

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 10206 af 23/05/2023 (Gældende)

**Fond - almenvelgørende formål - almennyttige formål - fradrag -
uddelinger - driftsomkostninger - rette indkomstmodtager**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0074726

Fond - almenvelgørende formål - almennyttige formål - fradrag - uddelinger - driftsomkostninger - rette indkomstmodtager

I spørgsmål 1 kunne Skatterådet bekræfte, at Spørger varetog almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet Spørger var godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A, stk. 2, som berettigede til at modtage gaver med fradragsret for giveren, hvorved der allerede var taget stilling til, at Spørger varetog almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Spørgsmål 2 - 5 omhandlede, om Spørgers udgifter skulle fratrækkes som driftsomkostninger eller uddelinger. Der skulle foretages en sontring mellem driftsomkostninger og uddelinger, idet fradrag for driftsomkostninger og for uddelinger på en række punkter havde forskellige skattemæssige konsekvenser. Driftsomkostninger for en fond var udgifter, der var nødvendige at afholde for at en fond kunne opnå et overskud, og dermed var driftsomkostninger udgifter, der blev afholdt for at sikre eller muliggøre, at en fond kunne varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddelinger forstås den disposition, hvorved en fond rent faktisk varetog sit formål. Skatterådet fandt, at Spørgers indsamlings- og salgsudgifter blev afholdt for at kunne opnå et overskud, der kunne finansiere Spørgers formål, hvorfor Spørgers indsamlings- og salgsudgifter skulle betragtes som driftsomkostninger. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørgers indsamlings- og salgsudgifter skulle betragtes som uddelinger. Dette ændrede dog ikke på, at Spørger kunne fratrække de fradragsberettigede indsamlings- og salgsudgifter. Skatterådet fandt endvidere, at Spørgers udgifter til løn, administration og nationale aktiviteter skulle fordeles mellem den del, der kunne henføres direkte til opfyldelsen af Spørgers formål, der skulle betragtes som uddelinger, og den del, der ikke kunne henføres direkte til opfyldelsen af Spørgers formål, der skulle betragtes som driftsomkostninger, herunder bl.a. omkostninger, der kunne henføres til støttefunktioner, indsamlings- og salgsaktiviteter. Endelig fandt Skatterådet, at Spørgers udgifter til internationale aktiviteter udført af hovedorganisation kunne fratrækkes som uddelinger.

Spørgsmål 6 - 8 omhandlede, om Spørger kunne betragtes som rette indkomstmodtager af generelle donationer, indtægter ved trepartsaftaler og donationer, hvor Spørger indgik aftalen, men hvor projekterne skulle udføres af hovedorganisationen. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger var rette indkomstmodtager, idet det var Spørger, der var aftalepart og modtager af de angivne donationer og indtægter.

Skatterådsmøde 23. maj 2024 - SKM2023.269.SR

Afgørelsen er af hensyn til tavshedspligten offentliggjort i en forkortet og redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Fonden varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Fondens indsamlings- og salgsudgifter kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Fondens udgifter til løn og administration kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at Fondens udgifter til nationale aktiviteter kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?

5. Kan Skatterådet bekræfte, at Fondens udgifter til internationale aktiviteter udført af hovedorganisationen kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1?
6. Kan Skatterådet bekræfte, at Fonden er rette indkomstmottager af generelle donationer?
7. Såfremt spørgsmål 6 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at Fonden er rette indkomstmottager af indtægter ved trepartsaftaler indgået med tredjepart?
8. Såfremt spørgsmål 6 og 7 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at Fonden er rette indkomstmottager af donationer, hvor Fonden indgår aftalen, men hvor projekterne udføres af hovedorganisationen?

Svar

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fonden er stiftet som en ikke-erhvervsdrivende fond i henhold til fondsloven og med Civilstyrelsen som tilsynsmyndighed. Fonden er en godkendt fond omfattet af fondsbeskatningsloven. Fonden er endvidere godkendt som almennyttig i henhold til ligningsloven § 8 A.

Fonden rejser midler til såvel det nationale arbejde samt hovedorganisationens internationale arbejde.

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

Uddelinger

Fonden har uddelinger i form af såvel eksterne som interne uddelinger.

Uddelinger internationalt

Uddelinger foretages primært til internationale aktiviteter udført af hovedorganisationen indenfor bl.a. katastrofehjælp og udviklingsprojekter m.v. Hovedorganisationen tildeles en vis procentdel til administration og kvalitetssikring afhængig af bevillingens formål. Uddelinger kategoriseres efter følgende overordnede formål:

- Donationer som ikke er øremærket, men som er et generelt bidrag til arbejdet i Danmark eller internationalt, herunder til hjælpearbejde. Donorer omfatter både privatpersoner og fonde eller virksomheder.
- Donationer til bestemte formål, typisk et projekt i udviklingslande.
- Donationer til særlige nødhjælpsindsatser, ofte større engangsdonationer fra fonde eller virksomheder, eller via særlige kampagner i offentligheden.

Uddelinger til nationale formål

Fonden foretager interne uddelinger i form af såkaldte nationale aktiviteter, herunder bl.a. informationsaktiviteter m.v.

Indtægtsgenererende områder

Fonden genererer indtægter til opfyldelse af organisationens formål gennem aftaler med virksomheder og fonde, fra private donorer, kampagneaktiviteter og en mindre del gennem salg fra egen netbutik. Indtægtsgenererende aktiviteter er fordelt på partnerskabskontrakter og private donorer, som begge beskrives nedenfor.

Partnerskabskontrakter

Fonden indgår partnerskabskontrakter med danske virksomheder og fonde om støtte øremærket til bestemte formål, typisk løbende over flere år.

Kontrakterne inddeles i følgende kategorier:

- To-partsaftaler indgået mellem en partner og Fonden. Donationen anvendes til uddelinger i Danmark eller internationalt til projekter udført af hovedorganisationen.
- Tre-partsaftaler indgået mellem en partner, hovedorganisationen og Fonden. Fonden modtager donationen, der uddeles til projekter udført af hovedorganisationen. Der er tale om et tværgående samarbejde, hvor Fonden ejer aftalen og hovedorganisationen bidrager med kommunikation og ekspertise i udførelsen af projekterne.
- In-kind donationer i form af tjenesteydelser eller varer doneret fra danske virksomheder.
- Soft credits - indtægter, der hidrører fra globale fundraisingaftaler, hvor den økonomiske transaktion foregår direkte mellem den globale virksomhed og hovedorganisationen.

Private donorer

Indtægter fra privatpersoner fordeles på en række kanaler:

- Privatpersoners faste aftaler om månedlige generelle bidrag.
- Privatpersoner, der donerer et større beløb, typisk ikke i forbindelse med en fast aftale.
- Arv, når en privatperson testamenterer hele eller en del af sin formue.
- Kampagner i offentligheden, hvor privatpersoner eller virksomheder opfordres til at donere penge til et bestemt formål.
- Salg fra netbutik - mindre artikler eller gavebeviser sælges. Formålet med salget er støtte til uddelingerne.

Fondens omkostningsbase er afspejlet i årsrapporten og sammensætter sig af to hovedgrupper, 1) Fundraising og 2) salgs- og administrationsomkostninger. Fundraising og salgsmkostninger er defineret ved de forretningsenheder, der er primære udførende vedrørende Fondens fundraising-aktiviteter, og indeholder lønninger, direkte variable omkostninger og en andel af kapacitetsomkostninger allokeret per headcounts. Administrationsomkostningerne er defineret ved de supportfunktioner i form af økonomi, HR, Facility Management, ledelsessekretariatet og generalsekretæren. Administrationsomkostningerne vil ligeledes indeholde omkostninger til løn og kapacitetsomkostninger fordelt per "headcount".

Fondens vedtægter, herunder formål

Det følger af Fondens vedtægter, at Fonden vil opfylde følgende formål:

- Rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter, herunder gennem indsamlinger og salg af produkter,
- Være fortalere for og udbrede kendskabet til og forståelsen for Fondens og hovedorganisationens arbejde
- Udføre dermed forbundne aktiviteter i henhold til formel skriftlig aftale med hovedorganisationen.

Fondens almennyttige formål fremgår således af vedtægterne for Fonden. Det fremgår af vedtægterne, at Fonden opfylder sit formål i Kongeriget Danmark i overensstemmelse med Samarbejdsaftalen ved at:

rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter, herunder gennem indsamling og salg af produkter. Det fremgår derved direkte af Fondens vedtægter, at Fondens almennyttige formål bl.a. er at forestå indsamlinger og sælge produkter for at kunne rejse midler. Fonden afholder således indsamlingsomkostninger for også at støtte hovedorganisationens arbejde. Hovedorganisationen er således en anden (udenlandsk) enhed end Fonden.

Langt størstedelen af Fondens dispositioner omhandler hovedorganisationens internationale forpligtelser. Videre kan det oplyses, at indtægter fra Fondens salg af produkter udgør under ca. 0,5 pct. af Fondens samlede indtægter.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Ad lovgrundlaget

Et almenvelgørende formål foreligger, når støtten ydes til personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra den fremherskende samfundsopfattelse må anses for nyttigt og kommer en vis videre kreds til gode. Begrebet er dynamisk og skal fortolkes i overensstemmelse med den til enhver tid gældende samfundsopfattelse.

