes ved overgangen.

Ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 3, kan der foretages hensættelser til senere anvendelse til almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ifølge institutionens vedtægters § 2 er institutionens formål at opføre og administrere og udleje ejendomme med samlings- og mødelokaler for børne- og ungdomsorganisationer, der driver fritidsvirksomhed for børn og unge, idet dog G1 og G2, skal have fortrinsret. Det er oplyst, at institutionens ejendomme i overensstemmelse hermed alene benyttes af spejdere og skoleklasser, hvilket er sandsynliggjort ved den fremlagte liste over lejere for indkomstårene 2006-2008. Det følger endvidere af vedtægternes §§ 7 og 10, at lejen skal fastsættes således, at institutionens drift udviser balance samt at eventuel formue ved likvidation skal tilfalde G1 og G2.

Under henvisning hertil anses hensættelserne til vedligeholdelse af ejendommene for almennyttige.

Der ses herefter ikke at være grundlag for efterbeskatning efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6.

SKAT's afgørelse ændres i overensstemmelse hermed. •



## Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed for gaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Klagen vedrører beskatning af gaver til fonden.

### Landsskatterettens afgørelse

#### Indkomstårene 2004, 2005 og 2006

SKAT har anset gaver til fonden for skattepligtige og har forhøjet fondens skattepligtige indkomst med henholdsvis 50.299.171 kr., 100.000.000 kr. og 5.000.000 kr.

Landsskatteretten nedsætter den skattepligtige indkomst med henholdsvis 50.299.171 kr., 100.000.000 kr. og 5.000.000 kr.

### Sagens oplysninger

Fonden, er stiftet den 21. juni 2004 af G1 A/S og G2 A/S, og er for begge stifters vedkommende underskrevet af selskabernes bestyrelse ved BM, JF og JK.

Fondens bestyrelse består af blandt andet JF og JK (regnskabsårene 2004 og 2005).

Der fremgår af ledelsesberetningen, at fonden har modtaget en gave på 50.299.171 kr. fra G1 A/S og G2 A/S. Gaven udgør ifølge regnskabet fondens grundkapital pr. 21. juni 2004. Tilsvarende har fonden modtaget en gave i indkomståret 2005 på 100.000.000 kr. fra samme gavegivere, mens fonden i indkomståret 2006 modtog en gave på 5.000.000 kr. fra G1 A/S. Der er fremlagt kopi af gavebrevene.

Gavebeløbene er alle tillagt fondens grundkapital jf. § 2.1 i gavebrevene, og afkastet heraf skal anvendes i overensstemmelse med fondens formål.

I henhold til fundatsen er fondens formål:

“1) (...) at tilgodese almennyttige formål, herunder at støtte og inspirere håndværksmæssige arbejder, navnlig inden for maler- og tømrerfaget, samt at yde støtte til kulturelle, uddannelsesmæssige og kunstneriske aktiviteter.

2) (...) endvidere at tilgodese forskningsmæssige aktiviteter, herunder inden for håndværksfagene, specielt malerfaget, samt lægevidenskab indenfor det sygdomsbekæmpende område.”

Fonden foretager ikke forskning i eget regi.

Fondens vedtægter angiver i § 7, at fondens bestyrelse kan uddele støtte af fondens frie midler. Uddelinger kan udskydes til et senere regnskabsår, hvis bestyrelsen finder det af betydning for opfyldelse af fondens formål.

I § 7.3 er angivet, at ingen del af fondens aktiver nogensinde kan udbetales, tilbagebetales, udlånes eller anvendes som sikkerhed for lån til stifterne, JK eller JF, bestyrelsesmedlemmer i øvrigt, direktører osv. Dog kan de pågældende oppebære et sædvanligt vederlag i egenskab af bestyrelsesmedlem i fonden.

I § 14.1 er angivet, at fonden i princippet er evigtvarende. Dog kan fondens bestyrelse ved en enstemmig beslutning beslutte, at fondens formue skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, dog mindst over en periode på 10 år, således af fonden ophører ved udløbet af dette tidsrum.

Gavegiverne har fradraget gaverne efter ligningslovens § 8 H om fradragsret for gaver ydet til blandt andet fonde, der anvender deres midler til forskning. SKAT har godkendt fradragene. Fondens er godkendt af Danmarks Forskningsråd.

### Skattecentrets afgørelse

SKAT har anset fonden for skattepligtig af de modtagne gaver fra G1 A/S og G2 A/S, og har derfor forhøjet fondens skattepligtige indkomst med 50.299.171 kr. i indkomståret 2004, 100.000.000 kr. i indkomståret 2005 og med 5.000.000 kr. i indkomståret 2006.

## ...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

SKAT har lagt til grund, at parterne er interesseforbundne, idet ejerne af selskaberne sidder i fondens bestyrelse, og at fonden er stiftet af selskaberne. SKAT har endvidere lagt til grund, at parterne har haft fuld viden om betingelserne i ligningslovens § 8 H, og at parterne, ved at lade de overførte beløb indgå i fondens bundne kapital, har forsøgt at undgå, at midlerne anvendes til forskning i overensstemmelse med lovens bestemmelser og hensigt.

Efter formålet med bestemmelsen i ligningslovens § 8 H skal de i selskaberne fratrukne midler anvendes til forskning. Ved at placere midlerne i den bundne kapital, har fonden handlet i strid med hensigten for de modtagne midler. SKAT er af den holdning, at fonden på grund af den foreliggende interesseforbindelse er og har været fuldt vidende om formålet med overførelsen af midlerne fra selskaberne, nemlig at midlerne skal anvendes til forskning i medfør af ligningslovens § 8 H. Den skattemæssige behandling af midlerne skal derfor i relation til fondsbeskatningslovens § 3 behandles som værende midler, der er modtaget til videreuddeling. Det vil på denne baggrund være uden betydning, at midlerne rent faktisk ikke anvendes til uddeling i del pågældende indkomstår.


Ved at anbringe midlerne i fondens bundne kapital er der ikke sket anvendelse af midlerne i den forstand, som ligningslovens § 8 H angiver. Det er således, at beløb tillagt den bundne kapital ikke kan anvendes til uddelinger. I medfør af fondens vedtægter og bestyrelsens beslutninger er der ikke mulighed for anvendelse af den bundne kapital før fondens opløsning. Fonden har derved ikke handlet i overensstemmelse med formålet i ligningslovens § 8 H.

Det er SKAT's holdning, at fonden ved modtagelse af midlerne fra selskaberne har haft fuld viden om, at midlerne i medfør af ligningslovens § 8 H skal anvendes til forskning. Ved at lade midlerne indgå i den bundne kapital har fonden ikke respekteret gi-

vers hensigt med midlerne, idet giver har bestemt, at reglerne i ligningslovens § 8 H skal anvendes.

Det er SKAT's opfattelse, at anvendelse i den forstand som ligningslovens § 8 H angiver, forudsætter, at de overførte midler skal anvendes til uddeling eller til hensættelse til forskning i overensstemmelse med fondsbeskatningsloven nærmere bestemt fondsbeskatningslovens § 4.

Fonden har således modtaget en gave/et beløb, hvor der er en lovmæssig bestemmelse om, at de pågældende midler direkte skal anvendes til forskning. Det fremgår direkte af lovens tekst, at de overførte midler skal anvendes til forskning. Det betyder, at fonden skal anvende midlerne til forskning i den forstand, som det indgår i fondsbeskatningslovens § 4. Forskning anses generelt som almenyttig, hvilket indebærer, at fonden kan uddele beløbet efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 eller hensætte beløbet til senere uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4. Hensættelserne skal være benyttet (anvendt) inden for en frist på 5 år.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, skal gaver (kun) medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling. Beløb fratrukket i medfør af ligningslovens § 8 H skal anvendes til uddeling, hvorfor det er i overensstemmelse med fondsbeskatningslovens § 3 at lade de pågældende beløb indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. I Ligningsvejledningen 2004-1 S.H. 14.1 er angivet, at hovedreglen er, at gaver, der indgår i en fonds bundne kapital/grundkapital, ikke er beregnet til uddeling, hvorfor sådanne beløb ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, eller at giver har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling. 

**...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser**

Det er SKAT's opfattelse, at giver ved at benytte sig af bestemmelsen i ligningslovens § 8 H, har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling. Der kan ikke ændres herpå ved efterfølgende beslutninger i fonden. Fondsretligt set kunne der stilles spørgsmålstejn ved, om fondens bestyrelse har behandlet den modtagne gave i overensstemmelse med givers hensigt.

### Klagerens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har fremsat påstand om, at fonden ikke skal beskattes af gaverne, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

SKAT's begrundelse for de indklagede afgørelser er ikke ganske klar, men tilsyneladende finder SKAT, at det følger af ligningslovens § 8 H, stk. 1, at de fradragsberettigede gaver skal gives til en fond mv., der skal videreuddele selve gaven til forskning.

Det fremgår direkte af bemærkningerne til den nuværende fondsbeskatningslov § 3, stk. 3, at lovgiver netop ønskede, at også gaver, som gavegiveren havde fradragsret for efter ligningslovens § 8 H, ikke skulle beskattes hos gavemodtageren (dvs. fonden), såfremt gaven tilfaldt fondens grundkapital.

Gaver til fonde givet i medfør af ligningslovens § 8 H, er således objektivt ikke skattepligtige, såfremt gaven tilfalder fondens grundkapital.

I fuld overensstemmelse hermed skal fonden ikke beskattes af de modtagne gaver, da gaverne utvivlsomt er tilfaldet fondens grundkapital.

Repræsentanten har grundigt redegjort for indholdet af og baggrunden for fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 i klageskrivelsen.

SKAT's begrundelse for de indklagede afgørelser er som anført ikke ganske klar, men tilsyneladende finder SKAT, at det følger af ligningslovens § 8 H, stk. 1, at de fradragsberettigede gaver skal gives til

en fond mv., der skal videreuddele selve gaven til forskning, jf. fondsbeskatningslovens § 4.

Yderligere synes SKAT, at søge at beskatte fonden ud fra en betragtning om, at fonden ikke har opfyldt de betingelser, der gælder for de gavegivende selskabers fradrag efter § 8 H, og at gavegiverne ved at foretage fradrag efter ligningslovens § 8 H fondsretligt har klausuleret gaverne til uddeling - uanset at gavebrevene og den fondsretlige formodningsregel tilsiger, at gaverne tilfalder fondens bundne kapital.

Der er intet belæg i hverken retspraksis eller forarbejder for at opstille et krav ifølge ligningslovens § 8 H, stk. 1, om at de fradragsberettigede gaver skal gives til en fond mv., der konkret skal videreuddele selve gaven til forskning.

Det fremgår tværtimod klart af Landsskatterettens kendelse SKM2005.42.LSR (TfS 2005.159 LSR), at der ikke kan lægges vægt på, hvorledes gaven konkret anvendes.

Landsskatterettens kendelse vedrørte en fond, der i henhold til ligningslovens § 8 H havde fradraget gaver til 11 gavemodtagere, der alle var godkendt af Danmarks Forskningsråd som berettiget til at modtage gaver. Fonden havde i alt uddelt for 21 mio. kr. til disse 11 gavemodtagere og fradraget dette beløb. SKAT godkendte imidlertid kun et fradrag for 100.000 kr. af den samlede udgift, da de øvrige uddelinger efter SKAT's opfattelse ikke var anvendt til forskning. Det var således SKAT's opfattelse, at alene gaven på de 100.000 kr. faldt ind under begrebet forskning.

