

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9494 af 09/06/2020 (Gældende)

Udgifter afholdt til kontante kapitaludvidelser eller køb af porteføljeandele eller -aktier i selskaber, der udførte kræftforskning, kunne ikke fratrækkes som interne almennyttige uddelinger

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0727945

Udgifter afholdt til kontante kapitaludvidelser eller køb af porteføljeanpartar eller -aktier i selskaber, der udførte kræftforskning, kunne ikke fratrækkes som interne almennyttige uddelinger

Fonden var en erhvervsdrivende fond, som støttede kræftforskning. Fondens støtte til kræftforskning havde hidtil omfattet engangsdonationer og løbende professoratdonationer til kræftforskning. Fonden overvejede fremadrettet også at støtte kræftforskning ved at investere i porteføljeaktier/-anpartar i noterede og unoterede selskaber, der udførte kræftforskning.

Fonden ønskede Skatterådets stillingtagen til, om udgifter, som Fonden overvejede fremadrettet at afholde til kontante kapitaludvidelser eller køb af porteføljeanpartar eller aktier i selskaber, der udførte kræftforskning, ville kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Skatterådet fandt ikke, at nytegning eller køb af porteføljeanpartar og -aktier i erhvervsdrivende selskaber var en uddeling som nævnt i Fondens vedtægt. Skatterådet fandt endvidere, at Fondens nytegning eller køb af aktier/anpartar varetog det konkrete selskabs og dets aktionærers erhvervsmæssige interesser.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at udgifter, som Fonden overvejede fremadrettet at afholde til kontante kapitaludvidelser eller køb af porteføljeanpartar eller aktier i selskaber, der udførte kræftforskning, ville kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Skatterådsmøde 9. juni 2020 - SKM2020. 272. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Vil Fondens udgifter til nytegning af aktier i et børsnoteret aktieselskab, der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning, kunne behandles som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
2. Vil Fondens udgifter til nytegning af anpartar eller aktier i et unoteret anparts- eller aktieselskab, der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning, kunne behandles som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
3. Vil Fondens udgifter til køb af aktier i et børsnoteret aktieselskab, der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning, kunne behandles som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
4. Vil Fondens udgifter til køb af anpartar eller aktier i et unoteret anparts- eller aktieselskab, der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning, kunne behandles som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej

4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund

Fonden ønsker Skatterådets stillingtagen til, om de udgifter, Fonden afholder til kontante kapitaludvidelser eller køb af anparter eller aktier i selskaber (både børsnoterede og ikke børsnoterede), der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Om Fonden

Fonden har følgende formål:

"I 19xx oprettede A, født i 18xx, der ved sin mands død i 19xx overtog H som eneste indehaver, en fundats, som blev kongeligt konfirmeret i 19xx. Det var stifterens og dennes afdødes mands ønske, at H gennem sit udbytte og de penge, som stifteren og dennes afdøde mand havde tjent i firmaet, skulle komme det samfund til gode, i hvilket pengene var tjent."

"3. Fondens årlige overskud og dets anvendelse

Fondens årlige overskud, som består af overskuddet i H og overskuddet fra Fondens øvrige årlige indtægter efter fradrag af samtlige efter fondsbestyrelsens skøn nødvendige eller ønskelige henlæggelser til bl.a. den for H i § 3 nævnte nødvendige driftskapital og likviditetsreserve, herunder til den i indledningen nævnte udvikling af H til den størst mulige fuldkommenhed, skal anvendes således:

1. Det påhviler fondsbestyrelsen indtil (dato udeladt) 20xx at afholde de årlige udgifter ved vedligeholdelsen af B's og hustrus gravsted på x-by kirkegård og stifterens og stifterens afdødes mands gravsted på y-by kirkegård og nedlægge blomster på disse gravsteder på mindedagene for de pågældende og H.
2. Af det herefter resterende overskud henlægges højst xx % til en reservefond, indtil denne udgør xx % af grundkapitalen, jfr. § 2, hvorefter de årlige henlæggelser til reservefonden nedsættes til xx %.
3. Over reservefonden kan der ikke disponeres uden Fondsmyndighedens samtykke. Fondsbestyrelsen er med Fondsmyndighedens samtykke berettiget til at udtage et beløb til anvendelse i H. Efter dispositioner over reservefonden skal der på ny ske henlæggelse efter foranstående regler, indtil reservefonden er restitueret.
4. Det resterende disponible beløb skal anvendes til arbejdet for kampen mod kræften ved udbetaling til videnskabelige institutioner og/eller enkeltpersoner, der arbejder med forskning af årsagerne til kræft og/eller midler mod denne sygdom. (vores understregning)

Fondsbestyrelsen er frit stillet ved fordelingen af de årlige beløb."

H-driften er ejet af Fondens helejede datterselskab H1, og der er ingen andre aktionærer end Fonden, der får andel i overskud fra H-driften.

Fondens støtte til kræftforskning har hidtil omfattet både mindre og større engangsdonationer og løbende professoratdonationer til kræftforskning.

Fonden har således siden 19xx givet sine overskud fra driften af aktiviteterne til kræftforskning i Danmark. Alene i årene 20xx-xx har Fonden doneret mere end (beløb udeladt) til kræftforskning. I 20xx donerede Fonden således (beløb udeladt).

Fonden overvejer fremadrettet også at støtte kræftforskning ved at investere i anparts- og aktieselskaber, der har som sit eneste formål at udføre kræftforskning. Investeringen kan ske både ved at deltage i kontante kapitaludvidelser eller ved at købe bestående anparter eller aktier i anparts- og aktieselskaber, der udelukkende udfører kræftforskning. Der vil både kunne blive tale om noterede og/eller unoterede selskaber, danske eller udenlandske selskaber, og fælles for dem alle vil i givet fald være, at Fonden ikke opnår bestemmende indflydelse i selskaberne, der investeres i.

Fonden overvejer kun at investere i anparter og aktier i selskaber, hvis Fonden også ville støtte de pågældende selskaber med kontante donationer. Fonden vil således i hver enkelt situation, før der foretages investering, vurdere, om den ville støtte projektet ved en donation.

Spørgers opfattelse og begrundelse

De gældende regler

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. omposterings, formuedispositioner og lignende?

Svar:

(...)

Det er derimod ingen betingelse, at uddelingen rent faktisk forlader fondens eller foreningens 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 fri bolig 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 vil 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 foreningens 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 SKM2006. 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.

"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."

I SKM 2006.533 SR har Skatterådet meddelt, at en kunsthonds 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. Fondens 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 SKM2010. 238. LSR udtalte Landsskatteretten under henvisning til Ligningsrådets afgørelse i TfS 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 SKM2012. 682. LSR havde en almennyttig fond hensat et beløb over tre år til almennyttige/almenvelgørende 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 SKM2011. 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 ligeledes Elsass Fonden (tidligere Ludvig og Sara Elsass Fond, der er medinvestor i det konkrete byggeri.

I SKM2014. 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 SKM2016. 17. SR ansås en fonds udgifter til opførelse af en skolebygning for at være interne uddelinger, selv om udlejningen ville ske på markedsvilkår.

SKM2011. 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.

Fonden - de påtænkte kapitaludvidelser og anparts- og aktieerhvervelser

Fonden er skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, som en erhvervsdrivende m.v. fond med Erhvervsstyrelsen som fondsmyndighed. Fonden varetager ifølge vedtægten almennyttige m.v. formål.