Vejledning om, hvad der skal forstås ved almennyttige formål, kan findes i UfR1999. 213. H. Her anførte Højesteret:

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

Fra praksis kan videre henvises til SKM2010. 530. SR, hvor Skatterådet kom frem til, at et hospice betjente et almennyttigt formål. Fondens formål er at forbedre vilkår for verdens børn, og dette formål må efter den i befolkningen almindelige fremherskende opfattelse karakteriseres som nyttig.

Af Cirkulære nr. 136 af 1988 til selskabsskatteloven, punkt 55, fremgår;

"(...) 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."

Det almenvelgørende eller almennyttige formål skal være angivet i vedtægterne.

Som ovenfor anført kan der søges støtte i ligningslovens § 8 A i forhold til at klarlægge, hvad der forstås ved begrebet "almenvelgørende eller på anden måde almennyttige", der også er nævnt i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Kommentarerne (Peytz, Henrik, Ligningsloven Bind I, §§ 1-8 Y, med kommentarer af Henrik Peytz (2. udgave 2018), Jurist- og Økonomiforbundets forlag, side 802.) til ligningslovens § 8 A, stk. 1, har også en definition af, hvad der må anses for almennyttigt. Af denne følger:

"En forening kan karakteriseres som almennyttig, hvis det formål, den støtter, kommer en vis videre kreds til gode, og såfremt formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som almennyttigt. (...) Almennyttige formål er eksempelvis sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, forskningsmæssige, sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål."

Videre er det en betingelse for, at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, at den kreds af personer, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænsede efter retningslinjer af et objektivt præg, jf. Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.3. Derudover skal formålet komme en vis videre kreds til gode. Justitsministeriet afgav d. 14. juli 1987 en betænkning om fonde, hvor begrebet "en vis videre kreds" i henhold til ligningslovens § 8 A er nærmere behandlet; det fremgår bl.a.:

"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."

Sammenfattende bemærkes det, at den skatteretlige klassificering af "almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål" er en konkret vurdering.

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Fondens formål må anses for at komme en vis videre kreds til gode.

Derudover må støtten, jf. Fondens vedtægter anses for at udgøre et almennyttigt formål i henhold til den fremherskende samfundsopfattelse. Afslutningsvist bemærkes det, af Fonden allerede er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A.

Derfor bør Spørgsmål 1 efter Spørgers opfattelse besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Ad almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål

Der henvises til lovgrundlaget i Spørgsmål 1 om almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ad lovgrundlaget og Den juridiske vejledning

Det følger af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., at fonde kan fradrage uddelinger til almenvelgørende formål i sin skattepligtige indkomst. Ordlyden er som følger:

"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."

Der sondres mellem eksterne uddelinger og interne uddelinger. Eksterne uddelinger foretages, når fonden anvender sin nettoindkomst i henhold til vedtægtsbestemmelserne, og disse uddelinger foretages uden for-

ventning om en modydelse. Eksempler herpå kan være ydelse af legater eller gaver, afkald på indtægter eller afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostninger. Interne uddelinger foreligger, når fonden selv får en modydelse ved uddelingen, jf. Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.1.

Af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.6.2 fremgår:

"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."

Fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, gælder for både eksterne og interne almenvelgørende uddelinger.

Særlige forhold for fonde nødvendiggør, at der sondres mellem driftsomkostninger og uddelinger. Førstnævnte kan fradrages efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, medens sidstnævnte kan fradrages efter § 4, stk. 1. Af forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. (L 108, folketingsåret 1985/86) fremgår:

"Driftsomkostninger vil normalt bestå af udgifter, der er nødvendige for foreningen at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål."

Det bemærkes, at ordlyden af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., er uændret i forhold til ovenstående lov-forarbejderne.

Af et svar fra Skatteministeren er det yderligere beskrevet, hvordan der sondres mellem driftsomkostninger og uddelinger, jf. Folketingstidende 1985/1986, tillæg B, spalte 878. Heraf fremgår, at som driftsomkostning kan fradrages de udgifter, der afholdes for, at fonden kan varetage sine formål i henhold til vedtægterne. Ved uddelinger forstås den disposition, hvorved fonden faktisk varetager sit formål.

En fond kan ikke frit vælge, om en udgift skal fradrages som driftsomkostning eller uddeling. Dog gælder for de tilfælde, hvor der er begrundet tvivl om sondringen, at fonden selv kan afgøre, om en udgift skal anses for en uddeling eller en driftsomkostning, jf. Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.6.2.

Ad spørgers opfattelse og begrundelse

Som ovenfor anført er uddelinger normalt de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål. Videre følger det af de faktiske oplysninger, at Fondens formål bl.a. er at rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter, herunder gennem indsamlinger og salg af produkter.

Derved er de udgifter, som Fonden afholder til brug for sådanne salgs- og indsamlingsaktiviteter, udgifter, der afholdes for at gennemføre de(t) vedtægtsbestemt(e) formål. Det skyldes, at Fondens formål, jf. vedtægterne, bl.a. er at foretage sådanne indsamlinger og salgsaktiviteter, hvormed må forstås også at afholde omkostningerne til sådanne indsamlinger og salgsaktiviteter.

Videre bemærkes, at Fonden påregner at få en modydelse, derved omkostninger afholdt til indsamlings- og salgsaktiviteter modsvares af bidrag fra hhv. partnerskabskontrakter og private donorer. Uddelingen må anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, jf. også Spørgsmål 1.

Betingelserne for interne uddelinger er således opfyldt.

På baggrund heraf må Fondens årlige indsamlings- og salgsudgifter anses for interne uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 2 skal besvares med: "Ja".

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende oplyst følgende om spørgsmål 2:

Spørgers repræsentant forstår, at Skattestyrelsen begrundet svaret "Nej" på spørgsmål 2 med, at visse salgs- og indsamlingsudgifter henføres til erhvervsmæssige indtægter, hvormed de er driftsomkostninger, der skal fratrækkes i den erhvervsmæssige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Videre anses de salgs- og indsamlingsudgifter, der henføres til ikke-erhvervsmæssige indtægter, som driftsomkostninger, der skal fratrækkes de ikke-erhvervsmæssige indtægter, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Hverken omkostningerne anset for henført til erhvervsmæssige eller ikke-erhvervsmæssige indtægt kan i Skattestyrelsens udkast til indstilling anses som uddelinger.

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at spørgsmål 2 burde være "Ja", subsidiært "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

I udkastet til indstillingen redegør Skattestyrelsen for forskellen mellem driftsomkostninger og interne uddelinger. Skattestyrelsen anfører (Spørgers repræsentants fremhævninger): "Som anført af Spørger fremgår det af forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. (L 108, folketingsåret 1985/86), at driftsomkostninger normalt vil bestå af udgifter, der er nødvendige for en forening/fond at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål."

Videre anfører Skattestyrelsen (Spørgers repræsentants fremhævninger): "Driftsomkostninger for en fond er således udgifter, der er nødvendige at afholde for at en fond kan opnå et overskud, og dermed er driftsomkostninger udgifter, der afholdes for at sikre eller muliggøre, at en fond kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Og ved uddelinger forstås den disposition, hvorved en fond rent faktisk varetager sit formål."

Spørgers repræsentant tilslutter sig fuldstændigt Skattestyrelsens redegørelse af uddelinger, og hvad der adskiller disse fra driftsomkostninger. Spørgers repræsentant har derfor ingen bemærkninger til Skattestyrelsens beskrivelse af retsgrundlaget.

Særlig relevant for indsamlings- og salgsudgifterne er Fondens vedtægter, hvoraf det fremgår, at Fonden opfylder sit formål i Kongeriget Danmark i overensstemmelse med Samarbejdsaftalen ved at: rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter, herunder gennem indsamling og salg af produkter. Det fremgår derved direkte af Fondens vedtægter, at Fondens almennyttige formål bl.a. er at forestå indsamlinger og sælge produkter for at kunne rejse midler.

Det bemærkes, at Fonden således afholder indsamlingsomkostninger for også at støtte hovedorganisationens arbejde. I den forbindelse skal det bemærkes, at når der i vedtægterne nævnes hovedorganisationen, er der ikke tale om Fonden, men om den globale hovedorganisation. Hovedorganisationen er således en anden (udenlandsk) enhed end Fonden.

Videre kan det lægges til grund, at hovedorganisationens arbejde er almenvelgørende.

I den forbindelse skal det bemærkes, at langt størstedelen af Fondens dispositioner omhandler hovedorganisationens internationale forpligtelser. Fonden indsamler således også midler til hovedorganisationen, der er en anden enhed end Fonden. Det er en forsvindende lille del af indsamlingerne, der går til Fonden selv, og langt størstedelen går til hovedorganisationen.

Det er Spørgers repræsentants opfattelse, at Spørgers repræsentant er enig med Skattestyrelsen i definitionen af interne uddelinger. I den forbindelse skal Spørgers repræsentant bemærke, at Fonden afholder indsamlingsudgifter med direkte hjemmel i vedtægterne. Det er en del af Fondens vedtægter, at Fonden skal afholde indsamlinger. Indtægter fra indsamlinger uddeles i langt overvejende grad til hovedorganisationen. Dermed er det Spørgers repræsentants opfattelse, at indsamlingsudgifterne kan anses for uddelinger. Derudover skal Spørgers repræsentant bemærke, at den erhvervsmæssige aktivitet, som Skattestyrelsen henviser til, alene angår under 0,5 pct. af de samlede indtægter.

