

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9817 af 29/09/2020 (Gældende)

En erhvervsdrivende fond kunne ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst fratrække en lang række udgifter, som fonden afholdt, som interne eller eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0281656

En erhvervsdrivende fond kunne ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst fratrække en lang række udgifter, som fonden afholdt, som interne eller eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1

Spørger var en erhvervsdrivende fond, som på non-profitbasis tilbød meritgivende undervisning på universitetsniveau i X-by primært for studerende fra y-landske universiteter.

Fonden varetog tværkulturelle og undervisningsmæssige formål. Kollegiedrift var en del af det tværkulturelle formål. Skatterådet bekræftede, at Fonden varetog almennyttige m.v. formål.

Fonden ønskede Skatterådets stillingtagen til, om en lang række udgifter, som Fonden afholdt, ville kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne eller eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

En fonds uddelinger til støtte for tværkulturelle og undervisningsmæssige formål ville som udgangspunkt være almennyttige. Fradrag for uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, forudsatte dels, at fonden ifølge sine vedtægter havde et almennyttigt formål, dels at uddelingen efter en konkret vurdering i sig selv var enten almennyttig eller almenvelgørende.

Skatterådet fandt, at de nævnte udgifter - med undtagelse af markedsføringsudgifter og udgifter til rejsekort, som blev anvendt til andet end studieformål - var fradragsberettigede almennyttige uddelinger som nævnt i Fondens vedtægt.

Skatterådsmøde 29. september 2020 - SKM2020. 416. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Fonden varetager almennyttige m.v. formål?
2. Vil Fondens årlige udgifter til køb, forbedring, vedligehold og drift af egne og lejede ejendomme, som anvendes til studieformål og som studieboliger, kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne, almennyttige mv. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
3. Vil Fondens årlige udgifter til køb af inventar og driftsmidler til studiebrug (undervisning og studieboliger), kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne, almennyttige m.v. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
4. Vil Fondens årlige udgifter benævnt "øvrige studieomkostninger" inkl. lønomkostninger til studie-relevant personale (undervisning og studieboliger) kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne, almennyttige m.v. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
5. Vil Fondens årlige uddeling af scholarships (stipendier) til mindrebemidlede ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst kunne fratrækkes som eksterne, almenvelgørende m.v. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
6. Vil Fondens årlige rabatter, der afgives til udvalgte universiteter i Y-land, hvor dette er en forudsætning for, at de studerende kan komme på udlandsophold hos Fonden, ved opgørelsen af Fondens

skattepligtige indkomst kunne fratrækkes som eksterne, almenvelgørende m.v. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja, se dog indstilling og begrundelse
5. Ja
6. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om Fonden

Fonden er en erhvervsdrivende fond, der på non-profitbasis tilbyder meritgivende undervisning på universitetsniveau i X-by primært for studerende fra y-landske universiteter.

Fonden anvender alle sine eventuelle overskud til fremme af sit formål.

Fondens formål er ifølge vedtægterne:

- At virke for mellemfolkelig forståelse blandt studerende af alle nationer
- At yde undervisning på normalt universitetsniveau på engelsk til udenlandske universitetsstuderende
- At virke for internationalisering af den videregående uddannelse, international uddannelses- og kulturformidling samt bidrage til bistand til udviklingslandene på uddannelsesområdet.

Ved beslutning om opløsning af Fonden skal et eventuelt overskud anvendes til formål, der stemmer overens med formålet i vedtægten.

Kopi af Fondens vedtægter og årsrapporten for 20XX er vedlagt.

Fonden tilbyder et bredt spektrum af kurser på bachelorniveau indenfor bl.a. arkitektur og design, business og økonomi, biologi- og samfundsvidenskab, psykologi og undervisning, miljø, kommunikation, kultur og politik.

De studerende læser på deres tredje eller fjerde år af den y-landske firårige BA eller BS. Fonden har omkring (antal udeladt) studerende pr. semester (efterår og forår) og (antal udeladt) studerende deltager i sommerprogrammer af 3 - 10 ugers varighed. Alle kurser er meritgivende.

Fonden udbyder (antal udeladt) kurser pr. semester i eget regi. De er udformet og tilrettelagt af Fonden og gennemføres af egne lærere. Herudover er (antal udeladt) kurser pr. semester tilrettelagt i samarbejde med X-by Universitet og X-by Musikkonservatorium. Fondens studerende optages på de sidstnævnte kurser som gæstestuderende.

Undervisningen i Fonden varetages af (antal udeladt) deltidsansatte lærere, som er ansat på eksterne lektor vilkår, og som Fonden efteruddanner. Hertil kommer (antal udeladt) fuldtidsansatte lærere. Undervisningen foregår i egne og lejede studielokaler. I undervisningen indgår også studieture til Skandinavien og Europa, der ledes af Fondens ansatte.

Optagelse af kvalificerede ansøgere sker gennem (antal udeladt) helt overvejende y-landske universiteter, som Fonden har indgået partnerskabsaftaler med.

Fonden arbejder for øget forståelse og samarbejde på tværs af kulturer. Mere end (antal udeladt) universitetsstuderende primært fra Y-land kommer således til X-by hvert år for at modtage undervisning hos Fonden og deltager i en tværkulturel udveksling ved at bo sammen med danskere i værtsfamilier, hos andre danske studerendehde, på kollegier eller på højskoler. Mere end (antal udeladt) studerende bor årligt hos danske værtsfamilier, og Fonden driver som led i undervisningen kollegier med kapacitet til (antal udeladt) studerende, hvor såvel danske som y-landske universitetsstuderende kan bo sammen og derigennem styrke den mellemfolkelige forståelse og kulturudveksling.

Fonden bidrager således aktivt til internationaliseringen af dansk videregående uddannelse. Fonden stiller således fripladser og stærkt rabatterede pladser til rådighed for danske universitetsstuderende på Fondens y-landske samarbejdsuniversiteter. I studieåret (udeladt) skaffede Fonden eksempelvis (antal udeladt) semesterpladser til gavn for danske studerende fra X-by Universitet og (...).

Rabatter

Vedrørende de årlige rabatter, som Fonden yder til udvalgte universiteter i Y-land hvor dette er en forudsætning for, at deres studerende kan komme på udlandsophold hos Fonden i Danmark, er der i e-mail af 19. maj 2020 supplerende oplyst følgende:

Offentlige universiteter i Y-land er kun til dels finansieret af det offentlige - det offentlige bidrager således med mindre end 1/3 i gennemsnit. Det øvrige finansieringsgrundlag tilvejebringes primært i form af undervisningsafgifter fra de studerende.

Selv om Fonden betaler rabatten til et universitet, medgår rabatten direkte til at nedsætte de studerendes undervisningsafgift. Universiteterne fordeler nemlig efter det for os oplyste rabatten mellem universitetets studerende efter et trangskriterium, således at de studerende, der er i størst økonomisk trang, får glæde af Fondens rabatter - og dermed kan de studerende trods økonomisk trang få mulighed for at deltage i et udlandsophold i Danmark, som en del af deres universitetsstudie.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Fonden ønsker Skatterådets bekræftelse på, at den varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål - og at en række årlige udgifter til anskaffelse og forbedring af ejendomme, anskaffelse af inventar og driftsmidler samt en række omkostninger til gennemførelsen af "studenterkurser", vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne, almennyttige m.v. uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Endelig ønsker Fonden Skatterådets bekræftelse på, at eksterne uddelinger af rabatter og scholarships (stipendier), der afgives til mindrebemidlede studerende, kan fratrækkes som almenvelgørende, eksterne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Undervisningsaktiviteter og drift af kollegier er pr. definition omfattet af det almennyttige m.v. begreb, jf. det senere anførte herom.

1. De gældende regler

Krav i lovgivningen og i offentliggjort praksis til almennyttige m.v. uddelinger

Fradragsretten for fondes almennyttige m.v. uddelinger er hjemlet i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, som har følgende ordlyd:

"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 begrebet "almennyttige formål" er det i Den juridiske vejledning bl.a. anført:

"Videre kreds"

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingene, 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 m.v. 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.

(...)

Fremherskende opfattelse

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Bland 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. (...)."

Nævnte kan endvidere også udledes af lovbemærkninger. Tilsvarende af offentliggjort skatteretspraksis samt faglitteraturen på området.

Det almennyttige er bl.a. knyttet til sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige og videnskabelige - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpelse - undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed."

Lovens forarbejder m.v.

Bekendtgørelse nr. 282 af 26. marts 2014 om godkendelse m.v. efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund m.v. her i landet eller i et andet EU/EØS-land - § 1

(...)

Godkendelse efter ligningslovens § 8 A af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser institutioner m.v. forudsætter, at følgende grundlæggende betingelser alle er opfyldt:

1. Midlerne anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsgrundlag på under 40.000. -2. (...)

Cirkulære 1988-11-07 nr. 136 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. punkt 55

(...)

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingene, 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 almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne 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 almenyttige. (...)

LFF1986-02-20 nr. 108, Forslag til lov om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v. til § 4.

(...)

§ 4 indeholder reglerne om fonde og foreningers fradrag for uddelinger og hensættelser til sikring af almenvelgørende eller i øvrigt almenyttige formål.

(...)

Begrebet almenyttig eller almenvelgørende kendes bl.a. efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, 3 og 5. For at anse et formål for almenyttigt eller almenvelgørende forudsættes - som efter de gældende regler i selskabsskatteloven - det, at formålet skal tilgodese en ubestemt kreds. Det 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 almenyttige eller almenvelgørende. (...)

Domme om almenyttige m.v. formål

TfS1998. 777H

Et væsentligt fortolkningsbidrag findes i denne højesteretsdom. En fond havde påklaget et afslag på en ansøgning om arveafgiftsfritagelse (nu boafgiftsfritagelse), men fik afslag fra Told- og Skattestyrelsen, som krævede, at "formålsbestemmelsen i fundatsen er fyldestgørende konkretiseret, således at bestyrelsen er bundet til at uddele fondsmidlerne til formål, som er godkendt på forhånd. Den foreliggende fundats' formål er efter regionens opfattelse så bredt formuleret, at fundatsen i realiteten overlader det til bestyrelsen selv at skønne over, hvad der er almenvelgørende."

Dette krav blev tilsidesat af Højesteret, der under henvisning til fondens vedtægter udtalte, at:

"Efter § 2 i fondens fundats skal fondens midler tjene almenvelgørende formål, dvs. afhjælpe trang blandt en videre kreds. Herudover skal fondens midler på en række angivne områder ("humane, kunstneriske, videnskabelige") eller områder, der kan ligestilles hermed, herunder "uddannelse af unge", tjene almenyttige formål, dvs. virke i samfundet på en måde, som ud fra en i befolkningen almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig, og som kommer en vis videre kreds til gode.

På denne baggrund fandt Højesteret det utvivlsomt, at de midler, som fonden er tillagt som arv efter Rigmor Jørgensen, skal benyttes til "almenvelgørende eller andet almenyttigt formål", jf. arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3. Den fondsretlige lovgivning skal bl.a. sikre, at fondes midler bliver anvendt til formålet. Herefter finder Højesteret ikke grundlag for det konkretiseringskrav, som skattemyndighederne har stillet som betingelse for arveafgiftsfritagelsen."

SKM2003. 15. Ø

En fond havde søgt om afgiftsfritagelse, til formål "... at yde økonomisk støtte til uddannelse, herunder efteruddannelse af civile erhvervsflyvere, herunder private flyvere, som ønsker en erhvervsmæssig ud-

dannelse. Bestyrelsen skal drage omsorg for på passende vis f.eks. gennem annoncering i Kgl. Dansk Aeroklubs medlemsblad "Fly", at bekendtgøre fondens formål lejlighedsvis med henblik på at fremkalde kvalificerede ansøgninger."

Både Told- og Skatteregionen og Told- og Skattestyrelsen meddelte afslag. Begrundelsen for afslaget kommer klarest frem i styrelsens afgørelse, hvoraf det bl.a. fremgår, at "Styrelsen lægger i sin afgørelse vægt på, at fonden kun kan uddele penge til personer, der ønsker en uddannelse vedrørende civil erhvervsluftfart. ... Der er således ikke tale om, at fonden er almenvelgørende, idet det ikke fremgår af fundatsen, at dem, der søger, skal være i økonomisk trang.

Endvidere lægger Styrelsen vægt på, at for at en fond kan anses som almennyttig, skal det fremgå af vedtægterne, at den kommer en vis videre kreds til gode, samt at dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttigt ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse i befolkningen. Allerede fordi fonden alene yder støtte til uddannelse, der vedrører civil luftfart, finder Styrelsen, at fonden ikke er almennyttig men i stedet varetager branche/erhvervsmæssige interesser."

