

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9837 af 25/06/2019 (Gældende)

Fonds udgifter til køb af grund og byggeri

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0230199

Fonds udgifter til køb af grund og byggeri

Anmodningen omhandlede den skattemæssige behandling af en fonds udgifter til køb af grund og byggeri af studieboliger og kontorer med trænings-/fitnesscenter, der bliver samlet i et bofællesskab, som X-fond opnår selvstændigt skøde på, hvor 25-50 % af boligerne og trænings-/fitnesscenteret vil være målrettet unge med bevægelseshandicap.

X-fond ønskede bekræftet, at der er tale om en intern uddeling med et almennyttigt formål, som var fradragsberettiget efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

X-fond ønskede videre bekræftet, at det var valgfrit for X-fond at fratrække den interne uddeling på en gang, når den blev retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller, hvis den bliver flerårig, i takt med at udgifterne til køb og opførsel af ejendommen afholdes.

Skatterådet bekræftede, at udgifterne var at anse for en intern uddeling omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Da uddelingen var omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kunne Skatterådet bekræfte, at X-fond frit kunne vælge, om den skal fratrækkes i det indkomstår, hvor Spøger var retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfaldt.

Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 396. SR

Bindende svar

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Vil X-fonds udgifter til køb af grund og byggeri af studieboliger og kontorer med trænings-/fitnesscenter, der bliver samlet i et bofællesskab, som X-fond opnår selvstændigt skøde på, hvor 25-50% af boligerne og trænings-/fitnesscenteret vil være målrettet unge med bevægelseshandicap, kunne fratrækkes ved opgørelsen af X-fonds skattepligtige indkomst om interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
2. Kan det bekræftes, at det er valgfrit for X-fond at fratrække den interne uddeling på en gang, når den bliver retligt forpligtet til at foretage uddelingen (dvs. når bindende aftale om køb og opførelsen af ejendommen er indgået), eller hvis den bliver flerårig, i takt med at udgifterne til køb og opførsel af ejendommen afholdes?

Svar

1. Ja
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

X-fond (Fonden) ønsker Skattestyrelsens stillingtagen til, at de udgifter, Fonden afholder til køb af grund og byggeri af studieboliger samlet i et bofællesskab, og hvor 25-50 % af boligerne vil være målrettet unge med et bevægelseshandicap, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det åbne boligfællesskab etableres sammen med G1, G2 og G3, der ligesom X-fond varetager udelukkende almennyttige m.v. formål.

Studieboligerne vil blive finansieret af G1 og X-fond, og begge fonde vil opnå skøde på en selvstændigt matrikuleret ejendom.

Om X-fond

Fonden arbejder for at forbedre mulighederne for mennesker med cerebral parese (CP) og deres pårørende. Dette sker over en bred front – fra forskning over formidling af nutidig viden til direkte støtte til institutioner, foreninger og den enkelte. Siden etableringen har X-fond sat markante spor på en lang række områder i CP-verdenen og gjort en forskel for talrige børn og unge med CP.

X-fond består af fond og institut. Fonden er fundamentet – støtten til den enkelte og de mange med cerebral parese via projekter, forskning og øvrige aktiviteter. Instituttet er stedet, hvor Fonden skaber forandring. X-fond forsker, genererer ny viden og omsætter den til konkrete tiltag som kurser, metoder og træning.

[Tekst udeladt]

X-fonds fundats er entydig: X-fond skal hjælpe mennesker med CP i så vidt et omfang som muligt. Fonden kalder det ”The Best for the Most”. Hvor kvaliteten *altid* kommer først. X-fond forsøger at se det hele menneske med CP og dække flest mulige vinkler af. Derfor har X-fond både fokus på neurologi, psykologi, terapi og sociologi i forskning såvel som i praksis.

X-fonds primære mål er at sikre COOL (Control Over Own Life) til mennesker med CP. Gøre dem mest muligt selvstændige i deres eget liv – i troen på at øget selvkontrol og indflydelse er vejen til størst livskvalitet og frihed. Fonden leder efter muligheder – ikke begrænsninger. Og netop det ”mindset” prøver Fonden hver dag at give videre til de mange mennesker, Fonden er i kontakt med. Med CP og uden.

[Tekst udeladt]

Spøger har vedlagt anmodningen en kopi af X-fonds fundats, hvor Fondens formål er beskrevet i § 4.

Fondens tidligere byggeprojekter

X-fond har 2 gange tidligere gennemført byggeprojekter, hvor det tidligere SKAT/Skatterådet i bindende svar har bekræftet, at renoverings- og byggeudgifterne m.v. i Fonden kunne behandles som interne uddelinger. Begge afgørelser er offentliggjort.

Det drejer sig om:

SKM2006. 282SR hvor Skatterådet udtalte, at en fonds afholdelse af renoveringsudgifter vedrørende en fast ejendom, som fonden ejede og stillede til rådighed til brug for fondens formål, kunne fradrages som en intern uddeling. Da fondens formål var at betragte som almennyttigt, kunne fonden fradrage udgifter til renovering af ejendommen ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst i medfør af FBL § 4, stk. 1.

SKAT udtaler i sin indstilling, som blev tiltrådt af Skatterådet:

”Det fremgår af fundatsen for X-Fond, at formålet med fonden er at yde støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Denne støtte kan efter fundatsen ydes i form af bl.a. individuel støtte, bidrag til foreninger, institutioner eller organisationer, der arbejder for forbedringer for de spastisk lammede og andre handicappedes kår, eller som ”Andre former for støtte, f.eks.

medvirken til institutionsbyggeri". Endvidere kan støtte efter fundatsen ydes til lægelig, pædagogisk, terapeutisk, social og anden forskning samt til praktisk gennemførelse af forskningsresultater med henblik på forbedring af handicappedes helbred og livsvilkår.

Dermed er både direkte og indirekte støtte til spastisk lammede og andre handicappede omfattet af fundatsen.

Dispositionen, hvorved der foretages de nødvendige renoveringer af ejendommen er en indirekte støtte. Såfremt dispositionen tjener ovennævnte formål, vil dispositionen være en direkte varetagelse af fondens formål og dermed kunne betegnes som en uddeling.

Det er oplyst, at ejendommen skal udlejes til Y-Fonden, der har en række formål, som er nævnt ovenfor, og som alle er omfattede af formålet med X-Fond. Ved bindende svar har det stedlige skattecenter udtalt, at Y-Fonden anses for almennyttig.

På baggrund af ovennævnte er udgifter afholdt af X-Fond til renovering (om-/tilbygning) af ejendommen, så den kan anvendes af Y-Fond, en uddeling.

Dette understøttes endvidere af, at fondsmyndigheden, det daværende Civilretsdirektorat, har tilladt frigivelse af bundne midler til renoveringen (om-/tilbygningen) af ejendommen.

Interne uddelinger fra fonde er karakteriseret ved, at fonden får en modydelse for uddelingen, jf. ligningsvejledningens S. H. 21.1. Samme sted eksemplificeres dette således: "Udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger ... kan således karakteriseres som interne uddelinger". Udgifterne svarer her til den modydelse, at bygningen forbedres/udvides.

Uddelingen i form af udgifter til renovering af bygningen, som X-Fond skal bevare ejerskabet til, er dermed en intern uddeling. "

SKM2011. 232. SR hvor Skatterådet bekræftede, at en fonds udgifter til køb og byggeri af 2 ejendomme skulle fratrækkes som interne uddelinger efter FBL § 4, stk. 1. Fonden havde ifølge fundatsen til formål at yde støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Inden for fondens vedtægtsmæssige formål påtænkte Fonden at etablere et privat boligprojekt, hvor yngre personer med cerebral parese skulle kunne leje en bolig. Det var tanken, at de 10-30 lejligheder skulle fordeles således, at en rimelig del af enhederne blev beboet af yngre mennesker med cerebral parese, mens resten skulle udlejes til andre unge, studerende og medarbejdere inden for social- og sundhedssektoren. Disse lejere skulle i videst muligt omfang forpligte sig til at acceptere handicappede som ligeværdige mennesker på ethvert plan, og de skulle deltage aktivt i medborgerskabet inden for det påtænkte koncept.

X-fonds aktuelle boligprojekt – Det åbne boligfællesskab for unge familier og seniorer

- Introduktion

G1, X-fond, G2 og G3 er gået sammen om at udvikle en ny type inkluderende boligbebyggelse, der rummer familieboliger, seniorboliger og studieboliger for unge med og uden bevægelseshandicap. Visionen er at skabe et sted, hvor beboerne får glæde af hinanden på tværs af generationer, og hvor et fysisk handicap aldrig er en barriere for at deltage i fællesskabet. Ambitionen er at sætte nye standarder for inklusion og fællesskaber i boligbyggeriet ved at skabe en samlet bebyggelse, der bygger på principperne i universelt design og erfaringerne fra de nye bofællesskabsformer, der vokser frem over hele Danmark. I det følgende er kort beskrevet det, parterne vil adressere med projektet, parternes fælles vision og hvad boligbebyggelsen konkret skal rumme.

- Om boligfællesskabet

Parterne arbejder for at realisere en bebyggelse, der rummer ca.:

- Studieboliger samlet i et bofællesskab, hvor 25-50 % af boligerne vil være målrettet unge med et bevægelseshandicap
- Almene familieboliger
- Seniorboliger samlet i et bofællesskab
- Fællesfaciliteter i form af trænings-/fitnesscenter, fælleshus, værksteder og café
- Specialbørnehave
- Kontorer m.v.

