

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9040 af 16/12/2008 (Gældende)

Fradragsret efter ligningslovens § 8 S

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-147772

Fradragsret efter ligningslovens § 8 S

Spørgsmål

Kan Skatterådet bekræfte, at X institution under de beskrevne forudsætninger kan opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for gave ydet til Fonden Kulturinstitution Y?

Kan Skatterådet bekræfte, at et årligt huslejetilskud fra Z kommune til Fonden Kulturinstitution Y kan betragtes som et driftstilskud efter formuleringen i ligningslovens § 8 S, således at X institution under de beskrevne forudsætninger kan opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for gave ydet til Fonden Kulturinstitution Y?

Svar

Ja, jf. nedenstående begrundelse.

Ja, jf. nedenstående begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Faktiske forhold vedrørende Institution X

Institution X er omfattet af selskabsskattelovens § 1.

Et af Institution Xs flagskibe er Kulturinstitution Y, hvor Institution X fra og med 2006 har påtaget sig hovedansvaret for ledelse og økonomi, og gennemfører projektet i samarbejde med Z Kommune og Komiteen til etablering af Kulturinstitution Y. Institution X har bevilget x mio. kr. til projektet. Hertil kommer indeksreguleringen af det bevilgede beløb, svarende til forskellen på prisindekset fra bevillingstidspunktet til det indeks, der er gældende ved tidspunktet for reguleringen.

Institution X beskattes efter selskabsskattelovens § 1 og har som følge heraf ikke generelt fradrag for gaver til almennyttige eller almenvelgørende formål. Kun efter særbestemmelserne i ligningslovens §§ 8 H og 8 S kan Institution X i begrænset omfang opnå fradrag for gaver til visse institutioner m.v., såfremt betingelser herfor i øvrigt er opfyldt.

Faktiske forhold vedrørende Kulturinstitution Y.

Kulturinstitution Y har været under forberedelse i rigtig mange år, men fra 2006 har Institution X påtaget sig hovedansvaret for ledelse og økonomi, og gennemfører projektet i samarbejde med Z Kommune og Komiteen til etablering af Kulturinstitution Y. Det forventes, at Kulturinstitution Y kan indvies ved årsskiftet mellem 2012 og 2013.

Fonden Kulturinstitution Y fungerer som en bygningsfond. Fonden er ansvarlig for opførelsen af Kulturinstitution Y. Efter byggeriet er færdiggjort vil Fonden Kulturinstitution Y fungere som ejer og driftsherre for Kulturinstitution Y. I byggeperioden etableres en driftsgruppe til varetagelse af opstarten på de kommende driftsopgaver.

Bestyrelsen i Fonden Kulturinstitution Y tæller såvel repræsentanter fra Institution X, samt repræsentanter udpeget af Institution X, som i begge situationer har stor erfaring med at realisere kompliceret byggeri

Når Kulturinstitution Y står færdigt skal bestyrelsen sammensættes på en ny måde, som tager højde for, at fokus flyttes fra opførelse af byggeriet til drift af kulturinstitutionen. På dette tidspunkt udtræder Institution X af bestyrelsen.

Økonomisk støtte til Kulturinstitution Y

Opførelsen og delvist også driften af Kulturinstitution Y finansieres af en række tilskud/gaver. Institution X yder et tilskud til huset som helhed på mio. kr. plus indeksreguleringen af tilskuddet. Herudover modtages bidrag fra diverse fonde, virksomheder og andre sponsorer. En resterende del lånefinansieres. Lånet finansieres gennem huslejebetaling fra brugerne.

Z Kommune forventes at yde et årligt driftstilskud, som kommer til udbetaling fra det tidspunkt, hvor Kulturinstitution Y står færdigt.

Z Kommune forventer herudover at yde et huslejetilskud i 30 år. Udbetalingen forventes at starte i 2009. Huslejetilskuddet er specielt øremærket til betaling af renter og afdrag på den del af byggeriet, der lånefinansieres.

Samarbejdsaftale

Institution X og Fonden Kulturinstitution Y (støttemodtager) forventer at indgå en samarbejdsaftale om realisering af projektet Institution Y.

Aftalen forudsættes at blive godkendt af parterne senest 1. januar 2009. Samarbejdsprojektet skal løbe fra dette tidspunkt og frem til og med projektets forventede færdiggørelse.