Derfor bør Spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Subsidiært bør Spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse," hvor Skattestyrelsen bekræfter, at:

- De udgifter, der er afholdt til indsamlinger, hvor indtægterne herfra går til hovedorganisationen, er uddelinger;
- De udgifter, der er afholdt til indsamlinger, hvor indtægterne herfra går til Fondens drift, skal anses for at være driftsomkostninger, samt;
- Alle løn- og administrationsomkostninger, bortset fra dem, der direkte relaterer sig til den begrænsede erhvervsmæssige aktivitet, er uddelinger.

Spørgsmål 3

Ad almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål

Der henvises til lovgrundlaget i Spørgsmål 1 om almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ad lovgrundlaget

Der henvises til Spørgsmål 2 om lovgrundlaget for fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Ad praksis

Spørgsmålet om, hvorvidt lønomkostninger kan anses for uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, er forelagt flere gange i praksis.

I SKM2014. 499. SR fik Skatterådet anledning til at forholde sig hertil i et bindende svar. Sagen omhandler en (påtænkt stiftet) erhvervsdrivende fond, som skal etablere et rekreativt anlæg. Fonden skal agere bygherre på projektet. I denne forbindelse afgav spørger en anmodning om bindende svar, hvor spørgsmålet gik på, om lønudgifter i tilknytning til etablering og vedligeholdelse af dette rekreative anlæg kan anses for almennyttige uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Til spørgsmålet svarede Skattestyrelsen "Ja" med følgende begrundelse:

"Det er SKATs opfattelse, at udgifter, herunder lønudgifter, til dette må anses for afholdt for at sikre fondens formål, der ifølge udkast til vedtægter, ud over etablering af anlægget, også er at "... opføre, eje, drive administrere og udleje bygninger og anlæg, som tjener til opfyldelse af formålet".

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Det kan af ovenstående bindende svar udledes, at det er påkrævet, at lønudgifterne må anses for afholdt for at sikre fondens formål, førend disse udgifter kan betragtes som uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Det bemærkes i den forbindelse, at de af Fonden afholdte lønudgifter er påkrævede for, at Fondens formål kan sikres. Uden den påkrævede administration er det ikke muligt for

Fonden at udøve sine formål. Dermed taler ovenstående bindende svar for, at Fondens omkostninger til løn og administration skal anses for interne uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Der kan yderligere henvises til SKM2020. 416. SR. Her blev Skattestyrelsen, senere Skatterådet, bl.a. bedt om at tage stilling til, om lønomkostninger udgjorde uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Sagens faktum var, at en erhvervsdrivende fond på non-profitbasis tilbød undervisning i Danmark for udenlandske studerende. Fonden afholdt en række omkostninger i tilknytning hertil, herunder udgifter benævnt "øvrige studieomkostninger", hvormed bl.a. forstås løn til studierelevant personale, der bl.a. forestod undervisningen. Skattestyrelsen fandt, at udgifterne til løn kunne anses som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, med følgende begrundelse (Spørgers fremhævnings):

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

Videre kan henvises til SKM2006. 417. LSR, hvor Landsskatteretten kom frem til, at løbende udgifter til drift vedrørende de udøvende aktiviteter kan behandles som interne uddelinger, som fonden ifølge sit formål har en forpligtelse til at afholde.

Ad spørgers opfattelse og begrundelse

Det kan opsummeres, ud fra ovenstående praksis, at hvis lønudgifterne afholdes for at sikre fondens formål, da kan de betragtes som interne uddelinger, jf. SKM2014. 499. SR og SKM2020. 416. SR, begge gennemgået ovenfor. Videre følger det af SKM2006. 417. LSR, at udgifter til driften af de aktiviteter, som fonden har en forpligtelse til at foretage, kan anses for interne uddelinger.

Spørgers løn- og administrationsomkostninger vedrører de aktiviteter, som Fonden efter sine vedtægtsbestemte formål har en forpligtelse til at foretage. I Fondens vedtægter foreligger flere aktive handlepligter, som alle forudsætter, at Fonden har medarbejdere, som aktivt kan udøve disse aktiviteter.

Omkostningerne må ligeledes anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, se hertil Spørgsmål 1.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 3 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Ad almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål

Der henvises til lovgrundlaget i Spørgsmål 1 om almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ad lovgrundlaget

Der henvises til Spørgsmål 2 om lovgrundlaget for fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Ad praksis

Til spørgsmålet om, hvorvidt udgifter til nationale aktiviteter kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan henvises til SKM2007. 907. LSR. I sagen blev det forelagt Landsskatteretten, hvorvidt udgifter til afholdelse af en konference kunne anses for uddelinger eller driftsomkostninger.

Landsskatteretten kom frem til, at udgifterne til selve konferencen var driftsomkostninger. De bemærkede (Spørgers fremhævning):

"(...) Der er dermed ikke tale om rene "gaver", men gensidige bebyrdende kontrakter. Under disse omstændigheder må de omkostninger, der afholdes til konferencen anses som driftsudgifter. Det er herefter alene fondens vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, svarende til differencen mellem den samlede omkostning til konferencen og de opnåede sponsorbidrag, tilskud, der kan anses som uddelinger."

Det kan således udledes af afgørelsen, at nettoindkomsten, der anvendes til vedtægtsbestemte formål, kan anses for uddelinger.

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Indledningsvist må det lægges til grund, at de i vedtægterne bestemte formål, samt udgifterne til nationale aktiviteter, må anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige aktiviteter, som Fonden afholder for direkte at realisere sit formål. Dette skyldes, at disse formål ud fra den herskende samfundsopfattelse må betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttige.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 4 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 5

Ad almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål

Der henvises til lovgrundlaget i Spørgsmål 1 om almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ad lovgrundlaget

Der henvises til Spørgsmål 2 om lovgrundlaget for fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Særligt om eksterne uddelinger fremgår følgende af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.1:

"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."

Ad praksis

Som det fremgår af sagens faktiske forhold, indebærer Fondens internationale aktiviteter uddelinger til hovedorganisationen. En lignende situation forelå i SKM2020. 384. SR. I sagen ønskede Spørger, en erhvervsdrivende fond, at stifte en fond, samt efter stiftelsen af fonden at foretage donationer til dækning af den nystiftede fonds udgifter. Spørger ønskede bekræftet, at bl.a. donationer til dækning af den nystiftede fonds udgifter kunne anses for at være en uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. De udgifter, som den nystiftede fond ville få dækket ved indskud fra Spørger, var (i) almindelige driftsmateriel, (ii) forsknings- og testudstyr, (iii) ansatte, (iv) husleje og (v) administration, herunder rejseomkostninger, IT, ledelse og bogholderi.

Skattestyrelsen kom frem til, at Spørgers donation til at dække fondens udgifter kunne fradrages i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, med følgende begrundelse:

"Det er efter en samlet konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens aktivitet, som består i forskning i og udvikling af "dekarboniserings-løsninger" til den (...) sektor, tilgodeser et almennyttigt, miljømæssigt og videnskabeligt formål, og at eksterne uddelinger fra Spørger til stiftelse af og dækning af Fondens udgifter på denne baggrund vil kunne betragtes som almennyttige og dermed fradragsberettigede efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet formålet med Spørgers donation ses at være - sammen med en kreds af større aktører i (...) industrien i Danmark - at støtte forskning i og udvikling af CO2-frie alternativer til den (...) sektor til gavn for miljøet."

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Fonden foretager bidrag til hovedorganisationen. Dette gøres til forskellige formål.

Det må indledningsvist lægges til grund, at bidragene til hovedorganisationen må anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, samt at aktiviteten følger direkte af Fondens formålsbestemmelse i vedtægterne, hvor det bl.a. fremgår, at Fonden opfylder sit formål ved at: rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter.

Henset til SKM2020. 384. SR, gengivet ovenfor, må det videre lægges til grund, at Fondens uddelinger til hovedorganisationen må anses for at være eksterne uddelinger i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Derfor er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 5 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 6

Ad lovgrundlaget

Skatteretligt skal en indkomst fordeles til rette skattesubjekt, kaldet rette indkomstmodtager. Denne fordeling sker som udgangspunkt på grundlag af det almindelige princip i statsskatteovens § 4, stk. 1, hvis ordlyd er:

"Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi (...)."

Om fordelingen af indkomsten til rette indkomstmodtager fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 2.2.1:

"Indtægter skal henføres til det skattesubjekt, som har et retligt krav på indtægten (...)."

Den juridiske litteratur (Skatteretten 1, Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss, Claus Hedegaard Eriksen (8. udgave, 2018), Karnov Group, s. 132.) har også behandlet spørgsmålet om rette indkomstmodtager. Det er bl.a. anført:

"Synspunktet er, at det skattesubjekt, der har den retlige adkomst til indkomstgrundlaget (...) også må være rette indkomstmodtager af den heraf følgende indkomst."

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Det fremgår af sagens faktiske oplysninger, at Fonden bl.a. modtager generelle donationer. Disse donationer er ikke øremærkede bestemte formål. Donationerne er et generelt bidrag til Fondens og hovedorganisationens arbejde.

Derved har hovedorganisationen ikke et retligt krav på de donationer, der tilgår Fonden. Fonden beslutter først efter modtagelsen af disse generelle, ikke-øremærkede donationer, hvordan og i hvilket omfang de skal fordeles til f.eks. hovedorganisationen.

