

6 / 2016

# fonde

Fondsret  
Domme  
Afgørelser



**Forvaltningsinstituttet**  
for Lokale Pengeinstitutter



## Forord

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

Forvaltningsinstituttet har endnu engang fornøjelsen at udsende et nyt nummer af bladet "Fonde". Indholdet af bladet er en smule anderledes end tidligere, idet der denne gang ikke foreligger nye domme eller afgørelser, der har givet anledning til kommentarer.

Bladet omhandler ændringer til blandt andet fondsloven. Fondsbestyrelser skal efter loven foretage registrering af fondens "reelle ejere" i et nyt register, der oprettes under Erhvervsstyrelsen. Ændringer i fondsbeskatningsloven betyder, at det generelle konsolideringsfradrag på 25%, som fonde hidtil har haft ved uddelinger til almennyttige formål, bliver reduceret til 4%.

Fondsbestyrelser, der måtte have spørgsmål til de nye love eller andre konkrete fondsretlige problemstillinger, er selvsagt velkommen til at kontakte Forvaltningsinstituttet.

Vi er meget taknemmelige og påskønner den bistand, vi igen har fået fra professor, lic.jur. Lennart Lyng Andersen, der ud over nye lovændringer har nogle interessante indlæg om kapitalforbrug i almindelige fonde og beskatning af legatmodtagere.

Redaktionen ønsker Dem god læselyst!

*Søren Friis*

### Indholdsfortegnelse

Forord.....	2
Lovgivning på fondsområdet.....	3
Fondsbeskatning.....	8
Kapitalforbrug i almindelige fonde.....	11
Beskatning af legatmodtagere.....	15

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  
Lennart Lyng Andersen, professor, lic.jur.

Grafisk opsætning: MONTAGEbureauet ApS  
Foto: Lars Grunwald, Colourbox  
og Shutterstock

September 2016

## Lovgivning på fondsområdet

I denne oversigt omtales de væsentligste ting vedrørende lovgivningen på fondsområdet, der er sket siden nr. 5/2014 af dette blad.

### 1. Fondsloven

**1.1.** Bl.a. fondsloven blev ændret ved lov nr. 262 af 16. marts 2016. Loven er EU-baseret og tager sigte på at bekæmpe hvidvask og finansiering af terrorisme. Loven træder i kraft efter nærmere bestemmelse.

Det er en besynderlig lov, hvor man kan spørge til nytten af denne nye administrative byrde, og hvor der samtidig er anvendt en sproglig formulering, der efter forfatterens mening kun kan betegnes som uacceptabel i fondssammenhæng.

Efter loven skal en fondsbestyrelse foretage registrering af ”fondens reelle ejere” i et nyt register, der oprettes under Erhvervsstyrelsen. Det må derfor afklares, (1) hvilke fonde, man har tænkt på. De to andre spørgsmål, formuleringen rejser er (2) hvad mener man med dette fondsfremmede udtryk? Og (3) hvortil skal der ske anmeldelse?

Som følge af, at der er tale om gennemførelse af en EU-retsakt, er det begrænset, hvad Folketinget har kunnet gøre. Men man må have i bagehovedet, at indholdet er godkendt af Danmark i Bruxelles, og at de seneste mange regeringer herhjemme har givet støtte til bekæmpelsen af yderligere administrative byrder. Efter min bedømmelse er der tale om en lovgivning, der ikke vidner om kendskab til fondsverden, og som har været forblændet af sigtet med loven. Tingene hænger bare ikke sammen.

I det følgende citerer jeg en del stof fra forarbejderne. Hvis jeg undlod dette, er jeg bange for, at læserne kunne få det indtryk, at jeg overdrev. – Det er ikke tilfældet.

Hvad er mon baggrunden for, at vi er kommet hertil? Der er efter min bedømmelse nærliggende at antage, at man i Bruxelles fra dansk side ikke har prioriteret denne retsakt. Det spørgsmål er rejst før i forbindelse med andre direktiver m.v., og i mine øjne er det betænkeligt, at Folketinget i realiteten intet kan foretage, når man skal lave gennemførelseslovgivningen. En anden grund kan være, at det ikke er ukendt, at visse (navnlig?) engelske *charities* (der bl.a. dækker fonde) udøver den virksomhed, som man søger at bekæmpe med direktivet. Den generelle mistænkeliggørelse af danske fonde er der efter mit skøn ikke grundlag for.

**1.1.1.** Med hensyn til spørgsmålet om hvilke fonde, der er omfattet, viser forarbejderne, at de to ministerier (ndf. illustreret gennem Justitsministeriets lov) er enige om, at EU-direktivet må fortolkes således, at de nye regler omfatter

- 1) fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger,
- 2) fonde, der p.g.a. aktivernes størrelse falder uden for fondsloven, jf. fondslovens § 1, stk. 6,
- 3) fonde, der af andre grunde falder uden for fondsloven, f. eks. fordi fonden er undtaget efter reglerne i § 1, stk. 4 eller stk. 5,
- 4) fonde, der er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde,
- 5) fonde, der falder uden for lov om erhvervsdrivende fonde.

Der er ved lovændringen indsat § 1, stk. 8, i fondsloven, der knytter de pågældende fonde til de nye regler. Det hedder her, at §§ 4-5 (cit. ndf.) også gælder for fonde, der falder uden for loven eller som er undtaget fra loven.

## ...Lovgivning på fondsområdet

En ting er, at denne lovgivning er noget speciel set med fondsbriller; hvorfor har man ikke taget forbehold under forhandlingerne i Bruxelles? Der har været "fondsmisbrug" i tidens løb, navnlig fondsbestyrelser, der har forbeholdt sig en aflønning, der må forekomme urimelig, men ser man på de ovennævnte kategorier, springer det i øjnene, at man også inddrager fonde, der falder uden for fondsloven p.g.a. formuens ringe størrelse. Efter den nye formulering af fondslovens § 1, stk. 6, 2. pkt., er man i den situation, at små fonde skal opfylde nogenlunde det samme regelsæt som fonde, der er direkte omfattet af loven.

Omfattet af de nye regler er også 6) faglige foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger. D.v.s. at faglige foreninger, der har aktiver for mere end 250.000 kr. skal foretage anmeldelse. Forarbejderne til lov nævner ikke faglige foreninger med aktiver under denne grænse. Hvorfor mon små fonde skal med, når der ikke er tænkt på de små faglige foreninger, der vel præsumptivt kan lave lige så store ulykker, og som typisk vil have flere "reelle ejere", der kan lave ulykker, end i en fond?

**1.1.2.** Det er herefter spørgsmålet, hvad der menes med udtrykket "reelle ejere". Det hedder i fondslovens §§ 4-5 følgende:

"§ 4. Fonden skal indhente oplysninger om fondens reelle ejere, jf. § 5, herunder oplysninger om de reelle ejeres rettigheder.

*Stk. 2.* Fonden skal registrere oplysninger efter stk. 1 i Erhvervsstyrelsens it-system, hurtigst muligt efter at fonden er blevet bekendt med, at en person er blevet reel ejer, og efter enhver ændring af de oplysninger, som er registreret. Fonden skal opbevare oplysninger om dens reelle ejere i 5 år efter det reelle ejerskabs ophør. Fonden skal endvidere opbevare oplysninger om

forsøg på identifikation af reelle ejere i 5 år efter gennemførelsen af identifikationsforsøget.

*Stk. 3.* Fonden skal efter anmodning udlevere oplysninger om fondens reelle ejere, herunder om fondens forsøg på at identificere dens reelle ejere, til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet. Fonden skal endvidere efter anmodning udlevere de nævnte oplysninger til andre offentlige myndigheder, når disse myndigheder vurderer, at oplysningerne er nødvendige for deres varetagelse af tilsyns- eller kontrolopgaver.

*Stk. 4.* Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere regler om registrering og offentliggørelse af oplysninger, jf. stk. 1 og 2, i Erhvervsstyrelsens it-system, herunder hvilke oplysninger fonden skal registrere i styrelsens it-system.

§ 5. Som reel ejer af en fond anses den eller de fysiske personer, der direkte eller indirekte kontrollerer fonden eller på anden måde har ejerskabslignende beføjelser, herunder

1) fondens bestyrelse og

2) særligt begunstigede personer eller, såfremt de enkeltpersoner, der nyder godt af fondens uddelelser, endnu ikke kendes af fonden, den gruppe personer, i hvis hovedinteresse fonden er oprettet eller fungerer."

Som man vil se, benytter lovteksten den mest fondsfræmmede terminologi, man kan forestille sig. "Ejere" i den sædvanlige forstand er (indtil videre?) utænkelig i en fond, hvor det netop indgår i definitionen, at ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue, se fondslovens § 1, stk. 2, der præciserer dette forhold. Det er dog ikke første gang, man skamvrider begre-



## ...Lovgivning på fondsområdet

berne, jf. statens anvendelse af begrebet ”selvejende institutioner” i vedtægter, hvor man samtidig beholder ejendomsretten.

Lovgiver var advaret. Det fremgår af høringssvarene, at Danske Advokater peger på, at anvendelsen af ”reel ejer” var uhensigtsmæssig i forhold til fonde og lignende arrangementer. I ministerens kommentar hedder det herom: ”Anvendelsen af ordet ”reel ejer” i relation til fonde stammer fra direktivets tekst. Lovforslaget forklarer brugen af denne terminologi og foreslås således ikke ændret.” – Det er efter min mening et svar, der ikke dækker det, der blev kommenteret. Det hedder i lovens forarbejder også:

”Erhvervs- og Vækstministeriet har overvejet brugen af begrebet ”reelle ejere” i forhold til fonde, som per definition ikke har ejere. En brug af begrebet kan således skabe forvirring og signalere en retsstilling, som ikke eksisterer. Ministeriet finder dog, at direktivets begreb ”reelle ejere” bør anvendes i erhvervsfondsloven, uanset at fonde efter dansk ret er selvejende og dermed ikke har ejere, da begrebet allerede i dag benyttes i hvidvaskloven og anses for almindelig kendt.”