Det fremgår af vedtægten for Fonden, at Fondens formål er at yde støtte til kræftforskning, herunder i årsagerne til kræft, og støtte til forebyggelse af sygdommen gennem udvikling af midler m.v. mod sygdommen med henblik på til gavn for almenheden at få udviklet opdagelser, der kan komme kræften til livs. Der består således en vedtægtsmæssig adgang til i bred forstand at støtte kræftforskning. Støtten kan således både ske direkte og indirekte, herunder ved gennemførelse af kapitalforhøjelser og/eller ved køb af anparter og aktier i selskaber, der udelukkende har som formål at udføre kræftforskning.

Fonden varetager på ingen måde politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, men varetager gennem sine uddelinger samfundets og almenheden åbenbare interesser i forskningen i sygdommen.

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

Der er ikke i fondsbeskatningsloven givet nogen definitioner af, hvad der forstås ved udtrykket "almennyttige formål". I de specielle bemærkninger til fondsbeskatningslovens § 4 er følgende imidlertid angivet, jf. lovforslag L 108 fra 1986:

"§ 4 indeholder reglerne om fondes og foreningers fradrag for uddelinger til og hensættelser til sikring af 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 - 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 (vores understregning), undervisningsmæssige, kirkelige

eller nationale øjemed.

Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke for almennyttige eller almenvelgørende (...) "

Det centrale kriterium er dermed, om formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Begrebet "almennyttigt" er efter praksis et dynamisk begreb, hvis nærmere indhold påvirkes af samfundsudviklingen og af den aktuelle fremherskende opfattelse i samfundet af, hvad der anses for almennyttigt. Se bl.a. SKM2011. 66. SR, SKM2016. 305. SR og Skattestyrelsens Juridiske vejledning.

Fondens støtte til kræftforskning er utvivlsomt at henregne til almennyttige m.v. formål.

Interne uddelinger er, som det fremgår foran, hvor lovgivning og praksis m.v. er gengivet, karakteriseret ved, at Fonden får en modydelse i form af et aktiv, f.eks. en forskningsindsats, en forbedring af et aktiv, etc., som Fonden som led i udøvelsen af sit formål har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve. I den konkrete situation vil aktivet være en post anparter eller aktier i et selskab, der udfører kræftforskning.

Den påtænkte aktieerhvervelse i forbindelse med deltagelsen i en kapitaludvidelse og/eller ved køb af bestående anparter eller aktier opfylder derfor efter vores opfattelse de karakteristika, der gælder for interne uddelinger, om:

- at der er tale om varetagelsen af det almennyttige m.v. formål i Fonden, og
- at der er tale om, at Fonden opnår en modydelse i form af anparten og aktien, der erhverves ved Fondens deltagelse i kapitaludvidelsen eller ved køb af anparter og aktier.

Der er således ikke tale om investeringsaktiviteter, som Skattestyrelsen konkluderer, men blot om opfyldelse af Fondens formål.

Den interne uddeling kommer ikke en videre kreds til gode

Betingelsen om, at uddelingen skal komme en videre kreds til gode, anses for opfyldt, uanset at uddeling sker ved tegning af eller køb af aktier i selskaber, der udøver kræftforskning.

Det er efter vores opfattelse således ikke foreneligt med gældende praksis, når Skattestyrelsen udelukkende baserer sin vurdering af, om uddelingen kommer en videre kreds til gode på det selskab, som Fonden investerer i. Vurderingen må nødvendigvis ske ud fra den viden, der kommer ud af selskabernes forskning uden hensyntagen til, at selskabet drives kommercielt.

Der er derfor ingen tvivl om, at såvel Fondens eksterne som interne uddelinger til kræftforskning kommer en videre kreds til gode. I realiteten kommer Fondens støtte ikke alene hele Danmarks men hele verdens befolkning til gode. Det gælder uanset, om støtten gives som eksterne, ensidige kontante donationer, eller ved indskud af kapital i selskaber eller andre forskningsmæssige institutioner m.v., eller ved køb af aktier i selskaber, der har som sit eneste formål at udøve kræftforskning.

Skattestyrelsen savner således ethvert grundlag for at afvise, at de af sagen omhandlede interne uddelinger, kommer en videre kreds til gode.

Fondens placering af overskud eller likvid formue i aktier eller anparter kvalificerer ikke som en intern uddeling.

Skattestyrelsen anfører i begrundelsen og indstillingen, at Fondens placering af overskud eller likvid formue i aktier ikke kvalificerer til fradrag som interne uddelinger - heller ikke ved investering i selskaber, hvis formål udelukkende er kræftforskning.

Til støtte herfor henviser Skattestyrelsen til Peter Loft i TfS 1987.58, hvor det bl.a. er anført, at "En fonds investering af løbende indtægter eller likvid formue i f.eks. aktier eller obligationer er uden skattemæssig relevans".

Vi er overordnet enige i Peter Lofts udtalelse i TfS 1987.58, idet en fonds placering af overskud eller likvid formue i værdipapirer i en lang række tilfælde vil være udtryk for formuepleje. Udtalelsen kan dog ikke anvendes, når fondes overskud anvendes inden for formålet, som det er tilfældet i Fondens

situation. Der kan i den situation ikke være tale om formuepleje, men derimod om opfyldelse af Fondens formål. Skattestyrelsen har derfor taget Peter Lofts udtalelse for bogstaveligt og på det grundlag foretaget en fejlfortolkning.

Den omstændighed, at opfyldelsen af Fondens formål også sker ved tegning af aktie- eller anpartskapital eller ved erhvervelse af allerede tegnede aktier eller anparter, er ikke anderledes, end når fonde opfylder deres formål ved at erhverve f.eks. en ejendom, et driftsmiddel eller et helt andet aktiv, der falder ind under fondens formål. Den eneste forskel er den righoldige offentliggjorte praksis, der findes ved almen-nyttige fondes erhvervelse og forbedring af ejendomme m.v., idet der ikke findes offentliggjort praksis, når det gælder tegning af aktie- eller anpartskapital eller køb af aktier eller anparter, når erhvervelsen sker som et led i opfyldelsen af fondens formål.

Fondens erhvervelse af aktier eller anparter er ikke formuepleje. Erhvervelsen sker inden for Fondens vedtægtsmæssige almennyttige formål. Da Fonden ved erhvervelsen sågar opnår en modydelse i form af et aktiv (nemlig aktien eller anparten), har Skattestyrelsen efter vores opfattelse hverken hjemmel eller grundlag for ikke at anse Fondens støtte til kræftforskning for en fradragsberettiget intern uddeling.

Kommercielle selskaber, der varetager erhvervsmæssige interesser, kan ikke henregnes til det almennyttige formål

Skattestyrelsen anfører i begrundelsen og indstillingen, at Fondens investering i selskaber, der har et kommercielt sigte med kræftforskningen og udsigt til at kunne give et positivt afkast til Fonden i form af udbytte, er varetagelse af erhvervsmæssige interesser, der ikke kan henregnes til det almennyttige formål.

Skattestyrelsen har efter vores opfattelse ikke støtte i praksis for den anførte påstand. Der er efter praksis ikke krav om, at "modtageren" af uddelingen skal varetage almennyttige formål. Det er således kun fonden, der foretager uddelingen, og det der kommer ud af uddelingen, der bestemmer, om der varetages formål, der kommer almenheden til gode.

Som det bl.a. fremgår af forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser ikke for almennyttige eller almenvelgørende.

Fonden varetager imidlertid ikke politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser i relation til opfyldelsen af sit formål med støtten, der gives til kampen mod kræften, men varetager med sine uddelinger samfundets og almenhedens åbenbare interesser i kræftforskningen. Dette gælder, uanset at de selskaber, Fonden støtter, er eller kan udvikle sig til levedygtige forskningsvirksomheder, der kan give afkast.

