

Udskriftsdato: mandag den 15. juni 2026

AFG nr 9855 af 25/06/2024 (Gældende)

Forening - Skattepligt - Udleje af ejendom - Donationer

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 23-0289493

Forening - Skattepligt - Udleje af ejendom - Donationer

En forening ejer et selskab, der driver en forretning i en dansk by. Foreningen ejer ejendommen, hvorfra forretningen drives. Skatterådet bekræftede, at foreningens indtægter ved udleje af ejendommen er skattepligtige, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. § 1, stk. 4, idet der er tale om indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Skatterådet bekræftede desuden, at donationer der modtages uden betingelser om modydelse eller øvrige vilkår kan anses for skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter for foreningen. Endelig bekræftede Skatterådet, at selskabet ikke ville være skattepligtig af lån fra foreningen.

Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024.468.SR

Spørgsmål

1. Er Forening-x skattepligtig af huslejeindtægter modtaget fra sit 100 % ejet anpartsselskab, H1?
2. Kan det bekræftes, at Forening-x ikke er skattepligtig af frivillige donationer og salg af medlemsandele, hvor der ikke erlægges en modydelse?
3. Kan det bekræftes, at H1 ikke er skattepligtig af beløb, som er overført fra Forening-x?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Forening-x blev stiftet i 20xx af borgere i x-by og omegn i forbindelse med, at en lokal forretning stod til at lukke. Forening-x er ifølge sine vedtægter formentlig en erhvervsdrivende forening, og Forening-x ejes af medlemmer, som har købt en eller flere andele i Forening-x, hovedsageligt i forbindelse med foreningens oprettelse, hvor der skulle skaffes likviditet til at købe den lokale forretning. Alle kan købe andele, men andelene kan ikke tilbagesælges og giver ikke afkast.

Foreningen overtog selskabet H1, som drev forretningen i x-by, samt ejendommen beliggende i x-by (herefter Ejendommen), hvor H1 er lejer og har sit forretningssted.

Foreningen ejer således 100 % af anparterne i H1 og Ejendommen, hvorfra H1 driver sin forretning, samt en mindre kassebeholdning.

H1 betaler husleje til Forening-x på årligt kr. xx. Forening-x har ikke betalt skat af lejeindtægten, da foreningen hidtil har antaget, at foreningen ikke var skattepligtig, og den fulde lejeindtægt er anvendt til afdrag på et ejerpantebrev i Ejendommen.

Forening-x har en kassebeholdning, der hidrører fra donationer fra privatpersoner, frivillige foreninger o.li., som ønsker at understøtte udviklingen i x-by og modvirke afvikling af landsbyen, blandet andet ved at bevare H1. Forening-x yder ikke nogen modydelse for disse donationer. Derudover sælges der nye medlemsandele i Forening-x.

Foreningen har bl.a. som led i en "turn-around" overført penge til H1, så H1 kunne betale regninger og udskifte køle-/frysemøblerne i butikslokalerne.

Både medlemmer og ikke-medlemmer af Forening-x kan handle på præcis samme vilkår hos H1.

Af vedtægter for Forening-x fremgår bl.a. følgende:

1.1. Foreningens navn er Forening-x

§ 2. Formål

2.1. Foreningen har til formål at eje anparterne i H1 [...] og herigennem drive og udvikle forretningen.

2.2. Endvidere har foreningen til formål at eje og drive ejendommen beliggende [adresse udeladt] [...] hvorfra forretningen drives.

§ 3. Medlemsforhold

3.1. Som medlem af foreningen kan optages enhver fysisk eller juridisk person. Medlemskab af foreningen kan opnås på en af 2 måder:

3.1.a Køb af andel:

Medlemskab kan opnås ved køb af mindst en andel i foreningen. Medlemskab i foreningen kan ikke opsiges, og der kan ikke ske tilbagebetaling af det indbetalte indskud for andelen. Andelsbeviser kan dog frit sælges mod oplysning til foreningens bestyrelse om det nye ejerskab, Der modtages ikke afkast af andelene. Prisen pr. andel er aktuelt kr. xxx, men prisen pr. nye andel fastsættes af foreningens bestyrelse.

3.1.b. Betaling af månedligt kontingent:

Den anden mulighed er medlemskab gennem kontingentbetaling. Der betales månedligt kontingent, som fastsættes af bestyrelsen. Er man medlem ved kontingentbetaling, er man medlem af foreningen, så længe man betaler kontingent. Ophører kontingentbetalingen, ophører medlemskabet.

§ 4. Bestyrelse

5.1. Foreningens øverste myndighed er generalforsamlingen.

5.2. Ordinær generalforsamling afholdes hvert år inden udgangen af maj måned.

5.7. Møde - og stemmeberettigede på generalforsamlingen er foreningens medlemmer, jf. § 3.1, såfremt disse ikke er i restance. Ved afstemninger, herunder til generalforsamlinger, har hvert medlem 1 stemme, uanset om medlemmet har mere end en andel og/eller betaler mere end et månedligt kontingent. Der kan ikke stemmes ved fuldmagt, dog kan en anden fra medlemmets husstand udøve medlemmets beføjelser på generalsamlingen.

5.10. Alle beslutninger på generalforsamlingen træffes ved almindeligt stemmeflertal. Ethvert fremmødt medlem kan kræve skriftlig afstemning.

§ 9. Opløsning af foreningen

9.1. Beslutning om opløsning af foreningen skal ske på to af hinanden følgende generalforsamlinger med mindst 14 dages mellemrum. Beslutning om opløsning kræver på begge generalforsamlinger kvalificeret flertal på 2/3 blandt de fremmødte medlemmer.

9.2. I tilfælde af opløsning tilfalder foreningens formue, værdier og aktiver andelshaverne i forhold til disses andele.

§ 10. Salg af kapitalandelene i H1

10.1. Forslag om salg af anparter i H1 indstilles af bestyrelsen og besluttet af generalforsamlingen efter reglerne i § 9.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Ja. Forening-x er omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, hvorfor Forening-x skal betale skat af lejeindtægten.

Da det er afgørende for skattepligten, at Forening-x kategoriseres korrekt, bør Skattestyrelsen indledningsvist tage stilling til, om det er korrekt, at foreningen er skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Foreningen blev udelukkende oprettet for at undgå afvikling af x-by, herunder ved at redde H1. Det har således aldrig været formålet at tjene penge i Forening-x, men alene at understøtte en positiv udvikling - og modvirke afvikling - af landsbyen.

Indledningsvist forsøgte stifterne af Forening-x - som bestod af almindelige "uprofessionelle" borgere - at stifte et A. M. B. A, men efter en telefonsamtale med Erhvervsstyrelsen i 20xx blev de af Erhvervsstyrelsen opfordret til at oprette en forening i stedet for.

Herefter bistod et revisions- og advokatfirma med gennemgang og rådgivning om dokumenterne, herunder vedtægterne for Forening-x, vedtægterne for H1 og overdragelsesaftalen, hvor foreningen erhvervede anparterne i den nødlidende forretning og ejendommen, hvorfra H1 drives.

Hverken revisoren, advokaten - eller G1, der står bag kæden, som H1 hørte under - oplyste Forening-x om, at foreningen potentielt var skattepligtig, og foreningen antog, at foreningen - som de fleste andre foreninger - ikke var skattepligtig. Foreningen var således ikke klar over denne problematik, særligt fordi man jo i forbindelse med stiftelsen havde haft både revisor og advokat ind over.