Landsskatteretten tiltrådte imidlertid, at fonden havde fradrag for alle uddelingerne i henhold til ligningslovens § 8 H, og fremhævede, at der ikke kunne nægtes fradrag for uddelingerne med henvisning til den konkrete anvendelse at uddelingerne:

**...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser**

“Idet det er oplyst, at de i sagen omhandlede gavemodtagere alle er godkendt af Danmarks Forskningsråd som berettiget til at modtage gaver, er der på grundlag af lovens ordlyd og bemærkninger ikke grundlag for at nægte fradrag for uddelingerne med henvisning til den konkrete anvendelse af de omhandlede uddelinger. (repræsentantens understregning)”

Det fremgår da også direkte af ordlyden i ligningslovens § 8 H, stk. 1, at den gavemodtagende fond blot skal “anvende” sine midler til forskning. Det fremgår således ikke, at den fradragsberettigede gave skal uddeles til forskning:

“Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2e, 2g og 3a-6, samt § 2, stk. 1, litra a, fradrage gaver, som det godtgøres at selskabet har ydet til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner mv., der anvender deres midler, herunder de modtagne ydelser, til forskning. Foreningerne, stiftelserne og institutionerne skal være hjemmehørende her i landet. (repræsentantens understregning)”

Dette fremgår også af de generelle bemærkninger til bestemmelsen:

“For i det hele taget at give forskning og udvikling så gode vilkår som muligt foreslås det, at igangværende virksomheder kan fradrage gaver, som det godtgøres, at virksomheden har ydet til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, institutioner, stiftelser mv., som anvender deres midler til forskning. (repræsentantens understregning)”

Det fremgår yderligere af de særlige bemærkninger:

“Med § 8 H foreslås det, at der indføres adgang for igangværende selskaber til at yde gaver til al-

men velgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner mv., der forsker, med fradragsret for den ydede gave. Af praktiske årsager er det foreslået, at de foreninger, stiftelser, institutioner mv., der skal kunne modtage gaver med den virkning, at de er fradragsberettigede for yderen, på forhånd skal være godkendte, således at ligningsmyndighederne uden videre vil kunne lægge til grund, at gaver til disse foreninger mv. er fradragsberettigede for giveren. En sådan godkendelsesordning kendes allerede fra ligningslovens §§ 8 A og 12. I disse tilfælde er det Ligningsrådet henholdsvis Statsskattedirektoratet, der godkender de pågældende institutioner.

Som noget nyt foreslås det, at skattemyndighederne ikke skal være den godkendende myndighed. Det foreslås derimod, at en myndighed, hvis faglige område netop er forskning, skal være godkendende myndighed. I dette tilfælde foreslås det derfor, at Planlægningsrådet for Forskningen, som er nedsat efter § 1 i lov nr. 199 fra 1972, skal være godkendende myndighed. At en forening, stiftelse, institution mv. er godkendt af Planlægningsrådet for Forskningen indebærer alene, at foreningen mv. er berettiget til at modtage gaver med den virkning, at gaven er fradragsberettiget for yderen.

Foreninger, stiftelser og institutioner mv. kan godkendes, hvis de er

1. hjemmehørende her i landet,
2. almenvelgørende eller på anden måde almennyttige og
3. anvender midler til forskning.

Alle 3 betingelser skal være opfyldt. Udtrykket hjemmehørende her i landet svarer til betegnelsen i selskabsskattelovens § 1. Ifølge praksis er det derfor afgørende, at såvel bestyrelsen - i hvert fald flertallet af bestyrelsen - som hovedkontoret befinder sig her i landet. En institution betragtes som almen-

**...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser**

nyttig, når dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttigt ud fra den i befolkningen almindeligt fremherskende opfattelse. Endvidere skal institutionens formål komme en vis større kreds til gode. Begreberne almenvelgørende og almennyttige skal forstås på samme måde, som de forstås i ligningslovens § 8 A om fradrag for gaver til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige institutioner. Forskning forstås som videnskabelig undersøgelse og granskning. Undersøgelserne kan indgå som et led i egentlig grundforskning. De kan også være rettet mod praktiske mål eller anvendelser. (repræsentantens understregninger)”

Det fremgår heraf, at lovgiver lægger vægt på, at den gavemodtagende fond forsker eller “anvender midler” til forskning.

Det er således tilstrækkeligt, at afkastet af gaven anvendes til forskning, hvilket fonden klart - og så vidt ses ubestridt af SKAT - opfylder.

Det bemærkes i denne forbindelse, at Planlægningsrådet for Forskningen i TfS 1988.157 har udtalt, at såvel forskningsudførende som forskningsstøttende foreninger, institutioner mv. kan godkendes som gavemodtagere.

Der er således intet belæg for SKAT's tilsyneladende synspunkt om, at gaverne fra G1 A/S og G2 A/S til fonden konkret skal videreuddeles til en forskningsinstitution for at fonden er undtaget fra beskatning af gaverne efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

Som anført, synes SKAT tillige at søge at beskatte fonden ud fra en betragtning om, at fonden ikke har opfyldt de betingelser, der gælder for de gavegivende selskabers fradrag efter § 8 H, idet der er “interesseforbindelse” mellem de gavegivende selskaber og fonden. SKAT anfører således i afgørelsen, at:

“giver ved at benytte sig af bestemmelsen i ligningslovens § 8 H har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling. Der kan ikke ændres herpå ved efterfølgende beslutninger i fonden. Fondsretligt set kunne der jo stilles spørgsmålstegn ved, om fondens bestyrelse har behandlet den modtagne gave i overensstemmelse med givers hensigt.”

Det synes vanskeligt at læse denne del af SKAT's begrundelse som andet end et udsagn fra SKAT om eksistensen af en fælles omgængeshensigt hos de gavegivende selskaber og fonden i forhold til de relevante regler, og at dette skulle hjemle en beskatning af fonden - i direkte modstrid med lovens ordlyd og de ovenfor citerede meget klare bemærkninger og i direkte modstrid med de fondsretlige regler.

Klager må på det bestemteste bestride, at der skulle foreligge nogen sådan hensigt.

Selskaberne har ydet, og fonden modtaget de omhandlede gaver i tillid til de objektive beskatningsregler som beskrevet ovenfor og med det ene formål at muliggøre fondens opfyldelse af sit formål.

SKAT's helt summariske henvisning til “interesseforbindelse” som anført er uden enhver vægt, uden nogen juridisk basis og kan aldrig udgøre hjemmel for en indgribende beskatning i modstrid med ordlyd og bemærkninger, som redegjort for ovenfor.

De fondsretlige regler håndhæves over for fonden af Civilstyrelsen. Civilstyrelsen er fuldt orienteret om nærværende sag, og forespurgt herom har ikke haft bemærkninger til fondsbestyrelsens administration af fonden, og det følger af et almindeligt forvaltningsretligt specialitetsprincip, at SKAT ikke har eller kan tiltage sig nogen kompetence på det fondsretlige område.



## ...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

Tilsvarende kan SKAT ikke anlægge en skatteretlig forståelse af bunden kapital eller grundkapital, som er forskellig fra den fondsretlige. Dette er senest bekræftet af Skatterådet i det bindende svar offentliggjort som SKM2007.693.LSR (TfS 2008, 43), hvor SKAT - tilrådt af Skatterådet - udtaler, at "begrebet grundkapital i henhold til fondsbeskatningsloven og lov om erhvervsdrivende fonde må fortolkes på samme måde", hvorefter Skatterådet lagde den fondsretlige forståelse til grund. Den fondsretlige realitet udgør således, som på selskabsrettens område i øvrigt, tillige den skatteretlige realitet og må lægges til grund af SKAT, jf. også Højesterets dom gengivet i SKM2006.749.HR (TfS 2006, 1062).

Såfremt SKAT's synspunkt følges, er formålet med fondsdannelsen tillige i det væsentlige forspildt, idet den tilførte kapital ville skulle uddeles inden for ganske få år.

Det fremgår imidlertid klart af fondens vedtægter og af gavebrevene, at gaverne udgør bundet kapital, og at det var stifternes ønske at etablere en varig fond, hvorfor SKAT's synspunkt er i direkte modstrid med stifternes ønsker til fondsdannelsen.

At de modtagne gaver er tilgået fondens bundne kapital, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, og er betragtet og behandlet som sådan af fondens bestyrelse og fondsmyndigheden bekræftes i øvrigt allerede af, at fonden i forbindelse med betaling af restskat som følge af SKAT's afgørelser har måttet ansøge Civilstyrelsen om tilladelse til frigivelse af de fornødne midler fra fondens bundne kapital. Civilstyrelsens tilladelse hertil er fremlagt for Landsskatteretten.

SKAT's korrektion af fondens skattepligtige indkomst på det af SKAT påberåbte grundlag savner også rent systematisk mening. Uanset SKAT's godkendelse af fradraget efter ligningslovens § 8 H

synes SKAT således reelt at være af den opfattelse, at betingelserne i § 8 H ikke er opfyldt - men såfremt dette faktisk var tilfældet, var den adækvate korrektion fra SKAT's side at nægte selskaberne fradragsret for gaven, men ikke beskatte fonden af gaver, der ubestridt fondsretligt (og dermed også skatteretligt) er tilfaldet fondens grundkapital og administreret i overensstemmelse hermed.

Endelig bemærkes det, at SKAT's opfattelse, som den nu anføres specifikt i forhold til klager, synes at være i modstrid med SKAT's faktiske administration af reglerne i forhold til en lang række andre fonde og dermed udgør en praksisændring. Klager har i sagens natur ikke mulighed for på egen hånd at få nærmere indsigt i dette, men opfordrer Landsskatteretten til om fornødent at søge hidtidig praksis afdækket.

### Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til den dagældende fondsbeskatningslovs § 3, stk. 3 skal gaver til fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. Gaver til fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger mv., jf. § 7 i lov om fonde og § 8 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fonds grundkapital udvides. Af gaver, som ydes til stiftelse af fonde som nævnt i 2. pkt., svares en afgift på 20 %, jf. dog 1. pkt.

Det må lægges til grund ved sagens afgørelse, at fonden er godkendt til at modtage gaver med fradragsret for gaverne efter ligningslovens § 8 H, og det bemærkes, at det af de fire gavebreves § 2,

### ...Landsskatteretskendelse nr. 02200 og 02201 af 10.09.2009 - Skattefrihed forgaver til fond - anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelingerlængere omfattet af fondsloven - efterbeskatning af hensættelser

stk. 1, fremgår, at gavebeløbene skal udgøre modtagerens grundkapital i overensstemmelse med den til enhver tid gældende fundsats for fonden.

Uanset de eventuelt sammenfaldende interesser mellem fondens bestyrelsesmedlemmer og giverselskabernes ejere er der i den foreliggende situation derfor ikke tilstrækkelig grundlag til at tilside sætte gavebrevens bestemmelse om, at gaverne skal tilfalde fondens grundkapital.

Da det videre ikke fremgår af fondens fundats, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, er fonden således ikke skattepligtig af de modtagne gavebeløb, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3. Det er uden betydning for fondens skattefrihed, at gavegiver har fradrag for gavebeløbene efter ligningslovens § 8 H.

Fondens skattepligtige indkomst nedsættes herefter til det selvangivne. •

### Skatterådsafgørelse nr. 000545 af 17.05.2010 - Gaver til fond og skattepligt

#### Spørgsmål

1. Vil Fonden være skattepligtig af gaver, der indgår i fondens grundkapital?

#### Spørgers forslag

1. Nej.

#### SKATs indstilling

1. Nej.

#### Beskrivelse af de faktiske forhold

Den 1. december 2005 stiftede Person A og hendes nu afdøde ægtefælle Person B Fonden. Fonden blev stiftet med en grundkapital på xxx kr. Af vedtægternes punkt 4.1. fremgår det:

“Fondens grundkapital består af en kapital på DKK xxx, der er indbetalt kontant ved stiftelsen. Grundkapitalen vil senere blive forøget med de beløb, der i henhold til testamentariske bestemmelser herom måtte tilfalde Fonden ved Person Bs og / eller hustru Person As respektive død, idet hensigten er at opnå en samlet grundkapital på DKK xxx.” Som det fremgår, var det oprindeligt intentionen, at fondens grundkapital skulle forøges ved arv ef-

ter Person B og/eller Person A. Person A overvejer imidlertid at yde gaver til fonden i levende live. Der påtænkes ydet gaver fra hendes personlige formue. Hun ønsker desuden at benytte sin bestemmende indflydelse i Selskab C A/S og Selskab D til at lade selskaberne yde gaver til fonden. Person A ejer 100 % af aktiekapitalen i begge selskaber.