Projektet er opdelt i flere projektfaser. Støtten vil blive udbetalt efter nærmere aftale med Støttemodtager. Der udarbejdes en udbetalingsplan, som godkendes af Institution X, som følger projektets forskellige faser.

Når det præcise indhold af en projektfase er endeligt fastlagt og godkendt af Institution X, udløses Institution Xs bevilling ved udstedelse af gavebrev.

Årsag til at svar ønskes

Den primære årsag til at svar ønskes er, at den arbejdende bestyrelsesformand i Fonden Kulturinstitution Y er aflønnet af Institution X. Betalingen for bestyrelsesformandens arbejde afholdes direkte af Institution X, ligesom Institution X har instruktionsbeføjelser overfor bestyrelsesformanden. Endvidere er Institution Xs direktør med i bestyrelsen.

Når der henses til det meget betydelige støttebeløb fra Institution Xs side ønskes en konkret stillingtagen til, at Skatterådet deler vores opfattelse af, at Institution Xs repræsentation i bestyrelsen og involvering i projektet i øvrigt ikke er en hindring for, at Institution X kan opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for det ydede støttebeløb. Herudover vil det naturligvis ligeledes være en forudsætning, at Skatterådet er enig med spørger i, at Fonden Kulturinstitution Y kan anses for en kulturinstitution i relation til forståelsen i ligningslovens § 8 S.

Endelig ønskes en stillingtagen til, om kommunens årlige huslejetilskud til Fonden Kulturinstitution Y til betaling af renter og afdrag på lånet optaget til finansiering af byggeriet isoleret set kan betragtes som et driftstilskud, der opfylder betingelserne for driftstilskud som nævnt i ligningslovens § 8 S.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Spørgers vurdering af fradragsretten - ad spørgsmål 1

Det er spørgers vurdering, at X Institution vil kunne opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for gaven til Fonden Kulturinstitution Y. Dette er begrundet i følgende forhold:

Samarbejdsaftale

I forbindelse med indgåelse af samarbejdsaftalen vil X institution internt beslutte en bevilling svarende til det maksimale beløb omfattet af samarbejdsaftalen. Denne interne bevilling er der imidlertid ikke truffet nogen endelig beslutning om ydelse af gaven, ligesom X institution ikke derved har afgivet noget forpligtende tilsagn om gave.

Der vil i tilknytning hertil blive udarbejdet separate gavebreve, hvori de nærmere forudsætninger for projektets gennemførelse og finansiering m.v. fastlægges.

Indgåelse af samarbejdsaftalen har derfor ikke karakter af et endeligt gavetilsagn til modtageren fra X institution.

X institution er repræsenteret i bestyrelsen for Fonden Kulturinstitution Y. Bestyrelsen tager overordnet beslutninger i relation til byggeriet. Herudover etableres i byggeperioden en driftsgruppe til varetagelse af opstarten på de kommende driftsopgaver. X institution er ikke repræsenteret i denne driftsgruppe.

Retserhvervelsestidspunktet for støttemodtager vil først indtræde på tidspunktet for udstedelsen af gavebrev. Tilsvarende vil X institution først være retsligt forpligtet til at gennemføre uddelingen på dette tidspunkt.

Baggrunden for X institutions aktive involvering i projektet skyldes, at projektet tidligere kuldsejlede, da det var en anden part, der styrede processen. Idet X institution besidder en helt særlig ekspertise i styringen af store komplicerede projekter ønsker X institution via sin aktive deltagelse at sikre projektets succes til glæde for almenvellet. Det skal understreges, at X institution ikke opnår nogen form for fordele, indrømmelser eller modydelse ved sin direkte deltagelse. X institution er alene involveret i projektet for at styre dets økonomi og særligt for at sikre, at projektet. Hvis X institution ikke påtog sig denne opgave, var der en større sandsynlighed for, at projektet kunne kuldsejle endnu en gang.

Efter spørgers opfattelse er der ved indgåelse af selve samarbejdsaftalen ikke på dette tidspunkt realiseret nogen gave, og der er dermed ikke på dette grundlag og på dette tidspunkt fradragsret i henhold til ligningslovens § 8 S. Dette sker først på tidspunktet for udstedelse af gavebrev, jf. nærmere nedenfor.