Da Fonden således har et retskrav på modtagelse af donationen, må det lægges til grund, at Fonden er rette indkomstmodtager.

Derfor er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 6 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 7

Ad lovgrundlag

Der henvises til Spørgsmål 6 om lovgrundlaget og redegørelse for rette indkomstmodtager.

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Tre-partsaftaler indgås mellem tre parter. Disse tre parter er Fonden, hovedorganisationen og en partner.

Fonden har ejerskab over aftalen, og Fonden sørger for at inddrage hovedorganisationen. Fonden har obligationsretligt en fordring på partneren. Det fremgår af kontrakten, at partneren overfører midler til Fonden til Fondens bankkonto.

Da Fonden derved har krav på at modtage betaling fra partneren, må Fonden anses for at være rette indkomstmodtager i henhold til det alm. danske skatteretlige princip om rette indkomstmodtager.

På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 7 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 8

Ad lovgrundlag

Der henvises til Spørgsmål 6 om lovgrundlaget og redegørelse for rette indkomstmodtager.

Ad Spørgers opfattelse og begrundelse

Som det fremgår af gennemgangen af gældende ret i Spørgsmål 6, er det afgørende for, om Fonden kan anses for rette indkomstmodtager, om denne har det obligationsretlige krav på at modtage betaling. I de kontrakter, hvor hovedorganisationen skal udføre projektet, er det fortsat Fonden, der obligationsretligt i henhold til den indgåede kontrakt har krav på at modtage betalingen.

På baggrund heraf må Fonden anses for at være rette indkomstmodtager, også selvom Fonden ikke udfører projektet alene.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 8 skal besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Fonden varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, om Fonden kan anses for at have et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, at fonde kan fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.3, at begrænsningen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i ligningslovens § 8 A, ligningslovens § 12, boafgiftslovens § 3, stk. 2 og selskabsskattelovens § 3, stk. 2.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. A. 4.3.5.9, at Fonden er anført på listen over godkendte foreninger og markeret med 1. Det vil sige, at Fonden er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A, stk. 2, som berettigede til i 2022 at modtage gaver med fradragsret for giveren.

Når Fonden er godkendt efter reglen i ligningslovens § 8 A, er der allerede taget stilling til, at Fonden varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Skattestyrelsen indstiller derfor, at det kan bekræftes, at Fonden varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det bemærkes, at der skal foretages en konkret vurdering af, om de enkelte uddelinger kan anses for almennyttige/almenvelgørende for, at Fonden kan foretage fradrag for de enkelte uddelinger.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Fondens indsamlings- og salgsudgifter kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

I spørgsmål 2 ønskes der en afklaring af, hvorvidt Fondens indsamlings- og salgsudgifter udgør en fradragsberettiget intern uddeling.

Skattestyrelsen gør opmærksom på, at det skal vurderes og godkendes for hver uddeling for sig, om der er tale om en almenvelgørende eller på anden måde almennyttig uddeling. Dette fremgår bl.a. af SKM2011. 350. SR, hvor det er anført, at den omstændighed, at en fond ifølge sine vedtægter har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, ikke i sig selv indebærer, at fonden vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår af Fondens vedtægter, at Fondens overordnede formål er at støtte hovedorganisationens mål og arbejde i overensstemmelse med Samarbejdsaftalen.

Det fremgår videre af Fondens vedtægter, at Fonden bl.a. opfylder sit formål ved at rejse midler til støtte af både Fondens og hovedorganisationens aktiviteter, herunder gennem indsamlinger og salg af produkter.

Det er oplyst af Spørger, at Fonden genererer indtægter til opfyldelse af organisationens formål gennem aftaler med virksomheder og fonde, fra private donorer, kampagneaktiviteter og en mindre del gennem salg fra egen netbutik.

Samlet set rejser Fonden midler gennem blandt andet aftaler med virksomheder og fonde, private donationer, kampagneaktiviteter, indsamlinger og salg af produkter med henblik på at kunne opnå et overskud, der kan finansiere Fondens formål, der er at støtte hovedorganisationens mål og arbejde, der både omfatter Fondens og hovedorganisationens arbejde, hvor sidstnævnte er en anden enhed end Fonden.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.6.2, at som driftsomkostninger anses udgifter, der bringer fonden mv. i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne, og ved uddelinger forstås ydelser, som fonden mv. afholder for faktisk at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Som anført af Spørger fremgår det af forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. (L 108, folketingsåret 1985/86), at driftsomkostninger normalt vil bestå af udgifter, der er nødvendige for en forening/fond at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål.

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 driftsudgifter, men ansås for uddelinger. Landsskatteretten anførte, at uddelinger defineres som ydelser, der afholdes med henblik på at realisere de formål, der fremgår af fundatsen for fonden. På baggrund af ordlyden af fundatsen for den pågældende fond, hvoraf det fremgik, at fonden skulle stille sommerhuset til rådighed for en nærmere angiven personkreds, fandt Landsskatteretten, at udgifterne måtte anses for en uddeling, idet udgifterne var afholdt til varetagelse af fondens formål og ikke for at sikre driften af fonden.

I SKM2020. 416. SR fandt Skatterådet, at udgifter til markedsføring ikke kunne fratrækkes som en intern almenyttig uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

I SKM2021. 74. SR er bl.a. anført, at driftsomkostninger afholdes for at sikre varetagelsen af formålet og at uddelinger afholdes for faktisk at varetage formålet.

Driftsomkostninger for en fond er således udgifter, der er nødvendige at afholde for at en fond kan opnå et overskud, og dermed er driftsomkostninger udgifter, der afholdes for at sikre eller muliggøre, at en fond kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Og ved uddelinger forstås den disposition, hvorved en fond rent faktisk varetager sit formål.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens indsamlings- og salgsudgifter som udgangspunkt kan henføres til den aktivitet, der omfatter, at Fonden rejser midler for at kunne opnå et overskud, der kan finansiere Fondens formål, der er at støtte hovedorganisationens mål og arbejde, der både omfatter Fondens og hovedorganisationens arbejde, hvor sidstnævnte er en anden enhed end Fonden.

I henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, opgøres den skattepligtige indkomst for Fonden efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, og fondsbeskatningslovens §§ 4-6.

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, at indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for Fonden, samt at den øvrige samlede indkomst alene medregnes i det omfang, den overstiger et bundfradrag. Af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, fremgår, at Fonden vil være skattepligtig af gaver, der anvendes til uddeling, jf. tillige Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.5.5.1.

Videre fremgår det af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, at Fonden kan foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Det fremgår af Fondens vedtægter, at Fonden er stiftet som en ikke-erhvervsdrivende fond i henhold til fondsloven.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.4, at "erhvervsmæssig virksomhed" ikke defineres ens i erhvervsfundsloven og fondsbeskatningsloven. En fond kan derfor godt drive erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, uden at der fondsretligt er tale om en erhvervsdrivende fond. Det betyder, at fonde, der ikke er omfattet af erhvervsfundsloven, men af fondsloven vil være skattepligtig af evt. virksomhedsdrift som erhvervsmæssig indkomst.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.4, der omhandler principperne for opgørelsen af den erhvervsmæssige indkomst for fonde, at indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed afgrænses efter samme retningslinjer, som er gældende for skattepligtige, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 4.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 1, stk. 4, at som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed.

For så vidt angår opgørelsen af overskud fra erhvervsmæssig virksomhed for fonde, henvises der i Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.4 til afsnit C. D. 8.9.1.2.1, der omhandler skattepligt af indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed for andre foreninger.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.1, at det er virksomhedens art og ikke foreningens formål, der er afgørende for skattepligten. Som eksempler på indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed nævnes i afsnittet bl.a. entreindtægter, annonceindtægter, reklameindtægter og indtægter ved bankospil og lotteri.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.2, at ikke-erhvervsmæssige indtægter hovedsageligt består af beløb, som foreningerne mv. får uden, at der herved skal udfoldes nogen væsentlig aktivitet for at få indtægterne. Som typiske indtægter af denne art er bl.a. nævnt tilskud og gaver.

TfS 1991, 395 H omhandlede en selvejende institution, der havde som formål at erhverve bl.a. fast ejendom og skibe og udleje disse på rimelige vilkår til nærmere angivne uddannelsesinstitutioner m.v. eller på anden måde støtte disse. Højesteret tiltrådte, at institutionens virksomhed måtte anses som erhvervsmæssig, og at indtægten ved virksomheden derfor i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, var skattepligtig.

TfS 1998, 220 LSR omhandlede en forening, hvis formål var at fremme kendskabet til kniplekunst og kniplehåndværk. Landsskatteretten fandt, at den omhandlede forening var en almennyttig forening. Videre fandt Landsskatteretten, henset til at foreningen bl.a. havde oppebåret entreindtægter og indtægter ved salg af diverse materialer, at foreningen blev anset for at have oppebåret indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens indtægter dels er genereret ved skattemæssig erhvervsmæssig virksomhed og dels ved skattepligtige gaver, der kan betragtes som ikke-erhvervsmæssige indtægter.

Fondens skattemæssige erhvervsmæssige virksomhed består bl.a. af Fondens salg af produkter, herunder salg fra netbutik, hvor mindre artikler eller gavebeviser sælges, samt Fondens indgåelse af aftaler m.v.

med virksomheder og fonde m.v., såfremt de pågældende virksomheder og fonde m.v. opnår en modydelse for deres bidrag i form af eksempelvis en reklameværdi.