Landsretten gav fonden medhold i, at den opfyldte kriterierne for boafgiftsfritagelse. Det hedder i præmisserne, at bortset fra "flyverkriteriet" er der ikke nogen begrænsninger i den kreds, der kan modtage støtte, således at fondens formål kommer en videre kreds til gode. Med hensyn til spørgsmålet om skattemyndighedens begrundelse for afslag anførte landsretten, at "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 ..."

Administrative afgørelser om almennyttige/almenvelgørende formål

TfS1997. 188LR

Foreningens vedtægtsmæssige formål var 1) at skaffe medlemmerne den bedst mulige adgang til fiskevand, 2) at bidrage til, at Skjern Å-laksen genskabes i sine naturlige omgivelser, 3) at vedligeholde bække, omgivelser mv. ved Svanholm Sø, således at området opretholdes som et attraktivt, rekreativt område for offentligheden, 4) at vedligeholde og ophjælpe fiskebestanden generelt, 5) at medvirke ved vandløbspleje af Skjern Å og Omme Å. Skatteforvaltningen mente ikke, at foreningen opfyldte kravene for at være almennyttig eller almenvelgørende, idet foreningens medlemmer primært ønskede at dyrke deres hobby, lystfiskeri. Ligningsrådet fandt derimod, at de sidste fire opremsede formål kunne anses for almennyttige, hvorfor foreningen kunne fratrække uddelinger og/eller hensættelser til de anførte formål, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 2, nr. 3. Der var således tale om en forening med blandede formål.

SKM2010. 329. SR

I afgørelsen, der vedrørte SEL § 3, stk. 2, fandt Skatterådet, at udlodninger til en selvejende institution, kaldet Hallen, Borgerforeningen og Pensionistforeningen i et sogn med et indbyggertal på ikke over 2.000 borgere, var omfattet af begrebet "en vis videre kreds". Der blev her lagt vægt på, at der var tale om en afgrænsning efter objektive kriterier. Det måtte endvidere anses for at være en uvis kreds, der ville kunne komme i betragtning, idet der ikke var noget til hinder for, at også indbyggere udenfor sognet udøvede almennyttig aktivitet inden for sognet eller deltog i sådanne aktiviteter. Når der samtidig konkret blev henset til de foreninger, som Foreningen ville fordele midlerne imellem, måtte det konstateres, at udlodningerne kunne komme en ubestemt kreds til gode.

SKM2010. 391. SR

I afgørelsen fandt Skatterådet, at uddeling af en forskningspris, jf. § 2 i udkast til Fundats for Fonden er en fradragsberettiget uddeling til almennyttigt formål, jf. FBL § 4, stk. 1. Fondens formål efter § 2 i Fundatsen var at styrke interessen for x-forskning og at stimulere dansk forskning gennem et øget samspil med anden europæisk x-forskning og herigennem at styrke det videnskabelige grundlag for fremskridt vedrørende forebyggelse, diagnostik og behandling af x-sygdomme.

SKM2011. 350. SR

I afgørelsen bekræftede Skatterådet, at en fond ud fra formålsbestemmelsen kunne betragtes som almen-nyttig. Fondens uddelinger skulle dog vurderes konkret for at kunne afgøre, hvorvidt uddelingen kunne fradrages efter FBL § 4. Fondens formål var ifølge vedtægterne at støtte og afholde almennyttige og kulturelle aktiviteter, der foregik i X Kommune, herunder idræt, fritidsaktiviteter, musikarrangementer og X festival.

SKM2013. 244. SR

I afgørelsen kunne Skatterådet bekræfte, at en fond havde et almennyttigt formål efter FBL § 4, stk. 1 og stk. 4. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at fonden kunne betragtes som en kulturinstitution i relation til ligningslovens § 8 S.

Det fremgik af formålsbestemmelsen i fondens vedtægter, at fondens formål var at styrke den langsigtede udvikling og betydning af kunst- og kulturlivet i Regionen og bidrage til at styrke den europæiske kulturs mangfoldighed. Fonden skulle øge synlighed og tiltrækningskraft nationalt og internationalt og udvikle europæisk kultursamarbejde og dialog. Fonden skulle sikre, at kreativitet, innovation, viden og eksperimenter blev anvendt som brændstof for menneskelig udvikling og økonomisk vækst i Regionen.

Fonden skulle tillige fremme et mere aktivt medborgerskab gennem en bred og aktiv deltagelse samt fremme samfundsgavnligt engagement fra erhvervslivet, kultursektoren samt forsknings- og uddannelses-sektoren. Fonden skulle bidrage til udvikling af åbne og medlevende bymiljøer, der fremmer fællesskab med plads til forskellighed. Fonden skulle understøtte tværfagligt samarbejde om bysamfundets udfordringer og fremme visionen om en bæredygtig fremtid - lokalt såvel som globalt.

Der blev lagt vægt på, at der boede mere end 300.000 personer i kommunen, og dertil kom regionen. Der blev samtidig lagt vægt på, at alle - i hvert fald i princippet - kunne deltage i arrangementerne.

SKM2014. 108. SR

I afgørelsen bekræftede Skatterådet, at en fond opfyldte betingelserne for at kunne betragtes som en kulturinstitution efter LL § 8 S, idet fondens formål ifølge vedtægterne faldt under ordningen, som omfatter kulturinstitutioner. Skatterådet bekræftede endvidere, at fonden kunne anses for at have et almennyttigt formål efter FBL § 4, stk. 1 og 4. SKAT lagde vægt på, at fondens almennyttige formål fremgik af vedtægterne, idet fonden havde til formål at støtte og afholde almennyttige og kulturelle aktiviteter, der foregik i X Kommune. Såfremt fonden blev opløst, skulle et eventuelt overskud udloddes i overensstemmelse med fondens almennyttige formål.

Det boede 47.291 i X Kommune i 2013. Der blev ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at fondens almennyttige formål fremgik af vedtægterne, og at alle i princippet kunne deltage i de pågældende arrangementer. Kredsen, der kunne komme i betragtning, var derfor afgrænset efter et objektivt kriterium.

SKM2016. 17. SR

I afgørelsen bekræftede Skatterådet, at opførelse af en højskole til udlejning og støtte til højskolevirksomhed kunne anses som almennyttigt formål.

SKM2016. 305. SR

I afgørelsen fandt Skatterådet, at en fonds uddeling af en arkitekturpris var en fradragsberettiget, almennyttig uddeling. SKAT og Skatterådet lagde vægt på, at kredsen af potentielle uddelingsmodtagere både omfattede danske og internationale arkitekter og arkitektteams og dermed ikke geografisk eller på anden måde var begrænset til et befolkningsunderlag på under 40.000. Tilsvarende blev der lagt vægt på, at uddelingsmodtagerne ikke var knyttet til en bestemt virksomhed, forening eller lignende. Derimod sigtede arkitekturprisen mod anerkendelse inden for et bestemt erhvervsmæssigt virke. Kredsen af potentielle uddelingsmodtagere måtte derfor anses for afgrænset efter retningslinjer med et objektivt præg. Hertil kom, at prisen uddeles inden for arkitekturen, som må anses som almennyttigt ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse i samfundet.

Den juridiske vejledning

(...)

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, LL § 12, BAL § 3, stk. 2 og SEL § 3, stk. 2. Det forhold, at en forening m.v. ikke kan godkendes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter LL § 8, idet foreningen f.eks. 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. (...)

Videre kreds

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, 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 m.v. 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."

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.

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

(...)

Uddelinger med hjemmel i vedtægterne

Der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål direkte eller indirekte 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. (...)

Uddelingsbegrebet - eksterne og interne uddelinger

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 der afholdes med henblik på at realisere fondens formål, hvor fonden selv får en modydelse. Der kan f.eks. være tale om enhver fond der oparbejder know-how og goodwill gennem udførelsen af sine aktiviteter, 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 fond eller en stiftelses bygninger. En intern uddeling kan tillige bestå i, at fonden i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål afholder udgifter til at erhverve/opbygge materielle eller immaterielle aktiver. 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 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 TfS1987. 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 sit vedtægtsbestemte formål.

En fond eller forening kan i vid udstrækning 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 til opfyldelse af sit formål, f.eks. til køb af et aktiv, til vedligeholdelse af en bygning eller til opbygning af materielle eller immaterielle aktiver 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 TfS1988. 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"

Intern uddeling eller formueplacering

Der er ikke fradrag for formuedispositioner, medmindre den pågældende udgift har karakter af en driftsomkostning/afskrivningsberettiget anskaffelse, eller den kan karakteriseres som en intern uddeling.

Når en fond erhverver anlægsaktiver (materielle eller immaterielle) eller stifter et datterselskab, er det nødvendigt at tage stilling til, om der er tale om en formueplacering, som ikke er fradragsberettiget, eller en intern uddeling der som nævnt er fradragsberettiget efter FBL § 4, stk. 1, når uddelingen sker til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Udlån kan ikke anses for en uddeling, der kan fradrages. Dette gælder uanset, om fondens formål netop er at yde lån til almennyttige m.v. formål, også selv om lånene er rente- og afdragsfrie. Derimod vil rentefriheden og en senere eftergivelse af lånet kunne anses for at være en fradragsberettiget intern uddeling, der er foretaget i takt med rentefriheden og i det år, hvori lånet eftergives.

Offentliggjort praksis

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

I TfS1990. 278 udtalte ligningsrådet, at en fonds køb af en ejerlejlighed med henblik på at stille denne til rådighed for udenlandske gæsteprofessorer ikke ville kunne anses for at være en intern uddeling. I udlejningsperioden ville udgifterne vedrørende ejerlejligheden dog være en fradragsberettiget intern uddeling efter FBL § 4, stk. 1.

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.

I SKM2006. 417. LSR fandt Landsskatteretten, at en fonds omkostninger til drift og vedligeholdelse af sommerhuse stillet til rådighed for stifterens familie ikke kunne fradrages som driftsomkostninger, men ansås for uddelinger. Landsskatteretten udtaler:

"På baggrund af ordlyden af fundatsen, må det forhold, at fonden stiller sommerhuset til rådighed for personkredsen omfattet af § 3.2.1., anses for uddeling omfattet af fundatsens § 3.2.1., idet udgifterne må anses for afholdt til varetagelse af fondens formål og ikke for at sikre driften af fonden. De udgifter, der kan henføres til disse uddelinger, er dermed fradragsberettigede i det omfang, der er hjemmel hertil

i fondsbeskatningslovens § 4. Eftersom uddelingerne ikke kan anses for almenvelgørende, er udgifterne alene fradragsberettigede i det omfang, modtagerne af uddelingerne er skattepligtige heraf i henhold til kildeskattelovens § 1 eller 2"

I SKM2006. 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 blev tiltrådt 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 med henvisning til Ligningsrådets afgørelse i TfS1998, 554, at erhvervelse og bevarelse af et slot som kulturværdi må anses som almennyttigt. Beløb anvendt til erhvervelser 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/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 det 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 de handicappede som ligeværdige mennesker på ethvert plan, og de skulle deltage aktivt i medborgerskabet inden for det påtænkte koncept.

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 almenyttige 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, SKM2014. 499. SR og SKM2016. 17. SR giver således fondene mulighed for at fradrage køb/byggeri af fast ejendom som interne uddelinger, selv om ejendommene skal udlejes på markedsvilkår.

Spørgers bemærkninger til de enkelte spørgsmål

Ad spørgsmål 1

Fonden har, som det fremgår, til formål på non profit basis at tilbyde primært y-landske studerende undervisning på "study abroad-ophold" og ophold på Fondens kollegier m.v. i typisk et semester.

Fonden fungerer derfor som en meget vigtig del af den dansk-ylandske kulturudveksling. Over (sats udeladt) % af de y-landske universitetsstuderende, som læser i Danmark, læser hos Fonden.

Al undervisning foregår på engelsk, og undervisningen er suppleret med praktiske besøg hos virksomheder, og de studerende deltager på studieture i Skandinavien og det øvrige Europa.

Fondens formål og faktiske virke er afspejlet i Fondens fundats, og det fremgår af gældende praksis, at undervisning og drift af kollegier og dermed beslægtede aktiviteter falder ind under det almenyttige m.v. begreb.

I Den juridiske Vejledning er det anført, at "undervisningsmæssige" formål er almenyttige m.v., mens det fremgår af anden offentliggjort praksis, at aktiviteter, der består i at stille boliger til rådighed for de studerende (kollegier m.v.) er omfattet af det almenyttige m.v. begreb.

Skattedepartementet har således en afgørelse dateret den 28. juni 1988 (TfS1988. 437) bekræftet, at det at etablere og drive boliger m.v. til brug for de studerende under uddannelse kan henføres til det almenyttige begreb i skattemæssig henseende. Skatterådet har i et bindende svar dateret den 15. december 2016 (TfS2016. 98/SKM2016. 17. SR) tilsvarende taget stilling til, at opførelse og udlejning af bygninger til en uddannelsesinstitution falder ind under det almenyttige m.v. begreb.