Lovændringen skal ses i lyset af et ønske om ”øget gennemsigtighed og gøre det sværere at gemme sig bag selskabskonstruktioner af forskellig art.” Den bygger på et EU-direktiv om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af udbytte og finansiering af terrorisme. Allerede efter det forrige hvidvaskdirektiv var man sprogligt på afveje, idet begrebet reelle ejere/reelt ejerskab af en fond ikke vedrørte ejerforholdet som sådan, men kontrol af og andel i fondsmidler. Som det ses af teksten til § 5, er begrebet ganske vidtrækkende. Det betyder, at alle fondsbestyrelser kommer på arbejde, idet kredsen af anmeldelsespligtige personer kan blive ganske stor, hvis man lægger lovens forarbejder til grund.

Det er klart, at *fondens bestyrelse* som sådan ikke volder tvivl – den skal altid anmeldes, også selv om den består af en departementschef, en biskop og forhenværende amtmand. For øvrige personer/grupper er nøgleordene ”*fysiske personer, som på den ene eller den anden måde kontrollerer fonden eller får tildelt en vis andel af midler fra fonden*”, og det kan ligeledes lægges til grund, at kun fysiske personer er omfattede. Herefter må det desværre konstateres, at lovens forarbejder kammer fuldstændig over. Det hedder således bl.a.:

”Det fremgår således af den foreslåede bestemmelse, at reelle ejere af en fond, som i medfør af direktivet skal registreres i Erhvervsstyrelsens it-system, udgøres af den eller de fysiske personer, der direkte eller indirekte kontrollerer fonden eller på anden måde har ejerskabslignende beføjelser, herunder fondens bestyrelse samt fysiske personer, der er særligt begunstigede af fonden (navnlig større uddelingsmodtagere) eller, såfremt de enkeltpersoner, der nyder godt af fondens uddelinger, endnu ikke kendes af fonden, den gruppe personer, i hvis hovedinteresse fonden er oprettet eller fungerer. ...

For så vidt angår personer, der er særligt begunstigede af fonden, bemærkes, at disse anses som reelle ejere i den foreslåede bestemmelses forstand, hvis de efter fondens vedtægter har et retskrav på at modtage en ikke ubetydelig andel af fondens midler. Det fondsretlige uddelingsbegreb omfatter efter fondslovens § 29 enhver anvendelse af fondens overskud i overensstemmelse med formålet. Det afgøres efter en konkret og individuel vurdering, om en uddelingsberettiget person er særligt begunstiget af fonden. Det må antages, at almindelige uddelingsmodtagere, der alene skal modtage eller modtager én eller ganske få uddelinger af begrænset økonomisk værdi i forhold til fon-

## ...Lovgivning på fondsområdet

dens samlede aktivmasse, ikke skal registreres i Erhvervsstyrelsens it-system.

I visse ikke-erhvervsdrivende fonde vil en gruppe af personer som følge af fondslovens § 29, stk. 1, have en sådan interesse i fondens uddelinger, at det på forhånd er muligt at identificere de personer, i hvis hovedinteresse fonden er oprettet, selvom de ikke har et umiddelbart retskrav på at modtage uddelinger fra fonden. Der må dog forventes at være tale om et mindre antal personer.

En sådan gruppe af personer kan over en årrække have ret til at modtage en vis andel af fondens midler. Det fremgår således af fondslovens § 29, stk. 1, 1. pkt., at det påhviler bestyrelsen – med fradrag af henlæggelser efter bestemmelsens stk. 2 – at anvende fondens overskud til de formål, der er fastsat i vedtægten. Endvidere følger det af fondslovens § 29, stk. 1, og forarbejderne til bestemmelsen, at en bestyrelse skal uddele til alle fondens formål, medmindre der findes særlig hjemmel i vedtægten til at begrænse denne uddeling.

Ved vurderingen af om en fonds formål er ligestillede, er der i praksis lagt vægt på, om det fremgår af vedtægterne eller stiftelsesgrundlaget i øvrigt, at formålene i en fond kan prioriteres eller begrænses. Fondslovens § 29 medfører, at der i fonde med ligestillede formål ikke må ske en ensidig begunstigelse af ét formål, idet der over en årrække skal ske en ligelig uddeling til alle fondens ligestillede formål. En fravigelse af lovens udgangspunkt om lige uddeling skal være klar og utvetydig. Fondslovens krav om lige uddeling til ligestillede formål over en årrække er en kodificering af den praksis, som før fondsloven gjaldt for stadfæstede fonde. Efter administrativ praksis udgør en bestyrelses hid-

tidige uddelingspraksis ikke en særlig hjemmel til ikke at uddele til alle fondens formål eller til ensidigt at begunstige ét af formålene over en årrække. Tilsvarende udgør en særskilt bestemmelse om anvendelse af kapitalen i tilfælde af opløsning ikke en særlig hjemmel til ikke at uddele til alle fondens formål eller til ensidigt at begunstige et af formålene over en årrække.

Det bemærkes, at en ikke-erhvervsdrivende fonds stifter ikke anses som reel ejer af fonden, idet en fonds stifter i dansk ret ikke kan have nogen former for ejerbeføjelser over fondens midler. Stifteren vil dog kunne betragtes som en reel ejer, hvis stifteren er medlem af fondens bestyrelse. En eventuel rentenydelsesret, bopælsret, brugsret m.v. for stifter vil ikke i sig selv medføre, at stifteren af en fond skal anses for reel ejer af fonden. Det vil således bero på en konkret vurdering, om fondens formue i givet fald er effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifters formue.

Det kan ikke udelukkes, at der kan opstå en konkret situation, hvor stifteren eller andre udenforstående undtagelsesvist skal opfattes som reelle ejere som følge af *særlige beføjelser* i vedtægten til f.eks. at skulle godkende salg af aktiver eller lignende.”

Hvis man ser bort fra den vidtløftige (og overflødige) gennemgang af praksis, som en fondsbestyrelse ikke kan bruge til noget, når den skal overveje anmeldelsespligten efter de nye regler, kan man få et vist styr på tingene ved at konstatere, at anmeldelsespligten som nævnt kun omfatter fysiske personer, og at fondes formål i de fleste tilfælde enten beskrives gennem et flere emner (eksempelvis ”uddeling til musikere og forskning i oenologi”) eller ved at konkrete juridiske personer (oftest foreninger) nævnes, eksempelvis ”støtte til



## ...Lovgivning på fondsområdet

Alzheimerforeningen”. Det er sjældent, at fysiske personer nævnes direkte ved navn i en fondsvedtægt, men to kategorier kommer i betragtning: Det gælder *rentenydere*, der som udgangspunkt er omfattet af anmeldelsespligten. Dernæst gælder det *familiefonde*, hvor det er sjældent, at en person nævnes direkte ved navn, men hvor formålet normalt beskrives som ”Efterkommere efter Anders Jensen” eller ”Anders Jensens descendens”. Med de citerede forarbejder vil det være vanskeligt for en fondsbestyrelse i en familiefond at se bort fra anmeldelsespligten.

§ 5, nr. 2, forekommer noget speciel. Jeg har forsøgt ovf. at skabe klarhed over, hvad der ligger i begrebet ”særligt begunstigede personer”, men bestemmelsen knytter yderligere anmeldelsespligten til personer, der opfylder kriteriet ”såfremt de enkeltpersoner, der nyder godt af fondens uddelinger, endnu ikke kendes af fonden, den gruppe personer, i hvis hovedinteresse fonden er oprettet eller fungerer.” Hvad mon man har forestillet sig? Der er sprogligt tale om fonde, hvor formålet i vedtægterne er beskrevet á la ”lovende forskere i lovteknik” eller ”enlige personer, der er kommet i nød.” Her kan anmeldelsespligten – meningsfuldt – kun opfyldes ved en gengivelse af vedtægtsbestemmelsen. Hvad opnår man ved det?

Om *direktører/administratorer* hedder det i forarbejderne:

”Selv om bestyrelsen skal træffe alle væsentlige beslutninger i en fond, herunder beslutning om uddelinger, kan det ikke på forhånd udelukkes, at der i visse fonde kan være ansat direktører, jf. fondslovens § 11, stk. 3, som har en sådan indflydelse på fondens daglige drift, at de pågældende skal anses at have kontrollerende indflydelse på fonden og dermed betragtes som reel ejer. Den sekretariatsfunktion, som udfø-

res af en fondsadministrator eller tilsvarende i mange ikke-erhvervsdrivende fonde, vil i almindelighed ikke medføre, at den pågældende administrator eller direktør skal anses for at have kontrollerende indflydelse på fonden.”

Disse forarbejder – der iøvrigt næppe når den rette konklusion – er egnet til at belyse, hvor lidt gennemtænkt regelsættet er. Tages det alvorligt (og ikke-overholdelse af bestemmelserne er jo strafbelagt) vil man i det nye register eksempelvis finde husbestyrerinde Petra Marie Hansen, der for sin levetid skal modtage 125.000 kr. Hvad er det mon, der gør hende så farlig, at hun skal registreres. Derimod skal en fondsadministrator, der i mange tilfælde er den eneste, som kender fondens forhold til bunds og som varetager det meste af arbejdet i fonden, som hovedregel ikke anmeldes.

Derimod må det med tanke på, at der er tale om EU-stof, antages, at forarbejdernes beskrivelse af *stifterens rolle* i denne sammenhæng rammer det rette.

**1.1.3.** Lovbemærkningerne pointerer vigtigheden af, at fonden indhenter oplysninger, hvilke rettigheder de reelle ejere har, *herunder foretager en opdatering af disse*. Om omfanget af fondens bestræbelser hedder det, at ”fonde skal have kendskab til art og omfang af den reelle ejers rettigheder, herunder oplysninger om den enkelte persons konkrete krav på eventuelle uddelinger fra den pågældende fond.” Hvad har man mon tænkt på? Det er jo oplysninger, fonden har i forvejen – og i mange tilfælde er der tale om oplysninger, som kun fonden selv kender.