Fondens ikke-erhvervsmæssige indtægter består bl.a. af skattepligtige donationer og øvrige skattepligtige gaver, hvor der ikke foreligger en modydelse for bidragsyder.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.4, at udgifter, der er fradragsberettiget efter de almindelige regler, og som kan henføres til de skattepligtige erhvervsmæssige indtægter, er fradragsberettiget i den erhvervsmæssige indkomst.

Videre fremgår det af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.5.1, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal fonde mv. omfattes af fondsbeskatningsloven også medregne den øvrige, samlede ikke-erhvervsmæssige indkomst.

Denne anden indkomst omfatter alle indtægter, der efter skattelovgivningens almindelige regler er skattepligtige indtægter, herunder bl.a. skattepligtige gaver, som er bestemt til uddeling. Der er fradrag for alle udgifter mv., som er fradragsberettiget efter de almindelige regler, der gælder for selskaber mv.

Dvs., at den andel af Fondens indsamlings- og salgsudgifter, der kan henføres til de erhvervsmæssige indtægter, skal betragtes som driftsudgifter, der skal modregnes i den erhvervsmæssige indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Disse udgifter vil således ikke være uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

På tilsvarende vis skal den andel af Fondens indsamlings- og salgsudgifter, der kan henføres til de ikke-erhvervsmæssige indtægter, betragtes som udgifter, der skal modregnes i de ikke-erhvervsmæssige indtægter, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Disse udgifter vil således ikke være uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens indsamlings- og salgsudgifter ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers repræsentants høringssvar

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar anført en række synspunkter, som giver anledning til nedenstående bemærkninger.

Spørgers repræsentant anfører, at Fondens indsamlingsudgifter kan anses for uddelinger. Dette begrundes bl.a. med,

- At det direkte fremgår af Fondens vedtægter, at Fondens almennyttige formål bl.a. er at forestå indsamlinger og sælge produkter for at kunne rejse midler,
- At Fondens indsamlingsudgifter er afholdt med direkte hjemmel i vedtægterne,
- At det er en del af Fondens vedtægter, at Fonden skal afholde indsamlingerne,
- At indtægterne fra indsamlingerne i langt overvejende grad uddeles til hovedorganisationen,
- At indsamlingsudgifterne afholdes for at støtte hovedorganisationens arbejde.

Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at afholdelsen af indsamlingerne sker for at finansiere Fondens formål. Dette er baggrunden for, at indsamlingsudgifterne kan betragtes som driftsomkostninger efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2., og ikke uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke har indflydelse på den skattemæssige klassifikation som driftsomkostninger, at nettooverskuddet fra indsamlingerne i langt overvejende grad uddeles til

hovedorganisationen samt at det fremgår af vedtægterne, at Fonden skal rejse midler til støtte af både Fonden og hovedorganisationens aktiviteter gennem bl.a. indsamlinger og salg af produkter.

I TfS 1991, 395 H fremgik det af den pågældende institutions vedtægter, at det var institutionens formål at erhverve fast ejendom og skibe samt inventar og udleje disse på rimelige vilkår til nærmere angivne uddannelsesinstitutioner m.v. Uanset at det fremgik af vedtægterne, at institutionens formål bl.a. var at erhverve og udleje de pågældende aktiver, fandt Højesteret, at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed.

I TfS 1998, 220 LSR fremgik det af den pågældende forenings vedtægter, at foreningens formål bl.a. var at arrangere festival. Uanset at det fremgik af vedtægterne, at foreningens formål bl.a. var at arrangere festival, fandt Landsskatteretten, at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed.

I SKM2007. 907. LSR fremgik det af den pågældende fonds vedtægter, at fondens formål bl.a. skulle fremmes ved afholdelse af konferencer. Landsskatteretten anførte, at de omkostninger, der afholdes til konferencen skulle anses for driftsudgifter, samt at det herefter alene var fondens vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, svarende til differencen mellem den samlede omkostning til konferencen og de opnåede sponsorbidrag og tilskud, der kunne anses som uddelinger.

På baggrund af praksis fastholder Skattestyrelsen, at Fondens indsamlings- og salgsudgifter ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Fondens udgifter til løn og administration kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

I spørgsmål 3 ønskes der en afklaring af, hvorvidt Fondens udgifter til løn og administration udgør en fradragsberettiget intern uddeling.

Skattestyrelsen gør opmærksom på, at det skal vurderes og godkendes for hver uddeling for sig, om der er tale om en almenvelgørende eller på anden måde almennyttig uddeling. Dette fremgår bl.a. af SKM2011. 350. SR, hvor det er anført, at den omstændighed, at en fond ifølge sine vedtægter har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, ikke i sig selv indebærer, at fonden vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Som anført i spørgsmål 2, skal der foretages en sontring mellem driftsomkostninger og uddelinger. Dette gælder tillige for Fondens udgifter til løn og administration.

SKM2014. 499. SR omhandlede udgifter, herunder lønudgifter, afholdt til etablering og vedligeholdelse, forbedring og udbygning af et rekreativt anlæg. Den pågældende fond havde bl.a. til formål at etablere rekreative aktiviteter. På den baggrund fandt Skatterådet, at de pågældende udgifter, herunder lønudgifter kunne fradrages som en intern uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet udgifterne måtte anses afholdt for at sikre fondens formål, der ud over etablering af anlægget, også var at opføre, eje, drive, administrere og udleje bygninger og anlæg, som tjente til opfyldelse af formålet.

SKM2020. 416. SR omhandlede i spørgsmål 4 øvrige studieomkostninger inkl. lønomkostninger til studierelevant personale. Skatterådet fandt, at lønomkostninger til studierelevant personale kunne fratrækkes som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet den pågældende fond bl.a. havde til formål at yde undervisning.

SKM2021. 74. SR omhandlede sondringen mellem driftsomkostninger og uddelinger i forhold til et forskningsprojekt.

For så vidt angår lønomkostninger, blev det i SKM2021. 74. SR anført, at den pågældende fonds udgifter til ansatte, som skulle deltage i fondens forskningsaktiviteter, kunne anses for at være en udgift, der blev afholdt direkte for at varetage den pågældende fonds formål, og som derfor var en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. I modsætning hertil ville lønninger til den pågældende fonds ansatte i støttefunktioner ikke kunne fratrækkes som en intern uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet disse blev afholdt for at sikre og muliggøre, at den pågældende fonds formål kunne varetages, men kunne ikke anses for afholdt til direkte varetagelse af den pågældende fonds formål.

For så vidt angår administrationsudgifter, blev det i SKM2021. 74. SR anført, at den pågældende fonds administrationsudgifter (kontorhold) blev afholdt for at sikre driften af den pågældende fond, og derfor ikke kunne anses for udgifter, som blev afholdt til direkte varetagelse af den pågældende fonds formål. Det samme gjaldt udgifter til IT, ledelse og bogholderi, der blev anset som støttefunktioner, samt rejseomkostninger, som ikke blev afholdt direkte i forbindelse med den pågældende fonds forskningsaktiviteter. Samlet set, fandt Skatterådet, at de nævnte administrationsomkostninger ikke ville være fradragsberettigede som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

På baggrund af praksis er det Skattestyrelsens opfattelse, at det alene er den del af Fondens udgifter til løn og administration, der kan henføres direkte til opfyldelsen af Fondens formål, der er at støtte hovedorganisationens mål og arbejder, der vil kunne fradrages som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at en del af Fondens udgifter til løn og administration ikke vil kunne fradrages som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Dette omfatter bl.a. løn og administration til støttefunktioner samt den del af Fondens udgifter til løn og administration, der kan henføres til Fondens indsamlings- og salgsaktiviteter, jf. besvarelsen af spørgsmål 2.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens udgifter til løn og administration kun delvist kan fratrækkes ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Fondens udgifter til nationale aktiviteter kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

I spørgsmål 4 ønskes der en afklaring af, hvorvidt Fondens udgifter til nationale aktiviteter udgør en fradragsberettiget uddeling.

Skattestyrelsen gør opmærksom på, at det skal vurderes og godkendes for hver uddeling for sig, om der er tale om en almenvelgørende eller på anden måde almennyttig uddeling. Dette fremgår bl.a. af SKM2011. 350. SR, hvor det er anført, at den omstændighed, at en fond ifølge sine vedtægter har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, ikke i sig selv indebærer, at fonden vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Som anført i spørgsmål 2, skal der foretages en sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger. Dette gælder tillige for Fondens udgifter til nationale aktiviteter.

Det fremgår af Fondens vedtægter, at Fonden bl.a. opfylder sit formål i Kongeriget Danmark i overensstemmelse med samarbejdsaftalen ved at være fortalere for og udbrede kendskabet til og forståelsen for hovedorganisationens arbejde, herunder at udføre dermed forbundne aktiviteter i henhold til formel skriftlig aftale med hovedorganisationen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de anførte nationale aktiviteter kan betragtes som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet de nationale aktiviteter omfatter ydelser, som Fonden afholder for faktisk at realisere de formål, der fremgår af Fondens vedtægter. Der henvises dog til besvarelsen af spørgsmål 2, for så vidt angår udgifter til indsamlings- og salgsudgifter, der betragtes som driftsudgifter, der bringer Fonden i stand til at varetage Fondens formål.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at Fondens udgifter til internationale aktiviteter udført af hovedorganisationen kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Begrundelse

I spørgsmål 5 ønskes der en afklaring af, hvorvidt Fondens udgifter til internationale aktiviteter udført af hovedorganisationen udgør en fradragsberettiget uddeling.