Den gældende praksis efterlader således ingen tvivl om, at Fondens aktiviteter "undervisning og drift af kollegier m.v." skatteretligt er omfattet af det almenyttige m.v. begreb.

Hertil kommer, at de studerende under deres studieophold i X-by deltager i en tværkulturel udveksling ved at bo sammen på Fondens kollegier, hos danske værtsfamilier og hos andre danskere eller på højskoler. Den kulturelle udvikling er en vigtig del af studieopholdet i Danmark, og de studerende udfordres derfor konstant både fagligt og socialt under studieopholdet i Danmark. De studerende tager

kurser i dansk sprog, kultur og samfundsforhold. De studerendes ophold i Danmark fører efter det oplyste endvidere til, at de studerende, deres familie og venner m.v. i forlængelse af studieopholdet får interesse for at besøge Danmark, herunder de studerendes værtsfamilier og andre venskaber, som er opstået med danskere under udlandsopholdet.

Endvidere bidrager Fonden gennem udøvelsen af sine aktiviteter også aktivt til internationaliseringen af danske videregående uddannelser, idet Fonden hvert år også skaffer et antal danske studerende ved X-by Universitet og (...) semesterpladser på y-landske universiteter.

Endelig har Fonden til formål at forbedre de studerendes faglige kompetencer, udvide deres intellektuelle horisont og kvalificere dem til et internationalt jobmarked. I den proces udvikler Fonden også de studerende ved, at de kan udforske Danmark, Skandinavien og det øvrige Europa på studieture og herigennem møde det ukendte og på den måde vokse som menneske. Forhold der alle bekræfter Fondens varetagelse af almennyttige m.v. formål.

Adgangen til optagelse på Fondens kurser gælder i princippet alle de studerende på de (antal udeladt) y-landske universiteter, som Fonden samarbejder med, og adgangen til at danske studerende kan få en semesterplads på et af de y-landske studier omfatter i princippet alle studerende på X-by Universitet og (...). Realiteten er derfor, at hele verdens befolkning i det omfang, de ønsker det, kan ansøge om optagelse på de pågældende studier, hvilket bekræfter, at Fondens formål kommer en videre kreds til gode, hvilket også er en betingelse for at kunne blive anset for at varetage almennyttige m.v. formål. En mindre del af de studerende fra de y-landske universiteter har således en anden nationalitet end y-landsk, og Fonden har p.t. studerende fra (antal udeladt) forskellige lande.

Erhvervsmæssig virksomhed

Udlejningen af kollegieværelser m.v. kvalificeres som erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Det at udøve erhvervsmæssig virksomhed, herunder at opnå overskud herved, er imidlertid på ingen måde diskvalificerende i relation til kvalifikationen af en selvejende institutions almennyttige karakter m.v.

Dette følger allerede af fondsbeskatningsloven, selskabsskatteloven, skattekontrolloven m.fl.

- Eksempelvis følger det af den gældende skattekontrolllov, at foreninger mv., som har skattepligtig erhvervsmæssig indkomst, er fritaget for oplysningspligten (selvangivelsespligten) qua de særlige regler om fradrag for almennyttige uddelinger og hensættelser, der gælder for fonde og foreninger med et formål, som er af udelukkende almennyttig karakter. Med andre ord kan en selvejende institution være almennyttig, selv om der udøves erhvervsmæssig virksomhed, der genererer indkomst.

Der henvises endvidere til forarbejderne til ændringen af fondsbeskatningslovens § 4 ved lovforslag nr. L 27 fra 2016 (ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almennyttige uddelinger), hvor udøvelse af generelt erhvervsfremmende formål omtales. Det understreges her, at også uddelinger til generelt erhvervsfremmende formål kan være almennyttige. Der skal (også her) foretages en selvstændig konkret vurdering af, om den enkelte uddeling ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, jf. skatteministerens svar af 7. april 2017 på spørgsmål 10:

"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. [...]

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 der også fremgår af forarbejderne, at dette f.eks. gælder uddelinger til organisationer som arbejdsgiverforeninger og fagforeninger, som 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." (vores understregning)

Offentliggjort skatteretspraksis - bl.a. TfS1988. 437 og TfS2016. 98/ SKM2016. 17. SR, som tidligere omtalt under gældende praksis - bekræfter også, at en selvejende institution kan være almennyttig, selv om der udøves erhvervsmæssig virksomhed og opnås indtjening hermed. Endvidere er det, som tidligere anført, anerkendt, at udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed i form af udlejning af boliger/værelser til uddannelse, herunder indtjeningen hermed, falder ind under det almennyttige begreb.

Herudover kan der også henvises til de af Skattestyrelsen årlige udarbejdede juridiske vejledninger, som heller ikke sætter lighedstegn mellem det at udøve erhvervsmæssig virksomhed og ikke at varetage almennyttige formål.

Den af Fonden uøvede aktivitet i form af uddannelse og forvaltning m.v. af kollegieværelser m.v. til de studerende, der i princippet er åben for alle, der kan søge optagelse, er således til gavn for en videre kreds af personer, nationalt som internationalt. I princippet er de nævnte kurser og værelser til rådighed for hele den befolkning i verden, der vælger at søge optagelse på et af de (antal udeladt) y-landske universiteter samt alle studerende på en videregående uddannelse i Danmark.

Fondens formål og virke - både formelt og reelt - falder som det fremgår ind under det skatteretlige almennyttige m.v. begreb, som det er beskrevet i relevante lovforarbejder, offentliggjort skatteretspraksis, juridisk vejledning m.v.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 1 kan besvares med et: Ja.

Spørgers repræsentant har i høringssvar af 21. august 2020 uddybet Fondens almennyttige formål således:

Fonden har ifølge vedtægternes § (...) flere formål: At virke for mellemfolkelig forståelse blandt studerende, at yde undervisning til udenlandske studerende og at virke for internationalisering af den videregående uddannelse og for international uddannelses- og kulturformidling samt at bidrage til udviklingslandene på uddannelsesområdet.

Det vil sige, at Fonden ikke alene har til formål at udbyde undervisning. Fonden har tillige andre formål, som samlet kan betegnes som tværkulturelle aktiviteter målrettet studerende. Skattestyrelsen konkluderer da også i indstillingen, at "Fonden ifølge vedtægten varetager et almennyttigt formål, idet Fonden tilgodeser (tvær)kulturelle og uddannelsesmæssige formål".

Alligevel fremgår det senere i indstillingen, at Skattestyrelsen alene har øje for, at Fonden har til formål at udbyde undervisning, idet styrelsen overser, at Fonden også har til formål at tilgodese tværkulturelle formål.

Selvom tværkulturelle formål umiddelbart synes mindre konkret end udbud af undervisning, så kan man naturligvis ikke bortse fra, at dette tillige er en del af Fondens almennyttige formål.

Realiseringen af Fondens tværkulturelle formål sker bl.a. ved udbud af indkvartering i et internationalt miljø (kollegieplads og ophold hos danske værtsfamilier).

Selvom drift af kollegier defineres som erhvervsmæssig virksomhed, så er det ikke desto mindre en del af Fondens almennyttige formål, og ifølge praksis er drift af kollegier pr. definition omfattet af det almennyttige begreb. Det er slået fast i bl.a. Skattedepartementets afgørelse dateret den 28. juni 1988 (TfS1988. 437) og i Skatterådets bindende svar TfS2016. 98/SKM2016. 17. SR.

Indkvartering af de internationale studerende - både i Fondens egne kollegier og gennem Fondens værtsfamilieprogram - er konkret en realisering af Fondens tværkulturelle formål.

For netop at leve op til Fondens formål - både om internationalisering af uddannelse og det bredere formål om mellemfolkelig forståelse og kulturformidling - har Fonden lige siden stiftelsen i 19XX fokuseret på såvel undervisning som en kulturelt berigende indkvartering af de studerende. Undervisning og indkvartering går hånd i hånd i Fondens bestræbelser på bedst muligt at opfylde det almennyttige formål.

Siden 19XX har Fonden forbedret og optimeret undervisningsdelen med stor fokus på inddragende og kulturelt funderet undervisning samt pædagogisk udvikling og optimering. Tilsvarende har Fonden gennem årene indført forskellige tiltag for at øge international kulturformidling og den mellemfolkelige forståelse blandt de y-landske studerende og danskere gennem indkvarteringen, der er en fast del af

den pakke, som Fonden tilbyder deres studerende.

Indkvartering af de y-landske studerende hos danske værtsfamilier øger den mellemfolkelige forståelse. Fondens undersøgelser viser, at den bedste måde at opnå øget mellemfolkelig forståelse blandt studerende af forskellige nationaliteter og den internationale kulturformidling, er i bofællesskaber, hvor danske og internationale studerende bor sammen.

I de senere år er det blevet stadigt vanskeligere at sikre plads til dey-landske studerende på almindelige danske kollegier, hvorfor Fonden i de seneste 5 år har etableret egne kollegier (opført eller lejet bygninger egnede til kollegier), hvor de y-landske studerende kan få plads og dermed bo i fællesskaber med danske studerende. Kollegierne indrettes "apartment style", og hver lejlighed indrettes med 4 værelser, der omgiver et stort køkken-alrum. Ved at blande y-landske, danske og internationale studerende og indrette kollegieværelserne som bofællesskaber opnås optimal interaktion mellem de y-landske og øvrige studerende. Fonden tilstræber at sikre mest mulig kontinuitet og stabilitet blandt de danske og internationale kollegianere.

Vi kan derfor ikke tilslutte os Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 1 for så vidt angår bemærkningen om, at "Fonden ikke efter vedtægterne har til formål at eje og drive kollegier", ligesom vi fastholder, at spørgsmål 2, 3 og 4 skal besvares med et "Ja" uden forbehold for den del af Fondens udgifter, der medgår til drift af kollegier. Vi fastholder, at såvel Fondens udgifter til udbud af uddannelse som Fondens udgifter til kollegiedrift er interne uddelinger omfattet af fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet begge aktiviteter realiserer Fondens almennyttige formål i form af tværkulturelle og uddannelsesmæssige formål.

Ad spørgsmål 2

Fonden har, som det fremgår, som sit formål på non profit basis at tilbyde primært y-landske studerende undervisning på "study abroad-ophold" og ophold i Danmark på Fondens kollegier m.v. i typisk et semester.

Fonden afholder baseret på tidlige års regnskabsaflæggelser udgifter til:

- Køb, vedligeholdelse og forbedring af egne og lejede ejendomme til studieformål
- Køb, vedligeholdelse og forbedring af egne og lejede kollegieejendomme
- Drift af ejendomme.

Fonden ejer følgende ejendomme til de anførte formål:

(udeladt)

Fonden lejer følgende ejendomme til anvendelse som studieboliger:

(udeladt)

Fonden afholder som eksempler følgende typer af udgifter til driften af ejendommene:

- Forsikring, ejendomsskat, renter og bidrag, husleje lejede studieboliger og klasselokaler, rengøring af studieboliger og klasselokaler, el, vand og varme, vagtordning for studieboliger og klasselokaler m.v.

Fonden varetager med henvisning til det foran anførte under spørgsmål 1, almennyttige m.v. formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst opnå fradragsret for uddelinger til det almen-nyttige m.v. formål. Uddelingerne kan både være eksterne og interne. Fonden foretager kun i begrænset omfang almennyttige m.v. eksterne uddelinger.

Uddelingerne omfattet af dette spørgsmål er alle interne, almennyttige uddelinger.

Efter Skattestyrelsens Juridiske Vejledning defineres (interne) uddelinger som de ydelser, Fonden afholder for at realisere sit formål. Det fremgår ligeledes af Den Juridiske Vejledning, at en fond i vid udstrækning selv kan vælge mellem at anse bestemte udgifter for en uddeling eller for en driftsomkostning. Det drejer sig om de udgifter, der ikke udbetales til en skattepligtig modtager, som afholdes i fondens regi til opfyldelse af sit formål.

Fondens udgifter til køb, forbedring og vedligeholdelse af ejendomme, hvad enten de er ejet eller lejet af Fonden, er karakteriseret ved, at Fonden opnår en modydelse i form af aktivet, som udspringer af Fondens formål, og Fondens udgifter til driften af de pågældende ejendomme afholdes direkte med henblik på opfyldelse af formålet.

Interne uddelinger kan ifølge det foran anførte være karakteriseret ved, at Fonden opnår en modydelse i form af et aktiv f.eks. ved køb, oparbejdning, forbedring eller ved den blotte vedligeholdelse af aktivet, etc., som Fonden som led i udøvelsen af sit formål har en vedtægtsmæssig adgang og/eller forpligtelse til at erhverve. Offentliggjort praksis, herunder Ligningsrådets afgørelse i TfS1990. 278. LR og Landsskatte-rettens afgørelse i SKM2006. 417. LSR som refereret foran bekræfter, at også de løbende driftsudgifter vedrørende ejendommene kan behandles som interne uddelinger, som fonden ifølge sit formål har en forpligtelse til at afholde.

