

Udskriftsdato: 11. januar 2026

AFG nr 11406 af 15/12/2015 (Gældende)

## Bindende svar - Almennyttig fond anses for momspligtig person

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1896153

## Bindende svar - Almennyttig fond anses for momspligtig person

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

Derudover kan Skatterådet bekræfte, at fonden er en momspligtig person, og at udlejning af bygninger til højskolen er momsfritaget.

*Skatterådsmøde 15. december 2015 - SKM2016. 17. SR*

### Spørgsmål:

1. Kan SKAT bekræfte, at Spørger kan anses som almennyttig? –2. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers udgifter til opførelse af højskolebygninger vil udgøre interne uddelinger, hvorved skattemæssige hensættelser foretaget af fonden kan anses for uddelt? –3. Hvis SKAT kan besvare spørgsmål 2 bekræftende, kan SKAT i så fald bekræfte, at fondens interne uddelinger kan anses for foretaget på de tidspunkter, hvor byggeomkostningerne til opførelse af højskolebygningerne afholdes? –4. Kan SKAT bekræfte, at en uddeling af højskolebygningerne samt den grund, hvorpå højskolebygningerne er opført, til X efter 10 år i givet fald ikke vil udløse skattepligt for Spørger? –5a. Hvis SKAT kan besvare spørgsmål 4 benægtende, kan SKAT i så fald bekræfte, at Spørger vil have adgang til et uddelingsfradrag i forbindelse med uddeling af grunden til højskolen, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1? –5b. Hvis SKAT kan besvare spørgsmål 4 benægtende, kan SKAT i så fald bekræfte, at Spørger vil have adgang til et uddelingsfradrag i forbindelse med uddeling af højskolebygningerne til højskolen, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1? –6a. Hvis SKAT kan besvare spørgsmål 4 bekræftende, kan SKAT i så fald bekræfte, at en uddeling af højskolebygningerne til X efter 10 år ikke vil medføre uddelingsfradrag for Spørger? –6b. Hvis SKAT kan besvare spørgsmål 6a benægtende, kan SKAT i så fald bekræfte, at bygningsfondens fradrag i forbindelse med uddeling af bygningen vil blive reduceret med fradraget for den tidligere foretagne interne uddeling? –7. Kan SKAT bekræfte, at Spørger er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3? –8. Kan SKAT bekræfte, at indgåelse af aftalen mellem Spørger og X om løbende brugsret til den nyopførte/ombyggede højskolebygning vil blive anset som momsfri udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8? –9. Kan SKAT bekræfte, at udlejningsaftalen mellem Spørger og X momsmæssigt skal anses som én samlet ydelse? –10. Kan SKAT bekræfte, at udlejningsaftalen mellem Spørger og X kan anses som erhvervsmæssig i relation til momsreglerne? –11. Kan SKAT bekræfte, at den udøvede fradragsret i byggeperioden er endelig?

### Svar:

1. Ja–2. Ja–3. Nej–4. Nej, se dog indstilling og begrundelse–5a. Ja–5b. Nej, se dog indstilling og begrundelse–6a. Bortfalder–6b. Ja–7. Ja–8. Ja–9. Ja–10. Afvises–11. Ja, se begrundelse

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Det overvejes at etablere en ny højskole i byen Y. I arbejdet med at tilvejebringe den nødvendige finansiering af højskoleplanerne stod det imidlertid hurtigt klart, at det ikke ville være muligt at tilvejebringe den nødvendige finansiering fra blandt andre private fonde, idet den daværende højskolelov forbød, at højsko-

ler kunne leje sig ind i lokaler, og da dette forbud sammen med momsfritagelsen for højskolevirksomhed ville føre til, at alle anlægsarbejder skulle finansieres, inklusive moms på anlægstidspunktet.

Der blev herefter etableret en dialog med kulturministeren og Kulturministeriet om en revision af højskoleloven. Da højskolelovens lejeforbud ikke blot stillede sig hindrende i vejen for realisering af planerne om etablering af X, men også i en årrække har stillet sig hindrende i vejen for etablering af nye højskoler i tidssvarende lokaler, blev der frem mod 2013 skabt forståelse for og politisk flertal for en revision af højskoleloven.

Da den nye højskolelov trådte i kraft den 1. august 2014, blev der skabt mulighed for, at en højskole kan leje bygninger og arealer i en periode på op til 10 år under forudsætning af, at der er tale om nyoprettelse af en skole, jf. lovens § 3, stk. 5.

Denne regel er en undtagelse til højskolelovens hovedregel om, at en højskole selv skal være ejer af højskolens bygninger eller hovedparten heraf. Den nye regel skal tilgodese, at nye højskoler gives mere tid til at finde varige bygningsmæssige løsninger samt til at skaffe den fornødne kapital hertil. Den nye regel skal endvidere gøre det lettere for eksisterende højskoler at udvide og modernisere deres bygninger i en begrænset periode på 10 år. Efter udløbet af lejeperioden på maksimalt 10 år skal skolerne eje deres egne bygninger i overensstemmelse med højskolelovens hovedregel, se i det hele lov nr. 1605 af 26. december 2013 (lov om folkehøjskoler) samt forarbejderne hertil.

Eksterne gavegivere og donatorer til højskoler - ofte i form af større almennyttige fonde og selvejende institutioner - ønsker i praksis sjældent at give større uddelinger direkte til en højskole. I fald en uddeling skal anvendes til et byggeri, som i det foreliggende tilfælde, vil de eksterne donatorer således foretrække, at projektets kapitalgrundlag samles i en særskilt juridisk person, eksempelvis i en tilknyttet fond, hvor der ofte er en højere grad af økonomistyring, hvor der aflægges selvstændigt regnskab for kapitalanvendelsen, og hvor et givent anlægsprojekt efterfølgende kan drives på markedsmæssige vilkår til gavn for højskolens almennyttige virke.

Projektet vedrørende X er nu fuldt finansieret med bidrag fra Y Kommune (der bl.a. vil donere den grund, hvorpå højskolebygningerne skal opføres), en forening og nogle fonde.

X vil blive etableret som en privat selvejende institution, jf. højskolelovens § 3, stk. 1, litra 1, og højskolevirksomheden vil blive drevet fra lokaler omfattende elevboliger, lærer- og forstanderbolig og undervisningslokaler, der skal opføres af en endnu ikke stiftet bygningsfond, der skal oprettes i tilknytning til X. Den påtænkte tilknyttede bygningsfond (Spørger under stiftelse, herefter bygningsfonden) vil blive stiftet som en erhvervsdrivende fond, der vil være omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde og derfor vil være skattepligtig efter fondsbeskatningsloven. Udkast til vedtægter for Spørger vedlægges. Følgende fremgår af udkastet til fondens vedtægter, pkt. 2, vedrørende fondens formål:

Fondens formål er:

På alment velgørende, almennyttigt grundlag at støtte X ved at anlægge, opføre, vedligeholde og udleje bygninger m.v. som ramme for X

samt

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

Med henblik på opfyldelse af formålsbestemmelsen kan Fonden tilvejebringe kapital, erhverve og afhænde aktiver og modtage bidrag fra myndigheder, private virksomheder, institutioner, organisationer, fonde m.v.