Endelig pointeres reglerne vigtighed i forarbejderne gennem følgende bemærkning:

## ...Lovgivning på fondsområdet

”Det må dog lægges til grund, at fonden ikke uden særlig anerkendelsesværdig grund kan vente flere dage med at foretage registreringen af dens reelle ejere. Registreringen skal således foretages i registret uden ugrundet ophold for at sikre registrets aktualitet.”

Fonden skal opbevare oplysningerne i 5 år.

**1.2.** Der er foretaget nogle yderligere ændringer i loven:

- I § 1, stk. 4, nr. 5, er der en konsekvensændring som følge af gennemførelsen af lov om erhvervsdrivende fonde.

- I § 11, stk. 2, udgår 2. pkt., der hidtil har bestemt, at meddelelse om ændringer i bestyrelsen skulle indsendes til Civilstyrelsen senest 4 uger efter at ændringen var vedtaget. Det hedder i forarbejderne, at

”Med de foreslåede ændringer af fondsloven, jf. lovforslagets § 12, nr. 5, vil oplysninger om reelle ejere, herunder om fondens bestyrelse, fremover skulle registreres i det register, der udvikles af Erhvervsstyrelsen. Med henblik på at undgå dobbeltregistrering foreslås det derfor, at fondslovens § 11, stk. 2, 2. pkt., ophæves.”

Efter min mening hviler denne ændring på en misforståelse. Det er lokkende at tale om ”dobbeltregistrering”, men der er tale om vidt forskellige funktioner.

- Endelig er det bestemt i § 43, stk. 1, at overtrædelse af § 4, stk. 2 og 3 (gengivet ovf.) er strafsanktioneret. I betragtning af den usikkerhed, der knytter sig til, hvem der er omfattet af anmeldelsespligten, er denne bestemmelse måske den mest tankevækkende i ændringsloven.

**1.3.** Det forekommer besynderligt, at Danmark har ladet dette regelsæt passere i Bruxelles og måske endnu mere besynderligt, at der tilsyneladende ikke er bare ét medlem af Folketinget, der har rejst spørgsmål om dette regelsæt, der er utæt, virker overflødig og bureaukratisk, men som alligevel er strafsanktioneret.

## 2. Erhvervsdrivende fonde

Der blev gennemført en ny lov om erhvervsdrivende fonde i 2014. Loven trådte i kraft den 1. januar 2015.

Loven er ændret ved den lov, der er omtalt ovf. om indførelse af et register over reelle ejere.

## 3. Fondsbeskatning

**3.1.** Folketinget nåede inden sommerferien at færdiggøre nogle ændringer af fondsbeskatningsloven. Ændringerne var foreslået i begyndelsen af Folketingsåret, men der blev i medierne rejst kritik af forslaget.

Lovændringerne – ved lov nr. 651 af 8. juni 2016 – omfatter følgende:

- fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, 7. pkt., affattes således:

”Hensættelser omfattet af § 4, stk. 4, 8 og 9, og hensættelser til konsolidering af fondskapitalen, der ikke overstiger 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1, sidestilles med uddelinger.”

- i § 5, stk. 1, 2. pkt., ændres 25 % til 4 %.





## ...Lovgivning på fondsområdet

- § 5, stk. 2, ophæves, og bestemmelsens stk. 3 og 4 bliver stk. 2 og 3.

- I den "nye" § 5, stk. 3, ændres ordene "efter stk. 3" til "efter stk. 2". Bestemmelsen vedrører de faglige foreninger, der er omfattet af fondslovens § 2.

- Som ny § 5, stk. 4, indsættes følgende:

"I den efter § 3 opgjorte indkomst kan fonde som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, der den 20. november 2015 er omfattet af en aftale indgået i henhold til artikel 10, stk. 7, i overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter på indkomst og formue, jf. lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande, foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget kan ikke overstige 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1."

Herefter har § 5 følgende ordlyd:

"I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1 og 4, nævnte fonde desuden foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget kan ikke overstige 4 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1.

*Stk. 2.* Foreninger som nævnt i § 1, nr. 2, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af foreningsformuen. Fradraget kan dog højst udgøre en andel af foreningsformuen svarende til den procent, hvormed reguleringstallet for indkomståret efter personskattelovens § 20 er ændret i forhold til

reguleringstallet for det foregående indkomstår. Procenten beregnes med én decimal.

*Stk. 3.* Ved beregningen af fradraget efter stk. 2 opgøres værdien af foreningsformuen efter reglerne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. og 2. pkt., og stk. 3-7.

*Stk. 4.* I den efter § 3 opgjorte indkomst kan fonde som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, der den 20. november 2015 er omfattet af en aftale indgået i henhold til artikel 10, stk. 7, i overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter på indkomst og formue, jf. lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande, foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget kan ikke overstige 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1."

- I § 9, stk. 1, 1. pkt., konsekvensændres ordene "§ 5, stk. 3, jf. stk. 4" til § 5, stk. 2, jf. stk. 3". Bestemmelsen vedrører de faglige foreninger, der er omfattet af fondslovens § 2.

Med hensyn til lovens ikrafttræden m.v. hedder det følgende:

*Stk. 1.* Loven træder i kraft den 1. juli 2016.

*Stk. 2.* Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2016 eller senere, jf. dog stk. 3. For tidligere indkomstår beregnes fradrag for hensættelser til konsolidering, som er omfattet af fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1, jf. lovbeholdning nr. 961 af 17. august 2015, som 25 pct. af de foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, der er foretaget til og med den 19. november 2015, og

## ...Lovgivning på fondsområdet

som 4 pct. af sådanne uddelinger, der er foretaget fra og med den 20. november 2015 og til indkomstårets udløb. For det sidste indkomstår, der ikke omfattes af 1. pkt., vil fradrag for hensættelser til konsolidering som nævnt i 2. pkt. dog kunne foretages på grundlag af uddelinger, der er foretaget i indkomståret 2014.

Stk. 3. § 1, nr. 3, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2016 eller senere.

**3.2.** Regeringen havde oprindeligt foreslået to større ændringer af reglerne om beskatning af fonde. Man foreslog, at lovens § 5, stk. 1, blev ophævet, således at det 25% konsolideringsfradrag, fonde med uddelinger til almenvelgørende og almennyttige formål, hidtil har haft, skulle fjernes. Det var endvidere foreslået, at den såkaldte ”transparensregel” i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, skulle ophæves. Det sidstnævnte forslag udgik ved den endelige behandling i Folketinget. Begge forslag var i øvrigt funderet i et ønske om at målrette erhvervsstøtten.

Den endelig lov indebærer for fondene navnlig to ting:

- Ændringen af § 3, stk. 3, 7. pkt., har betydning for fonde, der anvender realisationsprincippet ved opgørelsen af gevinst og tab på porteføljeaktiver (reguleret marked m.v.). De skal opfylde uddelingskravet i § 3, stk. 6, og det hedder i udvalgsbetænkningen, at ændringen indebærer:

”at alle hensættelser til konsolidering af fondskapitalen – uanset om hensættelserne udløser fradrag eller sker med beskattede midler – fremover kan medregnes ved vurderingen af, om uddelingskravet er opfyldt, i det omfang hensættelserne ikke overstiger 25% af de almennyttige uddelinger. Det betyder, at både hensættelser, der fremover udløser konsolideringsfradrag sva-

rende til 4 pct. af de almennyttige uddelinger, ... og hensættelser til konsolidering, der sker med beskattede midler – herunder hensættelser, der sker efter krav herom i kongeligt konfirmeret fundats ... - kan medregnes ved vurderingen af, om uddelingskravet er opfyldt, hvis hensættelserne ikke overstiger 25 pct. af de almennyttige uddelinger.”

- Den oprindelige § 5, stk. 2, hvorefter fonde med kgl. konfirmeret fundats havde adgang til et særligt konsolideringsfradrag, er ophævet. Det er vist den almindelige opfattelse, at denne ændring kun vedrører ganske få fonde.

- Det generelle konsolideringsfradrag for fradrag for uddelinger til almenvelgørende og almennyttige formål er nedsat fra 25% til 4%. Der opstod under behandlingen af lovforslaget spørgsmål om merprovenuet, hvis fradraget helt blev ophævet, og resultatet blev 4% samt en tilkendegivelse i forarbejderne om, at man vil vende tilbage til sagen i 1. halvår 2018.

- Indsættelsen af § 5, stk. 4, kan kun antages at omfatte ganske få fonde.

# Kapitalforbrug i almindelige fonde

## 1. Oversigt

Da man gennemførte fondsloven i 1984, var der enighed om, at man – i mangel af bedre – skulle følge praksis fra de konfirmerede fundatser. Dette fandt udtryk i fondslovens § 9, der fastlagde, at en fonds aktiver opdeles i bundne aktiver, der kun kan frigives med samtykke fra Civilstyrelsen, og uddelingsaktiver, der til gengæld skal anvendes til uddeling til formålet og fondens administration, jf. § 29. Man skulle med andre ord søge at bevare den oprindelige kapital, også ud fra det sigte, at en fond er evigtvarende. En undtagelse bestod i, at fondens stifter i vedtægterne kunne bestemme, at fondens midler skulle uddeles over en nærmere angivet år-række, nu § 9, stk. 5.

En yderligere undtagelse kom til i 1992, hvor det i § 9, stk. 2 (nu § 9, stk. 3) er bestemt, at fondsbestyrelsen kan uddele beløb, der modsvarer nettokursgevinsten i det foregående år. Bestyrelsen beslutning skal være truffet senest 6 måneder efter af regnskabsåret.

Den centrale bestemmelse er § 9, stk. 1, og jeg gengiver for god ordens skyld bestemmelsen og dennes stk. 2:

”En fonds bestyrelse må kun med fondsmyndighedens 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, nr. 2, kan en fonds bestyrelse uddele de aktiver, som senere tilfalder fonden som gave, hvis gaven udgør et ubetydeligt beløb efter fondens forhold og det klart må antages at have været gavedivers ønske, at gaven skal anvendes til uddeling.”