Det er da også i forarbejderne til ændringen i fondsbeskatningslovens § 4 ved lovforslag L 27 fra 2016 (ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almennyttige uddelinger) understreget, at også uddelinger til generelt erhvervsfremmende formål kan være almennyttige. Der skal således foretages en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig. Se Skatteministerens svar af 7. april 2017 på spørgsmål 10:

"Definitionen af almennyttige formål er ikke fastsat i lovgivningen. Dette skyldes, at det dels vil være vanskeligt at tage højde for samtlige formål, der burde være omfattet af definitionen, dels ville binde definitionerne unødigt. Der er derfor tale om et dynamisk begreb, hvis nærmere indhold påvirkes af samfundsudviklingen og af den aktuelle fremherskende opfattelse i samfundet.

Det er ikke muligt udtømmende at opregne de almennyttige formål (...).

Som Industriens Fond påpeger, vil uddelinger til organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, derimod ikke kunne anses for almennyttige. Den pågældende sætning, som stammer fra de oprindelige forarbejder til fondsbeskatningsloven, skal forstås i lyset af, at det også fremgår af forarbejderne, at dette f.eks. gælder uddelinger til organisationer som arbejdsgiverforeninger og fagforeninger, samt partipolitiske organisationer. Dette medfører, at der eksempelvis ikke vil være tale om uddeling til et almennyttigt formål, hvis formålet med uddelingen er at varetage medlemmers politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser.

Der skal således foretages en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling uddeles til et almennyttigt formål. Dette gælder også for uddelinger til generelt erhvervsfremmende formål."

Udsagnet understøttes også af SKM2003. 150 Ø, hvor en erhvervsdrivende fond havde til formål at støtte uddannelse af civile erhvervsflyvere m.v. Østre Landsret udtalte: "Da uddannelsesformålet ikke knytter sig til en bestemt virksomhed, forening eller lignende, men - således som det må gælde i almindelighed - sigter mod at danne grundlag for et bestemt erhvervsmæssigt virke, må formålsbestemmelsen i sin helhed anses for at være almennyttig..."

Uddelingerne, som Fonden foretager, sker efter objektive kriterier, hvor det afgørende er kvaliteten af de projekter, der støttes, og både danske og udenlandske forskningsinstitutioner m.v. vil kunne modtage støtte i form af tegning af ny aktie- eller anpartskapital eller ved køb af allerede tegnede aktier eller anparter. Uddelingerne fra Fonden vil således blive givet til en videre kreds.

Det er på det grundlag vores opfattelse, at den aktivitet og de donationer, som Fonden foretager ved tegning af aktie- eller anpartskapital og køb af aktier eller anparter i selskaber, der forsker i kræft, udgør interne almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Køb af allerede tegnede aktier tilfører ikke midler til kræftforskning

Skattestyrelsen anfører i begrundelsen og indstillingen, at Fondens køb af allerede tegnede aktier eller anparter ikke tilfører selskabet midler til kræftforskning, idet betalingen udveksles mellem en snæver personkreds (køber og sælger) og derfor må anses for omplacering af Fondens formue.

Det er korrekt, at der ikke tilføres selskabet nogen nye midler til kræftforskning, på det tidspunkt Fonden erhverver allerede tegnede aktier eller anparter. Erhvervelsen af allerede tegnede aktier eller anparter adskiller sig imidlertid ikke fra nytegning af aktier eller anparter, idet Fonden ved erhvervelsen af aktier eller anparter overtager det kontante indskud, den tidligere ejer af aktierne eller anparterne har foretaget til kræftforskning ved gennemførelsen af kapitaltilførslen til selskabet. Når erhvervelsen af aktien - som det er tilfældet for Fonden - sker med henblik på at opfylde fondens vedtægtsmæssige formål, er der tale om en almennyttig intern uddeling, der fremmer almenhedens interesser i kræftforskningen, og ikke som Skattestyrelsen anfører en omplacering af fondens formue.

Den omstændighed, at aktien og anparten i bedste fald kan give udbytte, diskvalificerer heller ikke betalingens karakter af en almennyttig intern uddeling, idet dette tilsvarende gælder for fast ejendom, der udlejes på markedsvilkår, jf. de offentliggjorte afgørelser i SKM2011. 232. SR, SKM2014. 499. SR og SKM 2016.17. SR. Såvel aktiens og anpartens afkast - og afkastet af fast ejendom er skattepligtigt og indgår i fondens overskud, der kan benyttes til uddeling i nøje overensstemmelse med fondens vedtægtsmæssige formål.

Når erhvervelsen af aktierne eller anparterne sker med henblik på at opfylde fondens formål, har Skattestyrelsen efter vores opfattelse ikke noget grundlag for at anse erhvervelsen for omplacering af formue.

Sammenfatning

Det fremgår af vedtægten for Fonden, at Fondens formål er at yde støtte til kræftforskning og støtte til forebyggelse af sygdommen. Støtten gives ifølge vedtægten til videnskabelige institutioner og/eller enkeltpersoner (læs fysiske og juridiske personer), der forsker i årsagerne til kræft og midler mod sygdommen. Fondens støtte til kræftforskning er derfor, uanset til hvem eller på hvilken måde støtten betales, at henregne til det almennyttige m.v. formål.

I Fondens vedtægt støttes kræftforskning bredt. Det er således alene op til Fondens bestyrelse, på hvilken måde kræftforskning skal støttes. Der er derfor i forhold til Fondens vedtægter intet der tilsiger, at støtten ikke kan ske ved at give selskaber, der udelukkende udover kræftforskning, en kontant kapitalforhøjelse eller ved at erhverve en post allerede tegnede aktier eller anparter for på denne måde at holde hånden under det selskab, der udover kræftforskningen.

Den eneste forskel, der er på en ensidig ekstern donation uden modydelse og en donation ved en kontant kapitalforhøjelse med udstedelse af aktier, er modydelsen - nemlig aktien. Når der henses til, at interne uddelinger er kendetegnet ved, at Fonden opnår en modydelse i form af aktivet (læs: aktien eller anparten), har Skattestyrelsen efter vores opfattelse hverken hjemmel eller grundlag for at nå frem til, at økonomiske dispositioner, der ligger inden for fondens formål, er rene omplaceringer af Fondens formue.

Den omstændighed, at der kan være tale om uddelinger til kommercielle erhvervsvirksomheder, er ikke diskvalificerende for, at den interne uddeling er almennyttig i henseende til Fonden. Der henvises til forarbejderne til ændringen af fondsbeskatningslovens § 4 ved lovforslag nr. L 27 fra 2016 (ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almennyttige m.v. uddelinger), hvor det understreges, at også

uddelinger til generelt erhvervsfremmende formål kan være almennyttige. Dette skal efter skatteministerens svar af 7. april 2017 på spørgsmål 10 afgøres ud fra en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig, hvilket utvivlsomt er gældende for Fondens uddelinger inden for det vedtægtsmæssige formål.

Der henvises endelig til Skatterådets ikke offentliggjorte bindende svar af (dato udeladt) , hvor Skatterådet med en negativ indstilling fra Skattestyrelsen svarede bekræftende på alle spørgsmål på trods af, at donationerne generelt var erhvervsfremmende.

Udover at støtte kræftforskning vil Fondens indirekte tilskud gennem erhvervelse af anparter eller aktier på sigt kunne give Fonden et afkast, der tilsvarende vil medgå til opfyldelsen af formålet. Potentielt kommer det således offentligheden mere til gavn, at donationer sker ved en investering, da Fonden så måske kan få flere midler til at uddele til projekter. Til forskel fra blot at give en donation, som medfører, at kun ejerne, og ikke Fonden, bliver tilgodeset, hvis projektet er vellykket, er det vel det bedste argument for at anse både erhvervelsen af aktier m.v. og kontante donationer for omfattet af uddelingsbegrebet.