Ligningslovens § 8 S

Ligningslovens § 8 S, der har virkning for gaver, der ydes den 1. januar 2005 eller senere, er formuleret således:

"§ 8 S. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer og dødsboer, der driver erhvervsmæssig virksomhed, selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, og fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1, fradrage gaver i form af pengebeløb, som den skattepligtige har ydet til kulturinstitutioner, der i det foregående kalenderår har modtaget direkte driftstilskud fra stat eller kommune. Hvis den modtagende institution er nyetableret, kan denne på tilsvarende vilkår modtage gaver, såfremt der foreligger et skriftligt tilsagn om driftstilskud fra stat eller kommune.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer ...

Stk. 3. Det er en betingelse for fradrag efter stk. 1 og 2, at

1. gaven til kulturinstitutionen ikke er forbunden med nogen form for modydelse til eller klausulering fra gave giver,
2. gaven gives til kulturinstitutionens kulturelle virksomhed,
3. kulturinstitutionen ønsker at modtage gaven, og at
4. kulturinstitutionen indberetter værdien af gaven efter skattekontrollovens § 7 K."

Gavebrev

Når der i bestyrelsen er opnået indbyrdes enighed om det endelige projekt, vil X institution træffe endelig beslutning om bevilling af støtten.

I gavebrevet er det præciseret, dels at Fonden Kulturinstitution Y opfylder kravene nævnt i ligningslovens § 8 S, således at X institution har fradragsret for beløbet, og dels at støttemodtager er forpligtet til at anvende gaven i overensstemmelse med de trufne beslutninger i bestyrelsen.

Under forudsætning af at gaven til Fonden Kulturinstitution Y anvendes i overensstemmelse med de af bestyrelsen trufne beslutninger og forudsætninger, herunder tidsfrister, øvrige økonomiske tilsagn og dokumentationer, samt at såvel gaven som bygningen ikke overdrages, vil X institutions gavetilsagn være uigenkaldeligt.

Betingelserne i gavebrevet er derfor udelukkende indsat for at sikre, at anvendelse af midlerne rent faktisk sker til kulturelle formål, som foreskrevet i ligningslovens § 8 S.

Ved udstedelse af gavebrev har støttemodtager således erhvervet endelig ret til den pågældende gave fra X institution, ligesom X institution på dette tidspunkt vil være endeligt retligt forpligtet til at yde gaven.

I civilretlig forstand defineres en gave traditionelt som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel, der ydes som et udslag af gavmildhed, i gavehensigt. I skattelovgivningen findes derimod ingen definition af, hvad der entydigt skal forstås ved en gave. Det er dog en ufravigelig betingelse i skatteretten for at behandle en ydelse som en gave, at der foreligger en vederlagsfri formuefordel, jf. ligningsvejledningen 2008-1, afsnit A.B.7.1.1.

Videre fremgår det af ligningsvejledningen, at det i øvrigt er en betingelse for, at en gave anses for ydet, at gaveløftet er kommet til gavemodtagers kundskab, således at denne har fået et endeligt og ubetinget retligt krav over for giveren.

I den konkrete situation bliver der tale om en ensidig formueoverførsel fra X institution til Fonden Kulturinstitution Y. Den såkaldte civilretlige dobbeltbetingelse vil derfor blive opfyldt, idet gaveydelsen skaber en formuefordel hos støttemodtageren og tillige modsvares af en formuenedgang hos X institution.

Den pågældende gave er udelukkende udslag af gavmildhed fra X institutions side, idet X institution i henhold til vedtægterne bl.a. har til formål at støtte almenyttige og almenvelgørende formål bredt fordelt i Danmark, primært inden for det byggede miljø. Hertil kommer, at X institution ikke modtager nogen form for modydelse.

Gaveydelsen forudsætter et afgivet gaveløfte fra X institution. Dette gaveløfte afgives ved udstedelse af gavebrev til støttemodtager, hvorved støttemodtager erhverver endelig ret til den pågældende gave fra X institution. X institution vil på dette tidspunkt være endeligt retligt forpligtet til at yde gaven.

Støttemodtager - vurdering af givers fradragsret

Når projektet med Fonden Kulturinstitution Y er gennemført, og bygningen er taget i brug, forventes Fonden Kulturinstitution Y at modtage et årligt driftstilskud på 10 mio. kr. fra Z Kommune til aktiviteterne. Driftstilskuddet skal komme til udbetaling fra det tidspunkt, hvor Kulturinstitution Y står færdigt (forventeligt år 2012/2013). Endvidere forventes Z Kommune at yde et huslejetilskud i 30 år. Udbetalingen af huslejetilskuddet forventes at starte i 2009. Huslejetilskuddet ydes til brug for betaling af renter og afdrag på det lån, der er optaget til delvis finansiering af byggeriet.