Skattestyrelsen gør opmærksom på, at det skal vurderes og godkendes for hver uddeling for sig, om der er tale om en almenvelgørende eller på anden måde almennyttig uddeling. Dette fremgår bl.a. af SKM2011. 350. SR, hvor det er anført, at den omstændighed, at en fond ifølge sine vedtægter har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, ikke i sig selv indebærer, at fonden vil kunne fradrage enhver uddeling i medfør af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Som anført i spørgsmål 2, skal der foretages en sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger. Dette gælder tillige for Fondens udgifter til internationale aktiviteter.

Det fremgår af Fondens vedtægter, at Fondens overordnede formål er at støtte hovedorganisationens mål og arbejde i overensstemmelse med Samarbejdsaftalen.

Det er oplyst af Spørger, at Fondens uddelinger primært foretages til internationale aktiviteter udført af hovedorganisationen indenfor bl.a. katastrofehjælp og udviklingsprojekter m.v.

På baggrund af beskrivelsen af de anførte internationale aktiviteter, er det Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter til internationale aktiviteter kan betragtes som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4,

stk. 1, idet de internationale aktiviteter omfatter ydelser, som Fonden afholder for faktisk at realisere de formål, der fremgår af Fondens vedtægter.

Indstilling

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

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at Fonden er rette indkomstmodtager af generelle donationer.

Begrundelse

Det er oplyst, at Fonden bl.a. modtager generelle donationer. Det er videre oplyst, at disse donationer ikke er øremærket, men er donationer, der er et generelt bidrag til arbejdet i Danmark eller internationalt, herunder til hjælpearbejde.

Det fremgår af statsskattelovens § 4, at som skattepligtig indkomst betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter. Den skattepligtige indkomst skal således henføres til den skatteyder, som oppebærer indkomsten, og som har opnået et retligt krav på indkomsten.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når det kan lægges til grund, som oplyst af Spørger, at det er Fonden, der er modtager af de generelle donationer, er det ligeledes Fonden, der i henhold til statsskattelovens § 4 er rette indkomstmodtager af de anførte donationer.

At det er Fondens overordnede formål, jf. Fondens vedtægter at anvende de rejste midler til at støtte hovedorganisationens mål og arbejde ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke på, at Fonden er rette indkomstmodtager af de generelle donationer, når Fonden er modtager heraf.

Skattestyrelsen indstiller, at Fonden er rette indkomstmodtager af generelle donationer.

Indstilling

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

Spørgsmål 7

Såfremt spørgsmål 6 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at Fonden er rette indkomstmodtager af indtægter ved trepartsaftaler indgået med tredjepart.

Begrundelse

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares bekræftende. Det skal derfor afklares, om Fonden er rette indkomstmodtager af indtægter ved trepartsaftaler indgået med en tredjepart.

Det er oplyst, at Fonden indgår partnerskabskontrakter med danske virksomheder og fonde om støtte øremærket til bestemte formål. Trepartsaftaler er aftaler indgået mellem en partner, hovedorganisationen og Fonden. Det er oplyst, at det er Fonden, der modtager donationen, der uddeles til projekter udført af hovedorganisationen. Det er videre oplyst, at det er Fonden, der ejer aftalen og at hovedorganisationen bidrager med kommunikation og ekspertise i udførelsen af projekterne.

Det fremgår af statsskattelovens § 4, at som skattepligtig indkomst betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter. Den skattepligtige indkomst skal således henføres til den skatteyder, som oppebærer indkomsten, og som har opnået et retligt krav på indkomsten.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når det fremgår af kontrakten, at Fonden som aftalepart er modtager af donationen, er det ligeledes Fonden, der i henhold til statsskattelovens § 4 er rette indkomstmodtager af de anførte donationer.

At det allerede ved trepartsaftalens indgåelse er aftalt, at donationen er øremærket til et konkret projekt, der udføres af hovedorganisationen, ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke på, at Fonden er rette indkomstmodtager af donationen fra trepartsaftalen, idet der henses til, at det netop er Fondens overordnede formål, jf. Fondens vedtægter at anvende de rejste midler til at støtte hovedorganisationens mål og arbejde.

Skattestyrelsen indstiller, at Fonden er rette indkomstmodtager af indtægten ved trepartsaftaler med tredjepart.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Ja".

Spørgsmål 8

Såfremt spørgsmål 6 og 7 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at Fonden er rette indkomstmodtager af donationer, hvor Fonden indgår aftalen, men hvor projekterne udføres af hovedorganisationen.

Begrundelse

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 og 7 besvares bekræftende. Det skal derfor afklares, om Fonden er rette indkomstmodtager af donationer, hvor Fonden indgår aftalen, men hvor projekterne udføres af hovedorganisationen.

Det er oplyst, at Fonden indgår kontrakter med danske virksomheder og fonde, hvor projekterne udføres af hovedorganisationen.

Det fremgår af statsskattelovens § 4, at som skattepligtig indkomst betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter. Den skattepligtige indkomst skal således henføres til den skatteyder, som oppebærer indkomsten, og som har opnået et retligt krav på indkomsten.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når det fremgår af kontrakten, at Fonden som aftalepart er modtager af donationen, er det ligeledes Fonden, der i henhold til statsskattelovens § 4 er rette indkomstmodtager af de anførte donationer.

At det allerede ved aftalens indgåelse er aftalt, at donationen er øremærket til et konkret projekt, der udføres af hovedorganisationen, ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke på, at Fonden er rette indkomstmodtager af donationen, idet der henses til, at det netop er Fondens overordnede formål, jf. Fondens vedtægter at anvende de rejste midler til at støtte hovedorganisationens mål og arbejde.

Skattestyrelsen indstiller, at Fonden er rette indkomstmodtager af donationer, hvor Fonden indgår aftalen, men hvor projekterne udføres af hovedorganisationen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 - 5

Lovgrundlag

Boafgiftslovens § 3, stk. 2

"Stk. 2. Skatteministeren er bemyndiget til at bevilge afgiftsfritagelse for arv, legat og forsikring mv., som ikke er omfattet af stk. 1, litra g, og som tilfalder offentlige institutioner, den danske folkekirke, valgmenigheder, religiøse samfund, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, jf. dog § 14, stk. 2."

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.

Stk. 2. Indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed ved opgørelsen efter stk. 1. Den øvrige samlede indkomst beskattes derimod alene i det omfang, den overstiger 25.000 kr. (...) Fradrag som nævnt i 2. pkt. foretages inden fradrag efter §§ 4-6.

(...)

Stk. 6. Gaver til fonde m.v. omfattet af § 1, nr. 1 og 4, skal kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling.

(...)"

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1

"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.

(...)"

Ligningslovens § 8 A

"Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gaver, som det godtgøres, at giveren har ydet til foreninger, stiftelser, institutioner mv., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.

(...)

Stk. 2. Fradragsretten efter stk. 1 er betinget af, at foreningen eller det religiøse samfund m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvor det er hjemmehørende, for det kalenderår, hvori donationen gives, jf. stk. 3. Det skal af vedtægter, fundats el.lign. fremgå, at formålet er almenvelgørende, dvs. at midlerne alene kan anvendes til støtte for en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, og som kommer en vis større kreds til gode, eller at der er tale om et religiøst samfund. Det skal tilsvarende fremgå, at et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden velgørende forening m.v.

(...)"

Ligningslovens § 12

Stk. 1. Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ensidigt har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2-7.

Stk. 2. Udgifter til ensidigt påtagne forpligtelser som nævnt i stk. 1 kan fradrages, hvis ydelsen tilfalder foreninger, stiftelser, institutioner mv. eller religiøse samfund som godkendt efter stk. 3.

(...)

Stk. 3. Fradragsretten efter stk. 2 er betinget af, at foreningen eller det religiøse samfund m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvor det er hjemmehørende. Det skal af vedtægter, fundats el.lign. fremgå, at formålet er almenvelgørende eller almennyttigt, eller at der er tale om et religiøst samfund, jf. § 8 A, stk. 2. Det skal tilsvarende fremgå, at et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden velgørende forening m.v. Endvidere må midlerne kun anvendes til humanitære formål, til forskning, til beskyttelse af naturmiljøet eller til et religiøst samfund. For trossamfund, som søger om godkendelse, jf. stk. 4, på baggrund af det religiøse virke, er det endvidere en betingelse, at de er registreret som anerkendt trossamfund efter lov om trossamfund uden for folkekirken eller tilsvarende regler i et andet EU- eller EØS-land.

(...)"

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6

"Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

(...)

6) andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. dog § 3, for så vidt foreningen mv. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Skattepligten omfatter indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

(...)"

Selskabsskattelovens § 1, stk. 4.

"Stk. 4. Som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed for de i stk. 1, nr. 5 c, 5 d eller 6, omhandlede investeringsinstitutter, foreninger mv. betragtes indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom og indtægt ved produktion af elektricitet og varme. I tilfælde, hvor der er tillagt en forening mv. en ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af den pågældende forening selv, betragtes den heraf flydende indtægt ligeledes som erhvervsmæssig indtægt for foreningen mv.; dette gælder dog ikke for hjælpe- og understøttelsesfonds for de i en virksomhed ansatte eller tidligere ansatte funktionærer og arbejdere eller deres pårørende."

