

Udskriftsdato: 16. december 2025

KEN nr 10017 af 17/08/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. skattefrihed for gaver til fond – anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelinger

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-02200 og 08-02201

Landsskatteretskendelse vedr. skattefrihed for gaver til fond – anvendt til fondens bundne kapital og ikke til uddelinger

Resumé

En fond var ikke skattepligtig af gaver, der ikke skulle anvendes til udlodning, men skulle tilfalde fondens grundkapital.

Klagen vedrører beskatning af gaver til fonden.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomstårene 2004, 2005 og 2006

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

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

Sagens oplysninger

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

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

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

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

I henhold til fundatsen er fondens formål:

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

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

Fonden foretager ikke forskning i eget regi.

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

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

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

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

Skattecentrets afgørelse

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

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

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

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

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

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

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

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

indkomst, medmindre det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, eller at giver har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling.

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

Klagerens påstand og argumenter

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

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

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

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

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

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

SKAT's begrundelse for de indklagede afgørelser er som anført ikke ganske klar, men tilsyneladende finder SKAT, at det følger af ligningslovens § 8 H, stk. 1, at de fradragsberettigede gaver skal gives til en fond mv., der skal videreuddele selve gaven til forskning, jf. fondsbeskatningslovens § 4.

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

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

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

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

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

»Idet det er oplyst, at de i sagen omhandlede gavemodtagere alle er godkendt af Danmarks Forskningsråd som berettiget til at modtage gaver, er der på grundlag af lovens ordlyd og bemærkninger ikke grundlag

for at nægte fradrag for uddelingerne med henvisning til den konkrete anvendelse af de omhandlede uddelinger. (repræsentantens understregning)«

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

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

Dette fremgår også af de generelle bemærkninger til bestemmelsen:

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

Det fremgår yderligere af de særlige bemærkninger:

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

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

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

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

Alle 3 betingelser skal være opfyldt. Udtrykket hjemmehørende her i landet svarer til betegnelsen i selskabsskatte-lovens § 1. Ifølge praksis er det derfor afgørende, at såvel bestyrelsen - i hvert fald flertallet af bestyrelsen - som hovedkontoret befinder sig her i landet. En institution betragtes som almennyttig, når dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttigt ud fra den i befolkningen almindeligt fremhers-kende opfattelse. Endvidere skal institutionens formål komme en vis større kreds til gode. Begreberne almenvelgørende og almennyttige skal forstås på samme måde, som de forstås i ligningslovens § 8 A om fradragsret for gaver til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige institutioner. Forskning forstås som videnskabelig undersøgelse og granskning. Undersøgelserne kan indgå som et led i egentlig grundforskning. De kan også være rettet mod praktiske mål eller anvendelser. (repræsentantens under-stregninger)«

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SKAT's korrektion af fondens skattepligtige indkomst på det af SKAT påberåbte grundlag savner også rent systematisk mening. Uanset SKAT's godkendelse af fradraget efter ligningslovens § 8 H synes SKAT således reelt at være af den opfattelse, at betingelserne i § 8 H ikke er opfyldt - men såfremt dette faktisk var tilfældet, var den adækvate korrektion fra SKAT's side at nægte selskaberne fradragsret for gaven, men ikke beskatte fonden af gaver, der ubestridt fondsretligt (og dermed også skatteretligt) er tilfaldet fondens grundkapital og administreret i overensstemmelse hermed.

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

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

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

Det må lægges til grund ved sagens afgørelse, at fonden er godkendt til at modtage gaver med fradragsret for gaverne efter ligningslovens § 8 H, og det bemærkes, at det af de fire gavebreves § 2, stk. 1, fremgår, at gavebeløbene skal udgøre modtagerens grundkapital i overensstemmelse med den til enhver tid gældende fundsats for fonden.

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

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

Fondens skattepligtige indkomst nedsættes herefter til det selvangivne.