Følgende fremgår af pkt. 10-11 i udkastet til vedtægter vedrørende uddelinger og anvendelse af evt. likvidationsprovenu:

I overensstemmelse med formålsbestemmelsen ... træffer bestyrelsen beslutning om anvendelse af fondens frie midler...

Bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser til konsolidering af fonden...

Bestyrelsen kan med fondsmyndighedens tilladelse beslutte, at fonden skal opløses. Såfremt fonden opløses, træffer bestyrelsen afgørelse om anvendelse af fondens formue i overensstemmelse med det ... nævnte formål.

Det er hensigten, at bygningsfonden skal stiftes med en grundkapital på 300.000 kr. og at fondens øvrige budgetterede anlægsudgifter skal finansieres af tilskud, i alt ca. 100 mio. kr., der skal tilgå fondens disponible midler. Y kommune påtænker dog at indskyde den grund, hvorpå højskolebygningerne skal opføres, som apportindskud til bygningsfondens grundkapital. Tilskuddet til bygningsfondens disponible midler vil være skattepligtige for bygningsfonden, mens gaven til grundkapitalen vil være skattefri.

Skattepligten af modtagne tilskud til bygningsfondens disponible midler forventes dog at medføre en nettoskattepligtig indkomst på 0 kr. i etableringsåret som følge af fondens anvendelse heraf til interne almenyttige uddelinger samt reglerne om skattemæssige hensættelser.

Der vil blive indgået en lejeaftale mellem bygningsfonden og højskolen på markedsvilkår, og bygningsfonden vil blive søgt frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom. SKAT bedes ved behandlingen af nærværende sag lægge til grund, at udlejning vil ske på markedsvilkår.

Det er på nuværende tidspunkt endnu ikke afklaret, hvad der skal ske med bygningsfondens bygninger og areal efter 10 år. Et muligt scenarie er, at fondens bygninger og areal skal overdrages til højskolen efter udløbet af 10-års perioden, hvor perioden for højskolens mulige leje efter højskoleloven udløber. På nuværende tidspunkt er der imidlertid ikke indgået aftale herom mellem bygningsfonden og højskolen, og der er således ikke sikkerhed for, at overdragelse vil ske. Der er ej heller sikkerhed for, at højskolen vil eksistere om 10 år. En egentlig stillingtagen til, hvorvidt bygningsfonden efter 10 år vil vælge at foretage uddeling af højskolebygningerne til højskolen, vil således først ske 10 år efter fondens etablering.

Der ønskes i forbindelse med den fondsretlige behandling af modtagne tilskud en afklaring af, om fondens formål kan anerkendes som almennyttigt og om fonden vil have fradrag for anvendelsen af modtagne tilskud til opførsel af bygninger og anlæg mv. efter reglerne om interne uddelinger. Endvidere ønskes en stillingtagen til de skattemæssige aspekter af fondens mulige uddeling af grund og bygninger til højskolen efter 10 års udlejning heraf. Endelig ønskes en stillingtagen til fondens momsmæssige situation.

## **Spørgers opfattelse og begrundelse**

### Ad spørgsmål 1 og 2

Bygningsfonden vil være skattepligtig af de disponible midler, som fonden vil få tilført i forbindelse med stiftelsen heraf. Det er imidlertid hensigten, at fonden i tildelingsåret vil foretage en skattemæssig hensættelse, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, hvorved betalbar skat vil blive imødegået.

Spørgsmålet er, om fondens efterfølgende udgifter til opførelse af bygningerne vil kunne anses for en almennyttig intern uddeling, hvorved den foretagne skattemæssige hensættelse kan blive udlignet.

En intern uddeling er karakteriseret ved, at fonden selv oppebærer en modydelse for uddelingen. En intern uddeling kan eksempelvis bestå af

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

En intern uddeling kan endvidere bestå i, at en fond, i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål, afholder udgifter til at erhverve et aktiv. Desuden vil en fonds afholdelse af udgifter, eksempelvis lønudgifter, forskningsudgifter mv., efter omstændighederne kunne anses for en intern uddeling, jf. i det hele SKATs Juridiske Vejledning 2015, C. D. 9.9.1.1.

Fra praksis kan henvises til afgørelserne offentliggjort i TfS1988. 554, hvor en fonds udgift til erhvervelse af et slot kunne fratrækkes som en intern uddeling, og SKM2006. 504, hvor en fonds skattemæssige hensættelse kunne anvendes til at erhverve en bygning, der skulle stilles til rådighed for et kor. Se tillige skattedepartementets udtalelse i TfS1988. 437, ifølge hvilken selvejende kollegiers udlejning til studerende kunne anerkendes som en almennyttig aktivitet, og afgørelsen i SKM2006. 282, hvor renovering af en række faste ejendomme blev anerkendt som interne uddelinger.

Bygningsfondens formål vil være på alment velgørende og almennyttigt grundlag at støtte X ved at anlægge, opføre, vedligeholde og udleje bygninger mv. som ramme for X.

Selve bygningsfondens erhvervelse af bygningen, hvorfra højskoledriften skal udøves, vil således indebære en opfyldelse af fondens formål.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at fondens udgift til erhvervelse af bygningen vil udgøre en intern uddeling.

Spørgsmålet er herefter, om den interne uddeling kan anses for almennyttig, således at bygningsfonden vil kunne modregne uddelingen i en tidligere foretaget skattemæssig hensættelse.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. Formålet skal desuden komme en vis videre kreds til gode. 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, jf. SKATs Juridiske Vejledning 2015, C. D. 9.9.1.3.

Som det fremgår af udkastet til Fondens vedtægter (§ 2) er Fondens formål primært at støtte X (Højskolen) ved følgende tiltag:

- Anlægge, opføre, vedligeholde og udleje bygninger mv. som ramme for Højskolen
- Støtte Højskolen ved uddelinger

Herudover har Fonden som sekundært formål at støtte almennyttige og kulturelle formål i Y kommune med hovedvægten på almen uddannelse.

Almennyttige formål foreligger efter praksis, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Sådanne almennyttige formål omfatter blandt andet sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller sygdoms-

bekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Begrænsningen af hvilke formål, der anses for almennyttige administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der lægges til grund ved godkendelse af foreninger mv. efter ligningslovens § 8A.

Efter vores opfattelse må støtte til højskolevirksomhed kunne anses som almennyttig, idet der både er et undervisningsmæssigt, kunstnerisk, kulturelt og socialt islæt ved formålet med en højskole. Fondens formål, der netop består i støtte til Højskolen, må derfor også kunne anses som almennyttigt. Vi henviser i øvrigt til praksis for godkendelse efter ligningslovens § 8A, idet det af den offentliggjorte liste over godkendte institutioner fremgår, at en del højskoler og skoler i øvrigt er godkendte, ligesom en række støttefonde/bygningsfonde til skoler/højskoler er godkendt efter ligningslovens § 8A - af disse kan nævnes "Fonden for Gymnastikhøjskolen i Ollerup", "Herlufsholm-Fonden" samt "Byggefonden for Rudolf Steiner Skoler".

Herefter foreligger spørgsmålet, om hvorvidt Fondens uddelinger kan siges at komme en videre kreds til gode samt om den kreds, der kan komme i betragtning er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg.