Idet der på tidspunktet for projektets fuldførelse af byggeriet vil være tale om en nyetableret kulturinstitution forudsættes det, at der i gaveåret (tidspunktet for meddelelse af gavebrev) foreligger skriftligt tilsagn om driftstilskud fra Z Kommune. Som nævnt i bemærkningerne til lovforslag L 39 under § 2, nr. 3 har alle kulturinstitutioner, der modtager statsligt eller kommunalt driftstilskud, efter forslaget mulighed for at blive omfattet af fradragsordningen. Spørger vurderer derfor, at den færdige bygning kan karakteriseres som en kulturinstitution.

Den gave, der fastsættes i gavebrevet, vil være en fuldstændig vederlagsfri pengegave fra Institution X til støttemodtager. Den indgåede samarbejdsaftale mellem X institution og Fonden Kulturinstitution Y, X institutions repræsentation i bestyrelsen eller det efterfølgende udstedte gavebrev medfører ikke, at gaven direkte eller indirekte er forbundet med en modydelse til eller klausulering fra X institutions side, ligesom X institution ikke stiller krav/yrer ønske til modtageren om, at X institutions navn positivt skal omtales i forbindelse med gaven.

Alle væsentlige spørgsmål angående bygningsopførelsen vil som udgangspunkt være afklaret på gave-tidspunktet. Efter endelig bevilling af gaven ved gavebrev vil X institution alene som repræsentant i bestyrelsen være involveret i mindre detailbeslutninger undervejs i projektet. Herudover vil grundlæggende ændringer i projektets indhold (eksempelvis vedrørende tid, økonomi, organisation og opgaver m.v.) skulle forelægges X institution til godkendelse. Dette alene for at sikre, at projektet vil blive gennemført som oprindeligt forudsat, således at betingelserne i ligningslovens § 8 S fortsat er opfyldt.

Gaven vil blive anvendt i bygningens kulturelle virksomhed, hvilket vil blive præciseret i gavebrevet. I henhold til det anførte i bemærkningerne til lovforslaget er det i høringssvaret til kommentarerne fra FSR anført, at denne form for dokumentation er tilstrækkelig dokumentation for fradraget, idet det anføres, at "hvis det i gavebrevet er præciseret, at gaven alene skal kunne anvendes til kulturinstitutionens kulturelle aktivitet, er det tilstrækkelig dokumentation for, at gaven kan fradrages."

I tilknytning til gavebrevet vil støttemodtager samtidig tilkendegive, at denne ønsker at modtage gaven, hvilket ligeledes er en betingelse for gavegivers fradragsret.

Idet der er tale om en gave til et anlægsprojekt, vil institutionen - inden gaven accepteres - have opnået godkendelse fra sin offentlige hovedtilskudsyder (Z Kommune) på, at gaven kan accepteres, som det er forudsat i bemærkningerne til lovforslaget under punkt 2.4.2. Denne accept sker som en tilkendegivelse i tilknytning til gavebrevet.

Afslutningsvist forudsættes det, at den gavemodtagende Fonden Kulturinstitution Y forestår indberetningen af gavens værdi efter skattekontrollovens § 7 K. Denne indberetningspligt for modtageren vil ligeledes blive tilkendegivet fra støttemodtageren i tilknytning til gavebrevet.

Spørger anser som følge af ovenstående beskrivelse forudsætningerne for fradrag efter ligningslovens § 8 S for opfyldt, og er derfor af den opfattelse, at det stillede spørgsmål 1 må besvares bekræftende.

Det skal præciseres, at der absolut ikke er forbundet nogen form for modydelser til eller klausulering fra X institutions side. De indsatte betingelser i gavebrevet har alene til formål at sikre opfyldelse af betingelserne for fradragsret som nævnt i ligningslovens § 8 S.