Fondens formålsbestemmelse fremgår af punkt 7 i vedtægterne. Heraf fremgår det:

“7.1 Fondens formål er almennyttigt.

7.2 Ved uddeling af fondens overskud efter her læggelser skal fondsbestyrelsen påse, at disse a vendes til et eller flere af følgende formål:

1. Støtte til socialt dårligt stillede elever på eller udgået fra Det Kgl. Vajsenhus.
2. Støtte til uforskyldt socialt dårlige stillede danske statsborgere, der er bosiddende i Danmark, herunder støtte (ved ydelse ft lån) til videregående uddannelser ved danske eller udenlandske universiteter, handelshøjskoler,



tekniske højskoler og andre videregående uddannelser samt til forskningsprojekter i tilknytning hertil i ind- og/ eller udland.

3. Støtte til lunge- og hjerte patienter samt diabetesramte, lunge-, hjerte-, og diabetes- forskning samt til lægevidenskabelig eller anden form for videnskabelig forskning i afhjælpning af lunge-, hjerte- og diabetessygdomme.
4. Støtte til forskningsprojekter og andre former for videnskabelig og/eller teknisk udvikling i relation til sygdomme, herunder i alternative former for medicin, med henblik på at kurere, afhjælpe eller reducere ulemper som følge af sygdom.
5. Støtte af og til forskning i dyrevelfærd samt til personer eller organisationer, der bekæmper mishandling eller vanrøgt af dyr, og støtte til formål der efter bestyrelsens skøn støtter indplacering af husdyr (kæledyr), der (midlertidigt) er uanbringelige, samt støtte til delvis betaling af ubemidlede ældre personers dyrlægegeregning.
6. Støtte til personer, der ved aktiv indsats og uden hensyntagen til risiko for eget liv eller færlighed søger at afværge eller faktisk afværger ulykker.
7. Støtte til organisationer, der som formål har et eller flere af de formål, der er nævnt i nærværende vedtægt, dog ikke foreningen Dyrenes Beskyttelse.”

Det er videre oplyst, at Fonden er omfattet af Lov om Fonde og visse Foreninger.

Derudover er det supplerende oplyst, at det den 21. marts 2010 ved et ekstraordinært bestyrelsesmøde i Fonden blev besluttet at præcisere i vedtægterne, at Fondens midler også ved opløsning aldrig kan

tilbagegives til stifter mv. eller anvendes til ikke-almennyttige formål, og af fremsendt genpart af referat af bestyrelsesmøde, hvor beslutningen er truffet, fremgår det:

“Forslag til ændring af vedtægternes kapitel 14, hvorefter der tilføjes et nyt stk. 3 med denne ordlyd:

14.3 Såfremt fonden skal opløses - uanset årsag - kan den beholdne formue ikke tilbagegives helt eller delvist til stifterne og andre bidragydere eller disses ægtefæller, samlevere og livsarvinger, men skal anvendes til de i kapitel 7 anførte formål. Subsidiært til andre almennyttige formål.”

Anmeldelse til civilstyrelsen er sket.

#### **Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling**

Spørgers repræsentant har anført, at som det fremgår, har Fonden en meget bred formålsbestemmelse. Fonden definerer sit formål som almennyttigt. Der indgår imidlertid tillige en række sociale elementer i formålsbestemmelsen. Efter spørgers repræsentants opfattelse er formålsbestemmelsen derfor todelt og indeholder således både almennyttige og almenvelgørende elementer.

Repræsentanten har anført, at Fonden er en almennyttig og almenvelgørende fond. Da fondens aktiver overstiger kr. 250.000, er fonden omfattet af fondsloven, jf. fondslovens § 1, stk. 1, jf. § 1, stk. 4.

Fonde omfattet af fondsloven er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Princippet i fondsbeskatningsloven er, at fonde skal undergives de samme beskatningsregler, som er gældende for aktieselskaber. På grund af fondenes særegne struktur, formål og virke er der imidlertid gjort en række undtagelser til dette udgangspunkt.



## ...Skatterådsafgørelse nr. 000545 af 17.05.2010 - Gaver til fond og skattepligtigt

Undtagelserne bevirker bl.a., at visse indtægter, der er skattepligtige for aktieselskaber, ikke er skattepligtige for fonde.

En af disse undtagelser findes i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 (ændret til § 3, stk. 5 pr. 1. januar 2010 ved Lov nr. 525 af 12. juni 2009). Bestemmelsen er formuleret som følger:

**“Gaver til fonde omfattet af 1, nr. 1 og 4, skal kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling (vores fremhævelse) eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. 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., jf. § 7 i lov om fonde og § 8 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fonds grundkapital udvides (vores fremhævelse). Af gaver, som ydes til stiftelse af fonde som nævnt i 2. pkt., svares en afgift på 20 pct., jf. dog 1. pkt.”**

Skatteretligt sonderer man mellem gaver, der er bestemt til uddeling og gaver, der indgår i grundkapitalen. Efter 1. pkt. er fonde således alene skattepligtige af gaver, der er bestemt til uddeling. Udgangspunktet er herefter, at Fonden ikke vil være skattepligtig af gaver, der indgår i grundkapitalen. I 2. pkt. gøres der imidlertid en undtagelse til dette udgangspunkt. Gaver, der indgår i grundkapitalen for en familiefond omfattet af fondslovens § 7, er således skattepligtige for fonden.

Definitionen på en familiefond findes i fondslovens § 7. Heraf fremgår det:

“Stk. 1

Bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrins-

ret til uddeling fra en fond, har ikke retsvirkning efter deres indhold, i det omfang fortrinsretten rækker videre end til personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og til én i forhold til disse ufødt generation.

Stk. 2.

Bestemmelsen i stk. 1 gælder tilsvarende for bestemmelser i en **vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til at indtage en bestemt stilling** (vores fremhævelse) eller til på anden måde, herunder i form af arbejdsvederlag, at oppebære økonomiske ydelser fra fonden eller fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. **Dette gælder dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen** (vores fremhævelse).”

Som det fremgår af bestemmelsen, foreligger der bl.a. en familiefond, når medlemmerne af en bestemt familie indrømmes fortrinsret til uddelinger fra fonden. En familiefond foreligger imidlertid også i tilfælde, hvor vedtægterne tillægger medlemmer af en bestemt familie en fortrinsret til at indtage en bestemt stilling i fonden. Dette gælder dog ikke hverv som medlem af fondsbestyrelsen.

Af vedtægternes punkt 10.5 fremgår det:

Fondens bestyrelse skal altid bestå af en advokat, en økonom/bankkyndig og en dr. med. Måtte der opstå vakance blandt medlemmerne i Fondens bestyrelse, udpeges det manglende medlem af enten Det Lægevidenskabelige Fakultet, Advokatrådet eller Finansrådet, med henblik på udpegelsen af en universitetsuddannet læge med viden indenfor de områder, der kan begunstiges i henhold til Fondens vedtægter, en advokat eller en økonom.

**Måtte der blandt Person Bs efterkommere være personer med en universitetsuddannelse, der opfylder kriterierne for at sidde i Fondens bestyrelse, skal disse ved vakance have fortrinsret til at indtræde i bestyrelsen** (vores fremhævelse)...”

## ...Skatterådsafgørelse nr. 000545 af 17.05.2010 - Gaver til fond og skattepligt

Som det fremgår, tillægges Person Bs efterkommere en vis fortrinsret i forbindelse med indtræden i fondens bestyrelse. Dette gør imidlertid ikke fonden til en familiefond, idet en fortrinsret til fondsbestyrelsen er direkte undtaget, jf. fondslovens § 7, stk. 2, sidste pkt.

Det er derfor vores opfattelse, at Fonden ikke vil være skattepligtig af gaver, der tilgår fondens grundkapital, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3. Det gøres derfor gældende, at SKAT bør besvare det stillede spørgsmål 1 med et "NEJ".

### SKATs indstilling og begrundelse

SKAT bemærker indledningsvist, at det er oplyst, at fonden er omfattet af lov om fonde og visse foreninger.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, (jf. lov-bekendtgørelse nr. 1192 af 11. oktober 2007, med senere ændringer, herunder senest lov nr. 525 af 12. juni 2009), som omfatter både fonde omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde samt fonde omfattet af lov om fonde og visse foreninger, opgøres fondes skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for selskaber, med nærmere angivne undtagelser.

For fonde er udgangspunktet derfor, at gaver skal medregnes som indtægt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4, litra c.

I medfør af den særlige bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, skal gaver til en fond, der er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, normalt dog kun beskattes, såfremt;

1. Gaven skal anvendes til uddeling, eller
2. Det i fondens vedtægter er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling.

Med henvisning til afgørelsen TfS 2008.43 (SKM2007.693.SR) og de heri anførte lovbe-

mærkninger til lov nr. 180 af 23. marts 1995, jf. lovforslag nr. 141 af 18. januar 1995, fremgår det, at bestemmelsen i fondsbeskatningsloven således alene fritager gaver, som enten ved stiftelsen eller efterfølgende tillægges en fonds grundkapital eller på anden måde vedtægtsbestemt bunden kapital, for beskatning.

Det bemærkes i den forbindelse, at grundkapitalen er lig den kapital, som ikke kan uddeles. Al anden kapital i fonden er således at anse som disponibel.

En fonds "kapitalaktiver" består af aktiver, der stammer fra fondens stiftelse, senere arv eller gave, fonden har modtaget, samt fondens konsolideringer i tidens løb. Efter lov om fonde og visse foreninger § 9, stk. 1, nr. 3, er det således fastsat, at en fonds bestyrelse kun med fondsmyndighedens samtykke må uddele de aktiver, som senere tilfalder fonden som arv eller gave, eller hvad der træder i stedet herfor, med mindre arveladeren eller giveren har bestemt, at aktiverne skal anvendes til uddeling.

Aktiver tilført ved arv eller gave kan således som udgangspunkt ikke anvendes til uddeling eller administration uden fondsmyndighedens (Civilstyrelsens) samtykke.

Fonden vil derfor ikke være skattepligtig af gaver, der tilfalder fonden.

SKAT indstiller derfor at spørgsmålet besvares med et "Nej".

Det er herved udtrykkeligt forudsat, at de midler, der i nærværende anmodning om bindende svar påtænkes at tilfalde fonden ved gave således ikke vil blive anvendt til uddeling.

### Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse. •



**Skatterådsafgørelse nr. 049486 af 06.04.2010 - Gave fra privatperson til fond****Spørgsmål**

Skal spørgeren betale afgifter af en gave på 100.000 kr., der er givet af en privat person til anvendelse til erhvervelse af et jordareal?

**SKATs indstilling**

Nej.

**Beskrivelse af de faktiske forhold**

X har ydet en gave på kr. 100.000,00 til spørger til anvendelse af erhvervelse af et jordareal.

Gaven er betinget af, at der kan gives afgiftsfrihed for erhververen.

**Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling**

Spørger er ikke fremkommet med nogen opfattelse af, hvorledes spørgsmålet skal besvares, og er i øvrigt heller ikke fremkommet med kommentarer til sagsfremstillingen.

**SKATs indstilling og begrundelse****Lovgrundlag**

Selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, bestemmer, at foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner skal beskattes af indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed.

Boafgiftslovens § 22 bestemmer kredsen af subjekter, der skal betale gaveafgift.

**Begrundelse**

For at kunne fastlægge hvorledes gaven fra X til spørger, må det først fastlægges, efter hvilke bestemmelser spørger bliver beskattet.