Ved anmodning om godkendelse efter ligningslovens § 8A skal den ansøgende forening mv. blandt andre krav sandsynliggøre, at den kreds der tilgodeses ikke på nogen måde er begrænset til et antal under 35.000. Ved vurdering af hvorvidt der er tale om almennyttige formål i forhold til fondsbeskatningsloven, er der ikke de samme eksakte krav - her gælder blot, at uddelingen skal komme en vis videre kreds til gode.

Fondens formål er som nævnt at støtte Højskolen, hvor alle kan blive optaget som elever. Derudover har Fonden som formål at støtte almennyttige og kulturelle formål i Y Kommune med hovedvægten på almen uddannelse. Dette formål er således ikke afgrænset til en bestemt gruppe af modtagere, men udelukkende afgrænset af hvor de støttede aktiviteter geografisk skal placeres. Ifølge Y Kommune havde kommunen pr. januar 2015 ca. XX. XXX indbyggere. Aktiviteterne er ikke afgrænset i forhold til hvem der kan deltage, hvorfor alle i princippet kan få glæde af Fondens uddelinger til aktiviteter i Y Kommune.

Som støtte for ovennævnte henviser vi til Skatterådets bindende svar i SKM2014. 108. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at den i sagen omhandlede fonds formål med at støtte almennyttige og kulturelle aktiviteter, der foregik i en bestemt kommune, kunne anses for almennyttigt. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling, hvori SKAT lagde vægt på, at fondens aktiviteter kom en videre kreds til gode og at alle i princippet kunne deltage i arrangementerne hvorfor SKAT anså den mulige kreds som afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. SKAT bemærkede i sin begrundelse, at minimumskravet om kredsens størrelse, der gælder ved godkendelse efter ligningslovens § 8 A, ikke direkte er gældende ved vurdering om almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, men at kravet efter ligningslovens § 8 A dog kan bruges som en retningslinje, idet vurderingen af hvornår et formål er almennyttigt administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der lægges til grund vedrørende ligningslovens § 8A. I denne sag havde den pågældende kommune ca. 47.000 indbyggere.

Herudover kan henvises til Skatterådets bindende svar i SKM2010. 329. SR, hvor et indbyggertal på 2.000 i en forenings hjemstedssogn ikke medførte, at foreningens uddelinger ved opløsning ikke kunne anses for almennyttige. SKAT lagde i deres begrundelse, der blev tiltrådt af Skatterådet, vægt på, at der var tale om en afgrænsning efter objektive kriterier samt at alle i princippet kunne deltage i aktiviteterne i sognet, hvorfor kredsen af modtagere måtte anses for at have en uvis størrelse.

Idet støtte til den påtænkte højskole må anses for et nyttigt formål som sådan, og idet anskaffelsen af bygningen og udleje heraf til højskolen vil komme en lang række modtagere uden for fonden til gode

i form af højskolens virke, må bygningsfondens aktivitet anses for alment nyttig. Fondens udgift til opførelse af bygningerne må således anses for en almennyttig intern uddeling.

Vi henleder for god ordens skyld SKATs opmærksomhed på, at SKAT ved besvarelsen af anmodningen om bindende svar bedes lægge til grund, at bygningsfondens udlejning af bygninger til højskolen vil ske på markedsvilkår. Dette fratager efter Spørgers opfattelse imidlertid ikke bygningsfondens aktivitet eller bygningsfondens interne uddelinger den almennyttige karakter, idet støtte til højskolen og det at stille bygningerne til rådighed for højskolen udgør en integreret del af fondens opfyldelse af sit almennyttige formål.

Ved vurderingen af fondens almennyttige status må sondres mellem på den ene side fondens erhvervelse af erhvervsmæssig indkomst (lejeindtægt fra højskolen) og på den anden side fondens almennyttige anvendelse heraf (almennyttige uddelinger). I mange fonde er en erhvervsmæssig indkomst i tråd hermed en naturlig og nødvendig forudsætning for fondens almennyttige virke, hvorfor begreberne erhvervsmæssig indkomst og almennyttighed i denne sammenhæng ikke er hinandens modsætninger.

I denne sag gælder særligt, at bygningsfondens udlejningsaktivitet skal vurderes i tråd med intentionerne bag justeringen af højskolelovgivningen fra 2013, nemlig at "... tilgodesee, at nye højskoler gives mere tid til at finde varige bygningsmæssige løsninger samt til at skaffe den fornødne kapital hertil", jf. ovenfor. Bygningsfonden ville ikke kunne opfylde sit formål uden at udleje bygningerne til højskolen, og højskolen ville i så fald ikke kunne stiftes med de fornødne fysiske rammer.

Det forhold, at bygningsfonden, som led i fondens almennyttige aktivitet, efter hensigten skal udleje højskolebygningerne på markedsvilkår til højskolen, er således et centralt element i fondens opfyldelse af sit formål samt i praksis helt afgørende for etablering af den påtænkte højskole. Det må derfor lægges til grund, at bygningsfondens udlejning på markedsvilkår ikke fratager fondens erhvervelse af højskolebygningerne deres karakter af almennyttige interne uddelinger. Spørger henviser i den forbindelse til præmisserne i SKM2011. 232, hvor Skatterådet netop fandt, at markedsmæssig udlejning af bygninger ikke fratog erhvervelsen heraf karakteren af almennyttighed, henset til ideen med det i sagen omhandlede koncept.

Derudover henviser Spørger til SKM. 2014.499, hvor Skatterådet i overensstemmelse med SKATs indstilling fandt, at udgifter til etablering, forbedring og udbygning af et rekreativt anlæg kunne anses som en intern, almennyttig uddeling, selv om udlejning af anlægget skete på markedsvilkår.

Spørger bemærker, at et eventuelt overskud i bygningsfonden vil blive anvendt i overensstemmelse med fondens almennyttige formål, dvs. til støtte af højskolen og andre almennyttige uddannelsesformål.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at spørgsmålene 1 og 2 begge skal besvares med et "Ja".

### Ad spørgsmål 3

Såfremt SKAT kan besvare spørgsmål 1 og 2 bekræftende, er det Spørgers opfattelse, at fradrag og anvendelse af tidligere foretagne skattemæssige hensættelser må anerkendes i takt med, at udgifterne til bygningernes opførelse afholdes.

Spørger henviser i den forbindelse til praksis vedrørende uddelingsfradrag for afdrag på lån optaget til finansiering af almennyttige interne uddelinger, eksempelvis bygninger.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med et "Ja".

### Ad spørgsmål 4

De opførte højskolebygninger vil ikke være en del af bygningsfondens grundkapital. Det vil derfor fondsretligt være muligt for fonden at foretage uddeling heraf til højskolen efter 10 år uden særskilt tilladelse fra fondsmyndigheden.

Fondsbeskatningsloven indeholder ikke hjemmel til at beskatte bygningsfondens, eller til at anse den tidligere foretagne uddeling for tilbageført, i fald den måtte vælge at uddele et aktiv, som fonden tidligere har erhvervet via en intern uddeling.