Ad spørgsmål 2

Ja. Donationer og salg af medlemsandele uden modydelse er ikke erhvervmæssig indtægt, jf. selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6.

Spørgsmålet omfatter to forskellige typer beløb, som er væsensforskellige, og som der er behov for en opdeling og uddybning af; der er dels spørgsmålet om salg af andele i Forening-x og dels spørgsmålet om frivillige donationer, som jeg kort behandler hver for sig nedenfor.

Erhvervmæssig virksomhed

Efter vores opfattelse har foreningen ikke erhvervmæssig virksomhed.

Foreningen driver ikke virksomhed, da forretningen drives af H1. Forening-x ejer anparterne i H1, men Forening-x driver ikke selv H1's form for forretning eller anden forretningsvirksomhed.

Der henvises i den forbindelse til SKM2009. 559. SR, hvor Skatterådet med følgende begrundelse når frem til, at en forening ikke er en erhvervmæssig virksomhed, selvom foreningen ejer aktier i et selskab, der drives med fortjeneste for øje:

"Idet der henvises til SKM2007. 399. LSR er det SKATs vurdering, at ejerskab af anparter i et selskab, der driver erhvervmæssig virksomhed ikke i sig selv kan bevirke, at Foreningen må anses for at drive næringsvirksomhed i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 4, 1. punktum.

Da det tilsvarende ikke af det indsendte udkast til vedtægter for selskabet fremgår, at Foreningen eller kredsene tillægges ret til en andel i selskabets overskud, er det ligeledes SKATs vurdering, at der ikke på dette grundlag kan være tale om erhvervsmæssige indtægter derfra, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 4, 2. punktum."

For god orden skyld skal det oplyses, at foreningen ikke modtager overskud fra H1, og vedtægterne for H1 tillægger ikke Forening-x nogen ret til at modtage overskud.

Der refereres i ovennævnte til SKM2007. 399. LSR, hvor der tilsvarende fremgår:

"Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, bemærker, at der hverken i ordlyden af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. 1, stk. 4, eller i forarbejderne til bestemmelserne er holdepunkter for at anse foreningens ejerskab af aktierne i B A/S for erhvervsmæssig virksomhed i relation til bestemmelserne. Foreningens renteindtægter, herunder fra koncernmellemværender og bankindeståender, kan derfor ikke anses for erhvervet ved næringsvirksomhed."

Som det fremgår af indledningen, blev foreningen stiftet for at imødegå afvikling af lokalsamfundet, og det har aldrig været formålet at tjene penge eller på anden vis at drive erhvervsmæssig virksomhed, og det blotte ejerskab af anparterne i H1 medfører ikke, at Forening-x er erhvervsdrivende.

Skattepligtige tilskud

I Skattestyrelsens 1. forslag til svar står der, at tilskud er skattepligtige, hvis de ydes til en erhvervsmæssig virksomhed.

På Skat.dk under "Foreninger" (<https://skat.dk/data.aspx?oid=2234905>) står dog under "Skattepligtig forening":

"Indkomst, der ikke er erhvervsmæssig

Følgende indtægtsarter er normalt ikke erhvervsmæssig indkomst:

- Renter og udbytter, der ikke vedrører virksomheden.*
- Kursgevinster ved salg af aktier og obligationer, der ikke vedrører virksomheden.*
- Gaver og tilskud.*
- Omsætning med medlemmer.*
- Medlemmernes eventuelle betaling af kontingent."*

Så selv hvis Forening-x er en skattepligtig forening, anses gaver, tilskud og kontingentbetalinger ikke for erhvervsmæssig indkomst, jf. ovennævnte vejledning.

Endvidere fremgår følgende af SKM2014. 784. SR, hvor en forening modtog donationer:

"Der stilles ingen krav [fra giveren] om modtagelse fra foreningernes side. Foreningerne får ret til den del, der bliver øremærket til dem. Uanset hvad ydelsen faktisk benævnes (sponsorat, tilskud, donation, ydelse mv.), kan det ud fra det oplyste konkluderes, at der er tale om en ydelse modtaget uden reel pligt til at levere en modydelse. Der er tale om en gave."

Det er herefter SKATs opfattelse, at donationerne ikke er indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed, og dermed skattefrie for de modtagende foreninger."

Vedrørende private donationer

I forlængelse af ovenstående skal det præciseres, at de private donationer er fuldstændig uden modydelse og kan sidestilles med gaver eller kontingent, jf. også vedtægten § 3.1.b, hvor privatpersoner kan blive

medlem af Forening-x (men ikke andelshaver) ved frivilligt og uden modydelse at donere et valgfrit beløb til Forening-x.

Vedrørende salg af andele

For så vidt angår salg af andele skal jeg kort uddybe sagsfremstillingen.

Langt størstedelen af andelene blev solgt i forbindelse med oprettelsen af foreningen. Når en person køber en andel, bliver personen "medejer" af foreningen, og der bliver ikke erlagt nogen form for modydelse fra Forening-x eller fra H1 til andelshaveren. Andelshaveren modtager heller ikke afkast eller lignende, jf. vedtægten § 3.1.a, men andelshaver får principielt ret til en forholdsmæssig andel af foreningens formue, hvis foreningen skulle bringes til ophør, jf. vedtægten § 9.2.

Salg af andele kan bedst sidestilles med indskudt kapital i forbindelse med stiftelsen af et ApS eller køb af aktier i et selskab, som heller ikke beskattes i ApS'et eller A/S'et. Derudover kan andelsbeviset videresælges, selvom det dog aldrig er sket.

Salget af andele er således ikke en indtægt fra en erhvervmæssig virksomhed som beskrevet i selskabsskatteoven § 1, stk. 4 eller pkt. 52 i cirkulære nr. 136 af 07/11-1988.

Ad spørgsmål 3

Ja. Overførelse er en kapitaludvidelse, som ikke medregnes som skattepligtig indkomst, jf. selskabsskatteoven § 13, stk. 1, nr. 1.

Selvom det ikke gør nogen forskel for svaret, skal det blot præciseres, at Forening-x ønsker at overføre beløb til H1. Hidtil har foreningen lånt penge til H1, og denne overførelse er håndteret som et lån. Det er noteret, at hvis Forening-x skal eftergive et lån/overføre tilsvarende midler til H1, skal det ske ved en udvidelse af anpartskapitalen.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Forening-x er skattepligtig af huslejeindtægter modtaget fra sit 100 % ejet anpartsselskab, H1.

Begrundelse

For at besvare spørgsmålet om Forening-x er skattepligtig af de omhandlende huslejeindtægter, skal det indledningsvis vurderes, om Forening-x kan anses for et selvstændigt skattesubjekt.

Det fremgår, at foreningen blev stiftet i 20xx og har til formål at eje anparterne i H1 og herigennem drive og udvikle H1's forretning. Foreningen har desuden til formål at eje og drive ejendommen, hvorfra H1's forretning drives. Det er oplyst, at foreningen udelukkende blev oprettet for at undgå afvikling af x-by, herunder ved at redde den sidste lokale forretning, som drev den form for virksomhed.

Som medlem af Forening-x kan optages enhver fysisk eller juridisk person. Medlemskab af foreningen kan opnås via køb af en andel eller via betaling af et månedligt kontingent.