SKAT har derfor rettet henvendelse til Civilstyrelsen for en vurdering af, hvorvidt spørger er at anse som en fond eller ej.

Civilstyrelsen er fremkommet med følgende vurdering i brev af 11. december 2009:

“Civilstyrelsen træffer hermed afgørelse på det foreliggende grundlag, og vurderer i overensstemmelse med det i vores skrivelse af 10. juli 2009 oplyste, at spørger er en fond i fondslovens forstand.

Vi har ved vores vurdering lagt vægt på, at fonden har en formue, der overstiger 250.000 kr. Vi har videre lagt vægt på, at fonden ledes af en bestyrelse, der umiddelbart ses at være uafhængig af fondens stifter.

Civilstyrelsen vurderer endvidere, at fonden er undtaget fra fondsloven i medfør af fondslovens § 1, stk. 2, nr. 7.

Vi har ved afgørelsen lagt vægt på, at fondens drift overvejende dækkes af kommunale midler, og at Sønderjyllands amts museumsråd træffer afgørelse om uddeling af fondens midler i forbindelse med opløsning jf. vedtægtens § 8.

Vi har endvidere lagt vægt på, at Sønderjyllands Amts museumsråd fører tilsyn med fonden i form af, at fonden årligt skal indsende budget, regnskab og beretning til museumsrådet jf. vedtægtens § 10.”

Da spørger er undtaget fra fondsloven, falder den selvejende institution ind under selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6. Det fremgår af denne bestemmelse, at:

“Skattepligten omfatter alene indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed.”

Da en gave ikke er indtægt ved erhvervmæssig virksomhed skal spørger således ikke beskattes af gaven.

## ...Skatterådsafgørelse nr. 049486 af 06.04.2010 - Gave fra privatperson til fond

Kredsen af subjekter, der skal betale gaveafgift er fastsat ved BAL § 22. Da X og spørger er ubeslægtede, skal der ikke betales gaveafgift, da de falder udenfor den angivne kreds i BAL § 22.

### SKATs indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmålet besvares med nej.

### Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling. •

## Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

	Spørgsmål	SKATs indstilling
1	Kan Fonden fradrage købesummen for ejendommen i den skattepligtige indkomst i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?	Nej.
2	Kan Fonden fradrage eventuelle efterfølgende omkostninger til ombygning eller forbedring af ejendommen i den skattepligtige indkomst i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?	Nej.
2a	I tilfælde af, at spørgsmål 1 eller 2 besvares benægtende, kan det da bekræftes, at spørgsmål 1 og 2 skal besvares bekræftende, såfremt det forudsættes, at ejendommen udelukkende anvendes til almennyttige formål?	Nej.
2b	I tilfælde af, at spørgsmål 1 eller 2 besvares benægtende, kan det da bekræftes, at Fonden ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrage den skattemæssige værdi af retten for kunstnere, arkitekter, studerende mv. til at anvende ejendommen vederlagsfrit?	Ja.
3	Kan det bekræftes, at de løbende driftsindtægter fra ejendommen ikke skal indgå ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2?	Ja.
4	Kan det bekræftes, at Fonden i den skattepligtige indkomst kan fradrage den forholdsmæssige del af de løbende driftsomkostninger på ejendommen, der vedrører vederlagsfrit udlån af ejendommen til kunstnere, arkitekter og studerende, i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?	Nej.
5	Kan det bekræftes, at Fonden i den skattepligtige indkomst kan fradrage den forholdsmæssige del af de løbende driftsomkostninger på ejendommen, der vedrører perioder hvor ejendommen ikke bliver benyttet, i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?	Nej.

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

	Spørgsmål	SKATs indstilling
6	Kan det bekræftes, at Fonden ikke kan fradrage den forholdsmæssige del af de løbende driftsomkostninger på ejendommen, der vedrører privat udlejning til privatpersoner samt udlejning til slægtninge af stifteren på samme vilkår som ved udlejning til andre privatpersoner, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2?	Ja.
7a	Kan det bekræftes, at arkitekter, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i kortere perioder af maksimalt 2 ugers varighed med det formål at studere ejendommens arkitektur, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 ?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7b	Kan det bekræftes, at kunstnere med interesse for arkitektur, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i kortere perioder af maksimalt 2 ugers varighed med det formål at studere ejendommens arkitektur, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7c	Kan det bekræftes, at øvrige personer med interesse for arkitektur, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i kortere perioder af maksimalt 2 ugers varighed med det formål at studere ejendommens arkitektur, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7d	Kan det bekræftes, at personer, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i kortere perioder af maksimalt 2 ugers varighed med det formål at deltage i forskellige former for kurser, workshops og konferencer med et uddannelsesmæssigt eller undervisningsmæssigt sigte, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7e	Kan det bekræftes, at personer inden for forskellige fagområder, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i perioder af op til 1 måneds varighed med det formål at opstarte, gennemføre eller færdiggøre projektføløb med et uddannelsesmæssigt eller undervisningsmæssigt sigte, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7f	Kan det bekræftes, at arkitekter, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i længere perioder af maksimalt 3 måneders varighed med det formål både at studere ejendommens arkitektur, og samtidig anvende det på ejendommen etablerede atelier til at skabe arkitektoniske værker, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
7g	Kan det bekræftes, at kunstnere, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i længere perioder af maksimalt 3 måneders varighed med det formål både at studere ejendommen, ejendommens arkitektur, og samtidig anvende det på ejendommen etablerede atelier til at skabe kunstneriske værker, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.



## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

	Spørgsmål	SKATs indstilling
7h	Kan det bekræftes, at øvrige personer, der forsker inden for områderne kunst og arkitektur, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen i længere perioder af maksimalt 3 måneders varighed med det formål både at studere ejendommens arkitektur, og samtidig anvende det på ejendommen etablerede atelier til forskningsmæssige formål, ikke skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Afvises, jf. dog nedenstående vejledende udtalelse.
8	Kan det bekræftes, at studerende med interesse for arkitektur, som får mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen, ikke skal beskattes af værdien heraf, jf. ligningslovens § 7 K?	Ja, jf. dog nedenstående forbehold.
9	I tilfælde af, at spørgsmål 7 a til 7 h eller 8 besvares benægtende kan det da bekræftes, at de af spørgsmål 7 og 8 omfattede kunstnere, arkitekter og studerende skal beskattes af et beløb svarende til en forholdsmæssig del af Fondens faktiske driftsomkostninger vedrørende ejendommen i det pågældende indkomstår?	Nej.
10	Kan det bekræftes, at der ikke sker beskatning af privatpersoner, der efter ansøgning og mod vederlag lejer ejendommen af Fonden?	Ja.
11	Kan det bekræftes, at der ikke sker beskatning af slægtninge af stifteren, der lejer ejendommen på samme vilkår som øvrige privatpersoner?	Ja.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Fonden har bl.a. til formål at yde støtte til slægtninge af stifteren samt yde støtte til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

### Ejendommen

Fonden planlægger at erhverve en ejendom beliggende i udlandet. Fonden er alene interesseret i at købe ejendommen, såfremt det er muligt at tildele skattefri legater til brug for anvendelse og beboelse af ejendommen for kunstnere, arkitekter og studerende mv. med interesse for arkitektur, jf. nedenfor om den påtænkte anvendelse af ejendommen.

Baggrunden for Fondens ønske om at erhverve ejendommen er, at den er arkitektonisk unik. Det er planen, at ejendommen efter Fondens køb heraf skal anvendes til følgende formål:

1. Etablere mulighed for, at kunstnere og arkitekter vederlagsfrit

kan anvende ejendommen som refugium i sammenhængende perioder fra 1 uge op til 6 måneder.

2. Etablere mulighed for at studerende i bred forstand, herunder både enkeltpersoner og grupper, som arbejder med (eksempelvis færdiguddannede arkitekter), studerer (eksempelvis arkitekt- eller designstuderende), eller i øvrigt har interesse for arkitektur, kan få mulighed for vederlagsfrit at anvende ejendommen til studieophold. Enten i sammenhængende perioder af typisk 1-2 ugers varighed, eller til brug for kortere ekskursioner.
3. Udlejning til privatpersoner med interesse for arkitektur efter ansøgning.
4. Privat anvendelse for slægtninge af stifteren i op til 5 uger om året mod betaling af samme husleje, som ved udlejning til andre privatpersoner.

**...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger**

Fonden påtænker at udstede legater til de kunstnere, arkitekter og studerende i form af tildelingen af en ret til vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen.

Der er på nuværende tidspunkt ikke taget stilling til den nærmere fordeling af anvendelsen mellem de angivne formål. Det er dog tanken, at kunstnere, arkitekter og studerende med interesse for arkitektur, skal have fortrinsret.

Det er af afgørende betydning for Fondens beslutning om et eventuelt køb af ejendommen, at de persongrupper, der enten uden eller mod vederlag får ret til at anvende ejendommen, ikke bliver pålagt en utilsigtet beskatning.

Nærværende anmodning om bindende svar er indsendt med henblik på at opnå en afklaring af, hvilke skattemæssige konsekvenser det påtænkte opkøb og den påtænkte anvendelse af ejendommen har for Fonden samt de respektive persongrupper, som enten vederlagsfrit eller mod betaling af leje får mulighed for at anvende og bebo ejendommen.

**Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling***Ad spørgsmål 1 og 2*

Det følger af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, at uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål kan fradrages ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst.

Hovedformålet med købet af ejendommen samt eventuelle efterfølgende ombygninger eller forbedringer af ejendommen er blandt andet at sikre, at den løbende tilses og vedligeholdes ordentligt. Endvidere er det hensigten at etablere en mulighed for at kunstnere, arkitekter og studerende med interesse for arkitektur kan få mulighed for vederlagsfrit at anvende og bebo ejendommen enten i forbindelse med kortere ekskursioner eller i sammenhængende perioder af varierende længde.

Købet samt eventuelle efterfølgende ombygninger eller forbedringer af ejendommen har karakter af interne uddelinger og ikke driftsomkostninger eller formuedispositioner. Dette kan begrundes med, at erhvervelsen af ejendommen samt eventuelle efterfølgende ombygninger eller forbedringer af ejendommen er en direkte varetagelse af Fondens formål, som ifølge den bredt formulerede fundats er, at “[...] yde støtte til alment velgørende eller på anden måde almennyttige øjemed [...]”.

At der er tale om interne uddelinger og ikke driftsomkostninger eller formuedispositioner understøttes af Skatterådets bindende svar i SKM2006.282.SR. Sagen omhandlede en fonds afholdelse af renoveringsudgifter vedrørende en fast ejendom, som fonden ejede og stillede til rådighed for brug af fondens formål. Af fundatsen for den pågældende fond fremgik det, at formålet var at yde direkte eller indirekte støtte til spastisk lammede samt fysisk og psykisk handicappede. SKAT udtalte (hvilket blev tiltrådt af Skatterådet), at renoveringen af ejendommen var omfattet af den bredt formulerede formålsbestemmelse i fundatsen, og dermed kunne betragtes som en intern uddeling omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Der kan endvidere henvises til Ligningsrådets bindende svar refereret i TfS 1988, 554. Denne sag omhandlede en fond, hvis formål ifølge fundatsen var at erhverve et slot samt en række øvrige ejendomme. Ligningsrådet udtalte, at udgifterne i forbindelse med købet af både slottet og de øvrige ejendomme havde karakter af interne uddelinger og dermed var omfattet af fondsbeskatningslovens § 4.