Betingelserne for, at Fonden kan klassificere de omhandlede udgifter som (interne) uddelinger, er derfor efter vores opfattelse opfyldte. Henset hertil vil de omhandlede udgifter kunne udgøre interne almennyttige m.v. uddelinger, der kan vælges fratrasket skattemæssigt i opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Der henvises i øvrigt til det under ad spørgsmål 1 anførte.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 2 kan besvares med et: Ja.

Ad spørgsmål 3

Der henvises til det anførte under ad spørgsmål 1 og 2.

Fonden afholder baseret på tidligere års regnskabsaflæggelser udgifter til:

- Køb og vedligeholdelse af inventar til studieboliger og undervisningsbrug
- Køb og vedligeholdelse af driftsmidler til studieboliger og undervisningsbrug.
- Køb af inventar omfatter bl.a. møbler, indretning af lokaler, hårde hvidevarer, køkkenudstyr, white boards og andet teknisk udstyr i klasselokaler og køb af driftsmidler omfatter bl.a. sengetøj, bøger til studenterbibliotek, tekstbøger og kompendier til undervisningsbrug.

Fonden varetager med henvisning til det foran anførte under ad spørgsmål 1 almennyttige m.v. formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst opnå fradragsret for uddelinger til det almen-nyttige m.v. formål. Uddelingerne kan både være eksterne og interne.

Uddelingerne omfattet af dette spørgsmål er alle interne almennyttige uddelinger.

Ifølge Skattestyrelsens Juridiske Vejledning er det i vid udstrækning fonden, der kan vælge, at bestemte udgifter (i denne situation anskaffelser af driftsmidler og inventar) kan anses for at være en uddeling. Det gælder, så længe det drejer sig om udgifter, der ikke udbetales til en skattepligtig modtager, og som afholdes i fondens regi direkte med henblik på opfyldelse af sit formål.

Interne uddelinger kan bl.a. være karakteriseret ved, at fonden opnår en modydelse i form af et materielt eller et immaterielt aktiv, f.eks. ved køb, forbedring eller ved den blotte vedligeholdelse af aktivet, etc., som fonden som led i udøvelsen af sit formål har en vedtægtsmæssig adgang og/eller forpligtelse til at erhverve.

Fondens udgifter til køb af inventar og driftsmidler til brug i henholdsvis studieboliger og i undervisningsøjemed, hvad enten der er tale om anskaffelser til egne eller lejede lokaler, er alle karakteriseret ved, at Fonden opnår en modydelse i form af aktivet, som udspringer af Fondens formål.

De afholdte udgifter til anskaffelse (køb, forbedring og vedligeholdelse) af driftsmidler og inventar, der anvendes i studieboliger og til undervisningsformål, opfylder alle de anførte betingelser.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 3 kan besvares med et: Ja.

Ad spørgsmål 4

Der henvises til det anførte under ad spørgsmål 1 - 3 inkl.

Fonden afholder baseret på tidligere års regnskabsaflæggelser en række udgifter benævnt "øvrige studieomkostninger".

"Øvrige studieomkostninger" omfatter bl.a. lønomkostninger, undervisningsmaterialer, markedsføring over for værtsfamilier, rejsekort til de studerende, indkøbskort til de studerende, ankomstomkostninger og åbningsceremoni, studieture, undervisningsmateriale og udvikling af kurser, sociale arrangementer m.v.

Fonden varetager med henvisning til det foran anførte under ad spørgsmål 1 almennyttige m.v. formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst opnå fradragsret for uddelinger til det almen-nyttige m.v. formål. Uddelingerne kan både være eksterne og interne.

Uddelingerne omfattet af dette spørgsmål er alle interne, almennyttige uddelinger.

Efter Skattestyrelsens Juridiske Vejledning defineres (interne) uddelinger som de ydelser, fonden afholder for at realisere sit formål. Det fremgår ligeledes af den Juridiske Vejledning, at en fond i vid udstrækning kan vælge mellem at anse bestemte udgifter for en uddeling eller en driftsomkostning. Det gælder de udgifter, der ikke udbetales til en skattepligtig modtager, og som afholdes i fondens regi til opfyldelse af sit formål.

Interne uddelinger er ifølge det foran anførte normalt karakteriseret ved, at fonden opnår en modydelse i form af et materielt eller et immaterielt aktiv, f.eks. ved køb eller oparbejdning af aktivet, etc., som fonden som led i udøvelsen af sit formål har en vedtægtsmæssig adgang/forpligtelse til at erhverve. Offentliggjort praksis, herunder Ligningsrådets afgørelse i TfS1990. 278. LR og Landsskatterettens afgørelse i SKM2006. 417. LSR bekræfter, at også de løbende driftsudgifter vedrørende de udøvede aktiviteter kan behandles som interne uddelinger, som fonden ifølge sit formål har en forpligtelse til at afholde.

Fondens "øvrige studieomkostninger" inkl. afholdte lønudgifter til studierelevant personale er i al væsentlighed karakteriseret ved, at Fonden oparbejder et immaterielt aktiv i form af know-how og goodwill, som direkte udspringer af Fondens formål. Den resterende del af de afholdte udgifter er kendetegnet ved at være afholdt direkte med henblik på opfyldelse af formålet.

Betingelserne for, at Fonden kan klassificere alle "øvrige studieomkostninger" som interne uddelinger, er derfor opfyldte. Henset hertil vil de omhandlede udgifter kunne fratrækkes skattemæssigt i opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 4 kan besvares med et: Ja.

Ad spørgsmål 5

Der henvises til det anførte under ad spørgsmål 1 - 4 inkl.

Fonden uddeler årligt en række scholarships (stipendier). Tildelingen sker efter følgende kriterier

- Mindrebemidlede studerende og studerende, hvor omkostningen ved at læse hos Fonden overstiger, hvad et semester koster på deres hjemmeuniversitet. Endvidere støtter Fonden studerende økonomisk, som er minoritetsstuderende.

Fonden varetager med henvisning til det foran anførte under ad 1. almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst opnå fradragsret for uddelinger til det almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Uddelingerne kan både være eksterne og interne.

Uddelingerne omfattet af dette spørgsmål er alle eksterne, almenvelgørende uddelinger.

For at et formål kan anses for at være almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang. Kriteriet for, at de studerende kan komme i betragtning til de omtalte scholarships, er, som det fremgår, at de studerende ikke er i stand til at betale den merudgift, der er ved at studere i Danmark.

Betingelserne for, at Fonden kan klassificere de udbetalte scholarships som almenvelgørende, eksterne uddelinger, der er afholdt for at opfylde formålet, må derfor anses for at være opfyldte. Henset hertil vil scholarships, der er udbetalt til studerende, kunne fratrækkes skattemæssigt i opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst som eksterne, almenvelgørende uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Den omstændighed, at uddelingen er almenvelgørende, stiller efter vores opfattelse ikke krav om, at modtageren er skattepligtig af uddelingen i Danmark.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 5 kan besvares med et: Ja.

Ad spørgsmål 6.

Der henvises til det anførte under ad spørgsmål 1 - 5 inkl.

Fonden uddeler årligt rabatter, der afgives til udvalgte universiteter i Y-land, hvor dette er en forudsætning for, at de studerende kan komme på udlandsophold hos Fonden.

Rabatten tildeles universiteterne efter følgende kriterier:

- Fonden uddeler årligt rabatter, der afgives hvor dette er en forudsætning for, at de studerende fra de pågældende universiteter kan komme på udlandsophold hos Fonden, og/eller når universitets økonomiske situation gør, at de studerende ellers ikke ville have mulighed for at læse hos Fonden i Danmark.

Baggrunden for, at rabatterne ydes til universiteterne er som nævnt, at offentlige universiteter i Y-land kun til dels er finansieret af det offentlige. Det offentlige bidrager således med mindre end 1/3 i gennemsnit. Det øvrige finansieringsgrundlag tilvejebringes primært i form af undervisningsafgifter fra de studerende.

Selv om Fonden betaler rabatten til universitetet, går rabatten direkte til at nedsætte de studerendes undervisningsafgift. Universiteterne fordeler nemlig efter det oplyste rabatten mellem universitetets studerende efter et trangskriterium således, at de studerende, der er i størst økonomisk trang, får glæde af Fondens rabatter. Herved muliggøres det, at de studerende trods økonomisk trang få mulighed for at deltage i et udlandsophold i Danmark, som en del af deres universitetsstudie.

Fonden varetager med henvisning til det foran anførte under ad 1 almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Fonden kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst opnå fradragsret for uddelinger til det almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Uddelingerne kan både være eksterne og interne.

Uddelingerne (rabatten) omfattet af dette spørgsmål anses som eksterne, almenvelgørende uddelinger.

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

Det er efter vores opfattelse uden betydning for spørgsmålet, om hvorvidt uddelingen kan anses for almenvelgørende, at rabatten afgives over for udenlandske, statsejede institutioner, når uddelingen sker som led i opfyldelsen af Fondens almenvelgørende formål.

Betingelserne for, at Fonden kan klassificere de afgivne rabatter som eksterne, almenvelgørende uddelinger afholdt for at opfylde formålet, er derfor opfyldte. Henset hertil vil de afgivne rabatter kunne fratrækkes i opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som eksterne, almenvelgørende uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er på det grundlag sammenfattende vores opfattelse, at spørgsmål 6 kan besvares med et: Ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Fonden varetager almennyttige formål.

Anmodningen vedrører Fondens danske aktiviteter, og det fremgår af repræsentantens begrundelse, at der herved ønskes svar på, om Fondens aktiviteter i form af undervisning, kollegiedrift og dermed beslægtede aktiviteter kan anses for omfattet af fondsbeskatningslovens almen nyttebegreb.

Det fremgår af årsrapporten for 20XX, som er vedlagt anmodningen, at Fondens aktiviteter alene finansieres ved betaling fra de studerende, idet statstilskuddet til Fonden ophørte med udgangen af 20XX.

Det fremgår af anmodningen, at ejendomme ejet af Fonden anvendes til administrative formål, studieformål (undervisning) og som kollegier. Fonden lejer desuden en række ejendomme, som anvendes undervisningsformål og som studieboliger.

Skattestyrelsen bemærker, at Fonden har to helejede datterselskaber, D1 og D2.

D1 er stiftet i 20XX, og det fremgår af årsrapporten 20XX for selskabet, at det ejer ejendommen XX1 på XX, og at ejendommen XX2 forventes overført til selskabet i 20XX eller 20XX. Af årsrapporten fremgår, at formålet med selskabet er at samle de ejendomme, som Fonden ejer og driver som kollegier, i et selskab.

Det lægges til grund for besvarelsen, at de nævnte ejendomme - bortset fra XX1 - ejes og drives af Fonden.

Der er ikke ved dette bindende svar taget stilling til de skattemæssige konsekvenser af kollegiedrift gennem et 100 % ejet datterselskab.

Begrundelse

Det er oplyst, at Fonden udbyder (antal udeladt) kurser på bachelorniveau pr. semester i eget regi indenfor bl.a. arkitektur og design, business og økonomi, biologi, samfundsvidenskab, psykologi og undervisning, miljø, kommunikation, kultur og politik. Alle kurser er meritgivende.

Kurserne tilbydes studerende, som læser deres tredje eller fjerde år af den y-landske fireårige BA eller BS i Danmark. Hvert år kommer (antal udeladt) universitetsstuderende, primært fra Y-land, til København for at modtage undervisning hos Fonden.

Kurserne er udformet og tilrettelagt af Fonden, og undervisningen gennemføres af (antal udeladt) deltidsansatte lærere, som er ansat på ekstern lektor vilkår, og (antal udeladt) fuldtidsansatte lærere. Undervisningen foregår i egne og lejede studielokaler.

Derudover er 8 - 10 kurser pr. semester tilrettelagt i samarbejde med X-by Universitet og X-by Musikkonservatorium, hvor Fondens studerende optages som gæstestuderende.

Optagelse af kvalificerede ansøgere på Fondens kurser sker gennem (antal udeladt) helt overvejende y-landske universiteter, som Fonden har indgået partnerskabsaftaler med.

De studerende deltager under deres ophold i Danmark i en tværkulturel udveksling ved at bo sammen med danskere enten i værtsfamilier, eller sammen med danske studerende, på kollegier eller på højskoler, idet det er Fondens opfattelse, at især indkvartering på kollegier sammen med danske studerende øger den mellemfolkelige forståelse. Det er oplyst, at Fonden driver kollegier med kapacitet til (antal udeladt) studerende, hvor såvel danske som y-landske universitetsstuderende kan bo sammen.