Studieboligerne vil blive finansieret af G1 og X-fond. Seniorboliger og familieboliger finansieres og udlejes af G2. Træningscenteret vil fungere både som X-fonds specialiserede center for mennesker med cerebral parese og som fitness-/træningscenter med en udadvendt profil.

Det anslås, at den samlede bebyggelse vil andrage i størrelsesordenen ca. x kvadratmeter og X-fonds investering vil andrage ca. x mio. kr.

- *Hvad er udfordringen*

Sammenhængskraft er et af de ord, der fylder mest i den offentlige debat i Danmark. Parterne tager ikke længere det store fællesskab for givet. Der er blevet mange små fællesskaber, og de er mange mennesker, som falder helt uden for fællesskabet. Der kan naturligvis ikke skabes større sammenhængskraft i Danmark med et enkelt boligprojekt, men der kan udvikles en ny tilgang til det at bo sammen på kryds og tværs, hvor det at være forskellige er en kilde til glæde i hverdagen. Her er bofællesskabsformen særligt interessant, fordi det at dele et hverdags- og interessefællesskab med andre gør, at de enkelte i mindre grad oplever ensomhed og får større livskvalitet i hverdagen.

Et fysisk handicap kan være en alvorlig barriere for at deltage i fællesskabet. Det gælder, uanset om handicappet er medfødt, kronisk eller midlertidigt pga. en skade, en sygdom eller en særlig livssituation.

For unge med et bevægelseshandicap er det en udfordring overhovedet at flytte hjemmefra og finde en almindelig bolig blandt andre unge. For ældre mennesker kan det være vanskeligt at vedligeholde fællesskabet, når man mister førligheden. Alle der får en skade eller en sygdom, som påvirker ens bevægelighed, oplever med det samme, hvor meget det betyder for ens muligheder for at være med.

Parterne synes ikke, at det er godt nok, at der kun findes særlige boliger, som ligger særlige steder og henvender sig til særlige mennesker. Parterne er derfor kommet med deres bud på, hvordan forskellige generationer og mennesker med og uden bevægelseshandicap kan bo i samme byggeri, karré, kvarter på reelt ligeværdige vilkår.

- *Visionen er fællesskab og inklusion*

Parternes fælles mål er at skabe en bebyggelse, hvor man bor og omgås på tværs af generationer, og hvor man har lige gode muligheder for at være med, uanset om man har et bevægelseshandicap eller ej.

Fællesskab er nøglen til inklusion, og parterne kommer til at arbejde med fællesskab på tre niveauer:

1. De nære fællesskaber mellem henholdsvis de unge i studieboligerne og seniorerne i seniorbofællesskabet.
2. Det store fællesskab på tværs mellem unge, familier og seniorer. Dette kan etableres ved at skabe fælles fysiske rammer, hvor et uformelt hverdagsfællesskab kan trives og interessefællesskaber opstå, men også ved at arbejde med nye måder at organisere sig i hverdagen, hvor man deler og stiller sine kompetencer til rådighed for hinanden.

3. Fællesskabet i kvarteret, hvor vi med fitnesscenteret/træningscenteret vil inkludere en udadvendt funktion i bebyggelsen, samtidig med at vi i det hele taget vil prioritere, at byggeriet kommer til at bidrage positivt til sine omgivelser.

- *Universelt design for alle*

Inklusion forudsætter ligeværdighed. Derfor vil boligfællesskabet blive udviklet med afsæt i principperne om universelt design. Her er grundtanken, at tilgængelighed ikke er noget ekstra, som man tilsætter sit byggeri, men er tænkt ind fra begyndelsen som noget usynligt og alment for alle.

Det centrale er altså at skabe et byggeri og et boligfællesskab, hvor det ikke fremstår som en pointe, at en del af beboerne har et bevægelseshandicap. Tilgangen er tværtimod, at bevægelseshandicap er noget, som alle har på et eller andet tidspunkt. SBI giver i en publikation om "tilgængelighed" en kort beskrivelse af, hvordan universelt design og søsterbegrebet "design-for-alle" adskiller sig fra en almindelig tilgang til tilgængelighed.

"Design-for-alle og universal design opdeler ikke brugere i funktionshæmmede eller ikke-funktionshæmmede, men definerer alle som brugere (...) Begge begreber betragter brugeren ud fra et livstidsperspektiv og tager afsæt i den fysiologiske mangfoldighed og udvikling, som finder sted i løbet af et liv. Dvs. at også personer, der normalt ikke defineres som funktionshæmmede fx børn, gravide, ældre, familier med barnevogne og personer med midlertidig nedsat funktionsevne som fx en brækket arm, defineres som brugere. I det perspektiv kan alle personer bliver funktionshæmmede midlertidigt eller kronisk og er derfor potentielle brugere. "

Tanken om universelt design er altså ikke bare relevant i forhold til at skabe inkluderende rammer for mennesker med bevægelseshandicap, men er en tilgang til at skabe boliger, der kan rumme alle mennesker med de bevægelsesudfordringer, der nu engang er. Det afsæt betyder også, at projektet ikke vil søge at skabe specialiserede handicapboliger eller plejeboliger, men i stedet skabe nogle meget fleksible boliger, der let kan tilpasses forskellige behov hos beboerne. Det gælder både for studieboligerne for unge med og uden handicap, og for seniorboligerne, hvor man typisk flytter ind med mange raske år foran sig, men også med visheden om, at der kan komme perioder, hvor man har brug for, at ens bolig kan noget ekstra.

- *Udviklingsprocessen*

Det er parternes ambition at udvikle projektet i en åben og dialogorienteret proces, der involvere flere rådgiverteams, videninput fra eksperter, dialog med målgrupperne og engagerende formidling for såvel studerende som professionelle. Processen vil tage afsæt i et værdiprogram, der særligt vil have fokus på at beskrive, hvordan fællesskabet sikres mellem de forskellige bruger- og beboergrupper og at konkretisere tilgangen til universelt design. Processen designs sådan, at den både munder ud i et konkret byggeri og er med til at skabe ny viden om inklusion i byggeriet hos deltagerne og bredt i de professionelle miljøer. Parterne ser meget gerne, at Kolding Kommune (hvis det bliver dem) også indgår tæt i projektd udviklingen, sådan at der kan sikres et samspil mellem projektet og eventuelle beslægtede kommunale initiativer og dagsordener.

- *Projektets partnere*

Projektet realiseres i samarbejde mellem G1, X-fond, G2 og G3.

G1 og X-fond finansierer byggeriet af studieboliger, og X-fond finansierer endvidere kontorer til Fonden med træningscenter/fitness center. G2 finansierer byggeriet af familieboliger og seniorboliger. G3 bidra-

ger til udviklingsprocessen med særligt fokus på udarbejdelsen af et værdiprogram og til evalueringen af projektet med henblik på at sikre, at erfaringerne fra byggeriet kommer andre til gode.

- G1

G1 er en erhvervsdrivende fond, der gennem aktiv formuepleje sikrer, at der er økonomisk basis for at gøre en indsats for mennesker med handicap. Fonden har fokus på at styrke forudsætningerne for det selvstændige og uafhængige liv og dermed fokus på at styrke den enkeltes mulighed for at deltage i og bidrage til samfundet. Det sker gennem partnerskaber og med afsæt i aktuelle samfundsmæssige problemstillinger. Det handler blandt andet om ulighed i sundheden, ulighed på arbejdsmarkedet og ulighed i tilgængeligheden til det byggede miljø.

- X-fond

X-fond arbejder for at forbedre mulighederne for mennesker med cerebral parese, deres familier og pårørende. Dette sker over en bred front – fra forskning over formidling af nutidig viden til direkte støtte til institutioner, foreninger og den enkelte. Fondens mål er at opnå afkast på 3-4 % på ejendomsinvesteringer.

- G2

G2 har solid erfaring med byggeri og er kendt for at gå forrest, når det gælder udvikling af nye boligtyper og bebyggelser.

G2 bestræber sig på i alle sine boliger og bebyggelser at skabe det bedst mulige rum for lig. Det gør de ved at arbejde med og udvikle den gode arkitektur og tænke fremad, bæredygtigt og i helheder. G2's ambition er altid at skabe mere end boliger; de vil skabe hjem.

- G3

G3 er en forening, som arbejder for at skabe livskvalitet for alle gennem det byggede miljø. G3 har det som et af sine filantropiske mål at ”fremme nye rammer for fællesskaber” og har herunder bl.a. fokus på udviklingen af seniorbofællesskaber som en måde at bekæmpe ensomhed og styrke livskvaliteten blandt seniorer.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, er der fradrag for uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Almennyttige/almenvelgørende uddelinger kan både være eksterne og interne.

Eksterne uddelinger er uddelinger, som udgør fondes m.v. vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, og de uddeles uden forventning om en modydelse.

Eksterne uddelinger kan konkret bestå i ydelse af legater, stipendier eller gaver, afkald på indtægter, f.eks. renteindtægter af et lån eller lejeindtægter ved ydelse af fri bolig.

Eksterne uddelinger er karakteriseret ved at være uddelinger til personer, selskaber m.v. uden for fonden.

Interne uddelinger er uddelinger afholdt med henblik på at realisere fondens formål, hvor fonden selv får en modydelse. Det kan være tale om en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøb af kunstgenstande til egne udstillinger. Der kan også være tale om udgifter til at forbedre, udvide eller opføre en stiftelses bygninger. En intern uddeling kan tillige bestå i, at fonden i overensstemmelse

med sit vedtægtsmæssige formål afholder udgifter til at erhverve et materielt eller immaterielt aktiv. Efter omstændighederne kan også fondens lønudgifter anses som interne uddelinger.

Der er kun fradragsret for interne uddelinger, når formålet med uddelingerne anses at være almennyttige eller almenvelgørende.