Det forhold, at ejendommen ligeledes påtænkes anvendt til udlejning til privatpersoner samt i begrænset omfang til privat anvendelse for slægtninge af stifteren ændrer efter spørgers opfattelse ikke på, at udgifterne til erhvervelsen samt eventuelle efterfølgende ombygninger eller forbedringer af ejendommen i deres helhed har karakter af interne



uddelinger med et almennyttigt formål for øje omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Dette kan begrundes med, at hovedformålet med den påtænkte erhvervelse af ejendommen - uanset den begrænsede anvendelse til ikke-almennyttige formål - er at sikre, at ejendommen forbliver under dansk eje samt løbende tilses og vedligeholdes ordentligt. Hertil kommer, at erhvervelsen af ejendommen kommer en bred kreds af personer til gode, idet erhvervelsen er en forudsætning for, at kunstnere, arkitekter og studerende med interesse for arkitektur vederlagsfrit kan anvende og bebo ejendommen.

*Ad spørgsmål 2 a og 2 b*

Spørgsmål 2a er stillet for at imødegå SKATs argument om, at nærværende sag adskiller sig fra [SKM2006.282.SR](#) derved, at ejendommen delvist påtænkes anvendt til andet end i almennyttige øjemed.

Spørgsmål 2b er en konsekvens af SKATs (efter spørgers opfattelse forkerte) anbringende om, “[...] at det almennyttige i den påtænkte disposition er det forhold, at ejendommen bliver vederlagsfrit stillet til rådighed for kunstnere, arkitekter og studerende [...]”. Hvis SKAT uanset det ovenfor anførte fastholder, at erhvervelsen af ejendommen og eventuelle efterfølgende forbedringer heraf ikke har karakter af uddelinger, da skal fonden som en konsekvens heraf i stedet have fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, for den værdi, som retten for kunstnere, arkitekter, studerende mv. til at anvende ejendommen vederlagsfrit, udtrykker. Værdien opgøres som den indtjening, Fonden giver afkald på ved at lade de nævnte persongrupper anvende ejendommen vederlagsfrit i stedet for at udleje ejendommen på markedsmæssige vilkår i de pågældende perioder.

*Ad spørgsmål 3*

Fonde skal - med de i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2-3 og §§ 4-6 anførte undtagelser - opgøre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse

med reglerne for indregistrerede aktieselskaber, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Henvisningen til reglerne for indregistrerede aktieselskaber omfatter bestemmelsen i selskabsskatte-lovens § 8, stk. 2 hvoraf det fremgår, at erhvervsmæssige driftsindtægter og driftsudgifter, der kan henføres til en fast ejendom beliggende i udlandet, ikke indgår ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst.

Driftsindtægterne fra ejendommen i form af lejebetalinger skal herefter ikke indgå ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst opgjort efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Bemærk at den skattemæssige behandling af driftsudgifterne er omfattet af spørgsmål 4-6, jf. argumentationen netop nedenfor.

*Ad spørgsmål 4-6*

Indledningsvist skal det fremhæves, at territorialprincippet i selskabsskatte-lovens § 8, stk. 2 ikke indvirker på Fondens muligheder for at fradrage udlodninger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2.

Dette kan i første række begrundes med, at reglerne i fondsbeskatningslovens §§ 4-6 har forrang i forhold til reglerne i selskabsskatte-loven, og at territorialprincippet i selskabsskatte-lovens § 8, stk. 2 derfor ikke kan medføre, at fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2, bliver afskåret.

Endvidere skal det fremhæves, at territorialprincippet i selskabsskatte-lovens § 8, stk. 2, alene vedrører erhvervsmæssig indkomst. Der skal i den forbindelse henvises til følgende passus fra punkt 4 i lovforslag L 121 som fremsat den 2. marts 2005:

“[...] Den nationale sambeskatning omfatter som udgangspunkt kun virksomhed på dansk territo-

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

rium. Overskud og underskud ved erhvervsvirksomhed i udlandet (fast driftssted eller fast ejendom) medregnes ikke ved opgørelsen af selskabers skattepligtige i Danmark. Indkomst fra udlandet, som ikke er optjent i en udenlandsk erhvervsvirksomhed, beskattes fortsat [...]”.

Uddelinger, som ikke er erhvervsmæssige, men derimod enten medgår til realisering af Fondens almenyttige formål eller til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2, er derfor per definition ikke omfattet af selskabsskatteovens § 8, stk.2.

Den skattemæssige behandling af de løbende udgifter i forbindelse med drift og vedligeholdelse af ejendommen skal efter spørgers opfattelse vurderes på baggrund af den faktiske anvendelse af ejendommen efter følgende retningslinjer:

- ▶ Den forholdsmæssige del af udgifterne, der kan henføres til perioder hvor ejendommen vederlagsfrit anvendes af kunstnere, arkitekter og studerende, vil være fradragsberettigede for Fonden som almenyttige eksterne udlodninger i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.
- ▶ Den forholdsmæssige del af udgifterne, der kan henføres til perioder hvor ejendommen ikke bliver benyttet, vil være fradragsberettigede for Fonden som almenyttige interne udlodninger i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet udgifterne vedrører den løbende vedligeholdelse af ejendommen.
- ▶ Den forholdsmæssige del af udgifterne, der kan henføres til perioder hvor ejendommen udlejes mod vederlag til privatpersoner samt slægtninge af fabrikant stifteren, har karakter af erhvervsmæssige driftsudgifter omfattet af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, der som følge af territorialprincippet i selskabsskatteovens § 8, stk.

2 ikke kan fradrages ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst i Danmark.

Med henblik på at illustrere de skattemæssige konsekvenser af den ovenfor beskrevne fordeling af de løbende udgifter i forbindelse med drift og vedligeholdelse af ejendommen, er på næste side indsat et tænkt beregningseksempel.

I eksemplet næste side er det forudsat, at de samlede driftsudgifter i indkomståret udgør EUR 10.400 (EUR 200 pr. uge), og at den gennemsnitlige lejeindtægt udgør EUR 1.200 pr. uge.

I det tænkte eksempel opnår fonden et samlet fradrag i den skattepligtige indkomst på EUR 8.400 i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2, svarende til driftsudgifterne i de 42 uger i løbet af året, hvor ejendommen er anvendt til ikke-erhvervsmæssige formål.

### *Ad spørgsmål 7 a til 7 h*

Udformningen af det oprindelige spørgsmål 7 er blevet forsimplet. Det oprindelige spørgsmål 7 ønskes derfor erstattet med otte nye spørgsmål, som er mere nuancerede og omfatter en række forskellige situationer. Til brug for besvarelsen af disse nye spørgsmål har spørger nedenfor uddybet og præciseret den faktumbeskrivelse, der indgår i den oprindelige anmodning om bindende svar.

Fonden vil umiddelbart efter det påtænkte opkøb af ejendommen etablere et atelier på en del af ejendommens areal. Formålet med etableringen af atelieret er at skabe rammerne for, at personer, der opholder sig i længere perioder på ejendommen, kan udfolde sig kreativt.

Gruppen af personer, der efter omstændighederne kan tænkes at få tilbudt muligheden for vederlagsfrit at anvende ejendommen, omfatter studerende (omfattet af spørgsmål 8), kunstnere og arkitekter

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

(omfattet af det oprindelige spørgsmål 7), samt en række øvrige persongrupper, herunder personer, der forsker inden for kunst, arkitektur mv.

Det påtænkes endvidere at anvende ejendommen til afholdelse af forskellige former for kurser, workshops, konferencer mv., ligesom det er hensigten, at ejendommen kan anvendes i forbindelse med gennemførelsen af forskellige projektforbøb.

På denne baggrund ønsker spørger til erstatning for det oprindelige spørgsmål 7 at fremsætte følgende otte supplerende spørgsmål (spørgsmål 7a til 7h), som ønskes besvaret med et ja (spørgsmålene

omfatter ikke de studerende, som er dækket af spørgsmål 8).

De arkitekter, kunstnere og forskere, som potentielt får mulighed for at opholde sig på ejendommen i længere perioder af op til 3 måneders varighed, jf. spørgsmål 7f), 7g) og 7h), vil skulle indsende en ansøgning til Fonden med en nærmere begrundelse for, hvad opholdet skal anvendes til. Ansøgningerne vil blive bedømt af en bredt sammensat komite. Kriterierne for at kunne ansøge om ophold af længere varighed vil blive specificeret på Fondens hjemmeside.



### Eksempel

Anvendelse	Periode	Indtægter (EUR)	Udgifter (EUR)	Nettoresultat (EUR)	Beskatning/Fradrag
Udlån til kunstnere, arkitekter og studerende	32 uger	0	6.400	-6.400	Fradrag som ekstern udlodning, FBL § 4, stk. 1
Ejendommen står tom	10 uger	0	2.000	-2.000	Fradrag som intern udlodning, FBL § 4, stk.
Udlejning (herunder til stifterens slægtninge)	10 uger	12.000	2.000	10.000	Ingen beskatning FBL § 3, stk. 1, jf. SEL § 8, stk. 2
Udlejning (herunder til stifterens slægtninge)	10 uger	12.000	2.000	10.000	Ingen beskatning FBL § 3, stk. 1, jf. SEL § 8, stk. 2
Udlejning (herunder til stifterens slægtninge)	52 uger	12.000	10.400	1.600	

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 7 a til 7 h skal besvares bekræftende. Dette kan nærmere begrundes med, at retten til at anvende ejendommen i samtlige de nævnte situationer har et uddannelsesmæssigt eller undervisningsmæssigt sigte. Dette kan nærmere begrundes som følger:

- ▶ I de i spørgsmål 7a), 7b) og 7c) omfattede situationer er de pågældende personers primære formål at studere ejendommens arkitektur.
- ▶ Spørgsmål 7d) og 7e) vedrører situationer, hvor ejendommen bliver anvendt til forskellige former for anden undervisningsmæssig aktivitet.
- ▶ I de i spørgsmål 7f), 7g) og 7h) omfattede situationer har de pågældende personers ophold på ejendommen både til formål at studere ejendommens arkitektur og at anvende det på ejendommen etablerede atelier til at skabe nye kunstneriske værker eller forske. Der foreligger i disse situationer en nær sammenhæng mellem studierne af ejendommens arkitektur og de skabende processer, idet studierne af ejendommen og omgivelserne gerne skulle være en inspirationskilde for de skabende og forskningsmæssige aktiviteter.

Som ligeledes anført i anmodningen om bindende svar, er det væsentligt at fremhæve, at ligningslovens § 7 K omfatter studierejser i bred forstand. Det er således præciseret i punkt 2.11.2.1 i cirkulære nr. 72 af 17.4.1996, at studier af bestemte emner er omfattet af skattefriheden.

Det vil derfor efter spørgers opfattelse være tilstrækkeligt til at opfylde ligningslovens § 7 K, at der foreligger en sammenhæng mellem opholdet på ejendommen og studier af et eller flere emner, herunder studier af ejendommens arkitektur, eller deltagelse i forskellige former for kurser og projektløb med et undervisningsmæssigt sigte.

Det forhold, at personerne i de i spørgsmål 7f), 7g) og 7h) omfattede situationer opholder sig i længere tid på ejendommen, end de blotte arkitektoniske studier kan retfærdiggøre, kan ikke føre til, at ligningslovens § 7 K ikke kan bringes i anvendelse. Dette kan begrundes med, at selve formålet med opholdet på ejendommen er at anvende studierne af arkitekturen og omgivelserne til at samle inspiration til de skabende og forskningsmæssige aktiviteter.

### *Ad spørgsmål 8*

Det følger af ligningslovens § 7 K at legater, som medgår til dækning af udgifter i forbindelse med kost og logi under en studierejse i udlandet, ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

I punkt 2.11.2.1 i cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 er det anført, at en studierejse typisk omfatter ophold ved udenlandske skoler og læreanstalter, men også kan omfatte studier af bestemte emner. Der stilles hverken ifølge lovtæksten eller førnævnte cirkulære noget krav om, at den studerende skal være indskrevet på specifikt nævnte læreanstalter, uddannelser mv.

Som anført er ejendommen unik, og har været genstand for en beskrivelse i adskillige arkitektoniske værker.