Reglen i § 9, stk. 2, der blev gennemført i 2014, kan hævdes at mildne det problem, jeg straks vender tilbage til, men bestemmelsen har kun betydning for et (beskedent?) fåtal af fonde. Det er mest foreninger, der lever af indsamlede midler, men der findes også fonde. Konkret kan bestemmelsen få betydning, hvis en fonds midler er tilført i stifters levende live, og der kun kommer beskedne midler fra dødsboet.

## 2. Problemet

Problemet er for en række almindelige fonde renteudviklingen. Bankrenter er yderst beskedne, og selv om man som fond kan tillade sig at ”tænke langt”, er obligationsrenterne faldet drastisk. En fondsbestyrelse må ikke spekulere for fondens midler, og investering i aktier har den ulempe, at man ikke kan være sikker på et løbende afkast år efter år, således som man er vant til fra obligationerne.

Ved den nærmere bedømmelse sonderer jeg indledningsvis mellem ”små” fonde, d.v.s. fonde, der falder uden for fondsloven i medfør af lovens § 1, stk. 6, og fonde, der er omfattet af fondsloven.

### 2.1. Små fonde

Efter fondslovens § 1, stk. 6, 1. pkt., er fonde, hvis aktiver ikke udgør 1 mio. kr. eller derover, ikke omfattet af loven.” Reglen stammer fra 2014-loven, hvor man ændrede beløbsangivelsen fra 250.000 kr. til 1 mio. kr. Ændringen er nærmere omtalt i fonde 5.2014, og jeg gengiver på ny følgende fra forarbejderne:

## ...Kapitalforbrug i almindelige fonde

”En lang række mindre fonde har ingen - eller meget få - midler til uddeling, når udgifterne til administration, herunder omkostninger til forvaltningsafdeling og/eller revisor, er afholdt. Disse fonde har, bl.a. grundet de seneste års renteutvikling, ofte vanskeligt ved at opnå et sådant afkast af formuen, der gør det muligt at støtte det eller de angivne formål i et omfang, der gør det rimeligt at lade dem være omfattet af loven og det dertilhørende tilsyn mv.

For at sikre, at fonde omfattet af fondsloven fra start har et passende kapitalgrundlag, som muliggør en reel opfyldelse af stiftelsesformålet, foreslår Justitsministeriet, at beløbsgrænsen hæves til mindst 1 mio. kr., således at fonde med aktiver under 1 mio. kr. ikke længere er omfattet af loven, og at fonde ved oprettelsen skal have aktiver på mindst 1 mio. kr. ...”

I forhold til de små fonde er der to problemer:

Når jeg som nævnt ndf. (under pkt. 2.2.) argumenterer for, at også almindelige fonde med aktiver over 1 mio. kr. har et problem, der må antages at være sammenfaldende, kan de to kategorier behandles sammen.

I den nævnte artikel (og i forarbejderne ovf.) behandlede jeg desuden det såvel retlige som praktiske problem, at § 1, stk. 6, 2.pkt. udtaler sig om, hvilke regler, der gælder for de fonde, der falder uden for fondsloven. I den sammenhæng jeg skriver her, rejser der sig spørgsmål, om § 9, stk. 1, gælder for små fonde eller ej. Der er ikke afgørelser om dette spørgsmål, men Civilstyrelsen har under hånden oplyst, at man er tilbøjelig til at antage, at § 9, stk. 1, finder anvendelse.

Det er for så vidt ligegyldigt, at jeg ikke er enig i dette resultat, der som en bivirkning betyder, at de

små fonde trods § 1, stk. 6, trods bestemmelsens formulering og trods det forhold, at fondene falder uden for loven, *alligevel skal opfylde det meste af fondsloven*. I forarbejderne hed det bl.a.:

”I forhold til de eksisterende fonde, der ikke har aktiver på 1 mio. kr. eller derover, betyder forhøjelsen af beløbsgrænsen, at disse fonde ikke længere omfattes af fondsloven. Disse fonde vil dog stadig være fonde efter de almindelige fondsretlige regler, og bestemmelserne i fondslovens § 6, stk. 1 (om krav til vedtægter), § 7 (om begrænsninger i adgangen til at stifte familiefonde), § 8, stk. 1, 2. pkt. (om at aktiverne og egenkapitalen skal stå i rimeligt forhold til formålet), og kapitel 9 (om vedtægtsændringer) vil fortsat finde anvendelse, jf. fondslovens § 1, stk. 4, 2. pkt. (der med lovforslagets § 1, nr. 2, bliver til stk. 6, 2. pkt.).

Herudover er der en række af lovens bestemmelser, som er udtryk for almindelige fondsretlige grundsætninger, og som derfor også fortsat vil gælde for disse fonde. Det betyder f.eks., at bestyrelsesmedlemmer ikke må være umyndige eller under konkurs, og at der er en egentlig udelingspligt for fonden.”

Foreløbig må vi lægge til grund, at § 9, stk. 1, finder anvendelse, selv om fortolkningen ikke forekommer tvingende. De to kategorier kan herefter behandles sammen.

### 2.2. Begge kategorier

Det problem, som blev beskrevet meget præcist i forarbejderne til 2014-loven, gælder ligefuldt for mange fonde, der er omfattet af fondsloven. De har også måttet se på, at indtægterne er faldet år efter år, og at der ikke længere er midler i samme omfang til

## ...Kapitalforbrug i almindelige fonde

uddeling som tidligere. Hos mange fonde står antallet af ansøgninger slet ikke mål med de reducerede muligheder for at gøre godt.

Fondslovens § 9, stk. 1, er ikke ubrydelig, men der er (/og har fra starten været) en administrativ praksis, hvorefter

- frigivelse af de bundne midler til administration af fonden kræver en helt særlig begrundelse og kan ikke forventes,

- frigivelse af de bundne midler til "almindelig" uddeling, d.v.s. at der flyttes et beløb over til uddelingsaktiverne, har ikke hidtil vakt gehør.

- frigivelse af de bundne midler med henblik på et konkret projekt, kræver en nøje argumentation, dels om baggrunden for ønsket om uddeling til dette formål, dels om baggrunden for, at man ikke kan holde sig inden for rammerne af § 9, stk. 1. Det er ikke helt umuligt at overbevise Civilstyrelsen.

- anvendelse af § 9, stk. 5, kræver, at stifteren allerede i den oprindelige vedtægt har fastlagt rammerne for kapitalforbrug.

### 3. Løsningen?

Løsningen "uddeling til et konkret projekt" kan således være brugbar i nogle tilfælde, men for mange fondsbestyrelser er det mængden af ansøgninger sammenholdt med bestyrelsens egne gode idéer og de sparsomme midler, der er problemet. Det må erkendes, at det inden for den nuværende lovgivning kan være vanskeligt at finde en tilfredsstillende løsning. Man nødsages derfor til at foreslå, at der foretages ændringer i § 9:

Med hensyn til små fonde kan det ske uden lovændring, idet man inden for § 1, stk. 6's ordlyd og be-


stemmelsens ordlyd kan lave en ændret fortolkning, således at fonde med aktiver under 1. mio. kr. ikke er omfattet af § 9. Der skal stadig gælde et spekulationsforbud, men det vedrører investeringssiden.

Over for denne løsning kan man spørge, hvorfor sådanne små fonde fortsat skal eksistere. Har de nogen berettigelse? Der er ikke et entydigt svar herpå. Udgangspunktet er, at man med 2014-ændringerne lagde op til, at de små fonde kunne blive afviklet over de næste år. Det gælder fortsat, men der er eksempler på fonde, hvor denne fremgangsmåde er lidt vanskeligere. Det gælder eksempelvis, hvis man har et meget snævert formål og midler op imod 1. mio. kr. Her ville en opløsning over 2-3 år betyde, at modtagerne ville få udbetalt meget betydelige beløb og i hvert fald langt over, hvad stifteren nogensinde havde forestillet sig. Rentenydere o.l., der hidtil har modtaget 5.000 kr. om året, ville med denne løsning modtage eksempelvis 200.000 kr. om året. Da mange af legatmodtagerne yderligere modtager offentlige ydelser, kan en større legatportion tilmed betyde tilbagebetaling af de offentlige ydelser, ændret skatteopgørelse o.s.v.

Endelig kan nogle af fondene være så relativt nystiftede, at man gerne vil opretholde dem i en yderligere periode.

Med hensyn til fonde, der er omfattet af fondsloven, er der flere muligheder:

- (1) Hvis det lægges til grund, at mange fonde har vanskeligt ved at opnå tilfredsstillende indtægter, er løsningen at ændre § 9, stk. 1, og på den måde løse for det faste udgangspunkt.

- (2) Lovgivning tager tid, og problemet er present. Medens man venter på lovgivning, bør Civilstyrelsen vise lydhørhed og tillade konkrete overførsler fra de bundne aktiver til fondens uddelingskonto. 

### ...Kapitalforbrug i almindelige fonde

Det vil ikke kræve nogen begrundelse fra fondens side – ud over de dårlige tider – men fondsbestyrelsen skal være klar over, at beløbet skal uddeles over en kortere årrække, f. eks. 3-4 år.

Hvor meget der skal overføres til uddelingskontoen, må afgøres konkret, men kodeordet bør

som nævnt være lydørhed. Hvis Civilstyrelsen vil spares for (ganske) mange sager, kunne det ske i et samarbejde mellem forvaltningsafdeling og fondsbestyrelsen – formentlig ud fra nogle generelle retningslinjer, udstukket af Civilstyrelsen.



# Beskatning af legatmodtagere

## 1. Oversigt

En fondsbestyrelse eller fondens administrator bliver ofte spurgt af legatmodtagere, hvilken beskatning der vil finde sted (underforstået: veldædige dispositioner fører vel ikke til beskatning?). Det er ikke en fonds opgave at yde rådgivning herom, men en orientering om beskatningen på modtagersiden kan være nyttig, navnlig hvis der er behov for at skønne over, hvilket beløb den pågældende skal modtage. Hertil kommer reglerne om indberetning af uddelinger, der ikke er ens for alle uddelinger.