Begrebet interne uddelinger findes ikke i de to fondslove. Begrebet nævnes heller ikke i fondsbeskatningsloven eller i forarbejderne til fondsbeskatningsloven.

Under Folketingets behandling af fondsbeskatningsloven udtalte skatteministeren følgende (Folketingstidende 1985/86, s. 876ff):

”Spørgsmål 23:— Hvad forstås ved en uddeling, jfr. Forslagets § 4, i forhold til f.eks. omposteringer, formuedispositioner og lignende?

Svar:— ...— Det er derimod ingen betingelse, at uddelingen rent faktisk forlader fondens eller forenings formuesfære. Udgifter til forskning, der foretages af fonden selv, vil efter omstændighederne være at anse for en uddeling. — Uddelingen skal ikke nødvendigvis bestå i ydelser fra fonden eller foreningen, men kan også bestå i afkald på indtægter, f.eks. ydelse af fribolig i en stiftelse.”

I et utrykt svar (optrykt i Drejer m.fl.: Skattereformen og fondsbeskatning, s. 234) til Folketinget i anledning af en henvendelse fra Allan Philip henvises der til ovenstående svar. Advokaten havde i brevet henvist til ”fonde, der benytter afkastet af formuen internt, dvs. til fondens egen forskning eller til vedligeholdelse af fondens bygning m.v.”

I forbindelse med lovens ikrafttræden udsendte Skattedepartementet cirkulære af 28. november 1986 om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v. Cirkulæret indeholdt en beskrivelse af driftsomkostninger, uddelinger og afskrivninger, men selve begrebet ”interne uddelinger” blev ikke anvendt.

Begrebet er antageligt anvendt første gang af *Peter Loft* i *TfS 1987.58*, hvor han bl.a. anfører:

”Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger. — (...)— Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøb til egne udstillinger. Ved interne uddelinger påregner fonden således en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.), som fonden har en vedtægtsmæssig forpligtelse til at erhverve. Interne uddelinger vi ofte have stor lighed med enten driftsomkostninger eller med formueplaceringer....”

Driftsomkostning eller uddeling

Driftsomkostninger er udgifter, der bringer fonden i stand til at varetage sine vedtægtsbestemte formål. Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden afholder for at realisere de vedtægtsbestemte formål.

En fond eller forening kan i visse tilfælde vælge mellem at anse en bestemt udgift for en uddeling eller for en driftsomkostning. Det drejer sig navnlig om udgifter, der ikke udbetales til en skattepligtig modtager, men som afholdes i fondens eller forenings eget regi, f.eks. til køb af et aktiv og til vedligeholdelse af en bygning m.v.

Den Juridiske Vejledning indeholder følgende anvisninger:

”Eksterne uddelinger

Eksterne uddelinger er uddelinger, som udgør fondes mv. vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, og de uddeles uden forventning om en modydelse.

Eksterne uddelinger kan konkret bestå i:

- *ydelser af legater eller gaver*
- *afkald på indtægter, fx renteindtægter af et lån eller lejeindtægter ved ydelse af fri bolig, eller*
- *afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostninger.*

*Eksterne uddelinger er uddelinger til personer, selskaber mv. uden for fonden. — **Interne uddelinger***

Interne uddelinger er derimod karakteriseret ved, at fonden selv får en modydelse for uddelingen. En intern uddeling er fx

- *udgifter til at forbedre eller udvide en stiftelses bygninger*
- *en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi, eller*
- *et museums indkøb til egne udstillinger.*

En intern uddeling kan også bestå i, at fonden, i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål, afholder udgifter til at erhverve et materielt eller immaterielt aktiv.

Desuden vil en fonds afholdelse af udgifter fx lønudgifter, forskningsudgifter mv., efter omstændighederne kunne anses for en intern uddeling.

Det kan fx vedrøre en ejendom, der anvendes til almennyttige formål, være vanskeligt at sondre mellem vedligeholdelse og forbedringer. Se TfS 1988, 437 DEP, hvor udgifter til forbedringer ansås at være fradragsberettigede uddelinger, mens udgifter til vedligeholdelse skulle fradrages som driftsomkostninger.

Der er kun fradragsret for interne uddelinger, hvis formålet med uddelingerne anses at være almenvelgørende eller almennyttige. Se SKM2005. 188. LSR”

Fra offentliggjort praksis er der følgende fortolkningsbidrag i relation til interne uddelinger:

I SKM 2006.282 SR udtalte Skatterådet, at en fonds afholdelse af renoveringsudgifter vedrørende en fast ejendom, som fonden ejede og stillede til rådighed til brug for fondens formål, kunne fradrages som en intern uddeling. Da fondens formål var at betragte som almennyttigt, kunne fonden fradrage udgifter til renovering af ejendommen ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst i medfør af FBL § 4, stk. 1. Afgørelsen vedrører X-fond.

I SKM 2006.533 SR har Skatterådet meddelt, at en kunstfonds erhvervelse af kunst m.v. med henblik på at forskønne og udsmykke nærmere angivne lokaliteter på en erhvervsvirksomhed var at betragte som en intern ikke-almennyttig uddeling fra fonden. Fonden kunne derfor ikke aktivere udgifterne til erhvervelsen af kunstværkerne med henblik på afskrivning efter afskrivningslovens §§ 44 A og 44 B.

I henhold til fondens fundats havde fonden kun ét formål, som var ”efter bestyrelsens skøn at foretage udsmykning og forskønnelse af såvel lokaliteter som udendørs anlæg på virksomheden eller et af virksomheden associeret selskab i Danmark”.

SKAT anførte i sin indstilling, som tiltrædes af Skatterådet:

”Fondens erhvervelse af kunstværker, maling, planter og møbler til udsmykning af selskabets virksomheder må qua ordlyden af fundatsen og i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse anses for at være en vedtægtsmæssig uddeling fra fonden, idet erhvervelsen af kunstværker, planter, maling, møbler og lign. effekter må anses for afholdt for at realisere fondens formål og ikke for at sikre driften af

fonden. Der er derfor ikke grundlag for, at udgifterne til erhvervelse af kunst kan afskrives i medfør af reglerne i afskrivningsloven.

Udgifter til erhvervelse af kunstværker, designmøbler, planter m.v. med henblik på udsmykning af selskabets lokaliteter er åbenbart og entydigt en uddeling omfattet af fondens vedtægter. Det er derfor slet ikke muligt for fonden at omkvalificere udgifterne til erhvervelse af kunstværker m.v. til en driftsomkostning, som eventuelt skal aktiveres med henblik på afskrivning. ”

I SKM 2010.238 LSR udtalte Landsskatteretten under henvisning til Ligningsrådets afgørelse i TjS 1998, 554, at erhvervelse og bevarelse af et slot som kulturværdi må anses som almennyttigt. Beløb anvendt til erhvervelse samt restaurering ansås som interne uddelinger efter FBL § 4, stk. 1. Dette gav grundlag for genoptagelse af en fonds uddelinger til vedligeholdelse af en fredet bygning.

I SKM 2012.682 LSR havde en almennyttig fond hensat et beløb over tre år til almennyttige/almenvælgørende formål og i et senere år anvendt hensættelserne til erhvervelse af en ejendom, der skulle tjene som domicil for fondens virksomhed. Idet fondens anvendelse af hensættelserne til køb af ejendommen var sket med henblik på at realisere fondens formål, og idet der var tale om en domicilejendom, der var egnet til opfyldelse af fondens formål, anså Landsskatteretten investeringen for en uddeling til målgruppen (som f.eks. var familier med psykiske problemer, familier med vold, seksuelle krænkelser m.v.), og de hensatte midler ansås for anvendt til opfyldelse af almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål. Ved afgørelsen lagde Landsskatteretten yderligere vægt på, at fonden var underlagt tilsyn fra en offentlig myndighed. Beløbene var dermed fradragsberettigede som interne uddelinger.

I SKM 2011 232 SR bekræftede Skatterådet, at en fonds udgifter til køb og byggeri af 2 ejendomme skulle fratrækkes som interne uddelinger efter FBL § 4, stk. 1. Fonden havde ifølge fundatsen til formål at yde støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Inden for fondens vedtægtsmæssige formål påtænkte fonden at etablere et privat boligprojekt, hvor yngre personer med cerebral parese skulle kunne leje en bolig. Det var tanken, at de 10-30 lejligheder skulle fordeles således, at en rimelig andel af enhederne blev beboet af yngre mennesker med cerebral parese, mens resten skulle udlejes til andre unge, studerende og medarbejdere inden for social- og sundhedssektoren. Disse lejere skulle i videst muligt omfang forpligte sig til at acceptere handicappede som ligeværdige mennesker på ethvert plan, og de skulle deltage aktivt i medborgerskabet inden for det påtænkte koncept. Afgørelsen vedrører X-fond, se beskrivelse ovenfor.

I SKM 2014.499 SR fandt Skatterådet, at udgifter til et idrætsanlæg kunne fradrages som interne uddelinger efter FBL § 4, stk. 1. Fonden skulle efter det oplyste ikke drive de rekreative aktiviteter, men disse skulle drives via et af fonden helejet datterselskab. Fonden skulle foretage etablering, forbedring og udbygning samt udleje anlægget til datterselskabet. Udlejningen skulle ske på markedsvilkår. Det var Skatterådets opfattelse, at udgifter, herunder lønudgifter, til anlægget måtte anses for afholdt for at sikre fondens formål, der ifølge udkast til vedtægter ud over etablering af anlægget var at ”...opføre, eje, drive, administrere og udleje bygninger og anlæg, som tjener til opfyldelse af formålet”. Uddelingerne ansås som almennyttige og var dermed fradragsberettigede.