Det er i høringssvaret oplyst, at indkvartering siden Fondens start har været en fast del af den pakke, som Fonden tilbyder deres udenlandske studerende. Det er endvidere oplyst, at det i de senere år er blevet stadigt vanskeligere at sikre plads til de y-landske studerende på almindelige danske kollegier. Fonden har

derfor i de seneste 5 år etableret egne kollegier (opført eller lejet bygninger egnede til kollegier), hvor de y-landske studerende bo i fællesskaber med danske studerende.

Fonden stiller desuden fripladser og stærkt rabatterede pladser til rådighed for danske universitetsstuderende på Fondens y-landske samarbejdsuniversiteter. I studieåret (udeladt) skaffede Fonden eksempelvis (antal udeladt) semesterpladser til gavn for danske studerende fra X-by Universitet (...).

Almennyttige formål

Det følger af vedtægterne for Fonden, at den er en selvejende, almennyttig undervisningsinstitution, der er organiseret som en erhvervsdrivende fond. Fonden er omfattet af erhvervsfondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven, se fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

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.

Det følger af vedtægtens § (...), at Fondens formål er:

- at virke for mellemfolkelig forståelse blandt studerende af alle nationer
- at yde undervisning på normalt universitetsniveau på engelsk til udenlandske universitetsstuderende,
- at virke for internationalisering af den videregående uddannelse, international uddannelses- og kulturformidling samt bidrage til bistand til udviklingslandene på uddannelsesområdet

Ved opløsning af Fonden skal et eventuelt overskud ifølge vedtægterne anvendes til formål, der stemmer overens med formålet i vedtægternes § (...).

Det følger 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, –b) at uddelingerne 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 formål, som kan være almennyttige formål, nævnes bl.a. kulturelle og undervisningsmæssige formål.

Det fremgår tillige, at organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervmæssige 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.

Det centrale kriterium er dermed, om formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Begrebet "nyttigt" er efter praksis et dynamisk begreb, som ændrer sig løbende i takt med samfundsudviklingen. Der henvises til Skatterådets afgørelse i SKM2011. 66. SR.

En fond, som har til formål at støtte kulturelle og undervisningsmæssige formål, vil derfor som udgangspunkt kunne anses for almennyttig.

Derudover er det en betingelse, at kredsen af modtagere, der kan komme i betragtning ved uddeling, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg, og at der er tale om en vis videre kreds.

Skattestyrelsen finder, at den relevante kreds er afgrænset efter kriterier af objektivt præg. De (antal udeladt) studerende, som hvert år kommer til Danmark for at studere gennem Fonden, udvælges blandt studerende på den fireårige BA eller BS-uddannelse på (antal udeladt), fortrinsvis y-landske, universiteter, som Fonden har partnerselskabsaftaler med. Det samme gør sig gældende for de danske studerende, som via Fonden tildeles friplads eller rabatterede studiepladser på y-landske universiteter, idet der er tale om studerende ved X- by Universitet og (...).

Skattestyrelsen lægger til grund ved besvarelsen, at Fondens midler anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsunderlag på under 40.000, idet der alene på X-by Universitet var XX studerende i 20XX ifølge universitetets hjemmeside og på (...) XX studerende i 20XX ifølge (...)’s hjemmeside.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at Fonden ifølge vedtægten varetager et almennyttigt formål, idet Fonden tilgodeser (tvær)kulturelle- og uddannelsesformål (herunder internationalisering af den videregående uddannelse), som er åbne for en videre kreds, som er afgrænset efter objektive kriterier, og derfor må anses for at være almennyttig i relation til fondsbeskatningslovens bestemmelser.

Det fremgår af høringssvaret, at det i de senere år er det blevet stadigt vanskeligere for Fonden at sikre plads til de y-landske studerende på almindelige danske kollegier, og at Fonden derfor i de seneste 5 år har etableret egne kollegier (opført eller lejet bygninger egnede til kollegier), til de udenlandske studerende, som studerer i Danmark gennem Fonden.

Skattestyrelsen bemærker, at Fonden ikke efter ordlyden af vedtægterne har til formål at eje og/eller drive kollegier i egne eller lejede bygninger. Fondens udlejning af kollegieværelser til studerende må derfor skattemæssigt kvalificeres som erhvervsmæssig virksomhed drevet af Fonden, hvilket repræsentanten også har tilsluttet sig i anmodningen.

Det følger af praksis, at det forhold, at en fond er erhvervsdrivende - og dermed har erhvervsmæssige indtægter (i denne sag fra udlejning af kollegieværelser) - ikke i sig selv medfører, at fondens formål ikke samtidig kan anses for at være et almennyttigt formål. Se SKM2013. 15. Ø og SKM2016. 17. SR.

SKM2013. 15. Ø vedrørte en erhvervsdrivende fond, som havde til formål at støtte uddannelse, herunder efteruddannelse af civile flyveledere, der ønskede en erhvervsmæssig uddannelse. Efter fondens fundats var der ikke herudover nogen begrænsning af den kreds, som var berettiget til at modtage støtte. Fondens formål måtte herefter anses for at komme en vis videre kreds til gode. Da uddannelsesformålet ikke knyttede sig til en bestemt virksomhed, forening eller lignende, men sigtede mod at danne grundlag for et bestemt erhvervsmæssigt virke, måtte formålsbestemmelsen i sin helhed anses for at være almennyttig.

I SKM2016. 17. SR anså Skatterådet en erhvervsdrivende bygningsfond, der havde til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole for at være almennyttig, idet der var tale om udlejning til en institution, der tilgodeså kulturelle- og undervisningsformål, og som var åben for en videre kreds.

Eftersom bygningsfonden således havde som sit primære og subsidiære formål at anlægge og opføre mv. bygninger til en bestemt højskole samt fortrinsvist at støtte den pågældende højskole, og som mere subsidiært formål at støtte almennyttige og kulturelle formål i kommunen, måtte fonden siges at være almennyttig i relation til fondsbeskatningslovens bestemmelser, selvom fonden oppebar lejeindtægter på markedsmæssige vilkår, når overskuddet anvendtes til opfyldelse af fondens formål. Der blev herved lagt vægt på, at bygningen blev udlejet til en institution, der tilgodeså kulturelle og undervisningsformål, og som var åben for en videre kreds.

Skattestyrelsen er enig i, at en fond, som har til formål at opføre og/eller drive kollegier efter omstændighederne vil kunne betragtes som almennyttig, se således SKM2019. 254. SR. Fondens vedtægtsmæssige formål var i denne sag blandt andet at opføre og - direkte eller indirekte - drive kollegier for unge uddannelsessøgende i henholdsvis X, Y og Z kommuner.

Skattestyrelsen lægger til grund for besvarelsen, at indkvartering af de studerende enten privat eller på kollegier siden Fondens start har været en fast del af den pakke, som Fonden tilbyder sine udenlandske studerende, og at formålet hermed er af tværkulturel karakter, idet man hermed tilsigter i overensstemmelse med Fondens vedtægter at virke for en mellemfolkelig forståelse blandt studerende af alle nationer.

Det er oplyst, at man grundet vanskeligheder med at sikre plads til de y-landske studerende på almindelige danske kollegier har været nødt til at etablere egne kollegier (opført eller lejet bygninger egnede til kollegier), med henblik på fortsat at kunne tilbyde en indkvartering, som er egnet til at fortsat at sikre det tværkulturelle/mellemfolkelige aspekt af et studieophold gennem Fonden i Danmark.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at Fonden varetager almennyttige formål.

Skattestyrelsen bemærker, at fradragsretten for almennyttige uddelinger skal afgøres konkret for hver enkelt uddeling, således at det skal vurderes konkret for hver uddeling, om denne kan anses for foretaget til almennyttige formål, se TfS1988, 554. LR.

Skattestyrelsen bemærker endvidere, at der ikke ved nærværende bindende svar er taget stilling til, om Fonden kan godkendes efter Ligningslovens § 8 A, og dermed heller ikke til, om gavegivere efter denne bestemmelse har fradragsret for gaver ydet til Fonden.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Fondens årlige udgifter til køb, forbedring, vedligehold og drift af egne og lejede ejendomme, som anvendes til studieformål og som kollegieejendomme, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

Det følger af indstillingen til besvarelse af spørgsmål 1, at Skattestyrelsen anser Fondens formål for almennyttigt, idet Fonden varetager tværkulturelle - og uddannelsesformål.

Det skal vurderes og godkendes for hver uddeling for sig, om der er tale om en almennyttig uddeling.

Uddelinger er ydelser, som fonden mv. afholder for at realisere de formål, som fremgår af vedtægterne. Ved uddelinger forstås således den disposition, hvorved fonden faktisk varetager sit formål. Der skelnes mellem eksterne og interne uddelinger. Se Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 9.9.1.1.

Interne uddelinger er karakteriseret ved, at fonden får en modydelse for uddelingen.

Køb af fast ejendom og afholdelse af udgifter til forbedring af egne og lejede ejendomme

En intern uddeling kan efter omstændighederne bestå i, at fonden i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål afholder udgifter til erhvervelse af et materielt eller immaterielt aktiv, f.eks. en fast ejendom. En intern uddeling kan også bestå i afholdelse af forbedringsudgifter, hvis fondens formål f.eks.

er at eje og drive virksomhed med et aktiv. En intern uddeling kan tilsvarende være udgifter til at forbedre en fonds bygninger.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det i forhold til forbedringer ikke afgørende, om bygningerne/lokalerne er ejet eller lejet af Fonden. Skattestyrelsen gør dog opmærksom på, at i det omfang ejeren af en lejet bygning begunstiges ved forbedringen, vil der i stedet være tale om en uddeling til ejeren, hvilket ikke kan anses som almennyttigt. Det lægges til grund, at det ikke er tilfældet i den konkrete sag.

Der må ikke ved fondes erhvervelse af et materielt aktiv, f.eks. en fast ejendom, være tale om rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i f.eks. fast ejendom. Formuedispositioner kvalificerer ikke til fradrag, hverken som en uddeling eller som en driftsomkostning.

Det følger af praksis, at en bygningsfonds erhvervelse af fast ejendom til opfyldelse af fondens almennyttige formål kan være fradragsberettiget som en intern uddeling. Se f.eks. TfS1988. 554. LR (slot), SKM2006. 504. SR (støttefond for kor, herunder erhvervelse og drift af bygninger), SKM2016. 17. SR (opførelse og udlejning af bygninger til en højskole), og SKM2019. 117. SR (erhvervelse af fast ejendom til direkte brug for fondens almennyttige formål). Disse afgørelser vedrører alle fonde, som ifølge vedtægten har til formål at erhverve fast ejendom.

I TfS1990. 278. LR ønskede en fond, som havde til formål at støtte forskning og uddannelse at købe en ejerlejlighed med henblik på at stille den til rådighed for gæsteprofessorer. Fonden havde ikke ifølge vedtægten til formål at erhverve fast ejendom. Ligningsrådet fandt ikke, at anskaffelsessummen for ejerlejligheden kunne anses som en uddeling, hvorimod udgifter til lejligheden i udlånsperioden kunne anses for en uddeling.

SKM2006. 282. SR vedrørte en almennyttig fond, som primært havde til formål at yde støtte til spastisk lammede og andre med fysiske eller psykiske handicap. 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.

SKM2012. 682. LSR vedrørte en almennyttig fond, som havde til formål at hjælpe udsatte børn og unge og deres familier på forskellig vis. Landsskatteretten anså fondens anvendelse af hensatte beløb til køb af en fast ejendom for sket med henblik på at realisere formålet. Landsskatteretten anså herefter investeringen i fast ejendom for at være en udlodning til målgruppen, hvorfor midlerne ansås for anvendt til opfyldelse af formålet. Ejendomsbesiddelse fremgik ikke udtrykkeligt som en del af fondens vedtægtsmæssige formål.

I den aktuelle sag er Fondens formål ifølge vedtægten at tilgodese (tvær)kulturelle- og uddannelsesformål. Indkvartering af de udenlandske studerende sammen med danske studerende enten privat eller på kollegier anses for at være en del af Fondens vedtægtsmæssige tværkulturelle formål.

Skattestyrelsen finder herefter, at Fondens udgifter til køb og forbedring af de nævnte egne og lejede ejendomme til undervisnings- og kollegieformål er uddelinger af almennyttig karakter, der direkte relaterer sig til den faktiske opfyldelse af Fondens almennyttige formål, og som derfor er fradragsberettigede efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Vedligehold og drift af egne og lejede ejendomme

Som driftsudgifter nævnes forsikring, ejendomsskat, renter og bidrag, husleje for lejede studieboliger og klasselokaler, rengøring af studieboliger, el, varme, vand og vagtordning for studieboliger og klasselokaler.