Et af de væsentlige formål med at tilbyde studerende mulighed for at anvende ejendommen uden betaling i afgrænsede perioder, er at give disse persongrupper mulighed for at studere de arkitektoniske detaljer ved ejendommen og dennes placering. Der er tale om en unik mulighed for at give studerende, som har interesse for eller studerer arkitektur, mulighed for at fortage nærstudier af ejendommen. For store grupper af studerende vil det være nødvendigt at indlogere sig andetsteds og lave ekskursioner til ejendommen. Enkelte vil dog kunne overnatte på ejendommen, jf. den tidligere

beskrivelse omkring de begrænsede overnatningsfaciliteter.

Det er spørgers opfattelse, at værdien af de legater, som påtænkes udstedt af Fonden til fordel for studerende er skattefri i medfør af ligningslovens § 7 K. Dette kan nærmere begrundes med, at sigtet med opholdet på ejendommen er at foretage arkitektoniske studier af ejendommen.

Det er i den forbindelse væsentligt at fremhæve, at ligningslovens § 7 K omfatter studier af bestemte emner, samt at der ikke stilles krav om legatmodtagerens tilknytning til bestemte lærestudier, uddannelser mv.

Endvidere skal det bemærkes, at den væsentligste værdi for den enkelte legatmodtager ved opholdet på ejendommen, ligger i ejendommens unikke beliggenhed og arkitektoniske detaljer. Selve indretningen er meget spartansk, og ejendommen byder dermed ikke på den komfort, som der forventes efter nutidens standard. Værdien af selve beboelsesretten er derfor relativt beskeden, og kan ikke opgøres på baggrund af den forventede købesum for ejendommen.

#### *Ad spørgsmål 9*

Som der er nærmere redegjort for ovenfor vedrørende spørgsmål 7a til 8 er det vores opfattelse, at værdien af selve beboelsesretten til ejendommen er relativt beskeden. Værdien af beboelsesretten kan ikke sættes i forhold til den forventede købesum, idet denne repræsenterer den arkitektoniske værdi af ejendommen og dens beliggenhed, og ikke den komfortmæssige værdi for en turist, der lejer ejendommen.

Såfremt SKAT mod forventning måtte være af den opfattelse, at kunstnere, arkitekter og/eller studerende, skal beskattes af værdien af legatet, bør værdien heraf fastsættes som en forholdsmæssig del af Fondens gennemsnitlige udgifter i forbindelse med

driften og vedligeholdelsen af ejendommen. Dette beskatningsgrundlag vil være mere repræsentativt for den reelle værdi af retten til det vederlagsfri ophold end et beskatningsgrundlag fastsat på baggrund af købesummen for ejendommen.

Under den forudsætning, at de løbende ordinære driftsomkostninger for ejendommen kommer til at udgøre EUR 10,000 årligt vil ovenstående indebære, at værdien af legater til de nævnte persongrupper i skattemæssig henseende ansættes til ca. EUR 200 pr. uge ejendommen anvendes.

#### *Ad spørgsmål 10 og 11*

Det påtænkte lejeniveau på henholdsvis DKK 12.000 ugentligt og DKK 8.000 ugentligt er fastsat på baggrund af en forventning om, hvad privatpersoner vil være indstillede på at betale for at leje ejendommen til turistmæssige formål.

Der er i den forbindelse taget højde for, at ejendommen overordnet set ikke byder på samme komfort som andre mere traditionelle ferieboliger.

På denne baggrund, og idet der er tale udlejning til ikke-interesseforbundne privatpersoner, der kan ansøge om at leje huset efter objektive kriterier, er der efter spørgers opfattelse ikke noget grundlag for at beskatte lejerne af et gaveelement i forbindelse med udlejningen af ejendommen.

Tilsvarende er det spørgers opfattelse, at der ikke er grundlag for beskatning hos slægtninge af stifteren, der lejer ejendommen til privat anvendelse på samme vilkår som øvrige privatpersoner.

Spørgers bemærkninger til SKATs indstilling

#### *Ad spørgsmål 1-2*

Spørger kan tiltræde, at erhvervelsen af ejendommen samt eventuelle efterfølgende forbedringer udført på ejendommen har et almenyttigt øjemed.



## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

Spørger er derimod uenig i, at erhvervelsen af ejendommen samt eventuelle efterfølgende forbedringer vil udgøre enten en driftsomkostning eller en anlægsinvestering for Fonden. Spørger fastholder således, at de nævnte omkostninger har karakter af interne uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Indstillingen giver anledning til at fremkomme med følgende supplerende bemærkninger:

Fondens formål er ifølge den bredt formulerede formålsbestemmelse, at "(...) yde støtte til alment velgørende eller på anden måde almennyttige øjemed (...)". Enhver disposition, der foretages med henblik på at realisere denne bredt formulerede formålsbestemmelse, har karakter af en uddeling omfattet af fondsbeskatningslovens § 4.

Fondens erhvervelse og eventuelle efterfølgende forbedringer af ejendommen er en nødvendig forudsætning for, at ejendommen efterfølgende kan stilles til rådighed for kunstnere, arkitekter og studerende. Afholdelsen af de udgifter, der er omfattet af spørgsmål 1 og 2, har dermed en så direkte sammenhæng med ejendommens anvendelse til almennyttigt øjemed, at både anskaffelsen af ejendommen, eventuelle forbedringer herpå, samt den efterfølgende rådighedsstilling for kunstnere, arkitekter, studerende mv. indebærer en direkte realisering af Fondens (bredt formulerede) formålsbestemmelse.

I Skatterådets afgørelse i SKM2006.282.SR er resultatet netop båret af, at renoveringen af en ejendom, som efterfølgende skulle udlejes til en anden fond, direkte ville tjene til opfyldelsen af den pågældende fonds (ligeledes bredt formulerede) formålsbestemmelse.

Det er vanskeligt at konstatere, hvad der adskiller faktum i sagen SKM2006.282.SR fra faktum vedrørende spørgsmål 1 og 2 i nærværende sag. Anvendes SKATs argumentation på situationen i SKM2006.282.SR, ville dette efter vores opfattelse

have haft den konsekvens, at udgifterne ikke ville være blevet anerkendt som interne uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Dette kan nærmere begrundes med, at selve renoveringen af ejendommen i SKM2006.282.SR - hvis SKATs argumentation i nærværende sag følges - ikke ville indebære en direkte realisation af formålsbestemmelsen. Udgifterne ville derimod skulle anses for at udgøre en disposition, der ville bringe fonden i stand til efterfølgende at realisere formålet. Selve realisationen af formålet ville skulle ske ved at gennemføre den efterfølgende udlejning af ejendommen til den anden fond, der herefter kunne anvende de foretagne forbedringer til formål omfattet af den udlejende fonds formålsbestemmelse.

Det gøres på denne baggrund gældende, at SKATs indstilling i nærværende sag ikke er i overensstemmelse med Skatterådets afgørelse i SKM2006.282.SR, idet faktum i de to sager på de for bedømmelsen relevante punkter er identiske.

De af SKAT anførte forskelle mellem nærværende sag og SKM2006.282.SR kan ikke føre til et andet resultat. Dette vil nærmere blive begrundet i det følgende:

- ▶ Det er efter spørgers opfattelse uden betydning, hvorvidt der er tale om en erhvervelse af en ejendom eller en renovering af en ejendom. Argumentet om, at nærværende sag adskiller sig derved, at der er tale om erhvervelse af en ejendom, har i øvrigt alene relevans i forhold til besvarelsen af spørgsmål 1. Følges argumentet vil dette således underbygge, at spørgsmål 2 skal besvares bekræftende, idet dette spørgsmål netop som i SKM2006.282.SR vedrører eventuelle efterfølgende forbedringer af ejendommen.
- ▶ Det har ingen betydning, at ejendommen i begrænset omfang anvendes til andet end almennyttige øjemed. Det afgørende er, at selve
 .....▶

erhvervelsen af ejendommen samt eventuelle efterfølgende forbedringer udført på ejendommen har et almennyttigt øjemed, hvilket SKAT har tiltrådt i indstillingen.

Såfremt spørgsmål 1 og 2 uanset det ovenfor anførte besvares helt eller delvist med et nej, da skal vi anmode om at fremsætte følgende supplerende spørgsmål, der ønskes besvaret med et ja.

#### *Ad spørgsmål 4*

Spørger kan tiltræde SKATs bekræftelse på, at Fonden har fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, for et beløb svarende til den beregnede lejeindtægt, som Fonden giver afkald på, når ejendommen stilles til rådighed for almennyttige aktiviteter.

Spørger er derimod uenige i det i indstillingen anførte om, at de løbende driftsomkostninger på ejendommen skal betragtes som driftsudgifter og ikke uddelinger. Dette vil blive nærmere begrundet i det følgende.

I Ligningsrådets afgørelse i TfS 1990, 278 påtænkte en fond at erhverve en ejerlejlighed, som skulle stilles til rådighed for gæsteprofessorer. Ligningsrådet udtalte i den forbindelse, at “[...] Når boligen stilles til rådighed for en gæsteprofessor, vil udgifterne vedrørende ejerlejligheden i den periode, hvor den stilles til rådighed, være en fradragsberettiget uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 [...]”. Indstillingen fra SKAT er ikke i overensstemmelse med afgørelsen i TfS 1990, 278, som i denne sammenhæng fortsat har præjudikatsværdi.

På denne baggrund skal det fastholdes, at den del af de løbende driftsomkostninger på ejendommen, der kan henføres til perioder, hvor ejendommen anvendes til almennyttige formål, kan fradrages af Fonden som uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Som anført i anmodningen om bindende svar har reglerne i fondsbeskatningslovens §§ 4-6 forrang for bestemmelserne

i selskabsskatteloven. Territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, kan derfor ikke medføre, at fradragsretten for uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, bliver afskåret. Denne forståelse synes i øvrigt ikke at være blevet bestridt af SKAT.

#### *Ad spørgsmål 5*

Idet der i øvrigt henvises til argumentationen ovenfor vedrørende spørgsmål 4, skal det vedrørende spørgsmål 5 fastholdes, at den del af de løbende driftsomkostninger på ejendommen, som kan henføres til perioder, hvor ejendommen ikke bliver benyttet, efter spørgers opfattelse tilsvarende vil være fradragsberettigede som uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Dette kan nærmere begrundes med, at udgifterne vedrører den løbende vedligeholdelse af ejendommen, samt at hovedformålet med erhvervelsen af ejendommen er almennyttigt.

### **SKATs indstilling og begrundelse**

#### *Lovgrundlag:*

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 2:

“Stk. 1. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Stk. 2. Stk. 1 finder desuden anvendelse, såfremt uddeling sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtager af uddelingerne er skattepligtig heraf i henhold til kildeskattelovens §§ 1 eller 2, eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2 eller 3, selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller i henhold til § 1, nr. 1, 2 eller 4, i denne lov. 1. pkt. finder anvendelse, selv om der er tale om gaver til en anden fond, som ikke medregnes til denne fonds skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 6, medmindre der er tale om gensidige gaver mellem fondene.”



## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

**Selskabsskattelovens § 8, stk. 1 og 2:**

“Stk. 1. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skatlovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv., jf. dog § 8 A, stk. 2. Stk. 2. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark. Uanset 1. pkt. beskattes et selskab af positiv indkomst, der ville være omfattet af CFC-beskatningen i § 32, hvis det faste driftssted havde været et datterselskab. Såvel ved bedømmelsen af, om der skal medregnes CFC-indkomst, som ved opgørelsen af CFC-indkomsten anvendes indkomstopgørelsesprincipperne for faste driftssteder. § 32 finder tilsvarende anvendelse, bortset fra stk. 7, 1. pkt., og stk. 10. Ved afståelse af fast ejendom i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor anskaffelsessummen er nedsat efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A og 6 C, skal den del af fortjenesten, der vedrører fast ejendom beliggende i Danmark, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.”