Institution Xs involvering i bestyrelsesarbejdet

Det er spørgers opfattelse, at det faktum, at X institution ved at placere selskabets direktør i bestyrelsen for Fonden Kulturinstitution Y i byggeperioden, og ved at have tilknyttet A som både bestyrelsesformand og samtidig som aktivt styrende projektleder i selve projektet ikke kan betragtes som en modydelse i ligningslovens § 8 S' forstand. Denne bistand kan nærmere karakteriseres som et yderligere tilskud til projektet. Den aktive involvering i projektet sker alene for at sikre projektets gennemførelse i relation til international arkitektur, tid og ikke mindst økonomi. X institution opnår ingen form for økonomisk gevinst eller andre fordele ved sin involvering. X institutions involvering i det konkrete projekt er alene til gavn for almenvellet.

Spørgers vurdering af fradragsretten - ad. spørgsmål 2 - driftstilskud

Som nævnt ovenfor forventes Z Kommune som udgangspunkt både at yde et årligt driftstilskud, som kommer til udbetaling fra det tidspunkt, hvor bygningen står færdigt samt et huslejetilskud i 30 år. Huslejetilskuddet ydes til brug for betaling af renter og afdrag på den del af byggeriet, der lånefinansieres.

Det kan imidlertid ikke afvises, at Z Kommune eventuelt kun vil yde det pågældende huslejetilskud. Som omtalt er dette tilskud øremærket til betaling af renter og afdrag på det optagne lån til finansiering af byggeriet. Vi skal derfor bede Skatterådet bekræfte, at et årligt huslejetilskud fra Z Kommune til Fonden Kulturinstitution Y kan betragtes som et driftstilskud efter formuleringen i ligningslovens § 8 S, således at Institution X kan opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for gave ydet til Fonden Kulturinstitution Y, såfremt der alene modtages huslejetilskud fra Z Kommune og ikke (også) det omtalte driftstilskud.

Der er spørgers vurdering, at Institution X også i denne situation vil opfylde betingelserne for at opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S, idet huslejetilskuddet efter vores vurdering er at sammenligne med et egentligt driftstilskud fra kommunen.

I bemærkningerne til lovforslaget (L39 2004/05) vedrørende ligningslovens § 8 S er følgende anført angående driftstilskud:

"Ved driftstilskud forstås enhver form for ydelse, herunder underskudsgaranti, hvormed staten eller kommunen støtter den pågældende kulturinstitutioners drift. Kulturinstitutioner, der modtager andre former

for støtte fra staten eller kommunerne er ikke omfattet af den foreslåede fradragsordning. Det gælder bl.a. for kulturinstitutioner, der modtager støtte fra kommunen eller staten til gennemførelse af et konkret projekt."

Som følge af det anførte i bemærkningerne til lovforslaget er det spørgers opfattelse, at kommunens huslejetilskud fuldt ud kan sidestilles med et omtalt "driftstilskud" i lovens forstand. En væsentlig del af driften af bygningen vil naturligt være husleje i form af betaling af renter og afdrag på det optagne lån til finansiering af byggeriet. Renterne vil direkte påvirke kulturinstitutions årlige driftsresultat, og betaling af renter og afdrag træder blot i stedet for en "normal" betaling af husleje til en udlejer, såfremt projektet var etableret i lejede lokaler.

For spørger at se er der således tale om et helt sædvanligt driftstilskud til institutions løbende drift, hvilket efter vores vurderinger opfylder lovens krav om, at kulturinstitutionen skal modtage direkte driftstilskud fra kommunen.

Konklusion

Med udgangspunkt i det ovenfor anførte er det spørgers opfattelse, at Institution X med fradragsmæssig virkning efter ligningslovens § 8 S - i begge situationer - kan give en øremærket gave til Fonden Kulturinstitution Y.

SKATs indstilling og begrundelse

Ligningslovens § 8 S, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer og dødsboer, der driver erhvervmæssig virksomhed, selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, og fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1, fradrage gaver i form af pengebeløb, som den skattepligtige har ydet til kulturinstitutioner, der i det foregående kalenderår har modtaget direkte driftstilskud fra stat eller kommune. Hvis den modtagende institution er nyetableret, kan denne på tilsvarende vilkår modtage gaver, såfremt der foreligger et skriftligt tilsagn om driftstilskud fra stat eller kommune."

Endvidere følger af § 8 S, stk. 3 at:

"Det er en betingelse for fradrag efter stk. 1 og 2, at

- 1) gaven til kulturinstitutionen ikke er forbunden med nogen form for modydelse til eller klausulering fra gavegiver,
- 2) gaven gives til kulturinstitutionens kulturelle virksomhed,
- 3) kulturinstitutionen ønsker at modtage gaven, og at
- 4) kulturinstitutionen indberetter værdien af gaven efter skattekontrollovens § 7 K."