Det følger af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, at fonde kan fradrage driftsomkostninger ved indkomstopgørelsen og foretage skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i den skattepligtige virksomhed. Vejledende er bestemmelsen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter fradrag kan foretages for udgifter, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Afgørende for Fondens ret til at fradrage udgifter til vedligehold og drift af Fondens egne og lejede ejendomme efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, er derfor i denne sag, om udgifterne kan anses for en vedtægtsmæssig intern uddeling, herunder om uddelingen kan anses for almennyttig, eller om der er tale om en driftsomkostning.

De særlige forhold for fonde nødvendiggør, at interne uddelinger afgrænses overfor driftsomkostninger, idet fradrag for driftsomkostninger og interne uddelinger på en række punkter har forskellige skattemæssige konsekvenser. Skattestyrelsen bemærker, at almennyttige fonde må forventes at være mest interesseret i, at en udgift anses for en uddeling på grund af reglerne om konsolideringsfradrag.

Skatteministeren har i bemærkningerne til ændringsforslag nr. 5 til L 27, 2016/17

(Ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almennyttige uddelinger) tilkendegivet, at der skal foretages en sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger.

Skattestyrelsen finder herefter, at udgangspunktet er, at der skal sondres mellem driftsomkostninger og uddelinger. Se i overensstemmelse hermed SKM2006. 417. LSR, hvor det blev lagt til grund, at en ejendomsfonds omkostninger til drift og vedligeholdelse af et sommerhus stillet til rådighed for stifterens familie ikke kunne fradrages som driftsudgifter, men var uddelinger, som derfor kun var fradragsberettigede i det omfang, modtageren var skattepligtig i Danmark.

Det må herefter lægges til grund, at den enkelte fond ikke frit kan vælge, om en udgift skal anses for en driftsomkostning eller en uddeling. Kun hvor der er rimelig begrundet tvivl om resultatet - og sondringen i øvrigt er af begrænset betydning - fordi udgiften både vil være fradragsberettiget som uddeling og som driftsomkostning, kan fonden derfor falde tilbage på praksis om, at fonden selv kan afgøre, om en udgift skal anses for en uddeling eller en driftsomkostning.

Afgrænsningen mellem uddelinger og driftsomkostninger er nærmere belyst i et svar fra skatteministeren, hvoraf fremgår, at som driftsomkostninger kan fradrages udgifter, som afholdes for at fonden kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddelinger forstås derimod den disposition, hvorved fonden eller foreningen rent faktisk varetager sit formål." Se Folketingstidende 1985/1986, tillæg B, spm. 878. Som eksempler på udgifter, der kan give anledning til tvivl kan nævnes vedligeholdelse af bygninger og udgifter til lønninger til forskning, som fonden selv driver.

Skattestyrelsen finder herefter på baggrund af praksis og forarbejder, at det afgørende for, om Fonden kan fratrække udgifter til vedligehold og drift af de nævnte bygninger som en intern almennyttig uddeling efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, er, om udgiften afholdes for at sikre varetagelsen af formålet (driftsomkostning), eller om udgiften afholdes for rent faktisk at varetage formålet (uddeling).

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter til vedligehold og drift af bygninger, som anvendes til undervisnings - og kollegieformål, vil være fradragsberettigede som en intern almennyttig uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet udgiften afholdes for at varetage Fondens formål.

Skattestyrelsen bemærker, at det ikke afgørende for fradragsretten, om bygningerne/lokalerne er ejet eller lejet af Fonden. Der henvises til det ovenfor om udgifter til køb og forbedring anførte.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Fondens årlige udgifter til køb af inventar og driftsmidler til brug i studieboliger og til undervisningsbrug vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er oplyst, at køb af inventar omfatter møbler, indretning af lokaler, hårde hvidevarer, køkkenudstyr, whiteboards og andet teknisk udstyr i klasselokaler, og at køb af driftsmidler omfatter bl.a. sengetøj, bøger til studenterbibliotek, tekstbøger og kompendier til studiebrug.

Begrundelse

Afgørende for fradragsretten er, om udgiften afholdes for at sikre varetagelsen af Fondens formål (driftsomkostning), eller om udgiften medgår til faktisk at varetage Fondens formål (uddeling).

Skattestyrelsen finder, at de nævnte udgifter til køb af inventar, indretning af lokaler, hårde hvidevarer, whiteboards og andet teknisk udstyr til brug i undervisningen vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, hvis de anskaffes til brug i bygninger, som anvendes til opfyldelse af Fondens formål (undervisning). Undervisningsmateriale, herunder kompendier og tekstbøger må ligeledes anses for at medgå til opfyldelse af Fondens formål.

Skattestyrelsen finder ligeledes, at køb af inventar og driftsmidler herunder køkkenudstyr, sengetøj og bøger til studenterbibliotek, til brug i kollegiebygninger vil kunne fradrages som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Fondens årlige udgifter benævnt "øvrige studieomkostninger" vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er oplyst, at "øvrige studieomkostninger" omfatter bl.a. lønomkostninger til studierelevant personale, undervisningsmaterialer, markedsføring overfor værtsfamilier, rejsekort til de studerende, indkøbskort til de studerende, ankomstomkostninger og åbningsceremoni, studieture og udvikling af kurser, sociale arrangementer m.v.

Begrundelse

Fonden varetager med henvisning til det foran under spørgsmål 1 almennyttige formål.

Det følger af praksis, at interne udgifter i en fond efter omstændighederne vil kunne fradrages som interne almennyttige uddelinger i det omfang de medgår til fondens egne aktiviteter til opfyldelse af det

almennyttige formål. Det gælder eksempelvis lønomkostninger forbundet med forskning, som udføres i en fonds eget regi.

Under henvisning hertil finder Skattestyrelsen, at lønomkostninger til studierelevant personale (lærere) kan fratrækkes som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. På tilsvarende vis finder Skattestyrelsen, at udgifter til åbningsceremoni, studieture, sociale arrangementer for de studerende, udvikling af kurser og indkøb af undervisningsmaterialer, som medgår til opfyldelse af Fondens almen-nyttige formål vil kunne fratrækkes som en intern uddeling.

Udgifter til markedsføring, rejse- og indkøbskort til de studerende (til brug i anden sammenhæng end studieture), findes derimod at falde udenfor Fondens almen-nyttige formål og vil derfor ikke kunne fratrækkes efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 som en intern almen-nyttig uddeling.

Udgifter, der ikke er fradragsberettigede efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, vil efter en konkret vurdering kunne være fradragsberettigede som driftsomkostninger efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at Fondens årlige uddeling af "scholarships" (stipendier) til mindrebemidlede ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst vil kunne fratrækkes som eksterne almenvelgørende uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

Det er oplyst, at "scholarships" tildeles mindrebemidlede studerende og studerende, hvor omkostningerne ved at læse hos Fonden overstiger, hvad et semester koster på de studerendes hjemmeuniversitet. Endvidere støtter Fonden studerende, som er minoritetsstuderende.

Kriteriet for, at studerende kan komme i betragtning til et "scholarship" er, at de studerende ikke er i stand til at betale den udgift/merudgift, der er forbundet med at studere hos Fonden i Danmark.

Eksterne uddelinger kan bestå i ydelse af legater eller stipendier. Se TfS 1993 81 (LSR). Der henvises til det ovenfor under spørgsmål 1 anførte om afgrænsningen af den kreds, som kan komme i betragtning til et "scholarship". Idet Skattestyrelsen lægger til grund, at tildeling af "scholarships" sker på baggrund af et trangskriterium, indstiller Skattestyrelsen, at spørgsmålet kan besvares bekræftende.

Det er uden betydning for svaret, om modtageren af et "scholarship" er skattepligtig af beløbet i Danmark.

Skattestyrelsen bemærker, at scholarships, der gives til elever, alene fordi eleven kommer fra en minoritetsgruppe, vil kunne fradrages, som en almen-nyttig uddeling, idet formålet hermed må anses at være i overensstemmelse med Fondens almen-nyttige formål.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at Fondens årlige rabatter, der afgives til udvalgte universiteter i Y-land, hvor dette er en forudsætning for, at de studerende kan komme på udlandsophold hos Fonden i Danmark ved opgørelsen af Fonden skattepligtige indkomst vil kunne fratrækkes som eksterne almenvelgørende uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

Det er oplyst, at Fonden årligt afgiver rabatter til udvalgte universiteter i Y-land, hvor det er en forudsætning for, at de studerende fra de pågældende universiteter kan komme på et udlandsophold i Danmark hos Fonden, og/eller når universitetets økonomiske situation gør, at de studerende ellers ikke ville have mulighed for at læse hos Fonden i Danmark.

Det er anført i anmodningen, at det anses for at være uden betydning, at rabatten afgives overfor udenlandske statsejede institutioner, når uddelingen sker som led i opfyldelsen af Fondens formål.

Det anføres i anmodningen, at uddelinger i form af rabatter anses som eksterne almenvelgørende uddelinger.

Rabatten ydes til udvalgte y-landske universiteter, som ikke har mulighed for selv at støtte egne studerendes studieophold hos Fonden.

Skattestyrelsen lægger til grund, at rabatten går direkte til at nedsætte undervisningsafgiften for udvalgte studerende, således, at de studerende - trods økonomisk trang - får mulighed for at deltage i et studieophold hos Fonden. Der er således tale om støtte til den enkelte studerende efter et trangskriterium, ikke en støtte til det modtagende universitet.

Da rabatten tilsigter at muliggøre y-landske studerendes studieophold hos Fonden i Danmark, finder Skattestyrelsen, at rabatten i lighed med et trangsbaseede "scholarship" må anses for fradragsberettiget som en almenvelgørende ekstern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Der henvises i det hele til besvarelsen under spørgsmål 5.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Fondsbeskatningsloven

§ 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. (...)

§ 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

LFF 27, 2016/17 (Ophævelse af fondes fradrag for ikke almenvelgørende uddelinger), ændringsforslag 5.

Som udgangspunkt vil der være sammenhæng mellem civilretten og skatteretten, men der kan være forskel. Der vil eksempelvis ikke nødvendigvis være en sammenhæng mellem de udgifter, der skattemæssigt er fradragsberettigede, og de udgifter, som også regnskabsmæssigt kan fradrages.

Skatteretten opererer således med et driftsomkostningsbegreb, som ikke i alle aspekter er sammenfaldende med de regnskabsmæssige begreber.

Skattemæssigt vil det være nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, og uddelinger, der efter lovforslaget ikke skal være fradragsberettigede, medmindre der er tale om almennyttige

uddelinger. Denne sondring vil bero på en konkret vurdering af udgiftens karakter og af dens tilknytning til fondens virksomhed.

Det følger af fondsbeskatningsloven, at fonde med enkelte undtagelser opgør den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler for aktieselskaber. Fonde kan derfor ligesom selskaber foretage fradrag for omkostninger, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Om en civilretlig »indirekte uddeling« skal anses for at være en skatteretlig driftsomkostning, beror på en

konkret vurdering.

Ved uddelinger forstås den disposition, hvorved fonden rent faktisk varetager sine formål. Driftsomkostninger er derimod de udgifter, der afholdes for at sikre eller muliggøre, at fonden kan varetage sine formål ifølge vedtægterne.

For at en fond m.v. kan fradrage en afholdt udgift som en driftsomkostning, skal der, ligesom for selskaber, være en mere eller mindre direkte forbindelse med den indkomstskabende aktivitet. En udgift, der er afholdt som led i driften af fonden, vil derfor kunne fradrages eller gøres til genstand for skattemæssig afskrivning.

(...)

Bekendtgørelse nr. 1656 af 19. december 2018 om godkendelse mv. efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund m.v. her i landet

§ 1

Godkendelse efter ligningslovens § 8 A, stk. 2, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser og institutioner m.v. forudsætter, at de ved deres formål eller adfærd ikke modarbejder eller underminerer demokrati eller grundlæggende friheds- og menneskerettigheder. Godkendelse forudsætter tillige, at følgende grundlæggende betingelser er opfyldt:

1) Midlerne anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsunderlag på under 35.000. (...)

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 selskabsskatteovens § 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 almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter. Herudover 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. (...) (Skattestyrelsens understregninger)

Cirkulære nr. 136 af 1988 til selskabsskatteloven, punkt 55

(...) Vurderingen af, om der foreligger almenvelgørende eller på anden måde almennyttige 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 almennyttigt 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 erhvervmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige.

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

LFF1986-02-20 nr. 108, Forslag til lov om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter mv. til § 4 (...)

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. Driftsom-

kostninger 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

Den juridiske vejledning 2020-1, 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.

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.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit 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."

(Skattestyrelsens understregninger)

TfS1988,437SKD

Selvejende kollegier kan fradrage udgifter til vedligeholdelse som driftsudgifter. (se spørgsmål 2)

TfS1988. 554. SD

En fond, der havde til formål at erhverve og bevare et slot og nogle andre faste ejendomme, kunne ikke generelt anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttig. Visse uddelinger og hensættelser kunne dog anses for at være almenvelgørende. Beløb til erhvervelse af slottet kunne således fradrages som intern uddeling. Beløb til restaurering af slottet var fradragsberettiget som uddeling eller driftsomkostning.