I SKM 2016.17 SR ansås en fonds udgifter til opførelse af en skolebygning for at være interne uddelinger, selv om udlejningen ville ske på markedsvilkår.

SKM 2011.232 SR, SKM 2014.499 SR og SKM 2016.17 SR giver således fondene mulighed for at fradrage køb/byggeri af fast ejendom som interne uddelinger, selv om ejendommene skal udlejes på markedsvilkår.

Det konkrete byggeri

X-fond er skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, som en erhvervsdrivende m.v. fond med Erhvervsstyrelsen som fondsmyndighed. X-fond varetager udelukkende almennyttige m.v. formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige m.v. formål. Uddelinger kan både være eksterne og interne.

Interne uddelinger er, som det fremgår foran, karakteriseret ved, at fonden får en modydelse i form af et aktiv (f.eks. en forskningsindsats, en forbedring af et aktiv, et nyt aktiv, etc.), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang og/eller forpligtelse til at erhverve. Udgiften til forbedring, køb af bygninger og opførelsesomkostninger kan således karakteriseres som en intern uddeling.

Det fremgår af fundatsen for Fonden, at formålet med fonden er at yde støtte primært til spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Denne støtte kan efter fundatsen ydes i form af bl.a. individuel støtte, bidrag til foreninger, institutioner eller organisationer, der arbejder for forbedringer for de spastisk lammede og andre handicappedes kår, eller som "Andre former for støtte, f.eks. medvirken til institutionsbyggeri". Endvidere kan støtte efter fundatsen ydes til lægelig, pædagogisk, terapeutisk, social og anden forskning samt til praktisk gennemførelse af forskningsresultater med henblik på forbedring af handicappedes helbred og livsvilkår.

Skatterådet har over for Fonden 2 gange tidligere bekræftet, at afholdte renoveringsudgifter og afholdte udgifter til køb og byggeri af 2 boligejendomme kunne fratrækkes som interne uddelinger. Der henvises til de allerede omtalte afgørelser i SKM 2006.282 SR og SKM 2011.232 SR.

Det åbne boligfællesskab for unge, familier og seniorer, som Fonden i samarbejde med G1, G2 og G3 påtænker at opføre, vil stille studieboliger til rådighed for yngre studerende med CP og andet bevægelseshandicap, hvor der skabes mulighed for at de omhandlede personer, der lejer boligerne, kan få en almindelig dagligdag. For så vidt angår opførelsen af studieboliger til de yngre personer med CP eller andet bevægelseshandicap, ligger boligfællesskabet i det skitserede koncept klart inden for fondens formål, henset til fundatsens formålsbestemmelse samt Fondens faktiske virke.

Den omstændighed, at studieboligerne etableres i samarbejde med andre almennyttige m.v. fonde og institutioner, er det principielt set præcis samme tankegang, der ligger til grund for dette byggeprojekt, som gjorde sig gældende ved opførelsen af Fondens 2 udlejningsejendomme (SKM 2011.232. SR). Det afgørende er således, at Fonden opnår skøde på en selvstændigt matrikuleret ejendom.

Det aktuelle boligprojekt adskiller sig principielt kun fra det tidligere boligprojekt, som Skatterådet tog stilling i SKM2011. 232. SR, ved at X-fond i det aktuelle boligprojekt går sammen med G1, G2 og G3 om at udvikle en ny type inkluderende boligbebyggelse, der rummer familieboliger, seniorboliger og studieboliger for unge med og uden bevægehandicap. Fælles for alle deltagerne i boligprojektet er, at de varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige m.v. formål. G3 medvirker dog alene som videnholder i udviklingsfasen.

Den fælles vision med boligprojektet er som nævnt ovenfor at skabe et sted, hvor man får glæde af hinanden på tværs af generationer, og hvor et fysisk handicap aldrig er en barriere for at deltage i fællesskabet. Pointen er, at fællesskab ses som nøglen til inklusion, da byggeriet er baseret på universelt design, der skal sikre de fysiske rammer, der tilskynder og understøtter fællesskaber blandt beboerne (og dermed inklusion). Byggeriet kommer derfor også til at indeholde fællesfaciliteter såsom fitnesscenter, der kan anvendes af såvel ejendommens beboere som beboerne i lokalmiljøet. Herudover tænkes der også på etablering af fx fælles cykelværksted, drivhus/orangeri eller lignende, der alt sammen lægger op til fælles projekter og samvær.

Selv de bedste fysiske rammer kan dog ikke alene hverken skabe eller fastholde inkluderende fællesskaber. Det er derfor også planen at etablere dels en ambassadørordning blandt de kommende beboere, der skal understøtte nye beboeres bosætningsproces med fokus på fællesskab og naboskab, dels en social viceværtordning. En ordning, hvor det er viceværtens opgave ikke alene at bistå beboere i forhold til forskellige praktiske behov, men også at varetage sociale funktioner i ejendommen, der understøtter nabo- og fællesskabet.

X-fond, der vil være repræsenteret med kontor i bebyggelsen, vil tæt følge og understøtte alle disse ordninger med henblik på at sikre implementering og forankring samt den videre udvikling heraf i samarbejde med beboerne.

Relevante beboergrupper og sammensætningen heraf vil blive sikret dels via visitationsprocesser i forhold til unge med og uden bevægehandicap, dels via markedsføringen af byggeriet til øvrige målgrupper (børnefamilier, ældre m.fl.), der vil have fokus på byggeriets unikke værdi-/fællesskabsbaserede grundlag med henblik på tiltrækning og fastholdelse af beboere, der kan identificere sig med byggeriets værdigrundlag og derved medvirker til løbende at understøtte dette.

Formålet med etableringen af det aktuelle boligprojekt har således, som det fremgår, nøjagtig samme idegrundlag, som var gældende for det tidligere boligprojekt, hvor Skatterådet i SKM2011. 232SR bekræftede at Fondens udgifter - til køb af grund og opførsel af ejendommene - kunne behandles som interne uddelinger.

Formålet med etableringen af det åbne boligfællesskab vil utvivlsomt blive anset for nyttigt ud fra en almindelig fremherskende opfattelse, og dermed vil projektet kunne anses for at være almennyttigt.

Henset til formålet med etableringen af studieboligerne i de almennyttige m.v. fondes fælles projekt samt Fondens formål og virke, må der kunne svares ”Ja” til spørgsmål 1.

Fradragstidspunkt for den interne uddeling

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, fastslår fradragstidspunktet for almennyttige uddelinger. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Uddelinger efter stk. 1 fradrages i den efter § 3 opgjorte indkomst på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Uddelinger efter stk. 1, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden eller foreningen dog fratrække på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling.”

Den Juridiske Vejledning indeholder følgende anvisninger:

”Enkeltstående uddelinger

Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden mv. til at uddele beløbet mv., dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen. Dette gælder, uanset om udbetalingen eller overgivelse af uddelingen først sker i det efterfølgende indkomstår. Se FBL § 4, stk. 2, 1. pkt.

Fonden vil således kunne fradrage en uddeling på det tidspunkt, hvor der er givet bindende tilsagn om ydelsen. Se TfS 1987, 566 DEP, hvor Departementet udtalte, at fradragsretten for uddelinger fra en fond indtræder på retserhvervelsetidspunktet, dvs. når fonden har forpligtet sig til at foretage uddelinger, og TfS 1990, 240 LSR.

Fradragsretten og dermed den retlige forpligtelse til at foretage uddelingen anses for indtrådt, uanset at uddelingen endnu ikke kan fastsættes beløbsmæssigt. Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at hverken giver eller modtager kan påvirke størrelsen af uddelingen. ”

Successive uddelinger

Ved successive uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, kan en fond eller forening vælge mellem at fratrække uddelingerne på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter hvor de enkelt rater forfalder. Se FBL § 4, stk. 2, 2. pkt.

Det én gang valgte fradragstidspunkt efter FBL § 4, stk. 2, 2. pkt., kan ikke ændres for den konkrete uddeling. Se FBL § 4, stk. 2, 3. pkt. Fonden er dog ikke bundet til samme princip ved forskellige løbende uddelinger. ”

Som det fremgår både af loven og af den Juridiske Vejledning, indtræder fradragstidspunktet for den interne uddeling, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse til at foretage uddelingen. For successive uddelinger (flerårige uddelinger) kan Fonden vælge betalingstidspunktet som fradragstidspunkt.

Henset til lovens klare formulering af fradragstidspunktet for et- og flerårige uddelinger, må der kunne svares ja til spørgsmål 2.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at X-fondens udgifter til køb af grund og byggeri af studieboliger og kontorer med trænings-/fitnesscenter, der bliver samlet i et bofællesskab, som Fonden opnår selvstændigt skøde på, hvor 25-50% af boligerne og trænings-/fitnesscenteret vil være målrettet unge med bevægelseshandicap, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst om interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

Spørgsmålet omhandler, hvorvidt der er fradrag efter reglerne i fondsbeskatningsloven om fradrag for uddelinger til almennyttige formål i relation til udgifter til køb af grund og byggeri af studieboliger og kontorer med trænings-/fitnesscenter, der bliver samlet i et bofællesskab, som X-fonden opnår selvstændigt skøde på, hvor 25-50 % af boligerne og trænings-/fitnesscenteret vil være målrettet unge med bevægelseshandicap.

Det er oplyst, at Fonden er skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, som en erhvervsdrivende mv fond med Erhvervsstyrelsen som fondsmyndighed.