Afhensyn til overblikket: Reglerne findes henholdsvis i ligningslovens § 7, nr. 1-30 og §§ 7A-Å, jf. lov-bekendtgørelse nr. 1081 af 7. september 2015. Ikke alle bestemmelser er relevante i fondssammenhæng, og man vil se, at der ikke kan skelnes skarpt mellem bestemmelserne. Skattelov ændres som bekendt hyppigt, og man kan have på fornemmelsen, at ”ledige numre” er blevet udnyttet ved lovændringer. Ligningsloven er en af de danske love, der ændres hyppigst.

Orienteringen falder i 3 dele: Under pkt. 2 omtales hovedreglen om beskatning af uddelinger. Pkt. 3 omfatter uddelinger fra fonde m.v., der kan være skattefrie efter reglerne i ligningslovens § 7, medens pkt. 4 – der er den største gruppe – omfatter uddelinger, der efter reglerne i ligningslovens § 7 A-Å kan være skattefrie for modtageren, henholdsvis føre til en lempeligere beskatning hos modtageren. I pkt. 5 findes nogle konklusioner.

Den ledende afhandling om skattefrihed er kapitel 24 i Skattekartoteket (2005), skrevet af *Henrik Gam*. Selv om stoffet bør ajourføres ved lejlighed, er der tale om en analyse af en række bestemmelser i dansk skatteret, der er egnet til at illustrere de mange tilfældigheder på området. Beskatning af

uddelinger fra fonde m.v. er også behandlet i Den Juridiske Vejledning.

## 2. Hovedreglen

*Udgangspunktet* i dansk ret er klart: Ydelser fra fonde indgår i legatmodtagerens almindelige skattepligtige indkomst, jf. statskattelovens § 4. Det er i den forbindelse uden betydning, hvilken status fonden i øvrigt indtager (om den er almenvælgørende eller ej, familiefond, oprettet på offentligretlig grundlag m.v.). *Afgørende er karakteren af den konkrete tildeling*. Det er også uden betydning, om tildelingen betegnes ”legat”, bevilling” e.l. Der henvises til de sager, der er omtalt under pkt. 4.

## 3. Ligningslovens § 7

I ligningslovens § 7 hedder det bl.a. følgende:

”Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

- 1) ...
- 2) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 93 af 20. marts 1940 om udbetaling af hædersgaver til danske sømænd og fiskere og deres efterladte.
- 3) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 383 af 9. august 1945 om visse hædersgaver til danske søfarende og fiskere og deres efterladte.
- 4) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 378 af 10. juli 1940 om udbetaling af hædersgaver til efterladte efter faldne og til sårede den 9. april 1940.

## ...Beskatning af legatmodtagere

5) Hædersgaver, der i henhold til lov udbetales til sårede og til efterladte efter faldne af hær og flåde ved begivenhederne den 29. august 1943.

6) Legater, der udbetales fra en fond, stiftelse, forening m.v. til militært personel eller civile, der er udsendt eller har været udsendt på tjeneste af den danske stat på militær mission i udlandet, og som under eller som følge af opholdet får fysiske eller psykiske skader, samt legater, der ydes til de pågældendes pårørende, hvis den udsendte er kommet fysisk eller psykisk til skade eller er omkommet i forbindelse med opholdet.

7)-9) ....

10) Understøttelser, der udbetales i henhold til fundatsen for Hvide Sande Fondet.

11)-18) ...

19) Hæderspriser, der udbetales i henhold til Nobelstiftelsens Grundstadgar eller ydes af mellemstatslige organisationer og institutioner, hvori Danmark deltager eller er medlem, når hædersprisen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Hæderspriser, som ydes af offentlige midler, legater, kulturelle fonde og lign. samt af erhvervsvirksomheder her i landet eller i udlandet, når hædersprisen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens kunstneriske fortjenester. Det er en betingelse, at hædersprisen er ydet som et uansøgt engangsbeløb.

20)-21) ...

22) Ydelser til en person fra en fond, stiftelse, forening m.v., som er godkendt af told- og skatteforvaltningen, og hvis formål er at støtte

socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde. Ydelser fra en fond m.v., der overstiger 10.000 kr. inden for et kalenderår, medregnes dog til den skattepligtige indkomst med den del af værdien, der overstiger 10.000 kr. Told- og skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over de fonde, stiftelser, foreninger m.v., som er blevet godkendt. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte en frist for, hvornår en ansøgning m.v. om godkendelse senest skal være modtaget, for at fonden, stiftelsen, foreningen m.v. kan optages på listen for det pågældende år.”

De forskellige stykker deler sig navnlig i følgende kategorier:

### 3.1. Uddelinger nævnt direkte i loven

I § 7, nr. 2-5, er opregnet hædersgaver til søfarende, efterladte efter faldne den 9. april 1940 og den 29. august 1943. Gavegiver (”fonden”) er i disse tilfælde statskassen. ”Hvide Sande Fondet” er nævnt direkte i § 7, nr. 10. Det blev oprettet efter en redningsbådsulykke i december 1951.

### 3.2. Soldaterlegater

Der er i § 7, nr. 6, tale om de såkaldte ”soldaterlegater”. Bestemmelsen blev indført i 2009-10, jf. Folketingstidende 2009-10 lovforslag nr. 23, med følgende forarbejder:

”Der er tale om legater, som har til formål at yde humanitær bistand til danske soldater og civilt ansatte personer, der er eller har været udsendt på tjeneste af den danske stat på internationale militære missioner til f.eks. Afghanistan, Bosnien og Irak, og som under eller som følge af disse missioner får fysiske eller psykiske skader. Skattefriheden vil desuden omfatte legater, der ydes som støtte til pårørende, når den



## ...Beskatning af legatmodtagere

udsendte enten er omkommet under mission i udlandet, eller den udsendte er blevet fysisk eller psykisk skadet, og har brug for særlig støtte fra sine nærmeste.”

Bestemmelsen blev oprindeligt indsat i ligningslovens § 7, nr. 30, men blev i 2011 overført til § 7, nr. 6.

### 3.3. Hæderspriser

Ligningslovens § 7, nr. 19, omfatter *hæderspriser* og falder i to dele.

Det første led er grandioست, idet det omfatter Nobelpristagere og hæderspriser, der uddeles af mellemfolkelige organisationer og institutioner, hvor Danmark er deltager eller medlem. Det kræves, at uddelingen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagers fortjenester. Det må antages, at dette kriterium præsumptivt er opfyldt ved be-

slutningen om tildeling – i hvert fald hvad angår Nobelpristagere – og kravet synes at have mere karakter af en ventil.

§ 7, nr. 19, 1. led, blev indført i 1976 (med tilbagevirkende kraft, idet Danmark i 1975 havde fået to Nobelpristagere). I ligningsloven indførtes ordene ”Hæderspriser, der udbetales i henhold til Nobelstiftelsens Grundstadgar, samt Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris”, der alle blev gjort skattefrie. Der havde skattemæssigt siden 1940’erne været et skiftende syn på hæderspriser, herunder at der var mulighed for misbrug af skattefriheden, og de nævnte hæderspriser var undergivet særlig indkomstskat. Det hedder i forarbejderne, at forslaget tog sigte på en skattemæssig ligestilling med Norge og Sverige, og det oplyses udtrykkeligt, at de to priser fra 1975 vil være omfattet af forslaget.

I 1997 udvidedes skattefritagelsen til også at omfatte mellemstatslige hæderspriser, f. eks. priser der



### ...Beskatning af legatmodtagere

uddeles af FN eller UNESCO. Det pointeres i forarbejderne, at hædersprisen ikke må have karakter af betaling for en ydelse, som prismodtager har præsteret. Besvarelsen af en prisopgave kunne således ikke føre til skattefrihed.

Skattehistorisk er de to love interessante. Det hedder i Folketingstidende 1997-98, tillæg A, s. 1888 bl.a. følgende:

”Udgangspunktet i statsskatteloven er, at hæderspriser er skattepligtige.

I perioden 1942 til 1968 blev hæderspriser gjort skattefrie, men på grund af et stærkt stigende antal legater og priser, hvoraf flere blev oprettet og udnyttet af ren kommerciel interesse, valgte man at minimere denne mulighed for udnyttelse af skattefriheden ved indførelse af en generel beskatning af hæderspriser.”

Herefter nævner man Nobelprisen og Nordisk Råds priser og tilføjer, at ”Af hensyn til det anerkendelsesværdige motiv bag hæderspriser har man dog ikke

ønsket at beskatte øvrige hæderspriser fuldt ud som lønindkomst.”

Det andet led i bestemmelsen har vist sig mere kontroversielt. Det omfatter hæderspriser, som ydes af offentlige midler, legater, kulturelle fonde og lign. samt af erhvervsvirksomheder her i landet eller i udlandet, og det er atter en betingelse, at hædersprisen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens kunstneriske fortjenester. Endvidere gælder, at hædersprisen skal være ydet som et uansøgt engangsbeløb.

Sigtet med en lovændring i 2002 var yderligere at lempe beskatningen på hæderspriser til ”personer, som har fortjent en særlig anerkendelse for deres kunstneriske virke.” I 2007 blev det skattefrie område yderligere øget, idet også hæderspriser, uddelt af erhvervsorganisationer, blev omfattet af skattefriheden.

I *SKM 2004.77 LR* blev det statueret, at journalister – og dermed uddelinger fra ”Cavlingprisen” – ikke var omfattet af skattefriheden. Det forekom-



## ...Beskatning af legatmodtagere

mer at være en hård afgørelse? Skattestyrelsen udtalte under sagen bl.a.

”Ifølge fundatsens § 5 skal modtageren af Cavling-prisen være en journalist eller en gruppe af journalister i samarbejde. Det er styrelsens opfattelse, at journalister ikke kan betragtes som omfattet af den personkreds, som bestemmelsen i LL § 7, nr. 19, 2. pkt. retter sig mod. Der er dermed henset til, at lovforslagets samlede sigte er at forbedre vilkårene for kunstnere, og gøre det mere attraktivt for virksomheder at investere i kunst for herigennem at fremme trivsel og miljø på arbejdspladsen. Bestemmelsen retter sig således mod personer, hvis virke er at være skabende eller udøvende kunstnere.”