**Ligningslovens § 7 K:**

“Stk. 1. Legater, som er betinget af, at de anvendes til studierejser i udlandet, Færøerne eller Grønland, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen for modtageren, i det omfang de medgår til dækning af sædvanlige udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet. Legater, som er betinget af, at de anvendes til studierejser i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen for modtageren, i det omfang de medgår til dækning af sædvanlige omkostninger til logi, kost og småforbrødenheder på studiestedet, jf. stk. 2.

Stk. 2. Ved befordring i egen bil eller motorcykel beregnes beløbet for sædvanlige udgifter til rejse på grundlag af satsen, som Skatterådet fastsætter efter § 9 C, stk. 1, i stedet for de faktiske udgifter. For sædvanlige omkostninger til logi, kost og småforbrødenheder på studiestedet i udlandet kan satserne i § 9 A, stk. 2, anvendes i stedet for de faktiske udgifter. Standardsatserne i § 9 A, stk. 2, til dækning af omkostninger til kost og småforbrødenheder kan kun benyttes i de første 12 måneder af opholdet på studiestedet.

Stk. 3. Legater til dækning af dokumenterede udgifter i forbindelse med studierejsen i udlandet, Færøerne eller Grønland er indkomstskattefri, når de udgifter, der dækkes, er betaling af undervisning, deltagerafgifter og lign., herunder betaling for kurser i studiestedets sprog.

Stk. 4. Legater er indkomstskattefri, såfremt de er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder en højere uddannelsesinstitutions udgifter til ph.d.-studerendes studier.

Stk. 5. Legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipendiat under midlertidigt ophold her i landet, såfremt stipendiaten, når denne påbegynder opholdet her i landet, både var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland. Skatterådet fastsætter, hvilke lande der efter denne bestemmelse skal anses for udviklingslande.

Stk. 6. Stipendier i øvrigt efter lov om statens uddannelsesstøtte er ikke indkomstskattefri.

Stk. 7. Udgifter, som dækkes af et indkomstskattefrit legat som nævnt i stk. 1, 3, 4 og 5, kan ikke fradrages eller afskrives i den skattepligtige indkomst. Skattefriheden for ellers skattefri godtgørelser bortfalder, i det omfang udgifterne kan dækkes af den skattefri del af legater.”

*Ad spørgsmål 1*

En uddeling kan både være ekstern og intern og stadig være omfattet af fradragsretten i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Der kan i den forbindelse bl.a. henvises til Ligningsvejledningen 2009-2 S.H.21.2.

Det er SKATs vurdering, at det i første omgang er afgørende for besvarelsen, hvorvidt købet af ejendommen kan betragtes som en almenvelgørende eller almennyttig uddeling, eller om anskaffelsen af ejendommen er en omplacering af formue.

Spørger har anført, at erhvervelsen er en uddeling af almennyttig karakter, da:

1. det sikres, at en ejendom, der arkitektonisk unik, er dansk ejet,
2. da det desuden ved købet sikres, at ejendommen løbende tilses og vedligeholdes ordentligt samt
3. at ejendommen fremover i perioder vederlagsfrit vil blive stillet til rådighed for kunstnere, arkitekter og studerende med interesse for arkitektur.

Begreberne almenvelgørende eller almennyttigt bruges flere steder i skattelovgivningen, herunder bl.a. i ligningslovens § 8 A og § 12, i fondsbeskatningslovens § 4 samt skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 5

Definitionen af begreberne fremgår bl.a. af forarbejderne til sidstnævnte:

“(…)

Begreberne almennyttige eller almenvelgørende skal fortolkes i overensstemmelse med hidtil gældende praksis. Dvs. for at et formål kan karakteriseres som almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes personer inden for en videre

kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, såfremt det angår en vis videre kreds, og det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Praksis i forbindelse med administrationen af ligningslovens § 8 A og arveafgiftslovens § 3, stk. 4, vil i øvrigt være vejledende.

Sociale, kunstneriske, kulturelle, miljømæssige, videnskabelige, forskningsmæssige, sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål betragtes som almennyttige.

Idrætsforeninger, spejderklubber, kristelige foreninger, foreninger med fritidsaktiviteter som formål vil forudsætningsvis være fritaget for selvangivelsespligt. Tilsvarende gælder foreninger, der er godkendt eller vil kunne opnå godkendelse efter ligningslovens § 8 A eller § 12, stk. 3...”

Der kan ligeledes henvises til cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., pkt. 55. Samt flere steder i Ligningsvejledningen m.v. i tilknytning til bestemmelser i lovgivningen, som ligeledes stiller krav om, at der skal være tale om en forening m.v. af almenvelgørende eller almennyttig karakter. Der kan f.eks. henvises til Ligningsvejledningen 2009, afsnit A.F.5., som indeholder bemærkninger til ligningslovens § 8 A om gaveberettigede foreninger m.v.

Et formål kan således sammenfattende betragtes som almennyttigt, hvis det angår en vis videre kreds, og det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt.

I relation til fondsbeskatningslovens bestemmelser, er det af afgørende betydning, om købet af ejendommen kan betragtes som en uddeling eller en driftsomkostning/investering i fondsbeskatningslovens forstand.

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

Den begrebsmæssige afgrænsning af de to begreber følger af Ligningsvejledningen 2009-2 S.H.16.2:

“Som driftsomkostninger anses udgifter, hvorved fonden m.v. bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne (...)

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

Denne afgrænsning har ligeledes støtte i SKM2004.72.LR, SKM2006.417.LSR og SKM2006.533.SR.

Afgørende er herefter om købet af ejendommen bringer Fonden i stand til at varetage sine formål, der fremgår af vedtægterne, eller om der er tale om en realisering af samme formål.

Uagtet at ejendommen er arkitektonisk unik, finder SKAT ikke, det ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som almennyttigt at erhverve ejendommen med henvisning til at sikre, at ejendommen er danskejet.

SKAT finder heller ikke at hensynet til at sikre, at ejendommen fortsat løbende tilses og vedligeholdes ordentligt, i sig selv kan betragtes som almennyttigt. Det er SKATs vurdering, at det må antages, at eventuelt andre ejere vil have samme interesse i, at løbende tilse og vedligeholde ejendommen.

SKAT finder derimod, at anvendelsen i visse situationer betragtes som almennyttigt, når ejendommen vederlagsfrit vil blive stillet til rådighed for kunstnere, arkitekter og studerende med interesse for arkitektur.

Det er SKATs vurdering, at det almennyttige i den påtænkte disposition er det forhold, at ejendommen bliver vederlagsfrit stillet til rådighed for kunstnere, arkitekter og studerende. Det er således

efter SKATs opfattelse den vederlagsfri adgang til brug af ejendommen for de nævnte grupper, der skal betragtes som selve realiseringen af Fondens formål og ikke købet af ejendommen.

SKAT finder, at købet af ejendommen skal anses som en disposition, hvorved Fonden bringes i stand til at stille den til rådighed for de nævnte grupper. Der er således tale om en investering, der bringer Fonden i stand til at varetage sit formål.

SKAT finder således sammenfattende, at købet af ejendommen vil være at betragte som en investering og ikke en uddeling i fondsbeskatningslovens forstand.

SKAT finder endvidere, at der er afgørende forskel på situationen i nærværende sag og på Skatterådets afgørelse i SKM2006.282.SR. I den pågældende sag havde den spørgende fond en række almennyttige formål:

“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 handicapdrætten.”



Den pågældende fond erhvervede og indrettede en ejendom, hvorfra en anden almennyttig fond skulle drive et center, der på forskellig vis arbejdede med tilbud og støtte til personer med sygdommen cerebal parese (spastisk lammelse).

Fonden spurgte, om den ville have fradragsret for udgifterne til renoveringen/ombygning i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Da en sådan disposition således ville tjene fondens formål og dermed ville være en direkte varetagelse af fondens formål, kunne disposition betragtes som en intern uddeling. Da der endvidere var tale om varetagelse af et almennyttigt formål, havde fonden fradragsret efter FBL § 4, stk. 1.

Forskellen består efter SKATs opfattelse i, at der ved nærværende forespørgsel er tale om erhvervelse af en ejendom, der ikke i sig selv er en del af fondens almennyttige formål. Der er således ikke tale om en realisering af fondens formål. Således finder SKAT, at i modsætning til SKM2006.282.SR vil ejendommen ikke i sig selv og i fuldt omfang være en del af en almennyttig aktivitet.

SKAT kan derfor ikke bekræfte, at Fonden vil kunne fradrage købesummen for ejendommen i sin skattepligtige indkomst i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

SKAT skal endvidere henvise til TfS 1990,278 LR, hvor Ligningsrådet afviste, at en fond der havde til formål at yde støtte til forsknings- og uddannelsesaktiviteter kunne få fradragsret for købesummen af en lejlighed, der ville blive stillet til rådighed for en gæsteprofessor.

Ligningsrådet svarede derimod, at udgifterne vedrørende lejligheden for den periode, hvor gæsteprofessoren ville bo lejligheden, ville være fradragsberettigede uddelinger. Se om spørgsmålet vedrørende fradragsretten for udgifterne besvarelsen af spørgsmål 2 b, 4 og 5.

Det er SKATs opfattelse, at der kun kan gives fradrag for interne uddelinger, hvis disse udelukkende er af almenvelgørende eller almennyttig karakter. Dette følger af, at fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 forudsætter, at der gives til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fradragsret efter § 4, stk. 2 forudsætter, at modtageren er skattepligtig af det modtagne. Da der ikke er en skattepligtig modtager af en intern uddeling, kan der således kun gives fradrag, hvis uddelingen er sket til rent almenvelgørende eller almennyttige formål.

Endvidere er det SKATs opfattelse, at en uddeling kan karakteriseres som den vedtægtsbestemte anvendelse af Fondens nettoindkomst, der sker uden forventning om modydelse fra modtageren, eller hvor den påregnede modydelse fra modtageren er et aktiv, som Fonden vedtægtsmæssigt er forpligtiget til at eje.

Et eksempel på samspillet mellem disse forhold kan ses i TfS 1988,554LR. I denne sag fandt Ligningsrådet, at en fonds køb af et nærmere bestemt slot var fradragsberettiget efter fondsbeskatningslovens § 4, da købet kunne betragtes som en intern uddeling.

Ligningsrådet begrundede dette med, at fonden ifølge fundatsen havde til formål at erhverve det pågældende slot, samt til at erhverve/bevarelse af slottet som kulturværdi måtte anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

SKAT indstiller derfor på baggrund af ovenstående, at spørgsmål 1 besvares med et nej.

#### *Ad spørgsmål 2*

Som følge af den indstillede besvarelse af spørgsmål 1 vil eventuelt efterfølgende omkostninger til ombygning eller forbedring af ejendommen heller ikke kunne betragtes som en uddeling, men i stedet som en driftsomkostning/forbedring for Fon-

**...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger**

den. Den skattemæssige behandling af disse poster følger af skattelovgivningens almindelige regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Fondsbeskatningen bygger på princippet om, at indkomsten opgøres efter skattelovgivningens almindelige principper. Dog er der indsat særbestemmelser. En af disse er, at fonde kan få fradrag for uddelinger, der vedrører fondens vedtægtsmæssige formål. En fond kan dog kun opnå skattemæssigt fradrag for uddelinger, såfremt disse uddelinger kan rummes i positiv skattepligtig indkomst. Det bevirker, at uddelinger ikke kan føre til negativ indkomst (der er dog enkelte undtagelser fra denne regel). Driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter de almindelige regler, kan derimod fradrages fuldt ud og dermed eventuelt resultere i en negativ indkomst.

SKAT skal endvidere oplyse, at som udgangspunkt vil fonde have fradrag for driftsudgifter jf. statskattelovens § 6a.

Fonde skal imidlertid opgøre deres indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler for indregistrerede aktieselskaber med de undtagelser, der følger af fondsbeskatningsloven jf. FBL § 3, stk. 1. Det følger af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, at der til den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat.