LL § 8 S blev vedtaget ved lov nr. 1389 af 20. december 2004, og er ved bekendtgørelse nr. 798 af 12. august 2005 trådt i kraft per 21. august med virkning for gaver, der ydes 1. januar 2005 eller senere.

Fradragsretten i § 8 S er betinget af, dels at gavegiver er berettiget til fradrag, at gavemodtager er omfattet af fradragsordningen, og at gaven er omfattet af fradragsordningen.

Gavegiver

Gavegiver, Institution X, er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1. Institution X er således omfattet af gruppen af skattepligtige nævnt i § 8 S.

Gavemodtager

Om gavemodtager, Fonden Kulturinstitution Y, er oplyst, at den fungerer i byggeperioden som en bygningsfond. Fonden er ansvarlig for opførelsen af byggeriet af en kulturinstitution. Efter byggeriet er færdiggjort vil Fonden Kulturinstitution Y fungere som ejer og driftsherre for bygningen.

Ifølge forarbejderne til § 8 S skal begrebet "kulturinstitution" forstås bredt. Således betragtes eksempelvis museer, spillesteder, teatre, biografer, oplevelsescentre udstillingssteder og kultur/medborgerhus som kulturinstitutioner. Kulturinstitution Y og dermed også Fonden Kulturinstitution Y som beskrevet af repræsentanten vil derfor være at betragte som en kulturinstitution.

Gavemodtager skal ifølge § 8 S, stk. 1 have modtaget direkte driftstilskud fra stat eller kommune, og såfremt institutionen er nyetableret, skal institutionen have modtaget et skriftligt tilsagn om driftstilskud. Z kommune forventes ifølge repræsentanten som udgangspunkt at yde et årligt driftstilskud fra det tidspunkt, hvor Fonden Kulturinstitution Y står færdigt (forventeligt 2012) samt et huslejetilskud i 30 år. Udbetalingen forventes at begynde i 2009.

Spørger oplyser, at det ikke kan udelukkes, at Z Kommune evt. kun vil yde det pågældende huslejetilskud. SKAT vil i den videre besvarelse lægge til grund, at Z Kommune skriftligt vil tilkendegive at ville yde huslejetilskuddet, som beskrevet af spørger.

Gaven

Fradragsret er betinget af, at gaven gives til kulturinstitutionens kulturelle virksomhed. Der kan både ydes gaver til drift og anlæg. Såfremt der ydes tilskud til anlægsprojekter, skal institutionen inden gaven accepteres have en godkendelse fra sin hovedtilskudsyder af, at gaven kan accepteres, jf. lovforslagets almindelige bemærkninger punkt. 2.4.2.

SKAT forudsætter at denne accept vil foreligge inden gaven accepteres. Denne formodning baseres på, at hovedtilskudsyder (Z Kommune) har deltaget aktivt i anlægsprojektet og må formodes at være indforstået med de betingelser, hvorpå gaven fra Institution X gives.

Det følger § 8 S, stk. 3 nr. 1, at gaven ikke må være forbundet med nogen form for modydelse eller klausulering. Gavedefinitionen skal således forstås ud fra dansk rets almindelige regler, hvorved der foreligger en gave, når en juridisk person giver eller lover at tilføre en anden part en vederlagsfri fordel på giveres bekostning jf. lovforslagets specielle bemærkninger (til § 2). Dispositionen skal altså fremstå som er udslag af gavmildhed.

Institution X betinger sig følgende for gaven til Fonden Kulturinstitution Y:

- At der finder en samlet anlægsfinansiering sted på X mio. kr. fra forskellige kilder.
- At finansieringen af institutionsdelen tilvejebringes ved huslejeindbetalinger fra brugerne.
- At W selskab fastholdes som totalrådgiver for projektet
- At der knyttes en cost estimator til totalrådgiverteamet, som løbende sikrer sammenhæng mellem design og anlægsøkonomi
- At ledelsen af anlægsprojektet varetages af en bygningsfond med en kompetent sammensat bestyrelse. 3 medlemmer af bestyrelsen udpeges af Institution X.
- At der etableres et driftsudvalg for Kulturinstitution Y som parallelt med anlægsprojektet sikrer, at der gennemføres en tilstrækkelig og korrekt fremtidig vedligeholdelse af bygningsanlægget i form af en vedligeholdelsesplan inkl. en økonomisk sikring heraf.
- At der efter projektets afslutning udarbejdes et revisorpåtegnet regnskab.
- At Institution X alene er bidragsyder og indgår dermed ikke i aftaleforhold vedrørende projektet ud over denne aftale
- At gavebeløbet skal tilbagebetales, såfremt støttemodtager indenfor 30 år efter, at afleveringsforretningen har fundet sted, overdrager huset til tredjemand.