I *SKM 2006.759 LSR* fandt retten, at en fonds hæderspris til to danske arkitekter var skattefri efter ligningslovens § 7, nr. 19. Det hed, at

”betegnelsen ”kunstnere” og formuleringen ”kunstneriske virke” er brugt i bemærkningerne til lovforslaget. Herefter må der foretages en konkret vurdering af, hvorvidt prisen er tildelt klageren for hendes arbejde som kunstner.

Klageren må anses som værende en fremtrædende arkitekt, der har modtaget adskillige priser for bygningsværker frembragt i samarbejde med B, herunder udvidelsen af Z museum samt kollegiet. I den relation må klageren kunne betragtes som kunstner.

Efter en konkret vurdering har retten herefter fundet, at prisen er en anerkendelse af klagerens kunstneriske virke. Hædersprisen er derfor omfattet af skattefritagelsen i ligningslovens § 7, nr. 19, ...”

I *SKM 2007.282 LSR* fandt retten, at et uansøgt legat på 40.000 kr. en gang for alle til en pianist med særlige evner var skattefrit.

I *SKM 2007.292 LSR* fandt retten, at en ”præmie” på 60.000 kr., tildelt en plakatkunstner til ”fortsat kunstnerisk arbejde i anledning af din udstilling på B.” var skattefri. Præmieringen var uansøgt. Klageren beskæftigede sig med plakater, maleri, grafik, eksperimentalfilm og happenings baseret på både pop-kunst og konceptkunst. Han modtog i marts 2003 et brev fra Statens Kunstfond med oplysning om, at

”Det billedkunstneriske indkøbs- og legatudvalg har besluttet at tildele dig en præmiering på kr. 60.000 til fortsat kunstnerisk arbejde i anledning af din udstilling på B.

Præmieringen er almindelig skattepligtig indkomst. Der er ikke trukket skat af det udbetalte beløb. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af præmieringen. Fonden er ved udbetalingsårets udgang forpligtet til at oplyse til skattemyndighederne om udbetalingen. Ved beregning af den skattepligtige indkomst er udgifter anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den erhvervsmæssige indkomst i et vist omfang fradragsberettigede. Det er de lokale skattemyndigheder, der foretager beregningen.”

I forbindelse med sagen søgte plakatkunstneren afklaret, om Statens Kunstfond var enig i, at beløbet skal beskattes. Kulturministeriet sendte ham et notat fra Kunstfondens sekretariat, der vurderede, at der ikke i ligningsloven var belæg for, at sådanne præmieringer kan falde ind under skattefritagelsesbestemmelserne eller bestemmelserne om den lempeligere beskatning.

## ...Beskatning af legatmodtagere

*Skatteankenævnet* anså legatet for skattepligtigt. Under hensyn til ordlyden af tildelingsbrevet fra Statens Kunstfond fandt nævnet, at beløbet ikke kunne falde ind under ligningslovens § 7, nr. 19, eller ligningslovens § 7 O (se herom ndf.). Nævnet henviste til, at der i tildelingsbrevet intet var nævnt om, at tildelingen var givet som en anerkendelse af klagerens virke, men derimod at beløbet er til fortsat kunstnerisk arbejde. Nævnet bemærkede også, at efter ligningslovens § 7 O er gave- og legatbeløb, der er ydet en gang for alle af offentlige midler, undergivet en lempeligere beskatning, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Heraf fulgte, at udbetalingen ikke må have tilknytning til nogen enkeltstående præstation. Gaven eller legatbeløbet må således ikke være ydet som følge af et bestemt værk - men skal være ydet for modtagerens virke som sådan.

Landsskatteretten ændrede afgørelsen og udtalte bl.a. følgende:

”Der er enighed om, at præmieringen til klageren er uansøgt. Landsskatteretten bemærker endvidere, at klageren ikke tidligere har modtaget en præmiering fra Statens Kunstfond, ligesom en præmiering ifølge de foreliggende oplysninger alene tildeles i særligt enestående tilfælde og altså ikke i nærværende sag har karakter af en årlig ydelse. Herefter er det rettens opfattelse, at beløbet skal kategoriseres som et engangsbeløb.

Det fremgår af brevet af den 25. marts 2003, at præmieringen er til fortsat kunstnerisk arbejde i anledning af klagerens udstilling. Retten er af den opfattelse, at en præmiering må anses for en anerkendelse af en præstation eller lignende - og ikke i ordets betydning vil kunne være en belønning for et fortsat arbejde.

Klageren har ikke skabt værkerne på udstillingen specielt til denne udstilling. Det er rettens opfattelse, at udstillingen selv må betragtes som en anerkendelse af klagerens kunst gennem 40 år. Det bemærkes, at præmieringen er fundet sted, efter at udstillingen var åbnet, og bogen var udgivet, og at præmieringen således må anses som en anerkendelse af værkerne på udstillingen.

Da der i nærværende sag ikke er tale om en salgsudstilling, og da de udstillede værker ikke er specielt skabt til udstillingen, kan der ikke være tale om, at beløbet er ydet som en erstatning for, at det økonomiske udbytte ikke står i rimeligt forhold til den kunstneriske indsats.

Efter en konkret vurdering har retten herefter fundet, at præmieringen er omfattet af skattefritagelsen i ligningslovens § 7, nr. 19, hvorefter skatteankenævnets afgørelse ændres i overensstemmelse hermed.”

### 3.4. Uddelinger fra visse sociale fonde

Undtagelsen i § 7, nr. 22, har en noget speciel forhistorie: Bestemmelsen blev gennemført, efter at Folketinget havde gennemført den samlede lovgivning, der bestod af de to fondslove og fondsbeskatningsloven. Fondslovene indeholdt regler om registrering af fondene, men (nu) § 7, nr. 22, var usædvanlig ved at bygge på et særlig godkendelsessystem, der fungerede som en overbygning på registreringen. Samtidig var det – i hvert fald på det tidspunkt – uklart, hvorfor nogle i princippet almindelige fondsuddelinger skulle undergives en anden beskatning end den netop vedtagne. Også indberetningsreglerne var anderledes. Et parti pegede i Folketinget på muligheden for skattefrit at akkumulere flere uddelinger.



## ...Beskatning af legatmodtagere

Forslaget blev vedtaget ved lov nr. 839 af 18. december 1987 med en skattefri beløbsgrænse på 5.000 kr. Grænsen blev i 1999 forhøjet til 10.000 kr.

Der udsendes regelmæssigt en fortegnelse over de fonde, der er godkendt i henhold til § 7, nr. 22. Fortegnelsen giver et noget ejendommeligt indtryk af godkendelsespraksis.

*TfS 1994,668 LR* omfatter akkumulationsspørgsmålet. Ligningsrådet afviste at besvare den konkrete forespørgsel, men udtalte samtidig, at ”der i tilfælde, hvor det må antages, at ydelser til samme person fra forskellige fonde, legater mv. vilkårligt (systematisk) er opdelt på de pågældende ydere i den hensigt at omgå skattepligten efter LL § 7 z [nu § 7, nr. 22], må ske sammenlægning af de samlede ydelser i vedkommende indkomstår.”

Det ligger klart, at det er vanskeligt at godtgøre, hvornår der foreligger en systematisk omgåelse af bestemmelsen. I fortegnelsen over godkendte fonde m.v. anfører Personalestyrelsen, at uddelinger på 10.000 kr. fra flere fonde ikke medfører beskatning. Men det er væsentligt at gøre sig klart, at der ikke er tale om almindelig skattefrihed for uddelinger fra fonde med sociale formål.

## 4. Øvrige kriterier med udgangspunkt i ligningslovens § 7 A-Å

Om der i øvrigt er skattefrihed/skattelempelse for en konkret uddeling må bedømmes efter reglerne i ligningslovens § 7 A-Å, hvor det bl.a. hedder følgende:

”...

§ 7 C. Værdien af en garanti stillet efter lov om fond til grøn omstilling og erhvervsmæssig fornyelse og regler fastsat i medfør heraf skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

§ 7 D. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst behandles lån, der ydes efter § 2, stk. 7, i lov om VækstFonden, og som kun er tilbagebetalingspligtige i tilfælde af kommerciel udnyttelse af projektet, som lån.

§ 7 E. Tilskud ydet i henhold til § 16, stk. 1, i lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer til bygningsarbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger medregnes ikke til modtagerens skattepligtige indkomst. Det samme gælder andre offentlige tilskud, der ydes til samme formål. Den del af udgifterne til byg-





## ...Beskatning af legatmodtagere

ningsarbejder, som dækkes af tilskudsbeløbet, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæssige afskrivninger og medregnes ikke til anskaffelsessummen ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af ejendommen.

Stk. 2. Hvis der til et bygningsarbejde på en fredet eller bevaringsværdig bygning er ydet eller kan ydes et offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelsen i stk. 1, behandles andre tilskud, der ydes til det samme bygningsarbejde, skattemæssigt efter reglerne i stk. 1.

§ 7 K. 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 studierejser i udlan-

det, 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.

§ 7 O. Skattepligtige personer skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne følgende indkomster efter reglerne i stk. 2:

1) Gave- og legatbeløb, der er ydet som et engangsbeløb af offentlige midler, legater, kulturelle fonds og lignende her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester, jf. dog § 7, nr. 19.

2)-4) ...



## ...Beskatning af legatmodtagere

Stk. 2. Af den del af summen af de i stk. 1 nævnte indkomster, der overstiger et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau), medregnes 85 pct. til den skattepligtige indkomst. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

§ 7 Q. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

... (Bestemmelsen omfatter navnlig beløb, der betales til dækning af udgifter til sagkyndig bistand m.v.

§ 7 T. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke udbetalinger m.v. fra stater, fonde, organisationer m.v., såfremt de er udbetalt som følge af nazistiske overgreb mod personer under Anden Verdenskrig.

§ 7 V. For modtagere af uddelinger, som efter fondens eller foreningens valg fradrages på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, 2. pkt., udskydes beskatningstidspunktet for uddelingen tilsvarende. ...”