Skattestyrelsen lægger til grund, at foreningens indtægter udelukkende består af salg af medlemsandele, kontingenter og donationer samt indtægter ved udleje af ejendommen til H1.

Skattestyrelsen bemærker, at en forening kan være et selvstændigt skattesubjekt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Bestemmelsen er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter sammenslutninger, der på den ene side er selvstændige skattesubjekter, men på den anden side hverken omfattes af fondsbeskatningsloven, bestemmelserne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-5c eller fritaget fra skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 1.

Sådanne foreninger skal afgrænses over for sammenslutninger uden selvstændig skattesubjektivitet (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier, samejeoverenskomster m.v.), hvor skattepligten i stedet påhviler den enkelte deltager/medlem.

Vurderingen heraf afgøres på baggrund af sammenslutningens/foreningens vedtægter i overensstemmelse med de retningslinjer, som Skatteministeriet i TfS 1984, 434 DEP har opstillet som karakteristiske for selvstændigt skattepligtige foreninger.

Ifølge Skattedepartementets udtalelse vil disse foreninger typisk være karakteriseret ved at en deltager kun hæfter med sit indskud, at der er en flerhed af deltagere, ved en skiftende deltagerkreds, at optagelsen af nye deltagere sker efter objektive kriterier eller eventuelt er helt fri. En deltagers udtræden er endvidere uden retslig betydning for sammenslutningen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue. En forening er således også karakteriseret ved, at sammenslutningen består i uændret form på trods af at deltagerkredsen kan udskiftes løbende.

I Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 1.1.12 er der opstillet følgende kriterier der indikerer, at der er tale om en forening, som er et selvstændigt skattesubjekt:

- Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud (kontingent).
- Mange deltagere.
- Deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre.
- Sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse.
- Optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri.
- En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.
- Sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

Og kriterier der indikerer, at der er tale om et interessentskab m.v., der ikke er et selvstændigt skattesubjekt:

- Den enkelte deltager hæfter personligt (og solidarisk) for sammenslutningens forpligtelser.
- Få deltagere.
- Deltagerne er de samme under hele interessentskabets levetid.
- Der kræves énstemmighed blandt deltagerne til alle væsentlige beslutninger.
- Optagelse af ny deltager betragtes som stiftelse af nyt interessentskab.
- En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel anpart af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører skifte (formuerealisation).
- Sammenslutningen har et rent erhvervmæssigt formål.

Skattestyrelsen bemærker, at Forening-x ikke anses at opfylde betingelserne om selvstændig skattepligt efter fondsbeskatningsloven, bestemmelserne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-5c eller som fritaget fra skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 1.

På baggrund af de foreliggende oplysninger og de fremlagte vedtægter anser Skattestyrelsen, at Forening-x er et selvstændigt skattesubjekt efter opsamlingsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Der lægges bl.a. vægt på oplysningerne om medlemsoptagelse og hæftelse, at medlemmer ikke har adgang til foreningens formue ved udtræden, og at opløsningsbestemmelsen i øvrigt ikke giver adgang til formuen, medmindre det er ved beslutning om opløsning af selve foreningen.

Da foreningen er skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, skal Forening-x beskattes af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

Det fremgår således af bestemmelsen, at 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. Skattepligten kan desuden omfatte udbytte, renter, royalty og kursgevinster.

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 4, anses som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed for de i § 1, stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger, indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 5, anses overskud, som de i § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger indvinder ved leverancer til medlemmer, ikke som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed.

Se bl.a. 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.

Af SKM2001. 467. SR fremgik, at udlejning af fast ejendom, som rent faktisk skete til medlemmerne af et andelsselskab, måtte anses for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 5, om medlemsleverancer.

Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.4.2.

Da Forening-x udlejer ejendommen til H1, kan Skattestyrelsen bekræfte, at hele huslejeindtægten er skattepligtig, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. § 1, stk. 4. Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke har taget stilling til huslejens størrelse.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Forening-x ikke er skattepligtig af frivillige donationer og salg af medlemsandele, hvor der ikke erlægges en modydelse.

Begrundelse

En forening, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, beskattes kun af sine indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed. Se det anførte ved Skattestyrelsens begrundelse til spørgsmål 1. Det er altså muligt for sådanne foreninger at have skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter.

Overskud fra leverancer til foreningens medlemmer betragtes ikke som erhvervsmæssig indkomst. Se selskabsskattelovens § 1, stk. 5. Andre skattefrie indtægter består hovedsagelig af beløb, som foreninger 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. Se bl.a. TfS 1994,

432 LR, hvor en medarbejderforening blev anset for at oppebære indtægter uden at skulle udfolde nogen væsentlig aktivitet. Disse indtægter var skattefrie.

Det fremgår videre af cirkulære nr. 136 af 7/11 1988, pkt. 52, at gaver, indskud, medlemskontingenter samt statslige eller kommunale tilskud ikke er erhvervmæssige indtægter, for foreninger, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

For tilskud er det dog sådan, at de er skattepligtige, hvis de ydes til erhvervmæssig virksomhed. I SKDM 1983.46 blev et sponsortilskud til en idrætsforening omvendt ikke anset for skattepligtig indkomst for foreningen, da beløbet ikke tilgik en erhvervmæssig virksomhed. Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 8.9.1.2.2 om foreningers skattefrie ikke-erhvervmæssige indtægter.

Skattestyrelsen forstår vedtægterne således, at der ved salg af medlemsandele reelt er tale om indskud i Forening-x, hvorefter medlemskab opnås. Skattestyrelsen finder på den baggrund, at Forening-x ikke er skattepligtig, når der indtræder nye medlemmer og disse i den forbindelse indskyder midler gennem køb af medlemsandele eller igennem månedlig betaling af medlemskontingent.

Vedrørende spørgsmålet om skattepligt for modtagne donationer er det oplyst, at der er tale om donationer fra privatpersoner, frivillige foreninger og lignende som ønsker at understøtte udviklingen i x-by og modvirke afvikling af landsbyen, blandet andet ved at bevare H1. Det er videre oplyst, at Forening-x ikke yder nogen modydelse for disse donationer.

Skattestyrelsen lægger grund, at de omtalte donationer således modtages uden betingelser fra giveren eller ved modydelse eller øvrige vilkår fra Forening-x, hvorved de kan anses at blive ydet til foreningens skattepligtige erhvervmæssige virksomhed og kan anses tilgå denne. En modtaget donation er i så fald skattefri for foreningen, idet der ikke er tale om en donation til foreningens erhvervmæssige virksomhed. Skattefrihed kræver i øvrigt, at Forening-x kan anses som rette indkomstmotager af donationen. Er donationen f.eks. rettet mod et enkelt medlem af foreningen, kan skattepligten i stedet være hos medlemmet.

På denne baggrund kan der derfor bekræftes, at Forening-x ikke er skattepligtig af frivillige donationer og salg af medlemsandele, hvor der ikke erlægges en modydelse.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke er skattepligtig af beløb, som er overført fra Forening-x.

Begrundelse

Det er oplyst, at Forening-x har overført penge til H1, så denne kunne betale regninger og udskifte driftsinventar i butikslokalerne. Det fremgår, at foreningens overførsler er håndteret som lån til H1.

Det fremgår samtidig, at hvis Forening-x vil eftergive et lån eller overføre tilsvarende midler til H1, skal dette ske ved en udvidelse af anpartskapitalen.