TfS1997. 188 (LR)

Formålene i en lystfiskerforenings påtænkte vedtægtsændring måtte anses for almennyttige, således at udlodninger og/eller hensættelser til de anførte gøremål kan fratrækkes i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3

TfS 1998.777 (H)

En fond var oprettet med henblik på at virke for almenvelgørende og humane, kunstneriske og videnskabelige formål eller områder, der kunne sidestilles hermed, herunder uddannelse af unge. Skattemyndighederne lagde vægt på, at der i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3, kunne stilles krav om, at formålsbestemmelsen i fundatsen var fyldestgørende konkretiseret, og denne betingelse var efter skattemyndighedernes opfattelse ikke opfyldt. En arv, som var tilfaldet fonden, var dermed ikke fritaget for afgift. Højesteret fandt det utvivlsomt, at midlerne, der tilfaldt fonden, skulle benyttes til almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, og Højesteret fandt, modsat landsretten, ikke grundlag for det af skattemyndighederne stillede konkretiseringskrav. Skatteministeriet skulle derfor anerkende, at arven var fritaget for arveafgift (tidligere ØLD i TfS 1996, 533)

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 erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssigt 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.

SKM2010. 329. SR

Skatterådet bekræftede, at en forening i forbindelse med opløsning kunne fradrage udlodning af formuen til andre lokale almennyttige foreninger, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 2. Det forhold, at der er tale om et sogn med et indbyggertal på ikke over 2.000, udelukker ikke, at udlodningen kan anses for almennyttig. Der er herved henset til, at der er tale om en afgrænsning efter objektive kriterier, og at det må anses for at være en uvis kreds, der vil kunne komme i betragtning. Det bekræftedes endvidere, at udlodningen vil være skattefri for de foreninger, der modtager den, forudsat foreningerne alene er skattepligtige af erhvervsmæssig indkomst, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

SKM2010. 391. SR

Skatterådet bekræftede, at en fonds uddeling af en forskerpris i henhold til fundatsens § 2 var en fradragsberettiget uddeling til almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Fondens formål var på forskellig måde at støtte videnskabelig forskning i relation til x og y-sygdomme.

Som led i fremme af fondens formål uddelte fonden "X-forskningsprisen" til en eller flere forskere, der havde udmærket sig ved fremragende bidrag til europæisk x-forskning, og som måtte forventes at være forskningsaktive i mindst 10 år.

Der var ingen bestemmelser om, hvordan prismodtageren skulle anvende midlerne. Skatterådet bemærkede hertil, at det var op til fondsbestyrelsen inden for vedtægternes bestemmelser at opstille de betingelser, som modtagelsen af en sådan pris eventuelt skal ledsages af.

SKM2011. 66. SR

Skatterådet bekræftede ligeledes, at A Fondens anvendelse af fondens overskud eller andre midler, der ikke henhørte under grundkapitalen, til køb af CO2-kvoter og oprindelsesgaranticertifikater, kunne fratrækkes af A Fonden som almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, uanset om A Fonden opnåede godkendelse i henhold til ligningslovens § 8 A. Hensættelse af midler til senere uddeling til køb af CO2-kvoter og oprindelsesgaranticertifikater ville berettige til fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

SKM2011. 350. SR

Skatterådet bekræftede, at en fond ud fra formålsbestemmelsen havde et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4. Fonden havde til formål at støtte almennyttige og almenvelgørende formål i det område, der var X's virkeområde.

Støtten kunne ydes til fysiske og juridiske personer til gavn for konkrete projekter, der falder inden for fondens formål, herunder eksempelvis men ikke udtømmende, støtte til sociale, kulturelle og kunstneriske

formål, sygdomsbekæmpelse og sundheds fremmende formål, uddannelses- og udviklingsmæssige formål mv.

Skatterådet fandt, at den omstændighed, at en fond har et almennyttigt eller almenvelgørende formål efter sine vedtægter, ikke i sig selv indebærer, at fonden vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Det afgørende var derimod, at den konkrete uddeling kunne siges at være anvendt til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål.

Da fonden ikke kunne konkretisere uddelingen nærmere, fandt Skatterådet, at det ikke endeligt kunne afgøres, hvorvidt uddelingen kunne anse som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig.

SKM2013. 244. SR

Skatterådet bekræftede, at en fond havde et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4.

Fonden havde til formål at styrke den langsigtede udvikling og betydning af kunst- og kulturlivet i X by og Y region. Samtidig skulle fonden bidrage til at styrke den europæiske kulturs mangfoldigheder, samt bidrage til udvikling af åbne og medlevende bymiljøer, der tilgodeså fællesskab med plads til forskellighed.

Der blev ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at der boede mere end 300.000 personer i kommunen og dertil kommer regionen. Der blev samtidig lagt vægt på, at alle - i hvert fald i princippet - kunne deltage i arrangementerne. Kredsen, der kunne komme i betragtning, var derfor afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg.

SKM2014. 108. SR

Skatterådet bekræftede, at en fond havde et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4. Fonden havde til formål at støtte og afholde almennyttige og kulturelle aktiviteter, der foregik i X Kommune. Der boede 47.291 (2013) i X Kommune.

Der blev ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at fondens almennyttige formål fremgik af vedtægterne, og at alle i princippet kunne deltage i de pågældende arrangementer. Kredsen, der kunne komme i betragtning, var derfor afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg.

Der blev samtidig lagt vægt på, at fondens midler i tilfælde af opløsning, skulle udloddes i overensstemmelse med fondens almennyttige formål.

SKM2016. 17. SR/TfS2016. 98

Skatterådet kan bekræfte, at en erhvervsdrivende fond, der har til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole, anses for almennyttig, samt at omkostninger til opførelse af højskolebygninger kan fradrages som interne udelinger.

SKM2016. 305. SR

Skatterådet kan bekræfte, at fondens uddeling af "X-Arkitekturpris" er en fradragsberettiget almennyttig 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.

SKM2019. 254. SR

Skatterådet bekræftede, at H1-fondens løbende forbrug af grundkapitalen til udlejning til studerende i kollegieejendomme var at anse som værende løbende, almennyttige uddelinger, der var fradragsberettigede.

Skatterådet fandt, at formålet med udlejningen af kollegieværelser til studerende ud fra en i samfundet almindeligt fremherskende opfattelse måtte anses for at være nyttigt, idet der ved udlejningen til en leje under markedsniveau sikredes et socialt formål i kraft af, at studerende fik en god base under uddannelsen og derved fik mulighed for at lykkes med deres uddannelser.

Skatterådet fandt endvidere, at formålet kom en videre kreds til gode, da alle studerende, som var optaget på en videregående uddannelse, kunne søge om at bo i kollegieboligerne. Samtidig lå formålet med uddelingerne indenfor fondens formål.

Fondens vedtægtsmæssige formål var blandt andet at opføre og - direkte eller indirekte - drive kollegier for unge uddannelsessøgende i henholdsvis X, Y og Z kommuner.

Litteratur

Peter Loft i 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 beskatningen 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. (...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1

Den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde m.v. og foreninger opgøres efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af stk. 2-6 samt §§ 4-6.

Forarbejder

Se spørgsmål 1.

Skatteministerens svar på spørgsmål 23 vedrørende lovforslag nr. 1985/1986, side 876 ff.

"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 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 fribolig i en stiftelse."

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 tilgodeses en ubestemt kreds, for at de kan være almennyttige. Det skal desuden være en vis videre kreds, der tilgodeses.

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 erhvervsfremmende 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. (Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

Cirkulære nr.147 af 19. august 1992 om fondsbeskatningsloven

16. Driftsomkostninger (...)

Se spørgsmål 1.

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit 9.9.1.1

Se spørgsmål 1

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 9.6.2 Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger

Indhold

Dette afsnit indeholder en beskrivelse af fonde mv.s driftsomkostninger og uddelinger. Desuden beskrives forskellen mellem omkostninger og uddelinger.

Definitioner

Som driftsomkostninger anses udgifter, der bringer fonden mv. i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne.

Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden mv. afholder for at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger

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

Ved interne uddelinger forstås 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. Ved interne uddelinger påregner fonden mv. således en modydelse, der består af et aktiv (fx en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand), som fonden mv. har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fonden mv.s formål, men som kun tjener som placering af midler i fx aktier, obligationer mv. eller fast ejendom, ændrer ikke fonden mv.s status og kvalificerer derfor ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling.

(...)

Forskel i skattemæssig behandling af driftsomkostninger og uddelinger

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

Som forskelle på den skattemæssige behandling kan nævnes:

- Uddelinger, der overstiger årets nettoindkomst opgjort efter sædvanlige regler, kan ikke fradrages i det følgende år. Et driftsmæssigt underskud kan fremføres til modregning i det følgende års overskud. Se SEL § 12.
- Underskud fra tidligere år skal fradrages, før årets uddelinger fradrages.
- Bundfradrag ydes i den ikke-erhvervsmæssige indkomst inden fradrag for uddelinger.
- Uddelinger til almenyttige/almenvelgørende formål giver ret til konsolideringsfradrag. Se FBL § 5, stk. 1.
- Uddelinger anses efter FBL § 6 for foretaget forlods af visse skattefrie indtægter. Driftsomkostninger fragår i den skattepligtige indkomst.
- 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 eventuelt kunne fradrages som uddelinger.

Driftsomkostninger

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

Afgrænsningen af afskrivningsberettigede udgifter må også ses i lyset af de særlige investeringer, der foretages af hensyn til aktiviteterne i fonden mv.

I en række tilfælde kan det ikke entydigt afgøres, om der foreligger en udgift, der kan fradrages som driftsomkostninger/gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, eller om der foreligger en uddeling, der eventuelt kan fradrages efter FBL § 4. Det gælder særligt i tilfælde, hvor fonden eller foreningen i eget regi afholder udgifter til at opfylde formålet.

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

Om der i stedet kan blive tale om at fradrage de nævnte udgifter som driftsomkostninger eller foretage afskrivninger derpå, afhænger af skattelovgivningens almindelige regler herom. Se dog afsnit C. D. 9.6.4 om det særlige udvidede driftsomkostningsbegreb for fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Fundatsens ordlyd kan være af betydning for, om en udgift konkret skal anses for at være en uddeling eller en driftsomkostning, som eventuelt skal aktiveres. Se de konkrete afgørelser nedenfor.

Det er nødvendigt, at fonden mv. på erhvervelsestidspunktet tager stilling til udgiftens karakter, idet der dog ikke altid er frit valg mellem, om en udgift karakteriseres som en uddeling eller en driftsomkostning. Ordlyden i fonden mv.s fundats vil være afgørende for, om en udgift konkret kan eller skal karakteriseres som en uddeling. For at en udgift kan anses som en driftsomkostning, vil det desuden være et krav, at der rent faktisk er en sammenhæng med fonden mv.s indkomsterhvervelse.

I konkrete situationer kan det forekomme, at en del af udgiften kan fradrages som en uddeling, mens den resterende del af udgiften kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning eller fradrages som en omkostning. Fonden mv. må i disse tilfælde foretage en opdeling. Udgifter, der fradrages som uddelinger, kan ikke samtidig fradrages ved indkomstopgørelsen som driftsomkostninger eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæssige afskrivninger.

Som eksempel kan nævnes behandlingen af tab på debitorer. Der er fradragsret for tab på debitorer efter reglerne i kursgevinstloven. Hvis fonden mv. har til formål at låne ud på meget risikobetonede vilkår, kan tabet i stedet anses at være en uddeling. Når et tab anses for en uddeling, er der ikke fradragsret for tabet i den almindelige indkomstopgørelse, hverken i den erhvervsmæssige indkomst eller i anden indkomst. Det betyder også, at reglerne om lagerbeskatning af fordringer ikke kan anvendes.

Uddelinger skal også afgrænses over for rene formuedispositioner.

(Skattestyrelsens understregninger)

TfS 1987,11

Fondes fradragsret for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål omfatter både uddelinger til subjekter uden for fonden og uddelinger i eget regi, f.eks. en stiftelses vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Afdrag på lån, der er optaget til finansiering af en anskaffelse eller forbedring m.v., der direkte tjener fondens formål, er uddelinger, der kan fratrækkes.

TfS1988, 437SKD (selvejende kollegier)

Selvejende kollegier vil kunne betragtes som almennyttige fonde, hvilket betyder, at de i vidt omfang har fradragsret for uddelinger og hensættelser. Udgifter til at forbedre 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 1987,566 DEP

Fradragsretten for uddelinger fra en fond indtræder på retserhvervelsestidspunktet, dvs., når fonden har forpligtet sig til at foretage uddelingen.