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan blandt andet fonde omfattet af lovens § 1, nr. 1, 2 og 4, foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Det skal således vurderes, om der er tale om en uddeling, og i så fald om denne uddeling kan anses for at gå til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Uddeling

Ved uddelinger forstås den disposition, hvorved fonden rent faktisk varetager sit formål. Interne uddelinger er karakteriseret ved, at fonden får en modydelse for uddelingen. En intern uddeling kan også bestå i, at fonden mv., i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål, afholder udgifter til at erhverve et materielt eller immaterielt aktiv. Se Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. D. 9.9.1.1. Interne

uddelinger kan efter Skattestyrelsens opfattelse også være udvidelse eller anskaffelse af aktiver, herunder bygninger mv. Se SKM2019. 117. SR.

Det fremgår af X-fondens vedtægter, at Fondens primære formål er at yde støtte til primært spastisk lammede, men også til andre fysisk eller psykisk handicappede. Herunder kan støtten fx gives i form af medvirken til institutionsbyggeri. Et andet af Fondens formål er at støtte andre beslægtede foranstaltninger eller projekter, der tager sigte på eller kan være af betydning for spastisk lammede og andre handicappede.

Ved Fondens aktuelle boligprojekt vil Fonden opnå selvstændigt skøde på grunden. Der er således tale om, at Fonden afholder udgifter for at erhverve et materielt aktiv. Det følger af praksis, at erhvervelsen af en byggegrund kan udgøre en intern uddeling. Se fx SKM2011. 232. SR, SKM2010. 238. LSR, SKM2012. 682. LSR, SKM2016. 17. SR og SKM2019. 117. SR.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at uddelingen er omfattet af Fondens formål, idet formålet med uddelingen er at støtte spastisk lammede i form af opførelse af egnede boligforhold og skabelsen af et socialt miljø, der kan være af væsentlig betydning for spastisk lammede og andre handicappedes hverdag, livskvalitet og selvverd.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at X-fond gennem fælles projekter, ambassadørordning og bygningsdesign vil sikre et betydeligt fællesskab mellem henholdsvis beboerne med og uden fysiske handicap, således at beboerne med cerebral parese eller andet fysisk handicap kan få en så normal hverdag som muligt. Projektet er tilrettelagt med henblik på at give personer med cerebral parese en almindelig hverdag, som gør dem mest muligt selvstændige i deres eget liv og dermed bidrage til give dem større livskvalitet og frihed.

Skattestyrelsen lægger også vægt på, at der beboersammensætningen vil blive sikret dels visitationsprocesser i forhold til unge med og uden bevægehandicap, dels via markedsføringen af byggeriet til øvrige målgrupper (børnefamilier, ældre m.fl.), der vil have fokus på byggeriets unikke værdi-/fællesskabsbaserede grundlag med henblik på tiltrækning og fastholdelse af beboere, der kan identificere sig med byggeriets værdigrundlag og derved medvirker til løbende at understøtte dette.

Skattestyrelsen anser på denne baggrund X-fonds udgifter som beskrevet ovenfor som en intern uddeling.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

Der er kun fradragsret for interne uddelinger, hvis formålet med uddelingerne anses for at være almenvelgørende eller almennyttigt.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. D. 9.9.1.3, at et formål kan anses for almennyttigt, såfremt a) kredsen af modtagere, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg og b) uddelingen kommer en vis videre kreds til gode, ligesom c) der skal være tale om et formål, der ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig.

Blandt sådanne almennyttige formål er nævnt sociale, kulturelle, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige og sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse, nationale, idrætsmæssige og dyreværnsformål. Det fremgår tillige, at organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kan anses for almennyttige.

Der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter for at kunne opfylde fondslovens krav til overholdelse af formålet. Skatterådet har i to

tidligere afgørelser bekræftet, at fondens formål i henhold til vedtægterne er at anse for almennyttige. Se SKM2006. 282. SR og SKM2011. 232. SR.

Den omstændighed, at en fond mv. ifølge sine vedtægter har et almennyttigt eller almenvelgørende formål, indebærer imidlertid ikke i sig selv, at en fond mv. vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af FBL § 4, stk. 1. Adgangen til at fradrage en uddeling efter denne bestemmelse forudsætter, at uddelingen efter en konkret vurdering i sig selv er enten almennyttig eller almenvelgørende, jf. SKM2011. 350. SR.

X-fond henviser blandt andet til SKM2011. 232. SR. I denne sag bekræftede Skatterådet, at fondens udgifter til køb og byggeri af ejendom 1 og ejendom 2 kunne fratrækkes som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Ejendommene ville være placeret i et bymiljø med nærhed til indkøb, transport, kultur mv. Der ville blive etableret p-pladser, der opfyldte behovet for handicappede, og et fællesareal, som kunne anvendes til fællesmøder, sammenkomster, familiearrangementer samt til overnatning for besøgende.

Samtlige lejligheder ville være forberedt som handicaplejligheder. Udover erhvervslokaler ville henholdsvis 8 ud af 18 lejligheder i ejendom 1 og 20 ud af 28 lejligheder i ejendom 2 være decideret egnet til yngre personer med cerebral parese. De øvrige lejligheder ville blive udlejet til andre unge, studerende og medarbejdere inden for social- og sundhedssektoren, som skulle forpligte sig til at acceptere de handicappede som ligeværdige mennesker på ethvert plan samt deltage aktivt i medborgerskabet. Formålet var at skabe en almindelig dagligdag med job og/eller uddannelse samt muligheder for socialt samvær for personer med cerebral parese.

Skatterådet fandt, at den del af X-konceptet, som skulle udlejes til forretninger og andre unge, studerende og medarbejdere inden for social- og sundhedssektoren, ligeledes måtte ligge inden for fondens formål ved at være støtte til projekter, der tog sigte på eller kunne være af betydning for spastisk lammede. Skatterådet lagde særligt vægt på ideen med konceptet, hvor alle lejere skulle indgå i en social og arbejdsmæssig sammenhæng til fordel for mennesker med nedsatte ressourcer. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at det var fonden, der efter de anførte principper skulle udvælge lejerne, og på indsatsen for at skabe arbejdspladser til de handicappede hos de erhvervsdrivende, der lejede erhvervslejemålene.

Formålet med den her omhandlede uddeling er at yde støtte til primært spastisk lammede i form af en bebyggelse, hvor man bor og omgås på tværs af generationer, og hvor man har lige gode muligheder for at være med, uanset om man har et bevægelseshandicap eller ej. Parternes vision ligner dermed konceptet bag fondens byggeprojekt i SKM2011. 232. SR.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at det er parternes vision at skabe inklusion at de fysisk handicappede via fællesskab med de øvrige beboere blandt andet ved at finansiere studieboliger som del af en bebyggelse, hvor det er let for alle at færdes; hvor de fysiske rammer er ens for alle og indbyder til et uformelt hverdagsfællesskab for alle beboerne, og hvor der er fællesarealer og et træningscenter særligt egnede for personer med cerebral parese, men som også er attraktiv for andre unge.

Der vil ligeledes blive bygget værksteder og cafe i forbindelse med projektet. Disse er dog ikke finansieret af X-fond.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at kredsen af modtagere, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg, idet uddelingen er rettet dels mod unge med et bevægelseshandicap, dels mod unge studerende uden et bevægelseshandicap, som kan indgå i et beboelsesfællesskab med hinanden.

Skattestyrelsen anser også uddelingen for at komme en vis videre kreds til gode, idet uddelingen ikke er rettet mod personer inden for et begrænset område, men generelt mod yngre personer med et bevægelseshandicap og andre unge studerende, der ønsker at indgå i beboelsesfællesskabet.

Det er videre Skattestyrelsens opfattelse, at uddelingen har karakter af et socialt formål, som ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig.

Som omtalt ovenfor viser praksis, at uddelinger til boliger/vedligeholdelse af boliger for personer med et fysisk handicap kan anses som uddelinger til almennyttige formål. Se SKM2011. 232. SR og SKM2006. 282. SR.

Praksis viser tilsvarende, at uddelinger til boliger til studerende kan anses som uddelinger til almennyttige formål. Se SKM2016. 17. SR, hvor Skatterådet efter det oplyste anså en bygningsfond for at have et almennyttigt virke, idet der var tale om en institution, der tilgodeså kulturelle- og undervisningsformål, og som var åben for en videre kreds.

Dette støttes af SKM2019. 254. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en fonds løbende forbrug af grundkapitalen til opfyldelse af fondens formål med deraf følgende tab på kollegieejendomme var udtryk for løbende, almennyttige uddelinger, der var fradragsberettigede.

Skattestyrelsen anser fondens aktuelle boligprojekt - tilsvarende X-projektet i SKM2011. 232. SR – for at have et almennyttigt formål. Den omstændighed, at uddelingen også er til gavn for personer uden et fysisk eller mentalt handicap, ændrer ikke herpå.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at det er valgfrit for X-fond at fratrække den interne uddeling på en gang, når den bliver retligt forpligtet til at foretage uddelingen (dvs. når bindende aftale om køb og opførelsen af ejendommen er indgået), eller hvis den bliver flerårig, i takt med at udgifterne til køb og opførelse af ejendommen afholdes.

Begrundelse

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, kan fradrages på det tidspunkt, hvor fonden er retligt forpligtet til at foretage uddelingen.

Såfremt uddelingerne til almennyttige eller almenvelgørende formål strækker sig over flere indkomstår, kan en fond mv. dog vælge at fratrække uddelingerne på det tidspunkt, hvor fonden mv. enten er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det følger af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2. Adgangen til fradrag på udbetalingstidspunktet blev med L 1999-12-20 nr. 958 udvidet for fonde mv. til også at gælde for successive uddelinger, hvor de årlige uddelinger ikke kendes på bevillingstidspunktet. Se LFF 1999-11-03 nr. 85.