Skattestyrelsen bemærker, at selskaber som udgangspunkt ikke er skattepligtige af beløb, der er modtaget som følge af lånoptagelse. Ved besvarelsen forudsætter Skattestyrelsen, at der er tale om et reelt lån til H1.

Se bl.a. SKM2011. 81. BR der handlede om, hvorvidt en række overførsler til sagsøgerens bankkonto skulle anses for skattepligtig indkomst eller for et skattefrit lån. I sagen fandtes det godtgjort, at der var tale om et lån. Se modsat SKM2018. 571. BR, hvor der ikke var tilstrækkelig dokumentation til at kunne godtgøre, at der var tale om et reelt gældsforhold. Det bemærkes hertil, at når der er tale om lån og gaver ydet indenfor et snævert interessefællesskab skal der foreligge en sikker og objektiv konstaterbar dokumentation for de påståede dispositioner for, at de kan lægges til grund, hvilket kan udledes af bl.a. SKM2004. 156. ØLR.

Det bemærkes i øvrigt, at gevinst og tab på selskabers gæld er omfattet af kursgevinstloven, jf. kursgevinstlovens §§ 2 og 6. Hvis lånet fx eftergives eller lånet på anden måde ikke betales, skal det vurderes efter kursgevinstloven, om det bevirker, at der skal ske beskatning efter reglerne i kursgevinstloven.

Det kan således bekræftes, at H1 ikke er skattepligtig af beløb, som selskabet har lånt hos Forening-x.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1, stk.1, nr. 2, nr. 3, nr. 3a og nr. 6 og stk. 4 og 5

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

[...]

2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerne i selskabet indskudte kapital, 4 selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar

[...]

3) andelsforeninger, det vil i denne lov sige foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, hvis omsætning med ikkemedlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overskrider 25 pct. af den samlede omsætning, og som, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, anvender den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til disse. Andelsforeninger kan være omfattet af 1. pkt., selv om de ejer aktier eller anparter i selskaber, der ikke opfylder betingelserne i 1. pkt.,

3a) brugsforeninger, som ikke er omfattet af nr. 3, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles interesser gennem deres deltagelse som aftagere i foreningens virksomhed eller i foreningens helt eller delvis ejede selskaber, såfremt leverancer anvendes helt eller delvis til medlemmernes eller medlemsforeningernes private forbrug, og såfremt udlodninger, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, til medlemmer, eventuelt efter brugsforeningens bestemmelse kun til personlige med-

lemmer, finder sted på grundlag af foreningens og udvalgte underliggende selskabers omsætning med de pågældende medlemmer eller foreningen ved opløsning i stedet vælger at foretage udlodning til gavn for brugsforeningsbevægelsen eller til fremme af almene forbrugerinteresser efter tilladelse fra Skatterådet,

4) foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, og som ikke er omfattet af nr. 2, 3 eller 3 a

[...]

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 erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere udbytte som nævnt i § 2, stk. 1, litra c, 1. og 2. pkt., renter som nævnt i § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt., royalty som nævnt i § 2, stk. 1, litra g, 1. pkt., og kursgevinster som nævnt i § 2, stk. 1, litra h, 1.-3. pkt. Skattepligten af udbytte som nævnt i 3. pkt. gælder dog ikke foreninger m.v., hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål.

[...]

Stk. 4. Som indtægt ved erhvervmæssig virksomhed for de i stk. 1, nr. [...] 6, omhandlede [...] 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 erhvervs virksomhed, som ikke drives af den pågældende forening selv, betragtes den heraf flydende indtægt ligeledes som erhvervmæssig indtægt for foreningen mv.; [...]

Stk. 5. Overskud, som de i stk. 1, nr. [...] 6, nævnte foreninger mv. indvinder ved leverancer til medlemmer, betragtes ikke som indvundet ved erhvervmæssig virksomhed. Indtægt ved produktion af elektricitet og varme er ikke omfattet af 1. pkt. Fjernvarmeværkers indtægt ved produktion af varme er ikke omfattet af 2. pkt.

Selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3

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 almenvælgørende eller på anden måde almennyttige. I tilfælde, hvor foreningen foruden skattepligtig indkomst har anden indkomst, anses den skattefri indkomst for medgået til de almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål, forinden nogen del af den skattepligtige indkomst anses for medgået hertil.

Stk. 3. Henlæggelser, som foreninger mv. foretager til sikring af eller til senere anvendelse til almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål, sidestilles i henlæggelsesåret med udlodninger som nævnt i stk. 2. Skatteministeren fastsætter nærmere regler om regnskabsmæssige krav til hensættelsen, herunder at denne er effektivt udskilt fra foreningens øvrige midler, samt at ledelsen er forpligtet til ikke at stille de henlagte beløb til disposition for foreningens øvrige virksomhed. Anvendes beløbene til andre end de almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål, skal beløbene med tillæg på 25 pct. medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori de anvendes. Har foreningens øvrige indkomst været negativ, beskattes beløbene med tillæg med den for det pågældende indkomstår gældende skatteprocent.

Praksis

Cirkulære nr. 136 af 7/11 1988

52. Foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6, er alene skattepligtige af indtægt ved erhvervmæssig virksomhed. Har foreningen m.v. ingen indtægter ved erhvervmæssig virksomhed, skal den ikke medtages ved skatteansættelsen.

Overskud, som foreningerne m.v. opnår ved leverancer til medlemmerne, betragtes ikke som indvundet ved erhvervmæssig virksomhed, jf. § 1, stk. 4, se nedenfor under punkt 53.

Som indtægter ved erhvervmæssig virksomhed forstås indtægter fra nærings- eller anden forretningsvirksomhed, herunder drift, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Er en forening m.v. tillagt ret til en andel i en erhvervsvirksomheds overskud uden selv at deltage i driften, vil denne indtægt blive betragtet som erhvervet ved erhvervmæssig virksomhed, jf. § 1, stk. 3. Det er uden betydning for skattepligten, om overskuddet fra virksomheden er tilsigtet eller ej.

Til erhvervmæssig indtægt betragtes også entreindtægter, annonceindtægter, reklameindtægter, indtægter ved bankospil og lotteri, medmindre indtægterne hidrører fra foreningens medlemmer, jf. punkt 53.

Som en særregel bestemmes det i lov om særlig indkomstskat m.v. § 13, 3. pkt., at foreninger m.v. kun skal medregne særlig indkomst vedrørende formuegoder, der har tilknytning til den skattepligtige virksomhed.

Indkomster, der ikke kan karakteriseres som erhvervmæssige, er som nævnt ikke skattepligtige.

Gaver, indskud, medlemskontingenter samt statslige eller kommunale tilskud er ikke erhvervmæssige indtægter. Spekulationsavancer betragtes heller ikke som erhvervmæssige indkomster.

Aktieudbytter og -avancer, renteindtægter og kursgevinster vil være skattefri for de her omtalte foreninger m.v., medmindre der er tale om næringsvirksomhed. Renter af erhvervmæssig driftskapital skal dog medregnes ved opgørelsen af et eventuelt overskud ved erhvervmæssig virksomhed, ligesom tilsvarende renteudgifter vil kunne fradrages.

[...]

53. Som nævnt under punkt 52 anses overskud, som foreninger m.v. indvinder ved leverancer til medlemmer, ikke som indtægter ved erhvervmæssig virksomhed, jf. § 1, stk. 4. Foreninger m.v., der kun har indkomster, der hidrører fra foreningens medlemmer, skal således ikke medtages ved skatteansættelsen.