Selskabsskattelovens § 3, stk. 2

"Stk. 2. De i § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger mv. kan ved indkomstopgørelsen fradrage udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige.

(...)"

Forarbejder

Lovforarbejder til lov nr. 145 af 19. marts 1986 - L 108

Fra de specielle bemærkninger til § 4, stk. 1, i L 108 (folketingsåret 1985/86):

"Det er således i visse tilfælde nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter § 3, og uddelinger og hensættelser til senere uddelinger, der kan fradrages efter § 4. Driftsomkostninger vil normalt bestå af udgifter, der er nødvendige for foreningen at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål."

Fra Folketingstidende 1985-86, Tillæg B, spalte 878:

"På denne baggrund bør driftsudgiftsbegrebet i relation til fonde og foreninger fortolkes under hensyntagen til den forskel i formål, virkemåde og indtjening, der er mellem selskaber på den ene side og fonde og foreninger på den anden side.

Herefter må udgifter, der direkte vedrører fondens eller foreningens virksomhed, og som er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens formål, i skattemæssig henseende sidestilles med udgifter, der afholdes som led i den erhvervmæssige virksomhed. Om der rent faktisk er fradragsret eller afskrivningsadgang afhænger af de almindelige regler, f.eks. af om der er den nødvendige tidsmæssige sammenhæng mellem udgiften og den indtægtsgivende virksomhed eller, for så vidt angår bygningsafskrivninger, om ejendomme af den pågældende art er omfattet af afskrivningsreglerne.

Fastlæggelse af, hvad der ligger i begrebet uddelinger, jf. forslaget § 4, forudsætter både en afgrænsning i forhold til driftsomkostninger (og eventuelt afskrivninger) og i forhold til rene omposteringer, der er uden skattemæssig betydning.

For så vidt angår forholdet til driftsomkostninger må der ifølge forholdets natur gælde temmelig vide rammer. Den typisk ret begrænsede skattemæssige betydning af sontringen gør, at der normalt næppe vil være grund til at tilsidesætte fondens eller foreningens skøn.

Generelt kan det formentlig siges, at som driftsomkostninger kan fradrages udgifter, som afholdes for at sikre eller muliggøre, at fonden eller foreningen kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddelinger forstås derimod den disposition, hvorved fonden eller foreningen rent faktisk varetager sit formål. Forholdet mellem driftsomkostninger og uddelinger svarer omtrent til, at et selskab afholder driftsomkostninger eller foretager afskrivningsberettigede investeringer, bl.a. for at bringe sig i stand til at foretage (forøgede) udlodninger til sine indskydere.

I modsætning til uddelinger står rene formuedispositioner, hvorved fondens eller foreningens økonomiske status ikke ændres."

Praksis

TfS 1991, 395 H

Højesteret tiltrådte, at appellantens virksomhed måtte anses som erhvervmæssig, og at indtægten ved virksomheden derfor i medfør af § 1, stk. 1, nr. 6, i lovebkendtgørelse nr. 512 af 31. oktober 1983 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. var skattepligtig.

Efter § 2 i appellantens vedtægter var det institutionens formål at erhverve bl.a. fast ejendom og skibe og udleje dette på rimelige vilkår til nærmere angivne uddannelsesinstitutioner m.v. eller på anden måde støtte disse. Institutionen drev ikke selv uddannelsesvirksomhed og kunne ifølge vedtægternes § 5 have overskud på udlejningsvirksomheden.

TfS 1998, 220 LSR

En forening, hvis formål var at fremme kendskabet til kniplekunst og kniplehåndværk, klagede over, at skattemyndighederne havde ansat foreningens indkomst skønsmæssigt. Skattemyndighederne havde henvist til, at foreningens overskud fra arrangementet af en festival og udstillinger mv., måtte hidrøre fra erhvervsmæssig virksomhed og at dette overskud var tillagt foreningens egenkapital, uden at der var truffet formel beslutning om henlæggelse til vedtægtsmæssige formål. Landsskatteretten fandt, at den omhandlede forening var en almennyttig forening, og at foreningens indtægter var oppebåret ved erhvervsmæssig virksomhed. Fradragsretten for henlæggelser medførte, at sådanne foreninger ikke havde indkomst til beskattning, idet indtægterne forudsætningsvis måtte anses for medgået til opfyldelsen af foreningens formål.

UfR1999, 213. H (TfS 1998, 777)

A, der afgik ved døden i 1993, havde i sit testamente som universalarving indsat en fond, der bar hendes og hendes tidligere afdøde ægtefælles navn, og hvis formål ifølge fundatsens § 2 var »at virke for almen velgørende og humane, kunstneriske, videnskabelige eller deslige formål, herunder uddannelse af unge«. Skatteministeriet afslog en ansøgning fra fonden om fritagelse for arveafgift i medfør af arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3 (nu boafgiftslovens § 3, stk. 2) med henvisning til et i administrativ praksis opstillet krav om, at formålsbestemmelsen i fundatsen skulle være fyldestgørende konkretiseret, således at bestyrelsen var bundet til at uddele fondsmidlerne til formål, som var godkendt på forhånd. Højesteret fandt det efter fundatsens § 2 utvivlsomt, at fondens midler skulle benyttes til »almenvelgørende eller andet almennyttigt formål«, jf. den nævnte bestemmelse. Den fondsretlige lovgivning skal bl.a. sikre, at fondes midler bliver anvendt til formålet. Der fandtes herefter ikke at være grundlag for det af skattemyndighederne stillede konkretiseringskrav. Skatteministeriet skulle derfor anerkende, at fonden var fritaget for betaling af arveafgift af arven efter A.

Højesterets bemærkninger:

"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 almennyttige 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 finder Højesteret det utvivlsomt, at de midler, som fonden er tillagt som arv, skal benyttes til »almenvelgørende eller andet almennyttigt 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."

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.

SKM2007, 907. LSR

En fonds udgifter til afholdelse af en konference kunne ikke anses for uddelinger, men måtte anses for driftsomkostninger.

SKM2010. 530. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Hospice Ejendoms aktivitet med udlejning af ejendom ikke var erhvervsmæssig.

Skatterådet udtalte, at Hospice Ejendom kunne foretage fradrag for udlodninger og henlæggelser efter selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3, hvis det skete til et almennyttigt formål som Hospice Drift. Det blev lagt til grund, at hospicet var en selvejende institution med driftsoverenskomst med det offentlige samt at vedtægterne indeholdt bestemmelser omkring anvendelse af midlerne til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål i tilfælde af opløsning.

SKM2014. 499. SR

Spørger påtænkte at stifte en erhvervsdrivende fond. Fonden skulle etablere et rekreativt anlæg.

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

SKM2020. 384. SR

Spørger, som var en erhvervsdrivende fond, påtænkte at foretage en kontant uddeling til stiftelse af Fonden. Derudover forventede Spørger at foretage 1 - 2 efterfølgende donationer til dækning af Fondens udgifter.

Fonden under stiftelse skulle have til formål at opstarte et forskningsprojekt. Forskning ville ske både i projektets eget regi og i samarbejde med eksterne parter.

Spørger ønskede Skatterådets stillingtagen til, om de nævnte uddelinger til Fonden ville kunne fradrages ved opgørelsen af Spørgers skattepligtige indkomst som eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

En fonds uddelinger til støtte for miljømæssige og videnskabelige formål, herunder til forskning, ville som udgangspunkt være almennyttige.

Skatterådet bekræftede, at Fondens aktivitet tilgodeså et almennyttigt - miljømæssigt og videnskabeligt - formål, og at eksterne uddelinger fra Spørger til stiftelse af og dækning af Fondens udgifter på denne baggrund ville kunne betragtes som almennyttige og dermed fradragsberettigede efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Skatterådet lagde ved sin vurdering af Fondens ikke-kommercielle aktiviteter vægt på, at Fondens faciliteter efter objektive kriterier ville være åbne for alle aktører i den pågældende sektor, at forskningsresultaterne ville blive offentliggjort, og at støtten kun omfattede ikke-levedygtige projekter. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at iværksættere, som modtog støtte fra Fonden i etableringsfasen - som modydelse for støtten - skulle give Fonden ret til brug af opnåede immaterielle aktiver i form af forsknings- og udviklingsresultater.

Skatterådet lagde ved sin vurdering af Fondens kommercielle aktiviteter afgørende vægt på, at samarbejdet med eksterne kommercielle parter skulle fungere på markedsvilkår. Skatterådet lagde således ved vurderingen afgørende vægt på, at Fondens samhandel med private virksomheder ville ske efter de

principper, til de priser og på de vilkår, som koncerninterne virksomheder efter ligningslovens § 2 var forpligtede til at handle på.

Skatterådet lagde endelig vægt på, at Fondens aktivitet, selv om den var erhvervsmæssig og genererede et overskud, ikke havde økonomisk gevinst for øje, idet dens indtægter ville blive anvendt til formålet.

SKM2020. 416. SR

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.

SKM2021. 74. SR

Spørger ønskede ved det bindende svar bl.a. Skatterådets stillingtagen til den skattemæssige behandling af Fondens aktiviteter.