Skatterådet har desuagtet i SKM2006. 504 fundet, at en intern uddeling, som en almennyttig fond havde foretaget, kunne anses for tilbageført, hvis det erhvervede aktiv (en ejendom) efterfølgende måtte skifte karakter, således at den almennyttige anvendelse blev ændret til en ikke-almennyttig anvendelse. Dette kunne i givet fald medføre skattepligt for fonden. Skatterådet henviste til Ligningsrådets afgørelse i TfS1988. 253 samt til Landsskatterettens kendelse, offentliggjort i SKM2006. 177.

Indledningsvis skal det i nærværende sag understreges, at såfremt bygningsfondens efter 10 år måtte beslutte at uddele bygningerne til højskolen, vil den almennyttige anvendelse af bygningerne ikke ophøre, men derimod netop fortsætte uændret, nu blot med en anden civilretlig ejer.

En nærmere gennemgang af TfS1988. 253 og SKM2006. 177 viser efter Spørgers opfattelse endvidere, at de ikke kan begrunde konklusionen i SKM2006. 504 vedrørende synspunktet om tilbageførte uddelinger.

Landsskatterettens kendelse i SKM2006. 177 omhandlede en ikke-erhvervsdrivende fond, der ønskede at ændre sit vedtægtsmæssige formål, således at fonden fremover kunne foretage uddeling af studie- og rejselegater til studerende og unge erhvervsfolk. Det skulle dog være en betingelse for uddeling, at modtageren heraf forpligtede sig til i 5 år efter studieophør at donere 1,5 % af sin indkomst til fondens disponible kapital. Fonden forespurgte på den baggrund, om legatuddelinger ville være fradragsberettigede for fonden med det fulde beløb på uddelingstidspunktet, og om de efterfølgende donationer fra legatmodtageren ville være skattepligtige for fonden. Landsskatteretten udtalte, at der ikke var grundlag for at nægte fonden fradrag for uddelingerne i uddelingsåret, alene fordi en del heraf efterfølgende forventedes tilbagebetalt. Landsskatteretten anførte som argument, at fonden på udbetalingstidspunktet ville være retligt forpligtet til at udbetale hele uddelingen til modtageren. Ligeledes ville de efterfølgende tilbagebetalinger til fondens disponible kapital være skattepligtige for fonden.

Ligningsrådets afgørelse i TfS1988. 253, omhandlede en forskningsfond, der havde spurgt til de skattemæssige konsekvenser for fonden, hvis fonden foretog en beløbsmaksimeret uddeling, der af modtageren skulle anvendes over en flerårig periode, og modtageren i et efterfølgende år tilbagebetalte en ikke-anvendt del af uddelingen til fonden. Ligningsrådet fandt, at tilbagebetalingen ville være skattepligtig for fonden, og at tilbagebetalingen som udgangspunkt skulle beskattes i tilbage-betalingsåret.

Omdrejningspunktet i både TfS1988. 253 og SKM2006. 177 var således den skattemæssige behandling af en tilbagebetaling til den pågældende fond fra et andet skattesubjekt, dvs. en reel efterfølgende berigelse af fonden i form af tilbagebetalingen. Således var sagens egentlige genstand i de to sager ikke spørgsmålet om skattepligt som sådan, men derimod spørgsmålet om periodisering af denne skattepligt, der i begge afgørelser udsprang af en reel berigelse fra tredjemand af de to fonde.

Imidlertid indtrådte der i SKM2006. 504 ikke en berigelse for den i afgørelsen omhandlede fond, men derimod alene en ændret anvendelse af et aktiv hidrørende fra en tidligere foretaget intern uddeling. Som følge af denne væsentlige forskel mellem på den ene side TfS1988. 253 og SKM2006. 177 og på den anden side SKM2006. 504, kan den sidstnævnte afgørelse ikke begrundes med henvisning til de to førstnævnte afgørelser.



Udover den manglende lovhjemmel i fondsbeskatningsloven synes der således ej heller grundlag i skattepraksis for Skatterådets afgørelse i SKM2006. 504 vedrørende tilbageførsel af fondens uddeling.

I forhold til bygningsfondens eventuelle uddeling af grunden, hvorpå højskolebygningerne skal opføres til højskolen, vil dette fordrer fondsmyndighedens tilladelse, i det omfang en sådan uddeling vil kræve nedsættelse af fondens grundkapital med henblik på frigørelse af disponible midler.

Følgende fremgår af SKATs Juridiske Vejledning 2015, C. D. 9.5.5.1

"Uddeling af den bundne kapital med fondsmyndighedens samtykke indebærer, at der uddeles af gaver, der i sin tid var skattefri, fordi de ikke skulle uddeles. Uddelingen af den bundne kapital (grundkapitalen) indebærer, at forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede. Der må derfor ske beskatning af den del af den bundne kapital, som uddeles...

Beskatning i ovennævnte situation sker på uddelingstidspunktet, så der er symmetri mellem fradraget for uddelingen og beskatningen af den frigivne bundne kapital."

Spørger er ikke enige i det i SKATs Juridiske Vejledning anførte. Efter Spørgers opfattelse vil nedsættelse af grundkapital i bygningsfonden ikke medføre skattepligt for bygningsfonden, da der ikke er hjemmel hertil i fondsbeskatningsloven. Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1 gælder følgende:

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

En kapitalnedsættelse i en fond skal efter fondsbeskatningsloven således behandles skattemæssigt som en kapitalnedsættelse i et selskab, med mindre lovens § 3, stk. 2-6 samt §§ 4-6 tilsiger andet. En kapitalnedsættelse i et aktieselskab kan ikke medføre skattepligt for selskabet - men derimod alene efter omstændighederne for de aktionærer, der måtte modtage en udlodning fra selskabet. Uden positiv lovhjemmel i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2-6 samt §§ 4-6 kan der ikke statueres skattepligt som følge af kapitalnedsættelse i en fond. En sådan positiv lovhjemmel forefindes ikke.

Spørger henviser i den forbindelse til Skatterådets bindende svar i SKM2013. 78. Sagen omhandlede en større erhvervsdrivende fond, der overvejede at foretage en nedsættelse af grundkapitalen, dels med henblik på dækning af tab og dels med henblik på uddeling heraf over en årrække til de begunstigede. Skatterådet udtalte, at der hverken i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, eller noget andet sted i skattelovgivningen er hjemmel til beskatning af en fond som følge af kapitalnedsættelse til dækning af underskud eller kapitalnedsættelse med henblik på efterfølgende uddeling heraf. Skatterådet udtalte endvidere, at selve den efterfølgende uddeling af disponible midler, der er fremkommet via en kapitalnedsættelse, ej heller kan medføre skattepligt for en fond.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 5a og 5b

Hvis SKAT måtte besvare spørgsmål 4 benægtende, og således finde at uddeling af grund og højskolebygninger til højskolen vil medføre skattepligt for bygningsfonden af det uddelte beløb, er det Spørgers opfattelse, at bygningsfonden i så fald vil blive indrømmet et korresponderende uddelingsfradrag, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, i forbindelse med uddelingen, således at der opstår parallelitet mellem skattepligt og uddeling.

Spørger henviser i den forbindelse til SKATs Juridiske Vejledning C. D. 9.5.5.1, hvor der som ovenfor anført lægges vægt på symmetri mellem fradraget og skattepligt.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5a og 5b begge skal besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 6a

Hvis SKAT måtte besvare spørgsmål 4 bekræftende, og hvis fonden måtte beslutte at uddele høj-skole-bygningerne til højskolen efter 10 år, er spørgsmålet om en sådan uddeling vil medføre uddelingsfradrag.

Efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, vil der umiddelbart være fradrag, endda med 25% ekstra konsolideringsfradrag efter lovens § 5, stk. 1. SKATs Juridiske vejledning, C. D. 9.9.1.2, indeholder i tråd hermed blot følgende passus herom:

"Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden mv. til at uddele beløbet mv., dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen."

Hvis bygningsfonden indrømmes uddelingsfradrag i forbindelse med en eventuel uddeling af høj-skole-bygningerne til højskolen efter 10 år, vil fonden imidlertid reelt opnå fradrag for den samme udgift to gange, idet fonden forudsætningsvis allerede har opnået fradrag herfor som en intern uddeling i forbindelse med etablering af bygningerne, jf. spørgsmål 1-2.

Spørger henviser i den forbindelse til Skatterådets afgørelse i SKM2006. 504, hvor følgende generelle betragtninger er anført vedrørende et sådan muligt "dobbeltdrag":

"I forbindelse hermed gælder dog, at der ikke kan opnås dobbelt fradrag for den samme vedligeholdelsesudgift eller forbedringsudgift ved, at udgiften eksempelvis dels kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, dels kan tillægges ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen. Det betyder bl.a., at anskaffelsessummen kun kan tillægges afholdte udgifter til vedligeholdelse og forbedring, som ikke har kunnet fratrækkes/er fratrasket ved indkomstopgørelsen. Udgifter, der er straksfradraget eller straksafskrevet, og som ikke er omfattet af afskrivningslovens § 21, stk. 2, kan heller ikke medregnes. På samme måde kan udgifter, der er dækket af skattefrie tilskud mv., tilsvarende ikke tillægges ejendommens anskaffelsessum. Herudover gælder, at der ikke kan opnås fradrag for den samme udgift eller værdiforringelse to gange."

Såfremt bygningsfonden opnår fradrag for udgiften til opførelse af bygningerne som en intern uddeling, jf. spørgsmål 1-2, vil fonden efter Spørgers opfattelse derfor ikke på ny kunne opnå fradrag i forbindelse med en efterfølgende uddeling heraf til højskolen.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 6a skal besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 6b

Hvis SKAT svarer spørgsmål 6a bekræftende og fonden dermed kan tage fradrag for den foretagne uddeling af bygningerne til højskolen er det Spørgers opfattelse, at denne fradragsret bør reguleres, så der ikke indrømmes fradrag for den samme udgift to gange.

Denne regulering kan for eksempel gennemføres ved, at fonden kun indrømmes fradrag for den del af uddelingen, der ligger ud over, hvad der tidligere er indrømmet fradrag for ved den foretagne interne uddeling. Hvis bygningernes værdi således er steget i ejerperioden, bør det mulige fradrag ved den eksterne uddeling efter Spørgers opfattelse kun udgøre den del af værdien, der overstiger fondens oprindelige byggeomkostninger, der tidligere er fradraget som intern uddeling. Hvis bygningernes værdi er mindre end byggeomkostningerne, bør der i tråd hermed ikke opnås yderligere fradrag end de allerede fratrækne interne uddelinger.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 6b skal besvares med et "Ja".

### Ad spørgsmål 7

Som angivet i afsnittet om sagens faktiske forhold vil der blive indgået en lejeaftale mellem bygningsfonden og højskolen, og bygningsfonden vil blive søgt frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom.

Initiativtagerne til projektet forventer således som udgangspunkt - hvilket vil blive afklaret i forbindelse med den faktiske ansøgning om momsregistrering - at fonden vil kunne opføre højskolen med momsfradrag, og vil skulle afregne løbende moms af den modtagne lejebetaling i den periode, udlejningen sker under en frivillig momsregistrering.

Såvel projektets totaløkonomi som likviditet vil blive påvirket væsentligt, hvis de forventninger, som anlægsbudgettet er opstillet under, ikke gælder.

En grundlæggende forudsætning for, at bygningsfonden bliver omfattet af momslovens regler er, at fonden anses som en afgiftspligtig person.

Efter momslovens § 3 er en afgiftspligtig person en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, der lyder:

"Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

En fond vil efter Spørgers opfattelse definatorisk være selvstændig i forhold til bestemmelserne om afgiftspligtig person. Som det er understreget i direktivbestemmelsen er formålet med/resultatet af virksomheden underordnet i forhold til bedømmelsen af, om fonden agerer som afgiftspligtig person, og økonomisk virksomhed består navnlig af udnyttelse af bl.a. materielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Da bygningsfonden skal opføre det samlede højskolebyggeri, vil fonden anskaffe og eje et materielt aktiv af betydelig økonomisk værdi. Dette aktiv vil blive stillet til rådighed for en anden juridisk enhed mod vederlag i en periode på forventeligt mindst 10 år, hvilket må betegnes som levering af tjenesteydelser med henblik på at opnå indtægter af "en vis varig karakter".

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 7 skal besvares med et "Ja".

### Ad spørgsmål 8

Baggrunden for spørgsmålet er, at det er et muligt scenarie, at bygningsfondens ejendom vil blive overdraget til højskolen efter udløbet af 10-års perioden, som er maksimum for højskolens lovlige leje efter den nuværende højskolelov udløber.

Spørger ønsker sikkerhed for, at SKAT ikke i forbindelse med vurderingen af bygningsfondens aktivitet vil lægge vægt på en sådan mulig fremtidig overdragelse af den faste ejendom, som hverken er aftalt eller besluttet i forbindelse med indgåelse af lejeaftalen.

Spørger ønsker således bekræftet, at bygningsfondens aktiviteter vil blive anset som en momsfri udlejningsaktivitet, som derfor alene vil kunne være momspligtig som følge af en ansøgt og bevilget frivillig momsregistrering.

Der vil mellem parterne blive indgået en sædvanlig erhvervslejeaftale. Udkast til denne vedlægges. Hverken lejeaftalen eller andre bindende dokumenter mellem parterne indeholder bestemmelser om overdragelse af ejendommen fra bygningsfonden til højskolen, og der foreligger således ingen aftaler om en overdragelse af ejendommen.

En beslutning om, hvorvidt bygningsfonden efter f.eks. 10 år vil vælge at overdrage højskolebygningerne til højskolen, vil således først ske op mod 10 år efter fondens etablering, og en sådan beslutning beror bl.a. på højskolen eksistens på dette tidspunkt og på de regler, der til den tid måtte gælde for så vidt angår f.eks. højskolars mulighed for at leje og reglerne i fonds- og skattelovgivningen.

Udover at bygningsfonden i lejeperioden er den tinglyste ejer af ejendommen, er det således også bygningsfonden, der bærer enhver mulighed for gevinst og risiko for tab på ejendommen i hele lejeperioden.