Den interne uddeling, som nærværende sag omhandler, må efter Skattestyrelsens opfattelse og som nævnt ovenfor anses for at være en uddeling med et almennyttigt formål, hvorefter uddelingen er omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Da uddelingen anses for omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan X-fond frit vælge, om den skal fratrækkes i det indkomstår, hvor Spøger er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder.

Det er en betingelse for at foretage fradrag på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, at det er selve købesummen henholdsvis byggeomkostningerne, der forfalder i rater. Det er således pligtpådragelsetidspunktet for betalingen af hver rate, der er afgørende for, hvornår uddelingen kan fratrækkes, og ikke tidspunktet for afholdelsen af udgiften. Se også SKM2016. 17. SR.

Skattestyrelsen gør opmærksom på, at det én gang valgte fradragstidspunkt ikke kan ændres for den konkrete uddeling. Se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, 3. pkt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja, se dog indstilling og begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet bekræfter Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

LBKG 2015-08-17 nr. 961 (Fondsbeskatningsloven)

§1

Stk. 1

Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

1. Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love.
2. Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter nr. 3.
3. Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger for så vidt angår:
 1. arbejdsgiverforeninger og fagforeninger,
 2. andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til anvendelse til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt, samt
 3. foreninger, hvis midler hovedsagelig hidrører fra de under litra a og b nævnte foreninger, såfremt foreningen har som et formål at understøtte virksomheder eller personer under faglig konflikt eller faktisk yder en sådan understøttelse.
4. Fonde, truster og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes endvidere af bestemmelsen, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. 1. pkt. 1. og 3. pkt. gælder dog ikke, hvis trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter § 3 C.

(...)

§ 4

Stk. 1. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde m.v. og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårerne for medarbejdere m.v., jf. ligningslovens § 14 F, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for uddelinger til sådanne formål.

Forarbejder

LFF 1986-02-20 nr. 108

Bemærkninger til § 4

§ 4 indeholder reglerne om fondes og foreningers fradrag for uddelinger til og hensættelser til sikring af almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål. For arbejdsmarkedssammenslutninger findes reglerne herom dog i § 9.

Desuden indeholder bestemmelsen reglen om fondes og foreningers fradrag for vedtægtsmæssige uddelinger i øvrigt.

Fradraget foretages i den efter § 3 opgjorte indkomst, dvs. efter bl.a. reduktion af rente- og udbytteindtægter m.v. med bundfradraget på enten 25.000 kr. eller 200.000 kr. Uddeles eller hensættes beløb, der overstiger årets indkomst opgjort efter § 3, kan det herved fremkomne underskud ikke fremføres til modregning i de følgende års skattepligtige indkomst.

Det er således i visse tilfælde nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter § 3, og uddelinger og hensættelser til senere uddelinger, der kan fradrages efter § 4. Driftsomkostninger vil normalt bestå af udgifter, der er nødvendige for foreningen at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål. Fonde og registreringspligtige foreninger - herunder arbejdsmarkedssammenslutninger - kan for det første fradrage uddelinger til almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål. Begrebet almennyttig eller almenvelgørende kendes bl.a. efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, 3 og 5. For at anse et formål for almennyttigt eller almenvelgørende forudsættes - som efter de gældende regler i selskabsskatteloven - det, at formålet skal tilgodese en ubestemt kreds. Der vil typisk være tale om sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige, videnskabelige - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed. Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke for almennyttige eller almenvelgørende.

(...)

Det er ingen betingelse, at der er tale om uddeling af et nærmere fastsat pengebeløb.

Uddelingen kan også bestå i fysiske aktiver eller lignende. Et tilsagn om at afholde en udgift er at anse for en uddeling på det tidspunkt, hvor tilsagnet opfyldes. En uddeling kan derimod ikke bestå i et udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse m.v.

(Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

SKM2019. 117. SR

Skatterådet bekræftede, at en almennyttig fond kunne foretage fradrag for omkostninger som en intern uddeling i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom til brug for fondens almennyttige formål. Derudover bekræftede Skatterådet, at fonden kunne foretage fradrag for hensættelse med et beløb svarende til den opgjorte ejendomsavance ved afståelse af fondens nuværende ejendom med henblik på senere køb af ejendom til brug for understøttelse af fondens almennyttige virke.

SKM2012. 682. LSR

En almennyttig fond havde hensat beløb over tre år til almenvelgørende/almennyttige formål og i et senere år anvendt hensættelserne til erhvervelse af en ejendom, der skulle tjene som domicil for fondens virksomhed. Idet fondens anvendelse af hensættelserne til køb af ejendommen var sket med henblik på at realisere fondens formål, og idet der var tale om en domicilejendom, der var egnet til opfyldelse af fondens formål, anså Landsskatteretten investeringen for en uddeling til målgruppen, og de hensatte midler for anvendt til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Ved afgørelsen lagde Landsskatteretten yderligere vægt på, at fonden var underlagt tilsyn fra en offentlig myndighed. Beløbene var dermed fradragsberettigede som en intern uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

SKM2010. 238. LSR

Landsskatteretten pålagde SKAT at genoptage en fonds skatteansættelse med henblik på en stillingtagen til, om fonden var berettiget til konsolideringsfradrag vedrørende fondens uddelinger til vedligeholdelse af en fredet hovedbygning til et gods.

Landsskatteretten henviste til Ligningsrådet afgørelse af 3. oktober 1998, TfS 1988, 554 LR, hvoraf det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 2 og 5, at erhvervelse og bevarelse af et slot som kulturværdi må anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttig. Beløb anvendt til erhvervelse samt restaurering af de omhandlede ejendomme ansås herefter som interne uddelinger efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

SKM2005. 188. LSR

En fond kunne ikke fratrække udgifter til forbedring af fast ejendom, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, ligesom der ikke kunne foretages fradrag for udgifterne efter lovens § 3.

Fonden var en familiefond, der ifølge fundatsens § 10 A havde til hovedformål at (i) eje og værne om ejendommen X, bestående af hovedejendommen og tilstødende ejendomme, således at den landskabsmæssige skønhed såvel som den traditionelle kulturværdi på stedet bevares og (ii) at eje og værne om ejendommen Y, således at de traditionelle kulturværdier, der er knyttet til det gamle købmandshus bevares.

SKM2019. 117. SR

Skatterådet bekræftede, at en almennyttig fond kunne foretage fradrag for omkostninger som en intern uddeling i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom til brug for fondens almennyttige formål. Derudover bekræftede Skatterådet, at fonden kunne foretage fradrag for hensættelse med et beløb svarende til den opgjorte ejendomsavance ved afståelse af fondens nuværende ejendom med henblik på senere køb af ejendom til brug for understøttelse af fondens almennyttige virke.

SKM2016. 17. SR

Skatterådet bekræftede, at en erhvervsdrivende fond, der havde til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole, ansås for almennyttig. Skatterådet lagde vægt på, at fondens virke var at tilgodese kulturelle-

og undervisningsformål, som var åben for en videre kreds, og at fonden som sit primære og sekundære formål skulle anlægge og opføre mv. bygninger til X samt støtte den pågældende højskole, og dernæst støtte almennyttige og kulturelle formål i kommunen.

SKM2014. 499. SR

Spørger påtænkte at stifte en erhvervsdrivende fond. Fonden skulle etablere et rekreativt anlæg. Skatterådet kunne bekræfte, at udgifter afholdt af den erhvervsdrivende fond, til etablering og vedligeholdelse, forbedring og udbygning af det rekreative anlæg samt lønudgifter i tilknytning hertil ville kunne anerkendes som almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1,

SKM2011. 350. SR

Skatterådet bekræftede, at en fond ud fra formålsbestemmelsen kunne betragtes som almennyttig. Fondens uddelinger skulle vurderes konkret for at kunne afgøre, hvorvidt uddelingen kunne fradrages efter fondsbeskatningslovens § 4.

SKM2011. 232. SR

Skatterådet fandt, at en fond kunne fradrage udgiften til at købe og opføre to ejendomme som en intern uddeling efter FBL § 4, stk. 1.

X-konceptet ville stille udlejningsboliger til rådighed for yngre personer med cerebral parese, hvorved der skabtes mulighed for at disse personer kunne få en almindelig dagligdag. For så vidt angik de yngre personer med cerebral parese måtte X-konceptet ligge inden for fondens formål henset til fundatsens indhold samt fondens virke.

Den del af X-konceptet, som skulle udlejes til forretninger og andre unge, studerende og medarbejdere inden for social- og sundhedssektoren, måtte ligeledes ligge inden for fondens formål ved at være støtte til projekter, der tog sigte på eller kunne være af betydning for spastisk lammede. Skatterådet lagde særligt vægt på ideen med konceptet, hvor alle lejere skulle indgå i en social og arbejdsmæssig sammenhæng til fordel for mennesker med nedsatte ressourcer. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at det var fonden, der efter de anførte principper skulle udvælge lejerne. Ligeledes blev der lagt vægt på indsatsen for at skabe arbejdspladser til de handicappede hos de erhvervsdrivende, der lejede erhvervslejemålene.

Formålet med X-konceptet måtte dermed anses for nyttigt ud fra en almindelig fremherskende opfattelse og dermed for at være almennyttigt.

SKM2006. 533. SR

Skatterådet har meddelt, at en kunstfonds erhvervelse af kunst mv. for at forskønne/udsmykke nærmere angivne lokaliteter på en erhvervsvirksomhed var at betragte som en intern ikke-almennyttig uddeling fra fonden. Fonden kunne derfor ikke aktivere udgifterne til at erhverve kunstværkerne med henblik på afskrivning efter AL §§ 44 A og 44 B.