Henset til Fondens formål og faktiske virke vil erhvervelsen af anparterne og aktierne, hvad enten det sker ved en kapitaludvidelse eller ved køb af bestående anparter eller aktier, derfor efter vores opfattelse kunne udgøre en intern uddeling, der kan fratrækkes skattemæssigt i opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Vi har ved vores vurdering bl.a. henset til, at der ikke er forskel på støtten, om der foretages en ekstern uddeling direkte til kræftforskning eller om uddelingen sker indirekte ved at nytegne aktiekapital og/eller erhverve anparter eller aktier i selskaber, der har som formål udelukkende at udføre kræftforskning. I begge situationer opfylder Fonden sit formål.

Formålet med deltagelse i kapitaludvidelser og/eller ved køb af anparter/aktier anses således for nyttigt ud fra en almindelig fremherskende opfattelse, og dermed vil erhvervelsen kunne anses for almennyttig m.v.

Sammenfattende er det vores opfattelse, at der, henset til Fondens almennyttige formål og faktiske virke samt til, at der ikke er forskel på, om der gives eksterne donationer til kræftforskning eller støtte gives indirekte ved tegning og/eller køb af anparter eller aktier, må der efter vores opfattelse kunne svares "Ja" til de rejste spørgsmål 1-4 inkl.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1-2

Det ønskes bekræftet, at de beløb, som Fonden anvender til nytegning af aktier i forbindelse med kapitaludvidelse i selskaber, der udfører kræftforskning, vil kunne fratrækkes som almennyttige interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Spørgsmål 1 vedrører nytegning af aktier i et børsnoteret aktieselskab.

Spørgsmål 2 vedrører nytegning af aktier eller anparter i unoteret selskab.

Spørgsmålene besvares under ét.

Begrundelse

Fonden er en erhvervsdrivende fond.

Det fremgår, af vedtægtens § 3, punkt 4, at Fondens årlige overskud efter opfyldelse af de i punkt 1 - 3 nævnte formål skal anvendes således:

"Det resterende disponible beløb skal anvendes til arbejdet for kampen mod kræften ved udbetaling til videnskabelige institutioner og/eller enkeltpersoner, der arbejder med forskning af årsagerne til kræft og/eller midler mod denne sygdom".

Det er oplyst, at Fondens støtte til kræftforskning hidtil har omfattet både mindre og større engangsdonationer og løbende professoratdonationer til kræftforskning, og at der i årene 20xx - 20xx er doneret mere end (beløb udeladt) til kræftforskning.

Det er oplyst, at Fonden overvejer fremadrettet også at støtte kræftforskning ved at investere i både noterede og unoterede anparts- og aktieselskaber, der udfører kræftforskning.

En erhvervsdrivende fond kan foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Fondsbeskatningslovens § 4 har til formål at sikre, at fonde, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, gennem uddelinger har mulighed for at varetage de særlige formål og interesser, som vedtægterne pålægger dem.

Der er ikke i den konkrete sag tale om uddelinger til almenvelgørende formål, da uddelingerne ikke kommer en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang, til gode.

Fonde kan foretage eksterne og interne uddelinger.

Uddelinger skal afgrænses overfor formuedispositioner, som tjener til omplacering af fondens frie midler i f.eks. aktier, obligationer mv. eller fast ejendom. En fonds investering af løbende overskud eller likvid formue i f.eks. aktier kvalificerer ikke til fradrag som en uddeling, og er derfor uden betydning for opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst.

Eksterne uddelinger kan beskrives som en fonds vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse. Der er derfor ikke i den konkrete sag tale om en ekstern uddeling, idet Fonden modtager en modydelse i form af aktier eller anparter.

Ved interne uddelinger påregner fonden en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve. En intern uddeling kan også bestå i, at fonden - i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål - afholder udgifter til erhvervelsen af et materielt eller immaterielt aktiv. En fonds afholdelse af udgifter, herunder lønudgifter mv. f.eks. til forskning, vil efter omstændighederne kunne anses for en uddeling.

Afgørende for Fondens ret til fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, er derfor i denne sag, om nytægning af anparter og aktier i børsnoterede eller unoterede selskaber, der udfører kræftforskning, kan anses for en vedtægtsmæssig intern uddeling, herunder om uddelingen kan anses for almennyttig, eller om der er tale om en formuedisposition i form af investering i aktier. Se Peter Loft i TfS 1987,58, hvor det anføres, at "Derimod er det af væsentlig interesse, om en disposition er en uddeling eller blot en omplacering af formuen. En fonds investering af løbende indtægter eller likvid formue i f.eks. aktier eller obligationer er uden skattemæssig relevans."

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 9.9.1.3, at for at et formål kan anses for almennyttigt forudsættes det, at a) kredsen af modtagere, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg, at b) formålet skal komme en vis videre kreds til gode og c) der skal være tale om et formål, der ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt.

Blandt sådanne almennyttige formål er nævnt: sociale, kunstneriske og andre 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.

Det pågældende afsnit i Den juridiske vejledning bygger på forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Se L 108, FT 1985/1986.

En fonds uddelinger til støtte for videnskabelige formål, herunder til forskning i sygdomsbekæmpelse, f.eks. kræftforskning, vil derfor som udgangspunkt være almennyttige.

Det fremgår imidlertid af forarbejderne til fondsbeskatningsloven og af Den juridiske vejledning, at uddelinger til organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke anses for almennyttige.

Begrebet "erhvervsmæssige interesser" omfatter organisationer, herunder juridiske enheder, som primært eller i væsentlig grad ønsker at opnå økonomisk gevinst gennem virksomhed til fordel for deltagerne, jf. Henrik Dam m.fl. Skatteret, arv og gave, s. 109.

Erik Werlauff anfører i sin artikel om skatterettens almennyttebegreb i Festskrift til Ole Bjørn, at

"... en erhvervsdrivende virksomhed grundlæggende har til formål at skabe overskud og vækst for sin(e) ejer(e)."

Repræsentanten anfører, at Fondens investering i kapitalselskaber, som udfører kræftforskning, ikke er en formuedisposition, men opfyldelse af Fondens vedtægtsmæssige forpligtelse til at støtte kræftforskning.

gen. Repræsentanten anser således de nytegnede aktier og anparter, som en modydelse, som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Skattestyrelsen bemærker indledningsvis hertil, at uddelinger efter vedtægtens § 3, punkt 4, skal ske ved udbetaling til videnskabelige institutioner og/eller enkeltpersoner, der arbejder med forskning af årsagerne til kræft og/eller midler mod denne sygdom.

Skattestyrelsen er derfor ikke enig i, at tegning af kapitalandele ved kapitalforhøjelse, eller køb af kapitalandele i erhvervsdrivende selskaber, som udfører kræftforskning, er en uddeling som nævnt i vedtægtens § 3, pkt. 4.

I den konkrete sag, er der som nævnt tale om Fondens nytegning af porteføljeaktier/-anparter i selskaber, der udfører kræftforskning. Det er oplyst, at der på sigt forventes et afkast af investeringen i form af udbytte, som vil medgå til opfyldelse af formålet.

Der skal tages stilling til, om en sådan investering i kapitalselskaber vil kunne anses for en almennyttig uddeling, eller om formålet med investeringen må anses at være en formueplacering.

I forbindelse med lovforslag nr. 27 af 2016/17 (Ophævelse af fondes adgang til fradrag for vedtægtsmæssige ikke-almennyttige uddelinger) har Industriens Pension bedt Skatteministeren om at bekræfte, at Fondens uddelinger til generelt erhvervsfremmede foranstaltninger kunne anerkendes som almennyttige. Se L 27, FT 2016/2017, bilag 14.