Enhver ændring af bygningerne, som højskolen måtte ønske sig under lejeperioden, skal aftales med bygningsfonden og sker for bygningsfondens regning, dog eventuelt mod regulering af lejen. Det er således bygningsfonden, der har både den retlige og faktiske råden over bygningerne i hele lejeperioden, under hensyntagen til den indgæede lejekontrakt.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 8 skal besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 9

Lejeaftalen mellem bygningsfonden og højskolen vil omfatte det samlede højskolebyggeri. Der er tale om en sædvanlig erhvervslejekontrakt, hvor der er fastsat én fælles m2 pris, som dækker hele byggeriet. Det betyder, at der som udgangspunkt må være tale om ét samlet lejeforhold og dermed også om én samlet ydelse i momsmæssig henseende.

Lejekontrakten specificerer det lejede på de forskellige delarealer, dvs. elevboliger, lærerboliger, undervisningsfaciliteter, administration, lærerværelse, depot, servicefunktioner, køkken og spisesal samt kultur-sal.

Idet Spørger forudsætter, at SKAT kan besvare spørgsmål 8 bekræftende skal der tages stilling til, om den samlede lejebetaling momsmæssigt kan behandles under ét som én samlet ydelse, eller om der er tale om levering af flere individuelle leje-ydelser, som skal prissættes og faktureres særskilt, idet det bemærkes, at prissætningen i henhold til lejeaftalen på basis af den indhentede mæglervurdering vil være den samme faste m2 pris, uanset anvendelsen af de forskellige arealer.

Set fra såvel bygningsfondens som højskolens synspunkt er der i det foreliggende tilfælde tale om én samlet ydelse. Driften af en højskole forudsætter tilstedeværelsen af såvel undervisningslokaler, opholdslokaler, spisefaciliteter samt overnatningsfaciliteter, og det er også et krav efter højskoleloven, at der findes såvel elev- som lærerboliger på en højskole.

Det er således alene det samlede højskolebyggeri, der er anvendeligt som lejeobjekt fra udlejers side, og som også efterspørges af den lejer, der skal drive højskolen.

Elevboligerne anvendes af højskolens elever samt i et vist omfang af gæstelærere o.lign. til overnatning. Elevboligerne stilles af højskolen til rådighed som et led i undervisningen uden særskilt betaling, og denne tilrådighedsstillelse udgør momsmæssigt en integreret del af skoleopholdet, som er momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, som en ydelse i nær tilknytning til undervisningen.

Da elevboligerne ikke er forsynet med de sædvanlige faciliteter, der kendetegner en bolig, f.eks. køkken og eget bad, og da de kun anvendes midlertidigt under elevernes ophold på skolen, tjener elevboligerne ikke som bolig/bopæl for eleverne, men alene som et midlertidigt indkvarteringssted. Typisk vil eleverne have deres egentlige bolig/folkeregisteradresse et andet sted.

Det areal, der i kontrakten er angivet som lærerboliger, stilles af højskolen til rådighed for forstander samt lærere, der er fast tilknyttet højskolen. Forstanderen og visse lærere vil få ret og pligt til at bo på skolen under deres ansættelsesforhold.

Elevboligerne er ikke boliger i momslovens forstand, jf. bl.a. TfS1998. 708ØL og SKM2007. 142. SR, og da det yderligere ville være kunstigt at adskille disse fra resten af højskolebygningerne på baggrund af den integrerede anvendelse, skal elevboligerne anses som en del af den samlede lejeydelse.

Den faste tilstedeværelse af forstander og lærere - også uden for normal arbejds-/skoletid - er også en fast bestanddel af en højskole. Også disse boliger er dermed en naturlig og fuldt integreret del af højskolebygningerne, og det er efter højskoleloven et krav, at disse boliger findes. Det vil således også være kunstigt at udskille disse arealer fra det samlede lejemål og behandle dem separat.

Samlet set er det således Spørgers opfattelse, at udlejningen af den samlede højskolebygning inklusive opholdsfaciliteter for elever og boliger for lærere, skal anses som én samlet udelelig udlejningsydelse, der i forhold til moms skal underlægges samme behandling.

Spørgsmål 9 bør derfor besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 10

Spørger er opmærksom på, at der ikke kan gives bindende svar i bevillingsspørgsmål, dvs. hvorvidt fonden kan opnå en tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Som oplyst er det fondens hensigt at ansøge om en sådan registrering og fonden ønsker derfor afklaret, om man efter SKATs opfattelse opfylder de grundlæggende betingelser for en sådan ansøgning, herunder at udlejningen er erhvervsmæssig.

Såfremt SKAT vurderer, at der ikke kan gives et bindende svar på spørgsmålet, skal Spørger anmode om, at SKAT i lighed med andre sager giver en vejledende udtalelse, idet muligheden for frivillig momsregistrering og omfanget heraf har væsentlig betydning for spørgers dispositioner.

Som det vil være fremgået af spørgsmål 9 ovenfor, er det Spørgers opfattelse, at den samlede udlejning af højskolebygningerne skal betragtes som én samlet ydelse. Udlejningen vil blive reguleret af en erhvervslejekontrakt, som tilsvarende fastsætter en samlet pris ud fra samme m2 pris for alle lokaler. Da der mellem parterne, der indgår lejeaftalen, endvidere er enighed om, at udlejningen skal ske på markedsvilkår, har lejekontrakten taget udgangspunkt i en vurdering, foretaget af en uafhængig lokal ejendomsmægler.

Mægleren har givet sin rapport, som Spørger vedlægger, og på basis af en besigtigelse af ejendommen samt en vurdering af projektet, som det så ud på tidspunktet for vurderingen, er mægleren nået frem til den m2 pris, som er indsat i udkastet til lejekontrakt. Det kan lægges til grund, at projektet som helhed ikke har ændret sig i mellemtiden.

Da lejeniveauet således er fastsat på baggrund af en vurdering fra en professionel tredjemand, må den fastsatte leje anses for at være lig med markedslejen. Det er Spørgers opfattelse, at fastsættelse af lejen på markeds-mæssige vilkår betyder, at lejen i relation til momsreglerne må betegnes som "erhvervsmæssig" og at denne grundlæggende forudsætning for ansøgning om frivillig momsregistre-ring for udlejningen dermed er opfyldt.

På den baggrund mener Spørger, at udlejningen må betegnes som erhvervsmæssig.

Spørgsmål 10 bør derfor besvares med et "Ja".

#### Ad spørgsmål 11

Ved besvarelsen af spørgsmålet kan SKAT lægge følgende til grund:

1. Fonden har inden byggeriets start søgt om tilladelse til frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning af højskolen
2. SKAT har givet en sådan tilladelse - og efterfølgende endeligt godkendt forholdet i henhold til momsbekendtgørelsens § 54, stk. 3.
3. Fonden har i byggeperioden udøvet sin fradragsret for momsen på opførelsesomkostningerne i overensstemmelse med den givne tilladelse
4. Fonden har - ved byggeriets afslutning - iværksat den momspligtige udlejningsaktivitet i henhold til tilladelsen

Baggrunden for spørgsmålet er, at fonden ønsker sikkerhed for, at den momsfradragsret, der udøves i byggeperioden i overensstemmelse med en opnået tilladelse, ikke er betinget af andre vilkår, end at den momspligtige udlejningsaktivitet påbegyndes i overensstemmelse med tilladelsen.