SKM2006. 282. SR

Skatterådet udtalte, at en fonds afholdelse af renoveringsudgifter vedrørende en fast ejendom, som fonden ejede og stillede til rådighed til brug for fondens formål, kunne fradrages som en intern uddeling. Da fondens formål var at betragte som almennyttigt, kunne fonden fradrage udgifter til renovering af ejendommen ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

For arbejdsmarkedssammenslutninger, omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, nr. 3, og brancheforeninger omfattet af samme lovs § 1, nr. 2, må det herefter lægges til grund, at der efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 3, jf. § 9, stk. 1, ikke kan stilles krav om, at uddelinger og hensættelser til almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af organisationernes vedtægter.

For så vidt angår fonde skal det almenvelgørende eller almennyttige formål derimod fortsat fremgå af den uddelende fonds vedtægter, jf. punkt 21.3, stk. 7, i cirkulære nr. 147 af 19/8 1992 om fondsbeskatningsloven. Dette er i overensstemmelse med de materielle fondsregler.

Uanset om der er tale om en fond eller en arbejdsmarkedssammenslutning skal skattemyndighederne fremdeles foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger.

(Skattestyrelsens understregning)

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit 9.9.1.1 Generelt om uddelinger

(...)

Fradragsret for uddelinger

Fonde, brancheforeninger mv. og i et vist omfang arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger. Se FBL § 4, stk. 1, og § 9, stk. 1. Fradraget foretages i indkomsten, der er opgjort efter FBL § 3, dvs. det skattemæssige resultat af erhvervsmæssig indkomst og anden indkomst reduceret med bundfradraget.

Uddelinger er ydelser, som fonden mv. afholder for at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Det kan være vanskeligt at sondre klart mellem omkostninger og uddelinger. I visse situationer, hvor en udgift kan være begge dele, kan fonden mv. selv vælge. Se en nærmere beskrivelse i afsnit C. D. 9.6.2.

Reglerne i FBL § 4, der efter FBL § 9, stk. 1, til en vis grad også gælder for arbejdsmarkedssammenslutninger, har til formål at sikre, at fonde mv. og foreninger, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, kan varetage de særlige formål og interesser, som vedtægterne pålægger dem.

Det er ingen betingelse, at der er tale om uddeling af et nærmere fastsat pengebeløb. Uddelingen kan også bestå i fysiske aktiver eller lignende.

Fradragsretten for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål omfatter både eksterne og interne uddelinger.

Eksterne uddelinger

Eksterne uddelinger er uddelinger, som udgør fondes mv. vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, og de uddeles uden forventning om en modydelse.

Eksterne uddelinger kan konkret bestå i

- ydelser af legater eller gaver
- afkald på indtægter, fx renteindtægter af et lån eller lejeindtægter ved ydelse af fri bolig, eller
- afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostningerne.

Eksterne uddelinger er uddelinger til personer, selskaber mv. uden for fonden.

Interne uddelinger

Interne uddelinger er derimod karakteriseret ved, at fonden selv får en modydelse for uddelingen. En intern uddeling er fx

- udgifter til at forbedre eller udvide en stiftelses bygninger
- en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller
- et museums indkøb til egne udstillinger.

En intern uddeling kan også bestå i, at fonden mv., i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål, afholder udgifter til at erhverve et materielt eller immaterielt aktiv.

Desuden vil en fond mv.s afholdelse af udgifter fx lønudgifter, forskningsudgifter mv., efter omstændighederne kunne anses for en intern uddeling.

Det kan fx vedrøre en ejendom, der anvendes til almennyttige formål, være vanskeligt at sondre mellem vedligeholdelse og forbedringer. Se TfS 1988, 437 DEP, hvor udgifter til forbedringer ansås at være fradragsberettigede uddelinger, mens udgifter til vedligeholdelse skulle fradrages som driftsomkostninger.

Der er kun fradragsret for interne uddelinger, hvis formålet med uddelingerne anses at være almenvelgørende eller almennyttige. Se SKM2005. 188. LSR.

(...)

Ikke-fradragsberettigede dispositioner

Udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse anses ikke for en uddeling.

Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som kun tjener som placering af midler i fx aktier, obligationer mv. eller fast ejendom, er hverken driftsomkostninger eller uddelinger.

Investering i form af egenkapitalinvesteringer, der er foretaget i overensstemmelse med en fonds almennyttige formål, kan ikke betragtes som uddelinger. Se SKM2012. 192. SR, hvor Skatterådet tog stilling om skattepligt på investeringstidspunktet.

Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond mv. eller en forening, kan således heller ikke anses for en uddeling, medmindre fonden mv.s formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen, og dette formål anses som almennyttigt.

Tab på udlån kan i specielle situationer anses som en uddeling. Se afsnit C. D. 9.9.1.3 om uddelinger til almenvelgørende og almennyttige formål. Se også afsnit C. D. 9.9.1.2 om fradragsrettens indtræden.

(Skattestyrelsens understregninger)

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit 9.9.1.3 Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

(...)

Regel

Fonde mv. og foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, kan fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Se FBL § 4, stk. 1 og FBL § 9, stk.

1. Prioriteringsreglen i FBL § 6 har betydning for størrelsen af fradraget. Se afsnit C. D. 9.9.4 om prioriteringsreglen.

Frdrag finder sted i den indkomst, der er opgjort efter FBL §§ 3 og 8, dvs. efter bundfradrag, fradrag for driftsomkostninger og for fremført underskud fra tidligere år, fremført efter SEL § 12.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i LL § 8 A, LL § 12, BAL § 3, stk. 2 og SEL § 3, stk. 2. Det forhold, at en forening mv. ikke kan godkendes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter LL § 8 A, idet foreningen fx ikke kan opfylde kravet til antal gavegivere, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at foreningen ikke kan betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig i relation til boafgiftsloven.

Efter FBL § 4, stk. 1, er det ingen betingelse, at modtageren af en uddeling har et almennyttigt formål. Det afgørende er, om den konkrete uddeling kan siges at være anvendt til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Se mere nedenfor under "Konkret vurdering".

Videre kreds

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves det, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. Formålet skal desuden komme en vis videre kreds til gode.

I betænkning om fonde afgivet af et udvalg under Justitsministeriet den 14. juli 1978 fremgår følgende vedrørende praksis omkring LL § 8 A, i relation til begrebet "en vis videre kreds": "Det må kræves, at den virksomhed vedkommende forening mv. udøver, ikke blot omfatter personer inden for et lokalt eller på anden måde stærkt begrænset område, men er til fordel for en videre kreds af personer fx i hele landet eller større dele af dette. I praksis lægges der vægt på befolkningstallet i vedkommende område."

En fond mv., som efter vedtægterne kun kan uddele til personer med tilknytning til fx en bestemt virksomhed/aktieselskab, uddeler ikke til en ubestemt videre kreds. Af Landsskatterettens praksis fremgår det, at der er nægtet fradrag efter FBL § 4, stk. 1, i sager, hvor modtagerne i henhold til fundatsen skulle være ansat i en bestemt virksomhed eller et bestemt selskab, ligesom Landsskatteretten i en ikke offentliggjort afgørelse har fastslået, at en fonds udsmykning af lokaliteter, bygninger, anlæg mv., der tilhørte en virksomhed, tilgodeså virksomhedens erhvervsmæssige interesser, idet virksomheden, som alle andre virksomheder, havde en erhvervsmæssig og økonomisk interesse i, at bygninger mv. udsmykkes. Da udsmykningerne herudover kun kom en begrænset snæver personkreds til gode (medarbejderne på virksomheden), kunne udgifterne til udsmykningen ikke anses for almennyttige. Landskatteretskendelsen, som ikke er offentliggjort, er refereret i SKM2006. 533. SR.

Økonomisk trang

For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Fremherskende opfattelse

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpen-

de, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige. Se fx TfS 1989, 657 LSR, hvor en fond ikke kunne fradrage en hensættelse til studierejser, da der ikke med hensættelsen var tale om støtte til personer i økonomisk trang (almenvelgørende formål) eller støtte, der kom en videre kreds til gode (almennyttigt formål). Bidrag til sådanne organisationer kan derfor kun fradrages, hvis fradragsretten kan støttes på LL § 13, eller der er tale om en driftsudgift.

Fonde omfattet af LL § 7, nr. 22

Fonde, der er godkendt efter LL § 7, nr. 22, dvs. fonde, der er godkendt af told- og skatteforvaltningen, og hvis formål er at varetage et socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, betragtes i relation til fondsbeskatningsloven som almennyttige.

Fonde, der også har til formål at støtte andre formål end socialt og sygdomsbekæmpende arbejde, kan opnå en delvis godkendelse af told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse, at mindst 10 pct. af de årlige uddelinger kan godkendes som omfattet af bestemmelsen. De ydelser, som gives til andre formål, er ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i LL § 7, nr. 22. Told- og skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over godkendte fonde mv. Se også afsnit C. A. 2.5.2.1.

Uddelinger med hjemmel i vedtægterne

Der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter for at kunne opfylde fondslovens krav til overholdelse af formålet. Det følger af FL § 6, stk. 1, nr. 3 og 8, at der i fondens vedtægt skal optages bestemmelse om fondens formål og overskudsanvendelse, ligesom det efter FL § 29, stk. 1, påhviler fondsbestyrelsen at anvende overskuddet til de formål, der er fastsat i vedtægten. Der er således et fondsretligt forbud imod at foretage uddelinger til ikke-vedtægtsmæssige formål.