Af Skatteministerens svar til Industriens fremgår bl.a. at

"Dette medfører, at der eksempelvis ikke vil være tale om uddeling til et almennyttigt formål, hvis formålet med uddelingen er at varetage medlemmernes politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser.

Der skal således foretages en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling sker til et almennyttigt formål. Dette gælder også for uddelinger til generelt erhvervsfremmede formål.

For hver enkelt uddeling skal der foretages en konkret vurdering af, om formålet er almennyttigt. Det vil være en forudsætning for at opnå fradrag for uddelingen, at de øvrige betingelser er opfyldte, herunder at det er en vis videre kreds, som tilgodeses. Hvis uddelingen resulterer i viden, som har bred interesse for dansk erhvervsliv, og denne viden offentliggøres med henblik på at udbrede den til en videre kreds, kan dette pege i retning af, at der er tale om en almennyttig uddeling."

Det fremgår ligeledes af Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.9.1.3., at skattemyndighederne skal 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.

Det forhold, at en fond ifølge sine vedtægter har et almennyttigt formål, medfører ikke i sig selv, at en fond vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 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, om modtageren isoleret set har et almennyttigt formål. Det afgørende er derimod, 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. (Skattestyrelsens understregninger)

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens aktietegning medfører, at der skabes vækst og overskud hos ejerne af selskabet, uden at den viden, som selskabets kræftforskning resulterer i, offentliggøres med henblik på at udbrede den til en videre kreds.

For så vidt angår nyttegning af aktier i børsnoterede selskaber lægger Skattestyrelsen til grund, at der er tale om levedygtige erhvervsdrivende virksomheder, som har formålet at tiltrække eksterne investorer, og som har til formål på sædvanlig vis at genere overskud til sine ejere.

Også unoterede aktie- og anpartsselskaber er erhvervsdrivende virksomheder, der drives med henblik på at levere overskud og vækst til sine ejere.

Det er anført i anmodningen, at Fondens investering på sigt kan genere et sædvanligt afkast i form af udbytte, som vil blive anvendt til formålet.

Skattestyrelsen lægger herefter til grund, at de virksomheder, der tegnes aktier i, er selskaber, der har et kommercielt sigte med kræftforskningen.

Det er ikke på forhånd udelukket, at en fond kan foretage en uddeling til en erhvervsdrivende virksomhed. Erik Werlauff anfører herom i Festskrift til Ole Bjørn, at fonden konkret skal sikre sig, at den enkelte uddeling faktisk anvendes i almennyttigt øjemed. Det anføres, at en sådan udlodning f.eks. kan have karakter af en betaling for en tjenesteydelse eller et aktiv, som det omfattes af fondens vedtægtsmæssige formål at anskaffe. Som et andet eksempel nævnes fondens betaling af en erhvervsdrivende virksomhed for udførelsen af en nærmere specificeret forskningsindsats med henblik på at fonden kan stille viden herom til rådighed for almenheden.

Uanset at de konkrete selskabers aktivitet består i kræftforskning, der som udgangspunkt kan være almennyttig, er det Skattestyrelsens opfattelse, at investering i aktier og anparter i kommercielle virksomheder ikke kan anses for almennyttig.

Skattestyrelsen finder ikke, at Skatterådets bindende svar i et ikke-offentliggjort bindende svar(dato udeladt) kan føre til et andet resultat.

Skatterådet lagde i afgørelsen konkret vægt på, at der var tale om et inkubator-setup, hvor antallet af forskere, der kunne indgå heri var højt, og at det var oplyst, at det forventedes, at en del af forskernes projekter ikke kom videre fra den indledende udviklingsfase, og som resultat heraf derfor måtte opgives. Herudover blev der lagt vægt på, at der havde været kontakt med samtlige danske universiteter og udvalgte forskningshospitaler, og at disse har erklæret deres støtte til inkubationsfaciliteten. Endeligt lagde Skatterådet vægt på, at selskaberne var afskåret fra at modtage støtte efter afslutningen af de indledende udviklingsfaser, hvorved der ikke kunne modtages støtte, når/hvis selskabet kom til en kommerciel fase.

Sammenfattende er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens nyttegning af aktier/anparter varetager det konkrete selskab og dets aktionærs erhvervsmæssige interesser. Der er derfor ikke tale om almennyttige uddelinger i fondsbeskatningslovens forstand, men om en omplacering af Fondens løbende overskud og likvide formue i aktier i levedygtige virksomheder, som er uden skattemæssig relevans.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 - 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgsmål 3-4

Det ønskes bekræftet, at de beløb, som Fonden anvender til køb af aktier eller anparter i selskaber, der udfører kræftforskning, vil kunne fratrækkes som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Spørgsmål 3 vedrører køb af aktier i et børsnoteret aktieselskab.

Spørgsmål 4 vedrører køb af aktier eller anparter i et unoteret selskab.

Spørgsmålene besvares under ét.

Begrundelse

Der henvises til begrundelsen under spørgsmål 1-2. Af de her nævnte grunde finder Skattestyrelsen ikke, at der er tale om en almenvelgørende uddeling i fondsbeskatningslovens forstand.

I forlængelse heraf bemærker Skattestyrelsen, at Fondens køb af aktier er en helt sædvanlig handel med aktier/anparter, som direkte kommer en snæver personkreds til gode, idet de hidtidige aktionærer modtager vederlag for de solgte aktier/anparter. Det er ubestridt, at selskabet ikke herved tilføres yderligere midler til sin aktivitet med kræftforskning. Den værditilvækst, som måtte være opnået på de handlede aktier/anparter, tilfalder herved de sælgende aktionærer/anpartshavere.

Fondens køb af aktier/anparter er derfor en omplacering af formue, som ikke kan karakteriseres som værende en almennyttig uddeling i fondsbeskatningslovens forstand.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 - 4 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 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. (...)

Forarbejder

Lovforslag 108, 1985/1986 . Forslag til lov om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v.

(...)

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 reg-

lerne 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.

Cirkulære nr.147 af 19. august 1992 om fondsbeskatningsloven

16. Driftsomkostninger (...)

16.2. Det er på flere punkter nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der kan fradrages efter § 3, stk. 1, og uddelinger, der kan fradrages efter § 4.

Som forskelle på den skattemæssige behandling kan nævnes:

1. Et driftsmæssigt underskud kan fremføres til modregning i det følgende års overskud, jf. ligningslovens § 15. Uddelinger, der overstiger årets nettoindkomst opgjort efter sædvanlige regler, kan ikke fradrages i det følgende år.
2. Uddelinger til almennyttige formål giver ret til konsolideringsfradrag, jf. § 5, stk. 1.
3. Uddelinger anses efter § 6 for foretaget forlods af visse skattefrie indtægter. Driftsomkostninger fragår i den skattepligtige indkomst.
4. Ikke almennyttige uddelinger kan alene fradrages, hvis modtager er skattepligtig heraf. Dette gælder dog ikke, hvis udgiften er at anse for en driftsomkostning.
5. Bundfradrag ydes i den ikke-erhvervsmæssige indkomst inden fradrag for uddelinger.
6. Underskud fra tidligere år skal fradrages før årets uddelinger fradrages.

Det vil kunne forekomme, at udgifter, der efter fast praksis ikke anses for at vedrøre indkomstopgørelsen, og som derfor hverken kan fradrages som driftsomkostninger eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, vil kunne fradrages som uddelinger.

Som driftsomkostninger anses udgifter, hvorved fonden m.v. bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne, jf. nærmere nedenfor. Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden eller foreningen afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger, jf. dog pkt. 21.1.