Leverancen til medlemmet skal have en naturlig tilknytning til foreningens formål og virke. Af de i § 1, stk. 1, nr. 6, anførte enheder kan begrebsmæssigt kun foreninger m.v. anses at have medlemmer. For selvejende institutioner, legater og stiftelser vil der i almindelighed ikke forekomme indkomster, som vil kunne sidestilles med leverancer til medlemmer af en forening m.v.

Det er kun indkomst ved leverance til medlemmerne, der holdes uden for foreningens erhvervmæssige virksomhed. Indtægter, som foreningen m.v. indtjener ved salg til ikke-medlemmer af produkter, som foreningens medlemmer sælger til foreningen, omfattes således af skattepligten.

Det er kun leverancer til foreningens egne medlemmer, der ikke betragtes som indtægt ved erhvervmæssig virksomhed. Foreningens eventuelle indtægt ved leverancer til medlemsforeningers medlemmer er derfor indkomstskattepligtige for foreningen m.v.

Begrebet leverancer i § 1, stk. 4, skal forstås i en vid betydning, idet også indtægter fra udlejningsaktivitet og levering af tjenesteydelser udelades ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Tfs 1991, 395 HRD

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

SKM2007. 399. LSR

En gensidig forsikringsforening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, kunne ikke antages at drive næringsvirksomhed med værdipapirhandel som følge af ejerskab af aktier i et forsikringselskab, ligesom foreningens renteindtægter, herunder fra koncernmellemværender og bankindeståender, ikke blev anset for erhvervet i næringsvirksomhed.

SKM2001. 467. SR

Indtægter ved et andelsselskabs udlejning af ejendomme til medlemmer blev anset for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 5, om medlemsleverancer.

Tfs 1994, 432 LR

En forening, hvis indtægter hidrørte fra medlemmernes ophavsret til egne værker i medfør af ophavsretsloven og fotografiloven, og som havde til formål udelukkende at formidle uddannelse, studieophold og lignende herunder udlån af teknisk udstyr til foreningens medlemmer, bad Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked om foreningens skattemæssige status efter FBL. Ligningsrådet fandt ikke, at foreningen var omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 2 idet foreningen ifølge fondsregisterets praksis ikke kunne anses for omfattet af Fonds lovens § 2 ligesom foreningens aktiviteter ikke var rettet mod øgede indtægter men alene på at fordele nogle midler. Foreningen måtte derfor henføres til SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og indtægterne måtte anses for skattefrie, idet de ikke hidrørte fra erhvervmæssig virksomhed. Endvidere var den personkreds, der kunne komme i betragtning ved tildeling af studierejselegater mv. for snæver, således at uddelinger ikke kunne anses for fradragsberettigede, ligesom udgift til indkøb og udlån af teknisk udstyr ikke kunne anses for at være knyttet til indkomsterhvervelsen.

SKM2006. 792. LSR

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse:

Andelsboligforeningen er skattepligtig af fortjeneste ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed. Det følger af, at foreningen er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Leverancer til medlemmer anses ikke som erhvervmæssig virksomhed. Det følger af selskabsskattelovens § 1, stk. 5. Det fremgår af bemærkningerne til denne bestemmelse, at det er hele den del af ejendomsavancen, der kan henføres til den del af ejendommen, der på et tidspunkt efter ikrafttrædelse af Lov nr. 374 af 18. maj 1994 har været udlejet til ikke-andelshavere, som skal medregnes til den skattepligtige indkomst jf. SKM2002. 39. LSR.

Foreningen er ikke ophørt med at drive erhvervmæssig virksomhed, da foreningen som led i et ansættelsesforhold stiller en lejlighed til rådighed for ejendommens vicevært, og som modydelse modtager en nærmere beskrevet viceværtsydelse. Der er lagt afgørende vægt på, at for foreningens side er der tale om, at foreningen reelt skal føre en indtægt i form af udlejningsværdien, og tilsvarende udgift i form af løn til viceværten. Skattemæssigt kan der ikke ske modregning.

Skattemyndighedens ansættelse nedsættes derfor i overensstemmelse med den principale påstand til 0 kr.

SKM2001. 467. LSR

Landsskatteretten udtalte:

I det omfang udlejning af de af andelsselskabet ejede ejendomme rent faktisk sker til medlemmer af andelsselskabet, således som disse er defineret i vedtægterne, finder retten efter en konkret vurdering, at indtægten herved må anses for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 5 om medlemsleverancer. Der findes således ikke grundlag for i det konkrete tilfælde at anvende en så indskrænkende fortolkning af bestemmelsen som de stedlige myndigheder har gjort, når det samtidig tages i betragtning, at der er tale om en forening med helt sædvanlige foreningsmæssige karakteristika. Det findes uden betydning, at medlemskabet sker i kraft af, at der tegnes forsikring i B A/S. Der er endelig henset til, at det af Ligningsvejledningen - som anført af andelsselskabets repræsentant - ganske utvetydigt og uforbeholdent er anført, at udlejning af (fast ejendom) til andelsselskabets medlemmer er omfattet af bestemmelsen.

SKM2008. 263. LSR

En forening til erhvervsudvikling blev anset for at drive erhvervmæssig virksomhed, samtidig med at den virksomhed, foreningen drev i.h.t. § 12 i lov om erhvervmæssig fremme, ikke kunne anses for erhvervmæssig virksomhed. Alene den del af kommunale tilskud, der direkte var ydet til dette formål, skulle ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

SKM2002. 656. LSR

Landsskatteretten fandt, at i en institution, som ifølge vedtægterne havde til formål at drive teatervirksomhed, måtte det lægges til grund, at samtlige institutionens aktiviteter havde været af erhvervmæssig karakter, idet det bemærkedes, at institutionen havde opkrævet entréafgifter i forbindelse med opførelse af skuespil, havde foretaget udlejning af lokaler og havde haft indtægter ved salg fra bar og kiosk. Det var i den forbindelse ikke afgørende, at aktiviteterne uden offentlige tilskud ville være underskudsgivende.

Retten fandt videre, at det var med rette, at de offentlige tilskud, som institutionen havde modtaget, var anset for at skulle indgå ved opgørelsen af institutionens erhvervmæssige indtægt, da tilskuddene var ydet særligt med henblik på udførelsen af de erhvervmæssige aktiviteter. Retten fandt ikke grundlag for at antage, at institutionen ikke havde erhvervet endelig ret til tilskuddene, idet der herved bl.a. var henset til overskuddets begrænsede størrelse, samt at der ikke forelå oplysninger om, at institutionen var mødt med krav om hel eller delvis tilbagebetaling af tilskuddene.

SKM2010. 329. SR

Skatterådet bekræftede at Foreningen i forbindelse med opløsning, kunne fradrage udlodning af formuen til andre lokale almennyttige foreninger jfr. selskabsskattelovens § 3 stk. 2.

Det forhold, at der var tale om et sogn med et indbyggertal på ikke over 2.000, udelukkede ikke, at udlodningen kunne anses for almennyttig. Der var herved henset til, at der var tale om en afgrænsning efter objektive kriterier og at det måtte anses for at være en uvis kreds, der ville kunne komme i betragtning. Det bekræftedes endvidere, at udlodningen ville være skattefri for de foreninger der modtager den, forudsat foreningerne alene var skattepligtige af erhvervmæssig indkomst jf. selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 6.