SKAT har efter en samlet konkret vurdering skønnet, at Institution Xs indflydelse via repræsentation i fondens bestyrelse ikke udgør en modydelse, der er i strid med gavebegrebet. SKAT har lagt afgørende vægt på, at Institution Xs repræsentanter udtræder af bestyrelsen, når bygningen står færdigt. Det er således SKATs vurdering, at denne repræsentation er en del af gaveydelsen.

Gaven må ifølge § 8 S, stk. 3, nr. 1 ikke være forbundet med nogen form for klausulering. Ifølge de specielle bemærkninger til lovforslaget skal der ved klausulering eksempelvis forstås den situation, at gavegiver betinger sig brugsretten til gaven.

Institution X har som anført ovenfor betinget sig, at gaven tilbagebetales, såfremt ejendommen sælges. Et salg af ejendommen vil efter SKATs opfattelse som udgangspunkt være i strid med bestemmelsen i § 8 S, idet gaven i så fald ikke vil indgå i kulturinstitutionens kulturelle virksomhed. I tilfælde af et salg vil fradragsretten derfor efter SKATs opfattelse kunne bortfalde.

Loven samt bemærkningerne til loven ses ikke at behandle ovenstående problemstilling, samt i hvilken tidsmæssig udstrækning betingelserne i § 8 S skal være opfyldte. Gavegiver har i det konkrete tilfælde fundet anledning til, at betinge sig tilbagebetaling inden for en periode på 30 år efter udbetaling af den sidste del af gaven.

Det er SKATs vurdering, at tilbagebetalingsforpligtigelsen i samarbejdsaftalen gående på, at gaven skal tilbagebetales ved salg af bygningen inden for en periode på 30 år ikke er i modstrid med betingelserne i Ligningslovens § 8, stk. 3, nr. 1.

De øvrige betingelser for ydelsen af gave ses ikke at udgøre en modydelse til Institution X men derimod at have til formål at sikre opførsel og drift af bygningen og derved sikre anvendelse af gaven til kulturelle formål, som foreskrevet i ligningslovens § 8 S.

SKAT anser således ikke den konkrete gave for at være forbundet med modydelser fra gavemodtager.

SKAT indstiller således, at spørgsmål 1 besvares bekræftende, idet betingelserne i § 8 S anses for opfyldte for, at der kan gives fradrag for en gave ydet til Fonden Kulturinstitution Y.

Ad spørgsmål 2

I bemærkningerne til lovforslaget (L39 2004/05) vedrørende ligningslovens § 8 S er følgende anført angående driftstilskud:

"Ved driftstilskud forstås enhver form for ydelse, herunder underskudsgaranti, hvormed staten eller kommunen støtter den pågældende kulturinstitutioners drift. Kulturinstitutioner, der modtager andre former for støtte fra staten eller kommunerne er ikke omfattet af den foreslåede fradragsordning. Det gælder bl.a. for kulturinstitutioner, der modtager støtte fra kommunen eller staten til gennemførelse af et konkret projekt."

Det er SKATs vurdering, at det forventede huslejetilskud fra Z Kommune til Fonden Kulturinstitution Y vil være at betragte som et driftstilskud til en kulturinstitution.

Det er således SKATs opfattelse, at Institution X under de beskrevne forudsætninger kan opnå fradrag efter ligningslovens § 8 S for gave ydet til Fonden Kulturinstitution Y. SKAT har som i besvarelsen af spørgsmål 1 lagt til grund, at der foreligger et skriftligt tilsagn fra kommunen om ydelse af driftstilskud.

SKAT indstiller således, at spørgsmål 2 besvares med et Ja.

SKAT skal endvidere oplyse, at uddelinger er fradragsberettigede i det indkomstår, de uddeles. Løbende uddelinger der uddeles inden betingelser i Ligningslovens § 8 S er opfyldt, såsom bestyrelseshonorarer er således ikke fradragsberettigede.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.