Mere konkret gælder om de forskellige grupperinger:

### 4.1. Ydelser fra visse offentlige fonde og ydelser fra private fonde, der modsvarer disse ydelser

I §§ 7 C, 7 D og 7 E er der tale om ydelser i medfør af lovgivningen. Se om § 7 E, stk. 2, *SKM 2008.26 SR* og *SKM 2008.35 SR* om private fondsmidler, der modsvarer offentlige tilskud.

### 4.2. Studielegater

§ 7 K er af stor praktisk betydning, idet den – også set med en fondsbestyrelses øjne – muliggør en smidig/smidigere afvikling af de økonomiske spørgsmål, der rejser sig ved studerendes udlandsophold. Den oversigt vedrørende udviklingslande, der nævnes i § 7 K, stk. 5, er optrykt i Den Juridiske Vejledning.

Selv om det må antages, at § 7 K i sin helhed omfatter mange legatuddelinger (måske ofte fra fonde, der bestyres af et universitet m.v.) synes bestemmelsen at være så indarbejdet, at der kun er få (trykte) ➔



## ...Beskatning af legatmodtagere

sager, se eksempelvis *SKM 2012.623 SR*, hvor Skatterådet nåede frem til, at et legat ydet til en dansk forsker, men som skulle anvendes til en udenlandsk forskers rejse- og opholdsomkostninger i op til 90 dage, var skattefri efter § 7 K, stk. 4. Sagen indeholder en intens gennemgang af lovgrundlaget gennem tiderne. Det hedder efter denne gennemgang i Skatteministeriets begrundelse:

”Efter statsskattelovens § 4 c er legater generelt indkomstskattepligtige. Legater kan være skattefrie, jf. ligningslovens § 7 K. Ligningslovens § 7 K, stk. 4 omhandler bl.a. legater, der er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder. Bestemmelsen blev indført ved lov 236, 1992. Derved blev Ligningsrådets vejledende anvisning lovfæstet.

Som betingelse for skattefriheden for legater til bl.a. videnskabelige arbejder fremgår det af Ligningsrådets anvisning, at legater skal anses for at medgå til dækning af udgifter til videnskabelige arbejder.

Ifølge den foreliggende praksis er det ikke nærmere defineret, hvordan begrebet “*videnskabelige arbejder*” skal fortolkes. I forhold til ordlyden af 2. led af ligningslovens § 7 K, stk. 4 er der i den Juridiske Vejledning 2012-2, afsnit C.A.6.5.3 nævnt eksempler på en uddannelsesinstitutions udgifter til forskerstuderendes studier.

Det er dog Skatteministeriets opfattelse, at uddannelsesniveaut for personer, der udfører videnskabelige arbejder har betydning ved definition af begrebet. Der skal således efter Skatteministeriets opfattelse mindst være tale om forskningsniveauet for en PhD-stipendiat. Der henvises til SKM 2001.586 LSR.

Skatteministeriet finder på den baggrund, at begrebet videnskabelige arbejder skal defineres

på grundlag af legatmodtagerens uddannelsesniveau og resultatet af forskningsaktiviteterne under den udenlandske forskers ophold i Danmark.

Skatteministeriet bemærker indledningsvist, at det er ansøgeren til legatet, den danske forsker, der erhverver ret til legatet, idet det er oplyst, at legatet ydes som et personligt legat til en forsker. Det ændrer ikke på den vurdering, at legatet delvist medgår til at dække rejse-, opholds- og transportudgifter for en udenlandske forsker. Legatet er således ikke omfattet af ligningslovens § 7 K, stk. 5.

Det forhold, at legatet udbetales til en forskningsinstitution, som administrerer udbetaling til dækning af diverse omkostninger, ændrer heller ikke ved vurderingen af, at det er ansøgeren, der erhverver ret til legatet.

Spørgsmålet i den foreliggende sag er herefter om legater, der medgår til at dække rejse-, opholds- og transportudgifter for en forsker fra et af de nævnte lande i forbindelse med eksplorative rejser kan anses for at medgå til at dække omkostninger i forbindelse med videnskabelige arbejder, når formålet er at fremme forsknings-samarbejdet mellem den danske forsker og den udenlandske forsker.

Ved Skatteministeriets vurdering heraf, lægger Skatteministeriet vægt på følgende forhold:

1. Ansøgerne og deltagernes uddannelsesniveau svarer til lektorer og seniorforskere. Deres uddannelsesniveau overstiger således uddannelsesniveaut for en PhD-stipendiat. Der henvises til SKM 2001.586 LSR.

2. Udvælgelsen af ansøgninger og dermed rejseaktiviteten foretages bl.a. på grundlag af omfan-





## ...Beskatning af legatmodtagere

get af videnskabelig relevans og niveau og af repræsentanter fra anerkendte forskningsorganer. Ved udvælgelsen er der fremlagt budget over driftsomkostningerne, herunder rejse,- opholds- og transportomkostninger.

3. Legatmodtageren skal afrapportere resultat og gennemføre perspektivering i forhold til yderligere forskningssamarbejde efter gennemførelse af aktiviteten.

4. Legatet medgår til at dække den udenlandske forskers rejse,- opholds- og transportomkostninger i op til 90 dage. Dækningen er omfattet af Tjenesterejsecirkulæret. Dermed anser Skatteministeriet de nævnte omkostninger for at udgøre meromkostninger i forbindelse med forskningsmæssige aktiviteter. Dette står i modsætning til at dække den udenlandske forskers private udgifter til kost, logi og transport.

5. Under hensyn til opfyldelse af formålet med B anses rejse-, opholds- og transportomkostningerne for den udenlandske forsker for at udgøre nødvendiggjorte omkostninger.

6. Der skal aflægges regnskab og dokumentation for, at legatet er medgået til at dække de nævnte omkostninger. Overskydende legatportioner skal tilbagebetales.

På grundlag af disse forhold finder Skatteministeriet, at de omhandlede legater kan anses for at være medgået til at dække omkostninger ved videnskabelige arbejder. Skatteministeriet bemærker i den forbindelse, at der hverken i lovgivning, lovforarbejder eller praksis er forhold, der indikerer, at begrebet "videnskabelige arbejder" skal forstås snævert."

Det er en meget grundig afgørelse, der afsluttes med, at ministeriet ikke har taget stilling til de mulige skattemæssige konsekvenser for den udenlandske forsker.

### 4.3. Legater vedrørende "anerkendelse af modtagerens fortjenester"

§ 7 O har ligeledes stor praktisk betydning, og den supplerer hædersprisbestemmelsen i § 7, nr. 19, der er omtalt ovf. under 3.3. Den regulering efter



### ...Beskatning af legatmodtagere

personskattelovens § 20, der omtales i stk. 2, har været suspenderet i årene 2011-2013.

Der er to nyere afgørelser om rækkevidden af § 7 O, heraf en principiel højesteretsdom:

I *U 2014.779 H* modtog to kunstnere legater fra Statens Kunstfond. En digter havde efter ansøgning modtaget treårige arbejdslegater for 2005-2007 på hver 50.000 kr. I tildelingsbrevet hed det, at "Litteraturudvalget har behandlet din ansøgning indsendt til forårsuddelingen 2005. Udvalget har besluttet at give dig et arbejdslegat på 50.000,00 kr. til fortsat kunstnerisk arbejde. . . . Arbejdslegatet er almindelig skattepligtig indkomst. Der er ikke trukket skat af det udbetalte beløb. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af legatet. Fonden er ved udbetalingsårets udgang forpligtet til at oplyse skattemyndighederne om udbetalingen."

Kunstnerne indbragte SKATs afgørelse for Landskatteretten, der gav SKAT medhold, idet

"legatbeløbene efter det oplyste ikke udelukkende har haft karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjeneste, men primært er et arbejdslegat tildelt for at gøre klageren i stand til at fortsætte sit kunstneriske virke. At der ved tildelingen foretages en vurdering af klagerens kunstneriske talent og produktion, ligesom det er en betingelse, at ansøgeren som minimum har fået udgivet ét værk, er ikke tilstrækkelig til at anse legatet for omfattet af ligningslovens § 7 O."

For landsretten anførte Skatteministeriet bl.a.:

*"Udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester"*

Til støtte for frifindelsespåstanden gør Skatteministeriet gældende, at de omhandlede legater ikke er omfattet af ligningslovens § 7 O, stk. 1, idet de ikke *»udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«*. .....➤



## ...Beskatning af legatmodtagere

A og B har fået legaterne af Statens Kunstfond. Efter bekendtgørelsen om fonden, § 2, stk. 2, er det »kvaliteten af den kunstneriske produktion og det kunstneriske talent«, der er afgørende for tildelingen. Legaterne har derfor karakter af en »anerkendelse af modtagerens fortjenester«.

Efter lovens ordlyd er kravet imidlertid, at legatet »udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester« (min understregning). Bestemmelsen er bagudrettet, idet legatet »udelukkende« skal være en anerkendelse af modtagerens *hidtidige* fortjenester. Legatet skal med andre ord udelukkende have karakter af en præmiering for at være omfattet af ordlyden i ligningsloven ...

Der foreligger ikke en praksis, der kan føre til en herfra udvidende fortolkning.

A og B's legater er ikke udelukkende bagudrettede men (også) fremadrettede, idet de er ydet til »fortsat kunstnerisk arbejde«.

...

I bemærkningerne til en lignende bestemmelse som ligningslovens § 7 O i ligningslovens § 7 V, jf. lov nr. 1101 af 29. december 1997, § 1, nr. 1 (Folketingstidende 1997/98, 2. samling, Tillæg A, side 1889-1890) hedder det bl.a., at skattefriheden ikke omfatter priser, »der har karakter af betaling for en konkret arbejdsydelse, som modtageren har præsteret, eller priser, der træder i stedet for et normalt arbejdsvederlag«.

Tilsvarende ...