SKM2014. 784. SR

A A/S påtænkte at lancere et nyt markedsføringstiltag, hvorefter kunder, der købte serviceprodukter hos A A/S, ville få mulighed for ved køb af produktet at bestemme, at op til X pct. af betalingen skulle tilfalde et bestemt almenvelgørende formål.

I spørgsmål 2 ønskedes det bekræftet, at de foreninger, m.m., der modtog midler fra "markedsføringstillet", ikke ville være skattepligtige af tildelingene, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Der stilledes ingen krav om modydelser fra foreningernes side. Foreningerne fik ret til den del, der blev øremærket til dem. Uanset hvad ydelsen faktisk benævntes (sponsorat, tilskud, donation, ydelse mv.), kunne det ud fra det oplyste konkluderes, at der var tale om en ydelse modtaget uden reel pligt til at levere en modydelse. Der var tale om en gave.

Det var herefter Skatterådets opfattelse, at donationerne ikke var indtægter ved erhvervmæssig virksomhed, og dermed skattefrie for de modtagende foreninger.

SKM2009. 559. SR

Det ønskedes i spørgsmål 2 besvaret, om foreningen, som var skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk.1, nr. 6, og kredsene helt eller delvist ville være skattepligtige af udloddet udbytte fra et anpartsselskab.

SKAT havde i spørgsmål 1, vurderet, at foreningen ikke ved ejerskabet af anparter i selskabet i sig selv ville drive næringsvirksomhed.

Udbytte fra selskabet ville således ikke være skattepligtig for foreningen eller kredsene, jf. punkt 52 i cirkulære nr. 136 af 17. november 1988.

I spørgsmål 3 ønskedes besvaret, om foreningen og kredsene helt eller delvist ville være skattepligtig af en eventuel gevinst ved likvidation eller salg af anparter i anpartsselskabet.

Jf. besvarelsen til spørgsmål 2 var det tilsvarende Skatterådets vurdering, at foreningen og kredsene ikke ville være skattepligtig af en eventuel gevinst ved likvidation eller salg af anparter i selskabet.

SKM2006. 718. SR

Skatterådet meddelte, at en lejlighed, beliggende i en ejendom ejet af en andelsboligforening, som i en længere årrække havde været udlejet til ikke-medlemmer af andelsboligforeningen og som efterfølgende havde været anvendt som viceværtbolig havde haft tilknytning til andelsboligforeningens erhvervmæssige virksomhed.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 1.1.12 Andre foreninger

Indhold

Afsnittet beskriver reglerne for, hvornår en forening er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

[...]

Resumé

Ved vurderingen af, hvornår der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, dvs. en forening mv. efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, lægges der vægt på en række kriterier, herunder hensigten med virksomheden samt indholdet af evt. vedtægter. Disse foreninger mv. er alene skattepligtige af specifikke dele af foreningens indkomst. Skattepligten omfatter således fx erhvervmæssig indkomst, udlejning af fast ejendom mv., se nedenfor.

Regel

Bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter sammenslutninger, der på den ene side er selvstændige skattesubjekter, men på den anden side hverken omfattes af fondsbeskatningsloven, se afsnit C. D. 9.1.3.3, bestemmelserne i SEL § 1, stk. 1, nr. 1-5c eller fritaget fra skattepligt i henhold til SEL § 3, stk. 1.

Afgrænsningen af disse selvstændige skattesubjekter over for sammenslutninger uden selvstændig skatte-subjektivitet (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier mv.), hvor skattepligten i stedet påhviler den enkelte deltager, kan være vanskelig at foretage, da interessentskaber kan fremtræde med en organisation, der på et eller flere punkter ligner foreningers organisation.

Af væsentlig betydning for den skatteretlige kvalifikation er sammenslutningens vedtægter og hensigten med dens virksomhed under hensyn til dens selvstændighed i forhold til de enkelte deltagere.

Bemærk

Den objektive skattepligt omfatter alene 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. Se hjemmel i SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Kriterierne til vurdering af, hvornår der er tale om en forening efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6

Udover de førnævnte kriterier kan nedenstående kriterier være af betydning for kvalifikationen. Det bemærkes, at intet enkelt af disse kriterier kan være ubetinget afgørende. Se desuden Skattedepartementets udtalelse i TfS 1984, 434 DEP, der opregner de for foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, kendetegnende karakteristika. Det skal desuden understreges, at der er tale om en konkret vurdering af både vedtægter og sammenslutningens konkrete virke.

Kriterier der indikerer, at der er tale om en forening:

- Den enkelte deltager hæfter kun med sit indskud (kontingent).
- Mange deltagere.
- Deltagerkredsen skifter, således at nogle deltagere afløser andre.
- Sammenslutningen styres af foreningsorganer, dvs. generalforsamling/repræsentantskab og en valgt bestyrelse.
- Optagelse af nye deltagere (medlemmer) sker efter objektive kriterier, eventuelt er medlemsadgangen helt fri.
- En deltagers udtræden er uden retslig betydning for sammenslutningens beståen og giver ikke den udtrædende krav på nogen del af dennes formue.
- Sammenslutningens overordnede formål er af ideel karakter. En eventuel erhvervsmæssig virksomhed drives til fremme af det ideelle formål.

Kriterier der indikerer, at der er tale om et interessentskab (dvs. ikke et selvstændigt skattesubjekt):

- Den enkelte deltager hæfter personligt (og solidarisk) for sammenslutningens forpligtelser.
- Få deltagere.
- Deltagerne er de samme under hele interessentskabets levetid.
- Der kræves énstemmighed blandt deltagerne til alle væsentlige beslutninger.
- Optagelse af ny deltager betragtes som stiftelse af nyt interessentskab.
- En deltagers udtræden betragtes som opløsning af det bestående og stiftelse af nyt interessentskab. Den udtrædende har krav på en ideel anpart af interessentskabets aktiver, således at opløsningen medfører skifte (formuerealisation).
- Sammenslutningen har et rent erhvervsmæssigt formål.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 8.9.1.1 Overblik over opgørelsen af den skattepligtige indkomst

Indhold

Dette afsnit giver et overblik over opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Overblik

SEL § 1, stk. 1, nr. 6 gælder kun for de foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet.

For de foreninger mv., der er omfattet af bestemmelsen, omfatter skattepligten kun

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

Det er altså muligt for en forening mv. at have skattefrie indtægter. Se SEL § 1, stk. 1, nr. 6 og afsnit C. D. 8.9.1.2.2 om skattefrie ikke-erhvervmæssige indtægter.

Bemærk Skattepligten for foreninger blev med en EU-retlig tilpasning af reglerne udvidet til at omfatte de samme indtægter, som for udenlandske foreninger, der er begrænset skattepligtige efter SEL § 2 dvs. indtægter fra udbytte, renter, kursgevinster på kontrolleret gæld og royalty efter SEL § 2. Se også C. D. 8.9.1.2.4.6 om EU-retlig tilpasning af skattepligten for udbytte mm.

Til gengæld for den begrænsede skattepligt har foreningen mv. kun fradrag for de driftsomkostninger, der knytter sig til den erhvervmæssige indkomst. Se SEL § 9, stk. 1 og afsnit C. D. 8.9.1.3.1 om fradragsberettigede udgifter.