Ved eksterne uddelinger forstås f.eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger kan beskrives som fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse.

Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regie 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 adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Ved afgørelsen af, hvorledes en given udgift skattemæssigt skal behandles, er det nødvendigt at afgøre, om en udgift er fradragsberettiget, og efter hvilke regler udgiften skal fradrages.

En udgift, der er afholdt som et led i driften af fonden eller foreningen, vil normalt kunne fradrages som en driftsomkostning eller kunne gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger. (...)

I en række tilfælde vil det ikke entydigt kunne afgøres, om der foreligger en udgift, der vil kunne fradrages som en driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, eller om der foreligger en uddeling, der kan fradrages efter § 4. Det gælder særligt i tilfælde, hvor fonden eller foreningen i eget regie afholder udgifter til opfyldelse af formålet.

Som eksempel herpå kan nævnes en stiftelses vedligeholdelse af bygningen, en videnskabelig fonds omkostninger til aflønning af forskere ansat i fonden eller et museums udgifter til anskaffelse og vedligeholdelse m.v. af de udstillede genstande. Sådanne udgifter vil efter omstændighederne kunne anses for interne uddelinger. (...)

Uddelinger skal endvidere afgrænses over for rene formuedispositioner, jf. nedenfor under pkt. 21.1. (...)

21. Uddelinger

21.1. Fonde, brancheforeninger og i et vist omfang arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger. Om afgrænsningen mellem driftsomkostninger, uddelinger og rene formuedispositioner, der ikke kan fradrages, henvises til pkt. 16.2. samt nedenfor.

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

Uddelingerne kan bestå i ydelser af legater eller gaver, i afkald på indtægter, f.eks. renteindtægter af et lån eller lejeindtægter, ved ydelse af fribolig eller i afholdelse af udgifter, der ikke henføres til driftsomkostningerne. Sådanne uddelinger betegnes som eksterne uddelinger, jf. pkt. 16.2. Udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums

indkøb til egne udstillinger, kan anses for fradragsberettigede interne uddelinger. Sådanne interne uddelinger kan dog kun fradrages, såfremt de kan karakteriseres som almenyttige eller almenvelgørende, jf. § 4, stk. 1. En intern uddeling kan også bestå i, at fonden - i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål - afholder udgifter til erhvervelsen af et materielt eller immaterielt aktiv. En fonds afholdelse af udgifter, herunder lønudgifter m.v. eksempelvis til forskning, vil efter omstændighederne kunne anses for en uddeling.

Udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse anses ikke for en uddeling. Derimod kan tab på udlån, f.eks. ved eftergivelse af lån, efter omstændighederne anses for en uddeling. Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i f.eks. aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, ændrer ikke fondens eller foreningens økonomiske status og kvalificerer derfor ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling. Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan således heller ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen. Sådanne udgifter vil ofte have karakter af driftsomkostninger. (...)

21.3. I henhold til § 4, stk. 1, og § 9, stk. 1, kan fonde og foreninger - herunder arbejdsmarkedssammenslutninger - fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål, jf. dog prioriteringsreglen i § 6. Fradrag finder sted i den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst, dvs. efter bundfradrag og fradrag for driftsomkostninger og for fremført underskud fra tidligere år.

Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinier, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i ligningslovens § 8 A, arveafgiftslovens § 3, stk. 4, og selskabsskattelovens § 3, stk. 2.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almenyttigt, kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelinger, er afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg. Formålet må således komme en vis videre kreds til gode.

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

Almenyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almenyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende - humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. (...)

Det almenvelgørende eller almenyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter. Herudover skal skattemyndighederne foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almenyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger. (...)

Cirkulære nr. 136 af 1988 til selskabsskatteloven punkt 55

(...) Vurderingen af, om der foreligger almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål skal foretages i overensstemmelse med administrationen af begreberne under det tidligere fritagelsessystem samt ligningslovens § 8 A og arveafgiftslovens § 3, stk. 4.

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

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

Almennyttige formål foreligger, såfremt støtten kommer en vis videre kreds til gode, og såfremt formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende - humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

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

Det almenvelgørende eller almennyttige formål skal være angivet i vedtægterne. (...)

Skatteministerens svar på spørgsmål 10 vedrørende lovforslag nr. 27 af 2016/2017 (ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almennyttige uddelinger)

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelse af 20. marts 2017 fra Industriens Fond, jf. L 27 - bilag 14.

Svar

Industriens Fond beder om bekræftelse på, at Fondens uddelinger til generelt erhvervsfremmende foranstaltninger kan anerkendes som almennyttige, således at de også fremover vil kunne fradrages i fondens indkomst.

Jeg kan ikke konkret forholde mig til Industriens Fonds uddelinger til generelt erhvervsfremmende foranstaltninger. Hvis Industriens Fond ønsker en afklaring af, om en konkret uddeling er almennyttig eller ej, kan Fonden anmode SKAT om et bindende svar herom.

Jeg kan til gengæld forholde mig til den generelle afgrænsning af uddelinger til almennyttige formål. Uddelinger til almennyttige formål foreligger således, når uddelingen støtter et formål, der ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Herudover skal formålet med uddelingerne tilgodesee en ubestemt kreds, for at de kan være almennyttige. Det skal desuden være en vis videre kreds, der tilgodesees.

Definitionen af almennyttige formål er ikke fastsat i lovgivningen. Dette skyldes, at det dels ville være vanskeligt at tage højde for samtlige formål, der burde være omfattet af definitionen, dels ville binde definitionen unødigt. Der er derfor tale om et dynamisk begreb, hvis nærmere indhold påvirkes af samfundsudviklingen og af den aktuelle fremherskende opfattelse i samfundet.

Det er ikke muligt udtømmende at opregne de almennyttige formål. Blandt almennyttige formål kan dog nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også uddelinger til idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

Som Industriens Fond påpeger, vil uddelinger til organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, derimod ikke kunne anses for almennyttige. Den pågældende sætning, som stammer fra de oprindelige forarbejder til fondsbeskatningsloven, skal forstås i lyset af, at det også fremgår af forarbejderne, at dette f.eks. gælder uddelinger til organisationer som arbejdsgiverforeninger

og fagforeninger, samt partipolitiske organisationer. Dette medfører, at der eksempelvis ikke vil være tale om uddeling til et almennyttigt formål, hvis formålet med uddelingen er at varetage medlemmers politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser.

Der skal således foretages en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling uddeles til et almennyttigt formål. Dette gælder også for uddelinger til generelt erhvervsmæssige formål.

For hver enkelt uddeling skal der foretages en konkret vurdering af, om formålet er almennyttigt. Det vil være en forudsætning for at opnå fradrag for uddelingen, at de øvrige betingelser er opfyldte, herunder at det er en vis videre kreds, som tilgodeses. Hvis uddelingen resulterer i viden, som har bred interesse for dansk erhvervsliv, og denne viden offentliggøres med henblik på at udbrede den til en videre kreds, kan dette pege i retning af, at der er tale om en almennyttig uddeling.

Praksis

Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 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 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.

Investerings 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.

(...)

C. D. 9.9.1.3 Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

Indhold

Afsnittet handler om de særlige regler for fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde 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. (...)

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. (...)

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. (...)

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."