Det er fondens klare målsætning, at den momspligtige udlejningsaktivitet skal opretholdes i en længere årrække, men da der er tale om et nyt projekt, kan det ikke udelukkes, at fonden på grund af udefra kommende omstændigheder kan blive tvunget til at disponere anderledes. Ligeledes vil det som oplyst under sagens faktiske forhold under de nuværende regler ikke være muligt at fortsætte udlejningen til den påtænkte lejer ud over 10 år.

Fradragsretten for moms indtræder på det tidspunkt, hvor momsen forfalder, dvs. i takt med, at højskolen opføres og fakturaerne udstedes af fondens leverandører. Fradragsretten hos fonden skal bedømmes på dette tidspunkt og kan ikke gøre til genstand for betingelser eller vilkår vedrørende fremtidig anvendelse, bortset fra, at det for en frivillig momsregistrering ligger i sagens natur, at den planlagte udlejningsaktivitet faktisk skal iværksættes, hvilket også afspejles i reglerne i momsbekendtgørelsens § 54, stk. 3 om SKATs endelige godkendelse af det løbende momsfradrag under opførelsen.

Hvis fondens anvendelse af ejendommen ændrer sig, efter at den momspligtige udlejning er påbegyndt, dvs. hvis fonden f.eks. senere overdrager ejendommen med eller uden vederlag, eller hvis udlejningen ændres fra momspligtig til momsfri efter udløbet af den 2-års bindingsperiode for frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, stk. 2, vil sådanne ændringer ikke have betydning for den fradragsret, der er udøvet i opførelsesperioden. Denne fradragsret kan således ikke ændres som følge af begivenheder, der er indtrådt, eller beslutninger truffet efter, at den momspligtige udlejning er påbegyndt.

Sådanne senere begivenheder skal underkastes en konkret og selvstændig momsmæssig vurdering efter momslovens regler og kan eksempelvis medføre, at der, afhængig af begivenhedens art, skal opkræves salgsmoms, eller at der skal ske regulering af den tidligere fratrukne moms efter reglerne i momslovens § 43 og 44.

Spørgsmål 11 bør derfor besvares med et "Ja".

#### **SKATs indstilling og begrundelse**

##### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anses som almennyttig.

## *Lovgrundlag*

### Fondsbeskatningsloven

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

Stk.1, nr. 1. Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love.

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

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

§ 4, stk. 4. Fonde og foreninger som nævnt i § 1, nr. 1, 2 og 4, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst tillige foretage fradrag for hensættelse til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

### *Praksis*

#### C. D. 9.9.1.3

"Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i LL § 8 A, LL § 12, BAL § 3, stk. 2 og SEL § 3, stk. 2. (...).

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

### Videre kreds

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, 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 (...).

En fond, som efter vedtægterne kun kan uddele til personer med tilknytning til fx en bestemt virksomhed/aktieselskab, uddeler ikke til en ubestemt videre kreds. (...).

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 (...).

Der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter for at kunne opfylde fondslovens krav til overholdelse af formålet. Det følger af FL § 6, stk. 1, nr. 3 og 8, at der i fondens vedtægt skal optages bestemmelse om fondens formål og overskudsanvendelse (...).

Den omstændighed, at en fond ifølge sine vedtægter har et almennyttigt eller almenvelgørende formål, indebærer ikke i sig selv, at en fond 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. (...)”

SKM2013. 244. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en erhvervsdrivende fond, der havde diverse kulturelle og sociale formål i et nærmere bestemt byområde, havde et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål, om fonden kunne godkendes efter ligningslovens § 8 A, idet dette er et bevillingsmæssigt spørgsmål, hvilket ikke hører under Skatterådets kompetence.

SKM2011. 350. SR

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

SKM2011. 232. SR

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

SKM2006. 504. SR

Skatterådet godkendte, at en erhvervsdrivende fond, der havde til formål at støtte et kor, herunder at erhverve og drive bygninger, kunne foretage hensættelser af et beløb til almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4. Skatterådet fandt desuden, at selve erhvervelsen af en ejendom ikke kunne anses for almennyttig, men at anvendelsen af samme ejendom tilgodeså et almennyttigt formål.

Der blev lagt vægt på, at aktiviteten i koret måtte anses for almennyttig, idet der var tale om et kunstnerisk og kulturelt virke, ligesom der i princippet var åben adgang for alle, idet der dog skulle aflægges optagelsesprøve.

SKM2006. 282. SR

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

TfS 1988,554. LR

En fond, der ifølge fundatsen havde til formål at erhverve et slot og nogle yderligere faste ejendomme, ansås ikke for generelt almenvelgørende eller almennyttig i relation til fondsbeskatningen. Dette udelukkede dog ikke, at nærmere angivne uddelinger og hensættelser kunne anses for almenvelgørende eller almennyttige. Ligningsrådet fandt således, at selve beløbet anvendt til erhvervelse af slottet kunne fradrages som en intern uddeling efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet erhvervelse af og bevarelse af slottet som kulturværdi måtte anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttig.

### *Begrundelse*

Det lægges til grund ved besvarelsen, at spørgsmålene alene omhandler den skattemæssige behandling af bygningsfonden i relation til fondsbeskatningsloven.



Bygningsfonden påtænkes oprettet som en erhvervsdrivende fond med en grundkapital på 300.000 kr. Fonden vil efter det oplyste være omfattet af erhvervsfondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Efter fondsbeskatningsloven kan der foretages fradrag for uddelinger og hensættelser vedrørende almennyttige og almenvelgørende formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4.

Ved begrebet "almenvelgørende" forstås tilfælde, hvor der ydes støtte til en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang. Begrebet "almennyttig" dækker over, at de tilgodesete skal være en vis videre kreds af personer, hvis virke i samfundet, ud fra en i befolkningen almindelig fremherskende opfattelse, kan karakteriseres som nyttig, jf. UfR1999. 213. H.

Det fremgår af praksis som gengivet i Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.9.1.1, at bl.a. sociale-, kulturelle- og undervisningsformål vil kunne anses for almennyttige formål.

Det følger af vedtægterne for bygningsfonden, at formålet er at støtte X ved at anlægge, opføre, vedligeholde og udleje bygninger m.v. som ramme for højskolen og at støtte fortrinsvis højskolen ved uddelinger og dernæst almennyttige og kulturelle formål i den pågældende kommune med hovedvægten på almen uddannelse. I tilfælde af fondens opløsning træffer bestyrelsen afgørelse om anvendelse af fondens formue i overensstemmelse med det vedtægtsmæssige formål.

Spørger må efter det oplyste anses at have et almennyttigt virke, idet der er tale om en institution, der tilgodeser kulturelle- og undervisningsformål, og som er åben for en videre kreds.

Eftersom bygningsfonden således har som sit primært og subsidiære formål at anlægge og opføre mv. bygninger til X samt fortrinsvist at støtte den pågældende højskole, og som mere subsidiært formål at støtte almennyttige og kulturelle formål i kommunen, må fonden siges at være almennyttig i relation til fondsbeskatningslovens bestemmelser.

Der henvises i denne forbindelse til SKM2006. 504. SR, hvor Skatterådet godkendte, at en støttefond til et kor kunne foretage hensættelser til et almennyttigt formål i kraft af, at koret måtte anses for almennyttigt.

Derfor er det SKATs opfattelse, at spørgsmålet skal besvares bekræftende.