Da der er tale om udgifter vedrørende fast ejendom i udlandet vil Fonden således ikke skulle medregne eventuelle driftsudgifter vedrørende ejendommen i sin skattepligtige indkomst.

Der vil således ikke være fradragsret for de nævnte omkostninger i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, da de pågældende omkostninger mv. ikke anses som uddelinger, jf. det anførte under spørgsmål 1.

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med et nej.

*Ad spørgsmål 2 a*

SKAT finder jf. besvarelsen af spørgsmål 1, at købet af ejendommen skal anses som en disposition, hvorved Fonden bringes i stand til at stille den til rådighed for de nævnte grupper. Der er således tale om en disposition, der bringer Fonden i stand til at varetage sit formål.

Det har således efter SKATs opfattelse ikke selvstændig betydning, om ejendommen benyttes helt eller delvist almennyttigt.

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 a besvares med et nej.

*Ad spørgsmål 2 b*

I den ovenfor gennemgåede TfS 1990,278 LR udtalte Ligningsrådet, at udgifterne vedrørende lejligheden for den periode, hvor gæsteprofessoren ville bebo lejligheden ville være fradragsberettigede uddelinger.

Det er SKATs opfattelse, at administrativ praksis har ændret sig efter 1990 således, at Fonden i tilfælde som i nærværende sag og den i TfS1990,278 LR skal have fradragsret for den manglende lejeindtægt og ikke kun de faktisk afholdte udgifter til ejendommens drift.

Det er efter SKATs opfattelse endvidere også mere retvisende, da den manglende lejeindtægt giver et mere reelt billede af værdien af uddelingen fra Fonden.

Baggrunden for denne holdning er desuden, at ejendommen i den skattemæssige indkomstopgørelse anses som en erhvervmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af denne indkomst medtages alle indtægter og alle fradragsberettigede udgifter. I

henhold til Fondens formål har den afgivet afkald på at få en lejeindtægt, hvorfor der i relation til FBL § 4 er den manglende indtægt, der anses for uddelingen (der er i denne relation bortset fra reglen om at resultatet af ejendomme i udlandet ikke indgår i den skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2).

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 b besvares med et ja.

#### *Ad spørgsmål 3*

Det følger af den indstillede besvarelse af spørgsmål 2, at de løbende driftsindtægter fra ejendommen ikke skal indgå ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Til Fondens løbende driftsindtægter medregnes de "fiktive" lejeindtægter.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 3 besvares med et ja.

#### *Ad spørgsmål 4 og 5*

Det følger af indstillede besvarelse af spørgsmål 1, 2 og 2 b, at de løbende driftsomkostninger på ejendommen skal betragtes om driftsudgifter og ikke uddelinger.

Den almennyttige uddeling vil være afkaldet på den beregnede lejeindtægt, som Fonden giver afkald på, når ejendommen stilles til rådighed for almennyttige aktiviteter jf. besvarelsen af spørgsmål 2 b.

Ved opgørelsen af ejendommens resultat medregnes som anført samtlige indtægter, og der er fradrag for samtlige driftsomkostninger. Dette nettoresultat indgår i den skattepligtige indkomst, medmindre ejendommen er beliggende i udlandet. I den situation indgår nettoresultatet ikke i den skattepligtige indkomst jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

Hjemlen til fradrag for samtlige omkostninger er således statsskattelovens § 6a, jf. dog selskabsskattelovens § 8, stk. 2 og ikke fondsbeskatningslovens § 4.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 4 og 5 besvares med et nej.

#### *Ad spørgsmål 6*

Det følger af den indstillede besvarelse af spørgsmål 2 til 5, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2 vil finde anvendelse og der således ikke vil være fradrag for de løbende driftsudgifter på ejendommen.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 6 besvares med et ja.

#### *Ad spørgsmål 7 a til b*

Legater mv. er skattepligtig indkomst for modtageren jf. statsskattelovens § 4 c og skal medregnes den personlige indkomst efter personskattelovens § 3. En undtagelse til denne hovedregel findes i ligningslovens § 7 K. Det er SKATs vurdering, at ligningslovens § 7 K, stk. 2 til 7 ikke finder anvendelse i nærværende sag. Følgelig skal forholdene være omfattet af ligningslovens § 7 K, stk. 1, der skal være opfyldt for, at legatet skal være skattefrit for modtageren. § 7 K, stk. 1 opstiller to betingelser, der skal være opfyldt for at legatet er skattefrit:

1. Der skal være tale om en studierejse
2. Legat skal medgå til dækning af sædvanlige omkostninger til logi, kost og småforbrødenheder.

#### *Ad betingelse 1:*

Det følger af punkt 2.11.2.1 i cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 om ligningslovens § 7 K, at "Reglerne omhandler kun studierejselegater, der er betinget af, at de anvendes til studierejse i udlandet, Færøerne eller Grønland. Legatet kan dække såvel ophold som rejse. En studierejse omfatter typisk ophold ved udenlandske skoler og læreanstalter eller studier af bestemte emner, samt rejse mellem Danmark og studiestedet."

En studierejse behøver således ikke at omhandle studier af mere generel karakter, men kan også være studie af et bestemt emne.

## ...Skatterådsafgørelse nr. 178317 af 17.05.2010 - Fonde og foreninger

En arkitektstuderende eller arkitekts ophold i den pågældende ejendom i nærværende sag, kan efter SKATs opfattelse godt karakteriseres som "studiemæssig" afhængigt af omstændighederne, såfremt det kan påvises, at der sker en "studieaktivitet" på ejendommen. Dette må dog bero på en konkret vurdering af betingelserne for tildelingen af opholdet, aktiviteterne under opholdet, og modtagerens egne forhold, herunder faglig tilknytning eller lign.

Det er efter SKATs opfattelse dog tvivlsomt, om andre personer, eksempelvis kunstnerne, der ikke har en arkitektonisk eller tilsvarende relateret baggrund, kan opfylde betingelsen om, at opholdet skal have den fornødne studierelation. Der skal i givet fald kunne påvises en konkret studieaktivitet med faglig eller lign. relevans for modtageren.

Det er endvidere tvivlsomt, om ophold med "blandet formål" opfylder betingelsen om, at opholdet udelukkende sker i studiemæssigt øjemed. Såfremt en arkitekt eller lign. samtidigt benytter opholdet og ejendommens faciliteter til at fremstille arkitektoniske værker mv., kan ligningslovens § 7 K som udgangspunkt ikke finde anvendelse.

Hvis eksempelvis en arkitekt, der opholder sig på ejendommen i studiemæssigt øjemed i sin fritid, benytter ejendommens atelier til at tegne nogle skitser, der ikke skal benyttes til f.eks. konkrete arbejdsopgaver, så vil forholdet dog formentlig ikke falde uden for ligningslovens § 7 K af den grund. Men hvis en del af formålet med opholdet på ejendommen er, at arkitekten i erhvervsmæssigt øjemed skal fremstille arkitektoniske værker, så vil ligningslovens § 7 K efter SKATs opfattelse ikke kunne finde anvendelse i situationen.

### *Ad betingelse 2:*

Legat skal medgå til dækning af sædvanlige omkostninger til logi, kost og småfornødenheder jf. ligningslovens § 7 K. Det følger af Ligningsvejledning 2010-1 A.B.6.5.2., at:

"For sædvanlige omkostninger til logi, kost og småfornødenheder på studiestedet i udlandet kan satsene i LL § 9 A, stk. 2, anvendes i stedet for de faktiske udgifter, jf. LL § 7 K, stk. 2, 2. pkt. Standardsatserne i LL § 9 A, stk. 2 til dækning af omkostninger til kost og småfornødenheder kan kun benyttes de første 12 måneder af opholdet på studiestedet, herefter kan de dokumenterede faktiske udgifter anvendes. Logisatsen kan fortsat anvendes jf. LL § 7 K, stk. 2, sidste pkt. modsætningsvis. Satsen for kost og småfornødenheder er i 2010 455 kr. og for logi 195 kr. jf. LL § 9 A, stk. 2, nr. 1 og 4 om skattefri godtgørelse til dækning af rejseudgifter."

SKAT skal endvidere henvise til SKM2010.68. SKAT

I nærværende sag er det SKATs opfattelse, at ydelsen umiddelbart må formodes at ligge inden for rammerne af ligningslovens § 7 K, da der er tale om, at faktiske merudgifter til logi bliver dækket af ydelsen.

### **Sammenfatning:**

Det er efter SKATs vurdering ikke muligt at svare med fornøden sikkerhed på spørgsmål 7a til 7h.

Dette skyldes, at der er tale om studie af et konkret emne, og en besvarelse således forudsætter en konkret vurdering af følgende forhold i hvert tilfælde:

- ▶ Den enkelte legattildeling, der omfatter ansøgers baggrund og begrundelse for at ansøge,
- ▶ betingelserne for tildelingen fra Fondens side
- ▶ Aktiviteterne under opholdet har den fornødne studiemæssige relation.

SKAT finder således ikke, at det er muligt at besvare spørgsmål 7 a til 7 h på forhånd.

SKAT indstiller derfor til, at spørgsmål 7 a til h afvises, og der i stedet gives ovenstående vejledende udtalelse.

*Ad spørgsmål 8*

Det følger af ligningslovens § 7 K, stk. 1, 2. pkt. at:

“Legater, som er betinget af, at de anvendes til studierejser i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen for modtageren, i det omfang de medgår til dækning af sædvanlige omkostninger til logi, kost og småforbrødenheder på studiestedet, jf. stk. 2.”

I dette tilfælde vil ejendommen blive stillet vederlagsfrit til rådighed for studerende med henblik på studieophold. Der vil således som udgangspunkt være tale om en studierejse, hvor deltagerne får dækket omkostningerne til logi.

SKAT tager dog det forbehold, at der er tale om et ophold med et reelt uddannelses/undervisningsmæssigt sigte og indhold.

SKAT indstiller derfor til, at spørgsmål 8 besvares med et ja med ovenstående forbehold.

*Ad spørgsmål 9*

Modtagerne af en uddeling fra en fond er som udgangspunkt skattepligtige af værdien af det modtagne jf. statsskattelovens § 4.

Det må afgøres konkret, hvad værdien af en uddeling udgør. I dette tilfælde er det SKATs opfattelse, at værdien må være lig den, som modtageren måtte betale i fri handel. Det fremgår af det oplyste i sagen, at ejendommen ligeledes skal udlejes til privatpersoner for henholdsvis 12.000 DKK og 8.000 DKK ugentligt.

Det er derfor SKATs vurdering, at modtagerne skal beskattes af en værdi svarende til den, som ejendommen i øvrigt udlejes til. Dette modsvarer også af, at Fonden får fradragsret for manglende lejeindtægt jf. besvarelsen af spørgsmål 2 b samt fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er således den manglende lejebetaling og ikke en forholdsmæssig andel af omkostningerne, der anses som en uddeling.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 9 besvares med et nej.

*Ad spørgsmål 10 og 11*

En uddeling vil som udgangspunkt være skattepligtig for modtageren jf. statsskattelovens § 4.

SKAT finder, at det afgørende for besvarelsen af disse spørgsmål er, om der er tale om en (ekstern) uddeling eller erj. Ved en ekstern uddeling forstås efter SKATs opfattelse en fonds vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse jf. Ligningsvejledningens S.H.16.2.

I dette tilfælde vil der være en modydelse i form af vederlag for leje af ejendommen.

Den fastsatte lejebetaling for slægtninge er efter det oplyste lig med betalingen fra andre personer uden relation til Fonden. Det lægges oprøvet til grund, at lejeindbetalingen svarer til en frit fastsat lejebetaling. På det grundlag foreligger der ikke en uddeling i relation til FBL § 4, stk. 2.

SKAT kan således bekræfte, at der ikke vil ske beskatning af lejerne af ejendommen.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 10 og 11 besvares med et ja.

**Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse. •