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

TfS 1988.437 DEP

Selvejende kollegier vil kunne betragtes som almennyttige fonde, hvilket betyder, at de i vidt omfang har fradragsret for uddelinger og hensættelser. Udgifter til forbedringer af kollegiet vil således kunne fradrages som uddelinger. Udgifter til vedligeholdelse kan fratrækkes som driftsudgifter, blot de har været nødvendige af hensyn til kollegiets fremtidige virke. Hensættelse til senere inventaranskaffelser kan fratrækkes som hensættelser til senere uddeling. Kollegier vil desuden kunne beregne sig et konsolideringsfradrag svarende til 25 pct. af de faktisk foretagne uddelinger.

TfS 1994.404 DEP

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.

SKM2003. 15. ØLR

Spørgsmålet i sagen var, om en fond havde almenvelgørende eller almennyttigt formål og dermed var omfattet af boafgiftslovens § 3, stk. 2 om afgiftsfritagelse.

Landsretten udtalte, at det følger af testamentet og vedtægterne, at fondens midler skal anvendes til støtte ved uddannelse, herunder efteruddannelse af civile erhvervsflyvere, herunder private flyvere, der ønsker en erhvervmæssig uddannelse. Efter vedtægterne indeholdtes der ikke herudover nogen begrænsning for den kreds, der var berettigede til at modtage den nævnte støtte, og fondens formål måtte herefter anses at komme en vis videre kreds til gode. Da uddannelsesformålet ikke knyttede sig til en bestemt virksomhed, forening eller lignende, men - således som det må gælde i almindelighed - sigtede mod at danne grundlag for et bestemt erhvervmæssigt virke, måtte formålsbestemmelsen i sin helhed anses for at være almennyttig i lighed med, hvad der var antaget af sagsøgte i afgørelsen af 26. juni 2001, hvorfor sagsøgerens påstand blev taget til følge.

SKM2005. 188. SR

Sagen drejede sig om en fond, der ifølge vedtægterne var forpligtet til at forbedre og vedligeholde de af fonden ejede ejendomme. Fonden kunne fradrage udgifter afholdt i overensstemmelse med dette formål efter FBL § 4, stk. 1, FBL § 4, stk. 2 eller efter FBL § 3 om det udvidede driftsomkostningsbegreb.

Landsskatteretten fandt ikke, at der var fradrag efter nogen af de nævnte bestemmelser.

De ejendomme, som fonden efter vedtægterne var forpligtet til at forbedre og vedligeholde, var ikke af en sådan karakter, at de kunne anses for almenvelgørende eller almennyttige, og derfor var der ikke fradrag efter FBL § 4, stk. 1.

I relation til fradrag efter FBL § 4, stk. 2, fandt Landsskatteretten ikke betingelsen om modtagers skattepligt for opfyldt.

Udgifter afholdt til at imødekomme fondens formålsbestemmelse ville i den konkrete sag ikke være omfattet af FBL § 3, idet udgifterne ikke var afholdt for at sikre driften af fonden, men til direkte varetagelse af fondens formål og derfor havde karakter af udlodning.

Der var således hverken tale om en driftsomkostning eller om en almennyttig uddeling.

SKM2006. 282. SR

X-fondens afholdelse af renoveringsudgifter på en fast ejendom, som fonden ejede og stillede til rådighed til brug for Y-fondens formål, kunne fradrages som en intern uddeling. Da Y-fondens formål var at betragte som almennyttigt og lå inden for X-fondens formål, kunne X-fonden fratrække udgifterne til renovering af ejendommen ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst.

SKM2006. 533. SR

Skatterådet fastslog, at en kunstfonds erhvervelse af kunstværker mv. i overensstemmelse med fundatsen måtte anses for at være en intern ikke-almennyttig uddeling fra fonden og ikke en driftsomkostning. Fondens kunne derfor ikke aktivere udgiften til erhvervelse af kunstværker med henblik på afskrivning efter reglerne i AL §§ 44 A og 44 B.

SKM2010. 238. SR

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

SKM2010. 556. VLR

Spørgsmålet i sagen var, om en antenneforening opfyldte betingelserne i SKL § 2, stk. 1, nr. 5, for at være fritaget for selvangivelsespligt, herunder om foreningen udelukkende var almennyttig. Landsretten lagde til grund, at foreningens aktiviteter i det væsentligste drejede sig om at skaffe medlemmerne fordele i form af rabatter og billigt mulige ydelser inden for leverance af radio- og tv-programmer, internet og telefoni. Selv om foreningen i vedtægtens formålsbestemmelse betegnede sig som almennyttig, lagde landsretten derfor til grund, at det egentlige formål med foreningen er at varetage økonomiske interesser for medlemmerne. Efter en naturlig sproglig forståelse af ordet almennyttig og efter forarbejderne til bestemmelsen i SKL § 2, stk. 1, nr. 5, 2. pkt., fandt landsretten på denne baggrund ikke, at antenneforeningen havde bevist, at foreningens formål udelukkende er almennyttigt. Den omstændighed, at antenneforeningen i henhold til lov om radio- og fjernsynsvirksomhed er forpligtet til at sikre fordeling af DR1, DR2 og TV2, kunne ikke føre til, at foreningens formål i skatteretlig henseende skulle anses for udelukkende almennyttigt.

SKM2011. 66. SR

Skatterådet bekræfter ligeledes, at A Fondens anvendelse af fondens overskud eller andre midler, der ikke henhører under grundkapitalen, til køb af CO2-kvoter og oprindelsesgaranticertifikater, kan fratrækkes af A Fonden som almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, uanset om A Fonden opnår godkendelse i henhold til ligningslovens § 8 A.

(...)

Til spørgsmål 5

Der spørges til, om Skatterådet kan bekræfte, at A Fondens anvendelse af fondens overskud eller andre midler, der ikke henhører under grundkapitalen, til køb af CO2-kvoter og oprindelsesgaranticertifikater, kan fratrækkes af A fonden som almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, uanset om A Fonden opnår godkendelse i henhold til ligningslovens § 8 A.

Følgende fremgår af FBL § 4, stk. 1:

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

Om Fonden kan opnå fradrag for den pågældende anvendelse af overskudsmidler beror i første omgang på, om anvendelsen sker i overensstemmelse med vedtægterne, og dernæst, om formålet i vedtægterne må anses almennyttigt eller almenvelgørende.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves ifølge Ligningsvejledningen 2010-2 afsnit S. H. 21.3., at den kreds af personer, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg. Formålet skal endvidere komme en vis videre kreds til gode, det vil sige ikke blot personer indenfor et lokalt område eller på anden måde stærkt begrænset område.

Det er en forudsætning, for at et formål kan anses for almenvelgørende, at støtten ydes til personer, der er i økonomisk trang. 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 sygdomsbekæmpende - humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige.

Køb af CO2-kvoter/oprindelsesgarantier

Fondens formål, at fremme beskyttelsen af naturmiljøet mod udledning af partikler, f.eks. CO2, fra produktion af energi, kan i henhold til vedtægterne opnås ved opkøb af CO2-kvoter og oprindelsesgarantier.

Sigtet med køb af CO2-kvoter og oprindelsesgarantier er at sikre en CO2-reduktion ud over CO2-reduktionsmålet i EU og FN samt at påvirke udbygningen af VE-anlæg.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at der herved er tale om almennyttige uddelinger i overensstemmelse med Fondens formål, som berettiger til fradrag efter FBL § 4, stk. 1.

Skatteministeriet indstiller derfor til Skatterådet, at spørgsmål 5 besvares med ja.

SKM2011. 232. SR

En fonds udgifter til køb og byggeri af 2 ejendomme skal fratrækkes som interne uddelinger.

SKM2012. 682. SR

Landsskatteretten fandt, at en almennyttig fond kunne få fradrag som intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, for hensættelser, der blev anvendt til anskaffelse af en erhvervsejendom.