Det er defineret i SEL § 1, stk. 4, hvad der forstås ved erhvervmæssig virksomhed. Se afsnit C. D. 8.9.1.2.1 om erhvervmæssige indtægter.

Det fremgår samtidig af SEL § 1, stk. 5, at overskud, som en forening indvinder ved leverancer til sine medlemmer, ikke er overskud ved erhvervmæssig virksomhed. Se afsnit C. D. 8.9.1.2.3 om overskud ved leverance til medlemmer.

Foreningerne mv. har udover fradrag for driftsomkostninger også fradrag for udlodninger og henlæggelser til almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål efter reglerne i SEL § 3, stk. 2 og 3. Se afsnit C. D. 8.9.1.3.2 om udlodninger og henlæggelser.

Henlæggelserne skal efterbeskattes, hvis de anvendes til andet end formålene. Se SEL § 3, stk. 3, 3. og 4. pkt. og afsnit C. D. 8.9.1.2.5 om efterbeskatning af henlæggelser.

De foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, kan i nogle situationer undtages for selvangivelsespligt efter reglerne i SKL § 4, stk. 1, nr. 3 og nr. 4. Det betyder, at foreningerne mv. i praksis ikke beskattes af nogen indkomst. Se afsnit C. D. 8.9.1.6 om fritagelse for selvangivelsespligt.

De foreninger, der er undtaget, er de foreninger mv., der ikke har erhvervmæssig indtægt, fortjeneste eller tab som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Se SKL § 4, stk. 1, nr. 3.

Det er desuden de foreninger mv., der som følge af fradragsretten i SEL § 3, stk. 2 og 3 ikke har indkomst til beskatning. Det er dog en betingelse, at foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Se SKL § 4, stk. 1, nr. 4.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 8.9.1.2.2 Skattefrie ikke-erhvervmæssige 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.

Overskud fra leverancer til foreningens medlemmer betragtes ikke som erhvervsmæssig indkomst. Indkomsten er derfor skattefri. Se afsnit C. D. 8.9.1.2.3 om overskud ved leverancer til medlemmerne.

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.

For tilskud er det dog sådan, at de er skattepligtige, hvis de ydes til erhvervsmæssig virksomhed. Se afsnit C. D. 8.9.1.2.4.3 om tilskud. I SKDM 1983.46 blev et sponsortilskud til en idrætsforening omvendt ikke anset for skattepligtig indkomst for foreningen, da beløbet ikke tilgik en erhvervsmæssig virksomhed. Betingelsen om kommunikation og rådgivning, som fulgte sponsortilskuddet, måtte blot betragtes som et forhold, der reducerede værdien af den gave, der blev ydet.

Se også TfS 1994, 432 LR, hvor en medarbejderforening blev anset for at oppebære indtægter uden at skulle udfolde nogen væsentlig aktivitet. Disse indtægter var skattefrie. Medarbejderforeningen, der var underafdeling af en fagforening, påtænkte at stifte en forening med det formål at uddele ophavsretsmidler til efteruddannelsesprojekter. Ophavsretsmidlerne skulle komme fra to kilder, dels fra arbejdsgiveren og dels fra fagforeningens ophavsretsfond. Ligningsrådet fandt, at foreningens indtægter var skattefrie ikke-erhvervsmæssige indtægter. Ved afgørelsen var det lagt til grund, at medarbejderforeningens enkelte medlemmer i medfør af ophavsretsloven og fotografiloven havde visse ophavsrettigheder, og at medarbejderne kollektivt og uden vederlag havde overdraget disse til medarbejderforeningen/fagforeningen, der igen havde videreoverdraget rettighederne til foreningen. Erhvervelsen og udnyttelsen af denne immaterielle ret for foreningen var ikke af en sådan art, at den kunne karakteriseres som erhvervsmæssig virksomhed efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6. Foreningen fik således de pågældende indtægter, uden at den skulle udfolde nogen væsentlig aktivitet for at få dem. Disse indtægter var skattefrie.

I det bindende svar SKM2014. 288. SR var de 4 spørgerne alle skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og ejede el-selskaber. Spørgerne vil stifte et nyt fælles andelsselskab (forening), hvor de ville indskyde alle deres aktiviteter og derefter blive andelshavere i en periode på 2 år. Skatterådet kunne bekræfte, at det nystiftede andelsselskab ikke ville blive skattepligtigt af værdien af de tilførte aktiver og passiver. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgerne ikke vil blive skattepligtige af de påtænkte transaktioner, bortset fra avancebeskatning af de skatterrelevante aktiver. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at transaktionerne ikke ville udløse beskatning hos de nuværende andelshavere i spørgerne.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 8.9.1.2.4.2 Indtægter af fast ejendom

Afsnittet beskriver skattepligten af indtægter af fast ejendom for de foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

De foreninger mv. der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er skattepligtige af erhvervmæssige indtægter herunder bl.a. indtægter ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Se SEL § 1, stk. 4, 1. pkt.

Indtægter ved udlejning af lokaler til medlemmer er ikke-erhvervmæssige indtægter, hvis der er tale om en leverance til medlemmer som defineret i SEL § 1, stk. 5. I SKM2001. 467. LSR fandt Landsskatteretten således, at indtægter ved et andelsselskabs udlejning af ejendomme til medlemmerne, efter en konkret vurdering, måtte anses for omfattet af SEL § 1, stk. 5.

Hvis der i ejendommen findes lokaler, som foreningen anvender til egen ikke-erhvervmæssig aktivitet, fx mødelokaler, administrationslokaler mv., vil den dertil svarende lejeværdi heller ikke være skattepligtig.

Som eksempel kan også nævnes, at en viceværtbolig, der stilles til rådighed af en andelsboligforening, i praksis ikke anses for at være anvendt erhvervmæssigt, hvis andelsboligforeningen aldrig har udlejet lejligheder til andre ikke-medlemmer. Se SKM2006. 718. SR, hvor den administrative praksis er omtalt. Praksis betyder, at der i disse tilfælde er tale om en skattefri aktivitet.

Hvis en andelsboligforening har eller har haft udlejning til andre ikke-medlemmer, kan en viceværtbolig derimod anses for at være erhvervmæssigt anvendt. Se SKM2006. 792. LSR.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 8.9.1.2.4.3 Tilskud

Afsnittet beskriver skattepligten af tilskud for de foreninger mv., der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at tilskud er en erhvervmæssig indtægt, og dermed skattepligtig indtægt, hvis de ydes til en erhvervmæssig aktivitet i foreningen mv. Det understøttes af praksis på området. Se nedenfor.

Se SKM2008. 263. LSR, hvor Landsskatteretten anså en forening, der havde til formål at fremme erhvervs- og turismeudviklingen i en bestemt kommune, for at drive erhvervmæssig virksomhed samtidig med, at den virksomhed, som foreningen drev i henhold til § 12 i lov om erhvervmæssig fremme, ikke var erhvervmæssig. Foreningen kunne undlade at medregne den del af det kommunale tilskud, der var ydet direkte til dette formål, til den skattepligtige indkomst.

Se også SKM2002. 656. LSR, der vedrørte en selvejende institution, der havde til formål at drive teatervirksomhed. Landsskatteretten fandt, at samtlige institutionens aktiviteter - herunder teatervirksomheden - var af erhvervmæssig karakter. Landsskatteretten lagde herved blandt andet vægt på, at institutionen havde opkrævet entré i forbindelse med opførelsen af skuespil, ligesom der var sket udlejning af lokaler og havde været salg fra bar og kiosk. Landsskatteretten fandt videre, at offentlige tilskud til institutionen skulle medregnes ved opgørelsen af den erhvervmæssige indtægt, da tilskuddene var ydet særligt med henblik på udførelsen af de erhvervmæssige aktiviteter.