Dette krav kan dog ikke opretholdes for så vidt angår arbejdsmarkedssammenslutninger omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 3, eller foreninger omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 2. Se TfS 1993, 587 LSR, hvor en arbejdsmarkedssammenslutning, der var omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 3, blev anset for berettiget til fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål efter FBL § 4, stk. 1, uanset om sådanne formål ikke fremgik af sammenslutningens vedtægter.

For foreninger omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3, er der i øvrigt ikke noget krav om, at stifteren uigenkaldeligt skal afskære sig fra at disponere over midlerne, og foreningens medlemmer kan derfor beholde råderetten herover. Der er således ingen fondsretlige krav om, at foreningens vedtægter skal indeholde nærmere regler om overskudsanvendelse, og der stilles derfor heller ikke skatteretligt krav herom.

Uddelinger til udenlandske organisationer

Det er i almindelighed uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om det udøves her i landet eller i udlandet. Det er dog som hovedregel en betingelse, at administrationen af de midler, der kommer formålet til gode, finder sted her i landet. Hvis beslutningen om, hvilke formål midler fra en fond mv. eller forening omfattet af fondsbeskatningsloven skal tjene, ligger i en udenlandsk organisation, kan støtten i almindelighed ikke anses for ydet til et almenvelgørende eller almennyttigt formål. Er der tale om midler til en udenlandsk

organisation, og hvor myndighederne i det pågældende land skønner, at organisationens midler forvaltes forsvarligt, kan det være uden betydning, at administrationen ligger i udlandet.

Konkret vurdering

Uanset om der er tale om en fond mv. eller en forening, skal skattemyndighederne foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger. Se udtalelsen i TfS 1994, 404 DEP, som er en kommentar til TfS 1993, 587 LSR.

Den omstændighed, at en fond mv. ifølge sine vedtægter har et almennyttigt eller almenvelgørende formål, indebærer ikke i sig selv, at en fond mv. vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af FBL § 4, stk. 1. Adgangen til at fradrage en uddeling efter denne bestemmelse forudsætter, at uddelingen efter en konkret vurdering i sig selv er enten almennyttig eller almenvelgørende. Se SKM2011. 350. SR.

Det afgørende er ikke en formel angivelse af, at en modtager er almennyttig. Det afgørende er, om den konkrete uddeling kan siges at være omfattet af et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Se fx SKM2010. 556. VLR om begrebet almennyttighed. Sagen vedrørte spørgsmålet om fritagelse for selvangivelsespligt efter SKL § 4, stk. 1, nr. 4. Dommen konkluderede, at en antenneforenings egentlige formål var at varetage medlemmernes økonomiske interesser.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

LBKG 2015-08-17 nr. 961 (Fondsbeskatningsloven)

§ 4

Stk. 1 I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde m.v. og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårerne for medarbejdere m.v., jf. ligningslovens § 14 F, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for uddelinger til sådanne formål.

Stk. 2 Uddelinger efter stk. 1 fradrages i den efter § 3 opgjorte indkomst på det tidspunkt, hvor fonden m.v. eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Uddelinger efter stk. 1, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden m.v. eller foreningen dog fratrække på det tidspunkt, hvor fonden m.v. eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling.

(Skattestyrelsens understregning)

Forarbejder

L 1999-12-20 nr. 958

§ 7

I lov om beskatning af fonde og visse foreninger (fondsbeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 755 af 20. oktober 1998, som ændret senest ved § 6 i lov nr. 166 af 24. marts 1999, foretages følgende ændringer:

1. I § 4 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. Uddelinger efter stk. 1 og 2 fradrages i den efter § 3 opgjorte indkomst på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Uddelinger efter stk. 1, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden eller foreningen dog fratrække på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling.«

LFF 1999-11-03 nr. 85 (Forarbejder til Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2)

Bemærkninger til § 7, nr. 1:

Efter den gældende bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan fonde og foreninger fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål i indkomst opgjort efter lovens § 3. Fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen, uanset om betaling eller overgivelse af uddelingen først finder sted i det efterfølgende indkomstår (retserhvervelsesprincippet). Fonden eller foreningen vil således kunne fradrage en uddeling på det tidspunkt, hvor der er afgivet bindende tilsagn om ydelsen.

Ved uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden eller foreningen dog efter gældende praksis vælge at fradrage uddelingen på forfaldstidspunktet, når der er tale om på forhånd fastsatte årlige beløb. Er der ikke tale om på forhånd fastsatte årlige beløb finder retserhvervelsestidspunktet anvendelse.

Ved successive uddelinger, der ikke kan opgøres til på forhånd fastsatte årlige beløb og som i det indkomstår, hvor fonden eller foreningen bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen overstiger fondens eller foreningens indkomst opgjort efter lovens § 3, medfører anvendelsen af retserhvervelsesprincippet, at et fradrag svarende til den del af uddelingsbeløbet, der overstiger fondens eller foreningens indkomst, vil gå tabt, såfremt fonden eller foreningen ikke i tidligere år har hensat beløb til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Dette skyldes, at uddelinger, bortset fra nettokurstab, ikke kan bevirke et skattemæssigt underskud, der kan fremføres efter ligningslovens § 15.

Som en følge heraf foreslås det at indsætte en bestemmelse i lovens § 4, om, at de fonde og foreninger, som er nævnt i lovens § 4, kan vælge at fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, der strækker sig over flere indkomstår, enten på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Begrænsningen efter gældende praksis, hvorefter alene successive uddelinger, der kan opgøres til på forhånd fastsatte årlige beløb, kan fradrages på forfaldstidspunktet, foreslås ikke opretholdt.

Den foreslåede bestemmelse er et supplement til den gældende bestemmelse i lovens § 4, stk. 3, der efter lovforslaget bliver stk. 4, hvorefter fonde og foreninger kan fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål i indkomst opgjort efter lovens § 3.

Som en konsekvens af den foreslåede bestemmelse foreslås det, at en eventuel beskatning hos modtageren af uddelingen samt oplysningspligten efter skattekontrolloven udskydes i de situationer, hvor fonden eller foreningen vælger at fradrage uddelingen på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, jf. bemærkningerne til de foreslåede bestemmelser i § 12, nr. 1 og § 15, nr. 2.

(Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

SKM2019. 117. SR

Skatterådet bekræftede, at en almennyttig fond kunne foretage fradrag for omkostninger som en intern uddeling i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom til brug for fondens almennyttige formål. Derudover bekræftede Skatterådet, at fonden kunne foretage fradrag for hensættelse med et beløb svarende til den opgjorte ejendomsavance ved afståelse af fondens nuværende ejendom med henblik på senere køb af ejendom til brug for understøttelse af fondens almennyttige virke.

SKM2016. 17. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at fondens interne uddelinger kunne anses for foretaget på de tidspunkter, hvor byggeomkostningerne til opførelse af højskolebygningerne afholdtes. Fradrag for uddelinger henføres til det tidspunkt, hvor fonden er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Dette indebærer, at der skal være opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb, og at beløbet skal kunne gøres endeligt op. Skatterådet fandt således, at periodiseringstidspunktet for interne uddelinger tilsvarende må følge de almindelige periodiseringsprincipper, således at det i udgangspunktet er pligtpådragelsestidspunktet, der er afgørende for periodiseringen af de pågældende byggeomkostninger, se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, jf. stk. 3. Forfaldstidspunktet kan vælges, hvis uddelingerne strækker sig over flere år.

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit 9.9.1.2 Fradragsrettens indtræden

Enkeltstående uddelinger

Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden mv. til at uddele beløbet mv., dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen. Dette gælder, uanset om udbetaling eller overgivelse af uddelingen først sker i det efterfølgende indkomstår. Se FBL § 4, stk. 2, 1. pkt.

Fonden mv. vil således kunne fradrage en uddeling på det tidspunkt, hvor der er givet bindende tilsagn om ydelsen. Se TfS 1987, 566 DEP, hvor Departementet udtalte, at fradragsretten for uddelinger fra en fond indtræder på retserhvervelsestidspunktet, dvs. når fonden mv. har forpligtet sig til at foretage uddelinger, og TfS 1990, 240 LSR.

Fradragsretten og dermed den retlige forpligtelse til at foretage uddelingen anses for indtrådt, uanset at uddelingen endnu ikke kan fastsættes beløbsmæssigt. Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at hverken giver eller modtager kan påvirke størrelsen af uddelingen.

Uddelinger af nettokursgevinster efter FL § 9, stk. 3, vil først kunne ske efter regnskabsårets udløb. Fondens kan få fradrag for uddelingen af nettokursgevinsten, uanset at denne først kan opgøres beløbsmæssigt efter indkomstårets udgang. Det er dog en betingelse, at fonden ved den foretagne uddeling må anses for endeligt at have forpligtet sig til uddeling. Forpligtelsen skal være endeligt påtaget inden indkomstårets udløb. Det er et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at hverken giver eller modtager kan påvirke størrelsen af uddelingen.

Successive uddelinger

Ved successive uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, kan en fond mv. eller forening vælge mellem at fratrække uddelingerne på det tidspunkt, hvor fonden mv. eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter hvor de enkelte rater forfalder. Se FBL § 4, stk. 2, 2. pkt.

Det én gang valgte fradragstidspunkt efter FBL § 4, stk. 2, 2. pkt., kan ikke ændres for den konkrete uddeling. Se FBL § 4, stk. 2, 3. pkt. Fondens mv. er dog ikke bundet til samme princip ved forskellige løbende uddelinger.

Fradrag for uddelinger og hensættelser skal ikke foretages i nogen bestemt rækkefølge.