Der blev ved afgørelsen henset til, at de hensatte beløb var anvendt til almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, idet hensættelserne til køb af ejendommen var sket med henblik på at realisere fondens formål, at der var tale om en domicilejendom, der var egnet til opfyldelse af fondens formål, og at fonden var underlagt tilsyn fra en offentlig myndighed.

SKM2014. 499. SR

Spørger påtænker at stifte en erhvervsdrivende fond. Fonden skulle etablere et rekreativt anlæg. Skatterådet bekræftede, 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 almenyttige uddelinger, jf. FBL § 4, stk. 1

SKM2016. 17. SR

Skatterådet kan bekræfte, at en erhvervsdrivende fond, der har til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole, anses for almenyttig, samt at omkostninger til opførelse af højskolebygninger kan fradrages som interne uddelinger. Derudover kan Skatterådet bekræfte, at fonden er en momspligtig person, og at udlejning af bygninger til højskolen er momsfritaget.

SKM2016. 305. SR

Skatterådet kan bekræfte, at fondens uddeling af "X-Arkitekturpris" er en fradragsberettiget almenyttig uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Der må dog foretages en konkret vurdering af hver enkelt uddeling for at kunne vurdere, hvorvidt denne udelukkende kan anses som værende en anerkendelse af den pågældendes arkitekts kunstneriske fortjenester og dermed skattefri i medfør af ligningslovens § 7, nr. 19.

Litteratur

TfS 1987, 58 Fondes fradragsmuligheder

(...)

Princippet bag fondsbeskatningsloven

Efter skattereformaftalen af 19/6 1985 skulle fonde i så vid udstrækning som muligt beskattes efter regler, der svarer til, hvad der gælder for aktieselskaber.

(...)

Et andet væsentligt udgangspunkt ved fondsbeskatningslovens udformning var imidlertid, at beskattningen ikke måtte lægge fondene hindringer i vejen for at udføre deres formål og forpligtelser ifølge vedtægterne. Fondes særlige formål, virkemåde og struktur er således søgt tilgodeset gennem lovens særregler om fradrag for uddelinger og for visse hensættelser.

Tilsammen medfører de to beskrevne hovedprincipper, at fondsbeskatningsloven har fået en udformning, hvorefter alene formueakkumulation medfører beskatning. I det omfang fonden varetager vedtægtsmæssige formål ved hjælp af uddelinger eller hensættelser, vil fonden som hovedregel ikke blive beskattet.

(...)

2. Uddelinger

Ved fondes driftsudgifter forstås de udgifter, det er nødvendigt for fonden at afholde, for at den fortsat er i stand til at varetage sine formål og forpligtelser. Ved uddelinger forstås derimod de udgifter, hvorved fonden rent faktisk varetager sine formål og forpligtelser. (...)

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger. Ved eksterne uddelinger forstås f.eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger kan beskrives som fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse.

Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regie 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 vil ofte have stor lighed med enten driftsomkostninger eller med formueplaceringer. Der kan som nævnt ovenfor ikke forventes nogen særlig interesse knyttet til, om eksempelvis udgifter til forskere er at anse for lønudgifter eller uddelinger. Derimod er det af væsentlig interesse, om en disposition er en uddeling eller blot en omplacering af formuen. En fonds investering af løbende indtægter eller likvid formue i f.eks. aktier eller obligationer er uden skattemæssig relevans. Ofte vil det i fondens vedtægter være et formål blandt flere f.eks. at investere i stifterens aktieselskab el.lign. Formueplaceringen kan således nok være vedtægtsmæssig, men fonden kan ikke siges at varetage et formål udenfor fonden. Af denne grund er der heller ikke tale om en uddeling. (...)

Skatteret - arv og gave, Henrik Dam m.fl. s. 107

"Afgiftsfritagelse vil derfor ikke blive meddelt til selskaber og erhvervsdrivende foreninger, der primært eller i væsentlig grad ønsker at opnå økonomisk gevinst gennem virksomhed til fordel for deltagerne."

Festskrift til Ole Bjørn, Erik Werlauff mfl., Skatterettens almen nyttebegreb, side 503-505, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2004.

"Men hvis uddelingen sker til en erhvervsdrivende virksomhed, kan fonden ikke uden videre være sikker på, at det uddelte beløb faktisk anvendes i almen nytligt øjemed, eftersom en erhvervsdrivende virksomhed grundlæggende har til formål at skabe overskud og vækst til sin(e) ejer(e).

Fonden skal derfor konkret sikre sig, at den enkelte uddeling faktisk anvendes i almen nytligt øjemed. "

(...)

"Der kan være flere årsager til, at en fond retmæssigt kan foretage en uddeling til en erhvervsdrivende virksomhed:

For det første kan en uddeling, som fonden foretager, have karakter af en betaling til en erhvervsdrivende virksomhed for en tjenesteydelse eller et formuegode, som leveres af en erhvervsdrivende virksomhed, og som det omfattes af fondens almen nyttige formål at anskaffe. Inden for det humanitære område kan der fx være tale om, at fonden betaler en erhvervsdrivende virksomhed for at udføre en konkret rednings- eller hjælpeaktion over for flygtninge eller andre personer i nød. Inden for det forskningsmæssige område kan der fx være tale om, at fonden betaler en erhvervsdrivende virksomhed for at udføre en nærmere specificeret forskningsindsats, eller at fonden køber apparatur til udførelse af specifikke forskningsopgaver. Inden for naturmiljøområdet kan der fx være tale om, at fonden betaler en erhvervsdrivende virksomhed for at udvikle en ny, miljømæssigt skånsom type brændsel, således at fonden kan stille viden herom til almenhedens kundskab, at fonden betaler (en del af) omkostningerne ved at lukke eller omstille et forurenende kraftværk, eller at fonden betaler for anlægget af en naturpark, som stilles til disposition for almenheden.

De foran nævnte eksempler har alle det træk til fælles, at giverfonden køber (eller sammen med andre almen nyttige organisationer er med til at købe) en nærmere specificeret vare eller tjenesteydelse af en erhvervsdrivende virksomhed, og at den således indkøbte ydelse direkte og påviseligt tjener fondens

almennyttige formål. Ligesom fonden kunne have foretaget den pågældende forskning mv. på egen hånd, kan fonden i stedet vælge at købe den specifikke ydelse, der skal tjene fondens almenlyttige formål, af en erhvervsdrivende virksomhed."

En anden årsag til, at det kan være retmæssigt for fonden at foretage en uddeling til en erhvervsdrivende virksomhed er, at fonden kan foretage en ensidig uddeling (dvs. uden at der ydes vederlag herfor til fonden i form af en vare- eller tjenesteydelse) til en erhvervsdrivende virksomhed, forudsat at det helt konkret kan påvises, at denne bestemte uddeling tjener ét af fondens almenlyttige formål. Eftersom fondens bestyrelse som nævnt ikke kan uddelegere sin uddelingskompetence til en erhvervsdrivende virksomhed, og eftersom den almenlyttige uddeling fra fonden ikke må tjene økonomisk eller erhvervs-mæssige interesser, skal fonden sikre sig, at den enkelte uddeling tjener ét af fondens almenlyttige formål. Dette kan fx sikres ved, at uddelingen indgår i et bestemt almenlyttigt projekt, som udføres af en erhvervsdrivende virksomhed, og som der aflægges et udførligt regnskab for, således at det kan ses, at fondens ydelse går til projektet som sådant, ikke generelt til erhvervsdrivende virksomhedens drift og reservedannelse."

Spørgsmål 3-4

Lovgrundlag

Se ovenfor under spørgsmål 1 - 2.

Forarbejder

Se ovenfor under spørgsmål 1 - 2.

Praksis

Se ovenfor under spørgsmål 1 - 2.