For tilskuddene er det efter praksis uden betydning, om de ydes af offentlige eller private midler. Se praksis som beskrevet i SKM2010. 329. SR.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 8, stk. 1

Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv., jf. dog § 8 A, stk. 2.

Kursgevinstlovens § 2

Selskaber, fonde og foreninger mv., der er skattepligtige efter selskabsskatteoven eller fondsbeskatningsloven, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne gevinst og tab på fordringer og gæld, som omfattes af § 1, efter de regler, der er angivet i dette kapitel og § 29 samt i kapitel 4, 4 a, 5 og 7.

Kursgevinstlovens § 6

Gevinst og tab på gæld medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog §§ 8, 24 og 24 A om gevinst som følge af gældseftergivelse ved akkord mv.

Praksis

SKM2011. 81. BR

Sagen handlede om, hvorvidt en række overførsler til sagsøgerens bankkonto skulle anses for skattepligtig indkomst eller et lån. Sagsøgeren havde i sagen fremlagt et lånedokument dateret i juli 2004, der imidlertid først fremkommet efter, at SKAT var indtrådt i sagen. Beløbet i lånedokumentet stemte ikke overens med de faktiske overførsler. Lånet havde særlige vilkår, idet løbetiden blandt andet var fastsat til 75 år, og idet der ikke ved afdragets størrelse var taget højde for den aftalte rente på 4 pct. Sagsøgeren havde under sagen fremlagt dokumentation for, at hun fra midten af 2006 kontinuerligt havde foretaget afdrag i form af kontooverførsler i overensstemmelse med lånedokumentet, ligesom hun fremlagde dokumentation for, at hun havde foretaget ekstraordinære afdrag. Sagsøgeren havde imidlertid ikke fremlagt dokumentation for, at der før midten af 2006 - og før SKATs indtræden i sagen - var sket afdrag i overensstemmelse med aftalen. Dette blev forklaret med, at sagsøgeren indtil midten af 2006 havde betalt långiver kontant. Retten lagde vægt på, at sagsøgeren regelmæssigt havde overført penge til långiver, og at hun samlet havde tilbageført meget betydelige beløb til denne. Retten lagde derudover til grund, at sagsøgeren forud for bankoverførslerne havde erlagt kontante beløb til långiver, og at disse overførsler var i overensstemmelse med afdragsprofilen i lånedokumentet. Endelig lagde retten vægt på forklaringen afgivet af långiver. Uanset at lånet var ydet på særlige vilkår, fandt retten det herefter godtgjort, at der var tale om et lån. Sagsøgerens påstand blev herefter taget til følge.

SKM2018. 571. BR

Skattemyndighederne forhøjede for indkomståret 2013 en skatteydere indkomst med i alt 580.000 kr. Forhøjelsen svarede til en række større beløb, som i det pågældende indkomstår var overført til skatteyderens konto fra en bekendt. I indkomståret 2012, der ikke var en del af sagen, var der overført yderligere 320.000 kr. fra den pågældende. Skatteyderen gjorde gældende, at beløbene hidrørte fra lån, som alle skulle tilbagebetales. Retten fastslog, at det i den foreliggende situation, hvor en bekendt i løbet af 2012 og 2013 indsatte pengebeløb på i alt 900.000 kr. på skatteyderens bankkonto, sammenholdt med oplysningerne om skatteyderens økonomiske situation i 2012-2013 og årene derefter, påhvilede skatteyderen at godtgøre, at de i 2013 indsatte beløb var skattefrie lånebeløb. Et gældsbevis, der først var oprettet efter skattesagens opstart, var ikke tilstrækkeligt til at godtgøre, at der var tale om et reelt gældsforhold, hvorfor Skatteministeriet blev frifundet.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. D. 2.1.1 Opgørelse af skattepligtig indkomst

[...]

Generelle regler

Den skattepligtige indkomst for selskaber og foreninger mv. opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis de efter deres indhold kan anvendes på de selskaber og foreninger mv., der er omfattet af selskabsskatteloven. Se SEL § 8, stk. 1.

Selskabsbeskatningen omfatter de selskaber og foreninger mv., der er opregnet i SEL § 8, stk. 1, som er skattepligtige som selvstændige skattesubjekter. Se afsnit C. D. 1 om subjektiv skattepligt.

Særlige regler

Udgangspunktet for opgørelse af den skattepligtige indkomst for selskaber er det samme som for fysiske personer.

Den juridiske vejledning 2024-1 C. B. 1.3.2 Selskaber mv. omfattet af KGL § 2

Indhold

Dette afsnit beskriver reglerne for, hvilke selskaber, fonde og foreninger mv. der er omfattet af kursgevinstlovens regler.

[...]

Regel

Selskaber, fonde og foreninger mv., der er skattepligtige her til landet efter selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven, skal medregne gevinster og tab på fordringer og gæld efter reglerne i kursgevinstlovens kapitel 2, 4, 4 a, 5 og 7 og § 29. Se KGL § 2.

KGL § 2 fastlægger med andre ord

- hvilke selskaber mv., der er skattepligtige efter reglerne i kursgevinstloven, og
- hvilke regler i kursgevinstloven, der gælder for selskaber mv.

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 1.3.4.2 Beskatning af selskabers gevinst og tab på gæld - KGL § 6

[...]

Regel

Selskaber skal medregne gevinst og tab på gæld ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se KGL § 6.

Bemærk

I visse situationer kan skattelovgivningens regler medføre, at en gevinst eller et tab er omfattet af kursgevinstloven og en anden skattelov. I denne situation vil der kun skulle ske beskatning eller opnås fradrag efter den anden skattelov. En beskatning eller et fradrag efter kursgevinstloven vil skulle reduceres med det beløb, der er omfattet af den anden skattelov. Der vil ikke ske dobbeltbeskatning eller kunne opnås dobbeltfradrag.

Generel regel om gevinst og tab på gæld for selskaber - KGL § 6, stk. 1

Hovedreglen vedrørende gevinst og tab på gæld for selskaber findes i KGL § 6, stk. 1. Det følger heraf, at selskaber mv. skal medregne gevinst og tab. Dette gælder både for gevinst og tab på gæld i danske kroner som i fremmed valuta. KGL § 6, stk. 1.

Undtagelser

Der er følgende undtagelser fra hovedreglen om selskabers beskatning af gevinst og tab på gæld:

- Koncernforbundne og sambeskattede selskaber skal ikke medregne gevinst på gæld til den skattepligtige indkomst, når det långivende selskab ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen. Se KGL § 8 og afsnit C. B. 1.3.4.3.
- Gevinst på gæld, som et debitorselskab opnår som følge af tvangsakkord mv., er ikke skattepligtig. Se KGL § 24 og afsnit C. B. 1.5.
- Gevinst på gæld vedrørende ikke indbetalt selskabskapital er ikke skattepligtig. Se KGL § 24 A og afsnit C. B. 1.6.
- Tab på indeksregulerede lån og overkurslån er i visse situationer ikke fradragsberettiget. Se KGL § 7 og afsnit C. B. 1.3.4.6.