Spørger ønskede således Skatterådets stillingtagen til, om Fonden havde ret til ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst at fradrage de udgifter, som den afholdte til projektet og dets aktører, som interne eller eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, eller som driftsomkostninger efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Skatterådet besvarede spørgsmål 1 og 2 med "Nej, se dog indstilling og begrundelse", idet ikke samtlige de nævnte udgifter ville kunne fradrages som uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, og da en del af de resterende udgifter ville være fradragsberettigede som driftsudgifter efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. A. 4.3.5.9

"Liste over godkendte foreninger"

Indhold

Dette afsnit indeholder en oversigt over almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, fonde, institutioner mv., som er godkendt efter LL § 8 A, LL § 12, stk. 3, eller efter BAL § 3, stk. 2.

(...)

Liste over godkendte foreninger

Følgende foreninger er godkendt

(...)

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.1

"Indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed

Indhold

Dette afsnit beskriver foreningernes mv. skattepligt af indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed.

(...)

Resumé

Den objektive skattepligt for de foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, omfatter kun

- indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed
- fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Det er således afgørende for foreningens mv. skattepligt, om der er tale om erhvervsmæssig virksomhed henholdsvis indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed.

Regel

Som indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed forstås indtægter fra nærings- eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægter ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Se SEL § 1, stk. 4.

(...)

Eksempel

Eksempler på indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed er blandt andet entreindtægter, annonceindtægter, reklameindtægter og indtægter ved bankospil og lotteri, medmindre indtægterne hidrører fra en forenings medlemmer.

Begrebet erhvervsmæssig virksomhed

Det er virksomhedens art og ikke foreningens mv. formål, der er afgørende for skattepligten.

Det følger således af forarbejderne til SEL § 1, stk. 4, at det er arten af den virksomhed, der udøves, der er afgørende for, om der er tale om indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, mens det er uden betydning, om det er formålet med virksomheden at indvinde et overskud. Se Folketingstidende 1959/60, tillæg A, sp. 1050.

Se også TfS 1991, 395 HRD, hvor en selvejende institution havde til formål at erhverve og på rimelige vilkår at udleje bl.a. fast ejendom og skibe til nærmere angivne uddannelsesinstitutioner mv. eller på anden måde at støtte disse. Højesteret fandt, at udlejningen var erhvervsmæssig.

Landsskatterettens kendelse i TfS 1998, 220 LSR understøtter også konklusionen. Kendelsen vedrørte en udelukkende almennyttig forening, der blev anset for at have fået sine indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed. Disse indtægter var folgelig skattepligtige for foreningen.

(...)

Begrebet erhvervsmæssig virksomhed omfatter principielt driften af alle virksomheder, der kan indbringe en fortjeneste.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.2

"Skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter

Indhold

Dette afsnit beskriver foreningernes mv. skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter.

(...)

Skattefrie indtægter

En forening mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, beskattes kun af sine indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed. Det er altså muligt for foreningerne mv. at have skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter.

(...)

Andre skattefrie indtægter består hovedsagelig af beløb, som foreningerne mv. får, uden at der herved skal udfoldes nogen væsentlig aktivitet for at få indtægterne. Som typiske indtægter af denne art kan nævnes tilskud, gaver, indskud og medlemskontingenter.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.4

"Erhvervsmæssig indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om principperne for opgørelse af den erhvervsmæssige indkomst for fonde herunder udenlandske fonde med ledelsens sæde her i landet.

(...)

Erhvervsmæssig indkomst - skattemæssigt kontra fondsretligt

"Erhvervsmæssig virksomhed" defineres ikke ens i erhvervsfondsloven og fondsbeskatningsloven.

En fond kan således godt drive erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, uden at der fondsretligt er tale om en erhvervsdrivende fond. Se EFL § 2, stk. 2. Det betyder, at fonde, der ikke er omfattet af erhvervsfondsloven, men af fondsloven, fordi den virksomhed, der udøves, er af begrænset omfang eller omfatter en uvæsentlig del af fondens samlede formue, vil være skattepligtig af denne aktivitet som erhvervsmæssig indkomst.

(...)

Regel

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes overskud fra erhvervsmæssig virksomhed opgjort efter de almindelige regler, der gælder for selskaber mv.

Indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed afgrænses efter samme retningslinjer, som er gældende for skattepligtige, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Se SEL § 1, stk. 4. Se også afsnit C. D. 8.9.1.2.1 om erhvervsmæssig indkomst.

(...)

Udgifter

Udgifter, der er fradragsberettiget efter de almindelige regler, og som kan henføres til de erhvervsmæssige indtægter, er fradragsberettiget i den erhvervsmæssige indkomst.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.5.1

"Generelt om anden indkomst for fonde

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal fonde mv. omfattet af fondsbeskatningsloven også medregne den øvrige, samlede ikke-erhvervsmæssige indkomst.

Denne anden indkomst omfatter alle indtægter, der efter skattelovgivningens almindelige regler er skattepligtige indtægter.

Der er fradrag for alle udgifter mv., som er fradragsberettiget efter de almindelige regler, der gælder for selskaber mv.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.5.5.1

"Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

Indhold

Dette afsnit handler om gaver til en fond. Det kan være gaver, som indgår i den bundne kapital eller gaver, som kan anvendes til uddelinger.

(...)

Gaver, der ikke tilfalder grundkapitalen

Fonde er skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling, eller hvis det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere tidsrum skal anvendes til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6.

Modtager en fond en gave fra en anden fond, som er beregnet til videreuddeling, er den modtagende fond skattepligtig af gaven. Se FBL § 3, stk. 6, 1. pkt.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, 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 faktisk at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger

Ved eksterne uddelinger forstås uddelinger til modtagere udenfor fonden, fx legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. En ekstern uddeling kan også være et afkald på indtægter, f.eks. renteindtægter af lån eller lejeindtægter. Endelig kan eksterne uddelinger være afholdelse af udgifter, som ikke kan henføres til driftsudgifter. Eksterne uddelinger kan overordnet 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.

(...)

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, spalte 878.

Udgangspunktet er derfor, 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.

Den enkelte fond kan derfor ikke frit vælge, om en udgift skal anses for en driftsomkostning eller en uddeling. Kun hvor der er rimelig begrundet tvivl om resultatet - og sontringen 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. Se SKM2020. 416. SR.

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.1

"Generelt om uddelinger"

Indhold

Dette afsnit handler om uddelinger, definitioner herpå og de grundlæggende regler om fradragsret for 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. Skatteministeren har i bemærkningerne til ændringsforslag nr. 5 til L 27, 2016/17 (Ophævelse af fondes adgang til fradrag for ikke almenyttige uddelinger) tilkendegivet, at der skal foretages en sontring mellem driftsomkostninger og uddelinger.

Udgangspunktet er derfor, at der skal sondres mellem driftsomkostninger og uddelinger. Den enkelte fond kan derfor ikke frit vælge, om en udgift skal anses for en driftsomkostning eller en uddeling. Kun hvor der er rimelig begrundet tvivl om resultatet - og sontringen 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. Se SKM2020. 416. SR.

(...)

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 almenyttige formål omfatter både eksterne og interne uddelinger.

Eksterne uddelinger

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

Eksterne uddelinger kan konkret bestå i

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

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

Interne uddelinger

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

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

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

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

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

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

(...)

Ikke-fradragsberettigede dispositioner

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

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

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

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

(...)"

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.3

"Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

(...)

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. Se mere nedenfor under "Konkret vurdering".

Videre kreds

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

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

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

Økonomisk trang

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

Fremherskende opfattelse

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller 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. Se fx TfS 1989, 657 LSR, hvor en fond ikke kunne fradrage en hensættelse til studierejser, da der ikke med hensættelsen var tale om støtte til personer i økonomisk trang (almenvelgørende formål) eller støtte, der kom en videre kreds til gode (almennyttigt formål). Bidrag til sådanne organisationer kan derfor kun fradrages, hvis fradragsretten kan støttes på LL § 13, eller der er tale om en driftsudgift.

(...)

Konkret vurdering

Det beror i skatteretlig henseende på en konkret vurdering, om en uddeling er almenvelgørende eller almennyttig for at kunne indrømmes fradrag.

Uanset om der er tale om en fond mv. eller en forening, skal skattemyndighederne derfor foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en konkret 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.

(...)"

Spørgsmål 6 - 8

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4, stk. 1

"Stk. 1. Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks (...)"

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 2.2.1

"Rette indkomstmodtager/udgiftsbærer

Indhold

Dette afsnit gennemgår læren om rette indkomstmodtager henholdsvis rette omkostningsbærer.

(...)

Regel

Koncernindkomsten skal i skatteretlig henseende fordeles til det skattesubjekt, som er henholdsvis rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer. Denne fordeling foretages som udgangspunkt på grundlag af de almindelige principper i SL §§ 4 - 6. Indtægter skal henføres til det skattesubjekt, som har et retligt krav på indtægten, og omkostninger skal henføres til det skattesubjekt, som har en retlig forpligtelse til at afholde omkostningen.

Skattemæssige hensyn kan være bestemmende for fordelingen af indtægter og udgifter mellem skattesubjekter, hvor der foreligger interessefællesskab.

Der tages udgangspunkt i aftaler indgået imellem interesseforbundne parter, men der må henholdsvis foretages en konkret vurdering af hvem, der har erhvervet retten til indkomsten og hvem, der henholdsvis er forpligtet til at afholde omkostningen.

(...)"