TfS 1990, 240 LSR

Et mindelegat foretog ikke uddeling i 1987, men hensatte alene midler til senere uddeling til almenvelgørende formål. Den i 1987 truffene beslutning gik ud på, at 95 pct. af 1987-overskuddet skulle uddeles. Dette skete i 1988. Landsskatteretten fandt, at der ikke kunne ske fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, om uddeling. Der kunne heller ikke ske fradrag efter lovens § 4, stk. 3, om hensættelse til almenvelgørende formål, da dette måtte kræve en rimelig detaljeret beskrivelse af hensættelsens formål.

TfS1990, 278. LR

Ligningsrådet udtalte, at køb af ejerlejlighed til brug for gæsteprofessorer ikke kunne anses for en uddeling. Derimod kunne udgifterne vedrørende ejerlejligheden i rådighedsperioden anses for en uddeling. Hensættelse af beløb til dækning af huslejen vil være en fradragsberettiget hensættelse

SKM2005, 188. LSR

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 vil 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.

Hverken driftsomkostning eller almennyttig uddeling.

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.

Selve fradragsretten for almennyttige/almenvelgørende uddelinger skulle afgøres konkret for hver uddeling, således at det skulle vurderes konkret for hver uddeling og hensættelse, om disse kunne foretages til almennyttige eller almenvelgørende formål.

SKM2006. 417. LSR (ejendomsfond, sommerhus)

Sagen vedrørte en fond, som i henhold til fundatsen bl.a. skulle stille nærmere angivne sommerhusejendomme til rådighed for fondsstifterens familie/efterkommere. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst havde fonden medregnet et driftsresultat vedrørende sommerhusejendommene på minus 381.309 kr. Landsskatteretten konkluderede på baggrund af fundatsens ordlyd, at de afholdte omkostninger til drift og vedligeholdelse af ejendommene, som efter vedtægterne udelukkende skulle stilles til rådighed for fondsstifterens familie, ikke kunne fradrages som driftsomkostninger, men skulle anses for uddelinger. Landsskatteretten vurderede, at fondens formål konkret medførte, at traditionelle driftsomkostninger konkret måtte betragtes som en uddeling.

Ikke driftsomkostninger, men uddeling.

SKM2006. 504. SR (støttefonds erhvervelse af fast ejendom)

Hensættelse, fradrag, anskaffelsessum

Fondet A overvejede at sælge sin nuværende bygning. Samtidig overvejede Fondet A at erhverve en ny ejendom ved brug af midler fra en tidligere foretagen hensættelse efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

SKATs indstilling

Ved en uddeling forstås en vedtægtsbestemt anvendelse af overskuddet. Erhvervelse af et anlægsaktiv i overensstemmelse med fondets vedtægter kan i visse konkrete tilfælde udgøre en intern uddeling.

Om fondet kan anvende de hensatte midler efter § 4, stk. 4 til erhvervelsen beror derfor i første omgang på, om erhvervelsen er sket i overensstemmelse med vedtægterne, dernæst om formålet i vedtægterne er almennyttigt.

§ 3 i fondets vedtægter lyder således: "Fondet har til formål at støtte koret B's aktiviteter, herunder at erhverve og drive bygninger der kan stilles til rådighed for koret B".

Af de forelagte oplysninger følger, at fondet A ønsker at erhverve en ejendom til brug for koret. Erhvervelsen må derfor anses at være i overensstemmelse med fondets vedtægter.

Brugen af hensættelsen efter § 4, stk. 4 forudsætter et almennyttigt formål jf. stk. 1.

SKAT fandt, at aktiviteten i koret må karakteriseres som udøvelse af et kunstnerisk og kulturel virke, der efter fondsbeskatningslovens formål kan være almennyttigt jf. bemærkningerne til lovudkastet (lovforslag nr. 108 1985/86).

SKAT fandt endvidere, at kravet om, at formålet skal tilgodeses en ubestemt kreds var opfyldt.

Bestemmelsen i vedtægterne kan opdeles i to formål. At erhverve/drive en bygning og stille bygningen til rådighed for koret.

I en sag offentliggjort i TfS 1990,278 LR blev Ligningsrådet forespurgt om erhvervelse af en ejerlejlighed, der skulle stilles til rådighed for udenlandske gæsteprofessorer, kunne anses som en uddeling i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Fondet havde til formål at yde støtte til forskning og

uddannelsesaktivitet. Ligningsrådet udtalte, at købet af ejerlejligheden ikke kunne anses som en uddeling, hvorimod udgifterne vedrørende ejerlejligheden i rådighedsperioden kunne anses som en uddeling.

SKAT fandt i overensstemmelse med ovenstående afgørelse, at fondet A's erhvervelse af en ejendom udelukkende tilgodeser fondet og ikke en ubestemt kreds. Når ejendommen blev stillet til rådighed for koret tilgodeså anvendelsen af ejendommen en ubestemt kreds.

SKAT fandt derfor, at fondet A's erhvervelse af en ny ejendom som beskrevet ikke kunne ske ved brug af hensatte midler efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 4, idet formålet ikke ansås at være af almennyttigt karakter jf. § 4, stk. 1.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 2 besvares med et "nej".

Skatterådet ændrede SKATs indstilling på spørgsmål 2 til et "ja", idet anskaffelsen skulle indgå i den vedtægtsmæssige almennyttige aktivitet. Dette ville dog ikke gælde for udgifter, der blev afholdt for at etablere arealer til erhvervsmæssig udlejning til andre lejere i fondets eksisterende ejendom.

Skatterådet fastslog således, at fondens erhvervelse af en fast ejendom kunne betragtes som en intern uddeling.

SKM2006. 533. SR

Skatterådet har 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.

SKM2010. 238. LSR

Konsolideringsfradrag efter fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1, opgøres som 25 % af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Afgørende for, hvorvidt fonden kan opnå konsolideringsfradrag, er derfor, hvorvidt den foretagne uddeling til vedligeholdelse og bevarelse af godset i indkomståret 2006 kan kategoriseres som almenvelgørende eller almennyttig.

Ved begrebet "almenvelgørende" forstås tilfælde, hvor der ydes støtte til en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang. Ved begrebet "almennyttig" forstås tilfælde, hvor de tilgodesete er en videre kreds af personer, hvis virke i samfundet, ud fra en i befolkningen almindelig fremherskende opfattelse, kan karakteriseres som nyttig. Organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, kan ikke anses for almennyttige.

Det fremgår af sagens oplysninger, at den ejendom, hvortil uddelingerne er anvendt, er fredet. Ejendommens anvendelse eller udgifternes karakter er imidlertid ikke nærmere specificeret.

Af Ligningsrådet afgørelse af 3. oktober 1998, TfS 1988, 554 LR fremgår det 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.

Idet der således er fremlagt oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde en ændring af fondens skatteansættelse for det omhandlede indkomstår, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, pålægges SKAT, at genoptage fondens skatteansættelse for indkomståret 2006.

Det bemærkes, at der herved ikke er taget stilling til sagens materielle forhold.

SKM2011. 232. SR

Skatterådet bekræftede, at en fonds udgifter til køb og byggeri af 2 ejendomme kunne fratrækkes som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

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 ejdommen 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.

SKM2013. 15. ØLR

Se spørgsmål 1.

SKM2013. 244. SR

Skatterådet har afsagt bindende svar i en sag, hvor Skatterådet fandt, at Fonden X har et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4. Skatterådet fandt endvidere, at Fonden X kan betragtes som en kulturinstitution i relation til ligningslovens § 8 S. Skatterådet måtte dog afvise at besvare spørgsmålet om Fonden X kan godkendes efter ligningslovens § 8 A, idet der er tale om en bevilling, hvilket der ikke kan gives bindende svar på, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt. Skatterådet afviste endvidere at besvare spørgsmålet, om Fonden X kan opnå en dispensation efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 8, idet der er tale om en dispensation, hvilket der heller ikke kan gives bindende svar på, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt.

SKM2014. 499. SR

Spørger påtænker at stifte en erhvervsdrivende fond. Fonden skal etablere et rekreativt anlæg.

Skatterådet kan bekræfte, at udgifter afholdt af den erhvervsdrivende fond, til etablering og vedligeholdelse, forbedring og udbygning af det rekreative anlæg samt lønudgifter i tilknytning hertil vil kunne anerkendes som almennyttige uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1

SKM2016. 17. SR

Fondens formål var på alment velgørende, almennyttigt grundlag at støtte X ved at anlægge, opføre, vedligeholde og udleje bygninger m.v. som ramme for X samt

i form af uddeling at støtte fortrinsvis X og dernæst almennyttige og kulturelle formål i Y Kommune med hovedvægten på almen uddannelse.

Skatterådet kunne bekræfte, at en erhvervsdrivende bygningsfond, der har til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole, skulle anses for almennyttig. Skatterådet bekræftede, at byggeomkostninger til opførelse af højskolebygninger kunne fradrages som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Selve fradragsretten for almennyttige/almenvelgørende uddelinger skulle afgøres konkret for hver uddeling, således at det skulle vurderes konkret for hver uddeling og hensættelse, om disse kunne foretages til almennyttige eller almenvelgørende formål.

SKM2019. 117. SR (bygningsfond)

Skatterådet bekræftede, at en almennyttig bygningsfond kunne foretage fradrag som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, for udgifter til erhvervelse af en fast ejendom, der direkte skulle anvendes til varetagelse af 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.

Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på, at der var tale om uddelinger af almennyttig karakter til anskaffelse af en ejendom, der direkte relaterede sig til fondens almennyttige formål.

SKM2020. 189. SR

Spørger var en erhvervsdrivende fond, hvis formål var at bevare og videreudvikle et godt teatermiljø på teatret.

Teatrets fysiske forhold gjorde det vanskeligt for Spørger at leve op til rollen som et moderne og nytænkende teater. Spørger påtænkte derfor i samarbejde med Kommunen at forestå en væsentlig renovering af teatrets bygninger og indretning med henblik på at skabe plads og rum til vækstlaget i den kreative sektor og særligt i dansk kunst- og kulturliv.

Spørger havde modtaget et tilsagn om x kr. fra G1-fonden til indretning af en ny tilbygning til teatret. Spørgsmålet var, om Spørgers anvendelsen af bevillingen til indretning af tilbygningen var skattemæssigt fradragsberettiget som en intern uddeling.

Formålet med uddelingen til nyindretning var socialt, kulturelt og kunstnerisk samt uddannelses- og dannelsesmæssigt. Skattestyrelsens anså formålet med uddelingen for at være almennyttigt ud fra en almindelig fremherskende opfattelse, idet der var tale om en institution, der tilgodeså kulturelle formål og var åben for en videre kreds.

Skatterådet bekræftede på den baggrund, at anvendelsen af midler modtaget fra G1-fonden til indretning af den nye tilbygning til teatret var fradragsberettiget som en intern uddeling

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Fondsbeskatningsloven

§ 3, stk. 1. Den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde m.v. og foreninger opgøres efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af stk. 2-6 samt §§ 4-6.

(...)

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Praksis

Se spørgsmål 1.

TfS1998. 777. HR

En fond var oprettet med henblik på at virke for almenvelgørende og humane, kunstneriske og videnskabelige formål eller områder, der kunne sidestilles hermed, herunder uddannelse af unge. Skattemyndighederne lagde vægt på, at der i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3, kunne stilles krav om, at formålsbestemmelsen i fundatsen var fyldestgørende konkretiseret, og denne betingelse var efter skattemyndighedernes opfattelse ikke opfyldt. En arv, som var tilfaldet fonden, var dermed ikke fritaget for afgift. Højesteret fandt det utvivlsomt, at midlerne, der tilfaldt fonden, skulle benyttes til almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, og Højesteret fandt, modsat landsretten, ikke grundlag for det af skattemyndighederne stillede konkretiseringskrav. Skatteministeriet skulle derfor anerkende, at arven var fritaget for arveafgift (tidligere ØLD i TfS 1996, 533)

SKM2006. 417. LSR

En fonds omkostninger til drift og vedligeholdelse af sommerhuse stillet til rådighed for stifterens familie kunne ikke fradrages som driftsudgifter, men ansås for uddelinger.

En familiefonds omkostninger til drift og vedligeholdelse af sommerhuse stillet til rådighed for stifterens familie kunne ikke fradrages som driftsudgifter, men ansås for uddelinger.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Spørgsmål 6

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Praksis

TfS 1989,657 LSR

En fond kunne ikke foretage fradrag for en hensættelse til studierejser, da der ikke med hensættelsen var tale om støtte til personer i økonomisk trang (almenvelgørende formål). Bidrag til sådanne organisationer ville derfor kun kunne fradrages, såfremt fradragsretten kunne støttes på ligningslovens § 13, eller der er tale om en driftsomkostning, eller om en vedtægtsmæssig uddeling, der er skattepligtig for modtager, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.