Når lovmotiverne til de lignende bestemmelser som ligningslovens § 7 O fremhæver, at legater, der har karakter af betaling for en konkret arbejdsydelse eller træder i stedet for et normalt ar-

bejdsvederlag, er det alene eksempler på legater, der i hvert fald ikke opfylder betingelsen om, at have »karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«. Betingelsen i § 7 O er ikke opfyldt allerede fordi et legat ikke har karakter af et arbejdsvederlag. Det er stadig et krav, at legatet - i overensstemmelse med lovens ordlyd - »udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«. Den betingelse opfylder A og B's legater som nævnt ikke.

»Engangsbeløb«

Til yderligere støtte for frifindelsespåstanden gør Skatteministeriet gældende, at de omhandlede legater ikke er ydet som »engangsbeløb«.

A fik også et legat fra Statens Kunstfond i 2003, ligesom B modtog legater fra Statens Kunstfond både i 2003 og 2005.

A's legater i 2005, 2006 og 2007 og B's legat i 2006 er derfor ikke ydet som engangsbeløb.

Alle legaterne er ydet af Statens Kunstfond til »fortsat kunstnerisk arbejde«, dvs. som arbejdslegater i henhold til bekendtgørelsen om Statens Kunstfond.

Når legatmodtagere år efter år tildeles arbejdslegater, er de efter en naturlig sproglig forståelse ikke omfattet af »engangsbeløb«. Det må være udelukket, at man år efter år på samme grundlag kan få legater fra samme fond henført til beskatning efter ligningslovens § 7 O, stk. 1.

De to sagsøgere har anført, at de enkelte legater har forudsat en konkret ansøgning førend tildelingen, og at hvert af de tildelte legater er modtaget på basis af denne ansøgning. Med henvisning hertil gør de gældende, at der er tale om éngangsbeløb.



## ...Beskatning af legatmodtagere

”Dette synspunkt blev også anført af skatteyderen i UfR 1980, side 625V, uden at landsretten herved fandt, at det var et éngangsbeløb. Resultatet må være det samme i nærværende sager.”

Landsretten frifandt Skatteministeriet, da et legat, der er ydet til fortsat kunstnerisk arbejde, ikke kan siges udelukkende at have karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

Højesteret stadfæstede frifindelsen med følgende præmisser:

”... Efter § 2, stk. 2, i den dagældende bekendtgørelse om Statens Kunstfond er det, i overensstemmelse med lovens forarbejder, kvaliteten af den kunstneriske produktion og det kunstneriske talent, der er afgørende for tildeling af bl.a. arbejdslegater fra Statens Kunstfond. Parterne

er enige om, at et arbejdslegat derfor må anses for en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

Det fremgår af forarbejderne til lov om Statens Kunstfond og lov om Kunstrådet, at formålet med et arbejdslegat fra Statens Kunstfond - i overensstemmelse med legatets betegnelse som »arbejdslegat« - er at give kunstneren arbejdsro til kommende skabende arbejde, og at et arbejdslegat kan betragtes som en form for vederlag til kunstneren for samfundets mere generelle nytte af den kunstneriske produktion.

Det må derfor anses for at være i overensstemmelse med lovens formål, når det af Kunststyrelsens tildelingsbreve til A og B fremgår, at beløbene er tildelt som »arbejdslegat« til »fortsat kunstnerisk arbejde«.

Under disse omstændigheder er der ikke grundlag for at fastslå, at arbejdslegaterne »udelukkende« har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Denne betingelse for at være omfattet af den lempelige beskatning efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt.”

I *SKM 2015.2.LSR* fandtes et legat på 25.000 kr. hverken omfattet af skattefrihed eller af § 7 O, stk. 2. Legatet var givet til en skuespiller under uddannelse, men det kunne ikke anses som et rejslegat. Det var heller ikke en hæderspris, idet legatet tillige var givet til talentudvikling og til støtte af aktiviteter på Fyn.



## ...Beskatning af legatmodtagere

### 4.4. Ligningslovens § 7 T

Efter denne bestemmelse er udbetalinger m.v. fra stater, fonde, organisationer m.v., skattefrie, såfremt de er udbetalt som følge af nazistiske overgreb mod personer under Anden Verdenskrig. Bestemmelsen blev gennemført med virkning fra 1998, og det hedder i Folketingstidende 1999-2000, tillæg A, s. 1189 bl.a. følgende:

”Efter gældende regler og skatteretlig praksis vil nogle af de i denne del af lovforslaget nævnte ordninger allerede være skattefrie for personen, der har lidt et overgreb under Anden Verdenskrig. Imidlertid er der også udbetalinger, som vil være skattepligtige for modtageren. Et eksempel herpå er »de sovende konti«. Disse konti har stået urørt hen siden krigen, og der kan være påløbet renter i denne periode. Disse renter er indkomstskattepligtige. Derudover kan det tænkes, at der fremover kommer andre former for engangsydelser, der kan være helt eller delvist skattepligtige alt afhængig af ordningens udformning. Det foreslås derfor, at udbetalinger fra stater, fonde og organisationer ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, såfremt de er udbetalt som følge af nazistiske overgreb under Anden Verdenskrig, såsom personlig forfølgelse, tvangsarbejde eller konfiskation af økonomiske værdier. I den konkrete vurdering af, om en udbetaling er indkomstskattefri, lægges de samme kriterier til grund som nævnt i de almindelige bemærkninger. Kriterierne er dog ikke en udtømmende liste, men der er tale om retningslinjer i forhold til, hvilke ordninger man ønsker skal boafgifts- eller skattefritages. Afgørelsen er individuel, og såfremt en udbetaling falder ind under den foreslåede § 7 T i ligningsloven, medfører det, at udbetalingen

ikke skal medregnes til modtagerens personlige indkomst. Såfremt der ønskes vished for, at en udbetaling er skattefri ifølge den foreslåede regel i ligningslovens § 7 T, kan der ansøges om bindende forhåndsbesked herfor hos Ligningsrådet i henhold til reglerne i skattestyrelsesloven.”

### 5. Nogle konklusioner

Det er vigtigt at bemærke, at skattemyndighederne ikke er tillagt et almindeligt skøn over, om en fondsuddeling er skattefri/skattebegünstiget eller ej (og det samme gælder fondsbestyrelsen!). Der kræves i hvert enkelt tilfælde en særlig begrundelse for at fravige den almindelige skattepligt, men det er klart, at udformningen af nogle af bestemmelserne i ligningsloven er af en sådan karakter, at skønsbeføjelsen ligger nær. Muligheden for vilkårlige afgørelser er således til stede. Det skyldes også, at de enkelte regler hviler på forskellige hensyn, der undertiden krydser hinanden.

Skal der peges på nogle særlige momenter, der har væsentlig betydning, er det ”hæderen” bag en legatuddeling (eksempelvis § 7, nr. 19), og trangen hos legatmodtager (eksempelvis § 7, nr. 22), men regelsættet er også præget af, at lovgiver er bekymret over, om arbejdsindtægter kan konverteret til (skattefri) legatuddelinger, eksempelvis *U 2014.779 H*.

Alt i alt er der tale om noget af kludetæppe. Det forekommer vanskeligt at pege på en fællesnævner for, hvilke uddelinger fra fonde, der undergives skattefrihed. Der er i vidt omfang tale om politiske beslutninger, der hviler på et syn, ikke alle deler. Hvorfor skal Nobelprisen (der andrager langt større beløb end langt de fleste uddelinger fra danske fonde) undergives skattefrihed? Hvorfor har man ved § 7, nr. 22, sat en grænse, der ikke gælder for



### ...Beskatning af legatmodtagere

alle fondsuddelinger? Hele området er modent til et serviceeftersyn.

Gennemgangen af de enkelte bestemmelser illustrerer samtidig, at det er vigtigt, hvorledes en fondsbestyrelse udformer sin bevillingsskrivelse. Fondsbestyrelsen skal selvsagt holde sig inden for

de formål, der er angivet i fondens vedtægter, men ved en relevant udformning af, hvad fondsbestyrelsen ønsker at markere ved den konkrete uddeling, kan man hjælpe både legatmodtageren og myndighederne, se herved også Landsskatterettens begrundelse i *SKM 2007.282 LSR*, der er omtalt ovf. under § 7, nr. 19.



Alm. Brand Bank  
Arbejdernes Landsbank  
Basis Bank  
BankNordik  
Borbjerg Sparekasse  
Broager Sparekasse  
Danske Andelskassers Bank A/S  
Den Jyske Sparekasse  
Djurslands Bank  
Dragsholm Sparekasse  
Dronninglund Sparekasse  
Fanø Sparekasse  
Faster Andelskasse  
Fjaltring-Trans Sparekasse  
Flemløse Sparekasse  
Folkesparekassen  
Frørup Andelskasse  
Frøs Sparekasse  
Frøslev-Møllerup Sparekasse  
Fynske Bank A/S  
Fælleskassen  
GrønlandsBANKEN  
Hvidbjerg Bank  
Jutlander Bank A/S  
Klim Sparekasse  
Kreditbanken A/S  
Københavns Andelskasse  
Langå Sparekasse  
Lollands Bank  
Lægernes Bank

Lån & Spar Bank  
Merkur Andelskasse  
Middelfart Sparekasse  
Møns Bank  
Nordfyns Bank  
Nordjyske Bank  
PenSam Bank  
Refsnæs Sparekasse  
Ringkjøbing Landbobank  
Rise Sparekasse  
Rønde Sparekasse  
Salling Bank  
Saxo Privatbank  
Skjern Bank  
Sparekassen Balling  
Sparekassen Bredebro  
Sparekassen Den lille Bikube  
Sparekassen Djursland  
Sparekassen for Nørre Nebel og Omegn  
Sparekassen Fyn A/S  
Sparekassen Kronjylland  
Sparekassen Sjælland A/S  
Sparekassen Thy  
Sparekassen Vendsyssel  
Stadil Sparekasse  
Søby-Skader-Halling Sparekasse  
Sønderhå-Hørsted Sparekasse  
Totalbanken  
Vestjysk Bank  
Østjydsk Bank



**Forvaltningsinstituttet**  
for Lokale Pengeinstitutter

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