Det bemærkes, at fradragsretten for almennyttige/almenvelgørende uddelinger dog skal afgøres konkret for hver uddeling, således at det skal vurderes konkret for hver uddeling og hensættelse, om disse kan foretages til almennyttige og almenvelgørende formål, jf. TfS 1988, 554. LR.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 2

SKAT anmodes om at bekræfte, at bygningsfondens udgifter til opførelse af højskolebygninger vil udgøre interne uddelinger, hvorved skattemæssige hensættelser foretaget af fonden kan anses for uddelt.

### *Lovgrundlag*

Se ovenfor under spørgsmål 1.

### *Praksis*

Se ovenfor under spørgsmål 1.

#### C. D. 9.9.1.1

##### "Interne uddelinger

Interne uddelinger er derimod karakteriseret ved, at fonden selv får en modydelse for uddelingen. En intern uddeling er fx udgifter til at forbedre eller udvide en stiftelses bygninger en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller

et museums indkøb til egne udstillinger.

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

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

Det kan fx vedrørende 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. Det begrundes med, at hvis en uddeling sker efter bestemmelsen i FBL § 4, stk. 2, er det en betingelse, at modtageren er skattepligtig af uddelingen. (...)

##### 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 eller en forening, kan således heller ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen, og dette formål anses som almennyttigt. (...)"

SKM2014. 499. SR

Skatterådet bekræftede, at udgifter afholdt af en erhvervsdrivende fond til etablering, vedligeholdelse, forbedring og udbygning af rekreative anlæg samt lønudgifter i forbindelse hermed kunne anses for en almennyttig, intern uddeling i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Driften af anlægget skulle varetages af fondens datterselskab, der skulle leje faciliteterne på markedsvilkår.

TfS 1988, 437. DEP

Departementet udtalte, at selvejende kollegier, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, vil kunne betragtes som almennyttige i lovens forstand. De vil således i vidt omfang kunne opnå fradragsret for uddelinger og hensættelser. Udgiften til forbedringer af kollegiet - anskaffelse af inventar, vaskeri m.v. - kan fratrækkes som uddelinger, og vedligeholdelsesudgifter er fradragsberettigede som driftsudgifter, blot de har været nødvendige af hensyn til kollegiets fremtidige virke.

## *Begrundelse*

Det følger af indstillingen til besvarelse af spørgsmål 1, at SKAT har indstillet, at bygningsfonden skal anses for almennyttig. SKAT har derudover bemærket, at det skal vurderes og godkendes for hver uddeling eller hensættelse for sig, om der er tale om en almennyttig uddeling eller hensættelse.

Ved en intern uddeling forstås en uddeling, hvor fonden selv modtager den pågældende uddeling. En intern uddeling kan efter omstændighederne bestå i forbedringsudgifter, hvis fondens formål fx er at eje og drive virksomhed med et aktiv. Der må dog ikke være tale om rene formuedispositioner.

Med hensyn til bygningsfondens udgifter til opførelse af højskolebygninger er SKAT herefter af den opfattelse, at disse udgifter må anses for fradragsberettigede som interne uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Der er herved henset til, at der er tale om uddelinger af almennyttig karakter til opførelse af højskolebygninger, der direkte relaterer sig til fondens formål. Endvidere er der lagt vægt på, at højskolebygningen egner sig til at opfylde fondens almennyttige formål.

Det er derfor SKATs opfattelse, at pågældende spørgsmål skal besvares bekræftende, således at byggeomkostningerne kan godkendes fradraget som interne uddelinger, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Der vil alternativt kunne ske hensættelse af midler til afholdelse af de pågældende byggeomkostninger med fradragsvirkning efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4. Sådanne hensættelser skal være benyttet i deres helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret, se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5.

## *Indstilling*

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

## Spørgsmål 3

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 2 bekræftende, ønskes det bekræftet, at fondens interne uddelinger kan anses for foretaget på de tidspunkter, hvor byggeomkostningerne til opførelse af højskolebygningerne afholdes.

## *Lovgrundlag*

### Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3

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

## *Praksis*

### C. D. 9.9.1.2

#### "Enkeltstående uddelinger"

Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden mv. til at uddele beløbet mv., dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen. Dette gælder, uanset om udbetaling eller overgivelse af uddelingen først sker i det efterfølgende indkomstår. Se FBL § 4, stk. 3, 1. pkt.

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

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

TfS 1988, 253. LR

Ligningsrådet besvarede en række spørgsmål fra Universitetets Forskningsfond om tidspunktet for fradrag for uddelinger og tilbageførte uddelinger. Fonden har fradragsret på det tidspunkt, hvor der er givet bindende tilsagn om ydelsen, selv om betalingen eller overgivelse af gaven først sker i det følgende indkomstår. Ligningsrådet havde dog efter omstændighederne ikke bemærkninger til, at fradraget i stedet sker successivt i udbetalingsårene.

TfS1987,566. DEP

Skatteministeriet udtalte, at fondes uddelinger ifølge fondsskattelovens § 4 fradrages i det indkomstår, hvori fonden har afgivet bindende tilsagn om ydelsen.

### *Begrundelse*

Fradrag for uddelinger henføres til det tidspunkt, hvor fonden er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3. Dette indebærer, at der skal være opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb, og at beløbet skal kunne gøres endeligt op. Der er dog også mulighed for at foretage fradrag på det tidspunkt, hvor en uddeling forfalder til betaling, hvis der er tale om en uddeling, der strækker sig over flere indkomstår. Periodiseringsprincippet vælges én gang for alle for den pågældende uddeling.

SKAT finder, at periodiseringstidspunktet for interne uddelinger tilsvarende må følge de almindelige periodiseringsprincipper, således at det i udgangspunktet er pligtpådragelsestidspunktet, der er afgørende for periodiseringen af de pågældende byggeomkostninger, se fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, jf. stk. 3. Forfaldstidspunktet kan vælges, hvis uddelingerne strækker sig over flere år.

Da tidspunktet for pligtpådragelsen eller forfaldstidspunktet ikke nødvendigvis er sammenfaldende med tidspunktet for udgiftsafholdelsen, indstiller SKAT, at spørgsmålet besvares benægtende.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at en uddeling af højskolebygningerne samt den grund, hvorpå højskolebygningerne er opført, til X efter 10 år i givet fald ikke vil udløse skattepligt for Spørger.

### *Lovgrundlag*

#### Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig Indkomst betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi.

### Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Gaver til fonde 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.

#### *Praksis*

##### C. D. 9.5.5.1.

"Uddeling af den bundne kapital med fondsmyndighedens samtykke indebærer, at der uddeles af gaver, der i sin tid var skattefri, fordi de ikke skulle uddeles. Uddelingen af den bundne kapital (grundkapitalen) indebærer, at forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede. Der må derfor ske beskatning af den del af den bundne kapital, som uddeles.

I det år hvor fonden forbruger af reservefonden/de bundne midler som konsekvens af, at fonden lider tab, vil fonden således kunne få fradrag for tabet som en uddeling efter reglen i FBL § 4, samtidig med at fonden skal indtægtsføre et tilsvarende beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. (...)

Beskatning i ovennævnte situation sker på uddelingstidspunktet, så der er symmetri mellem fradraget for uddelingen og beskatningen af den frigivne bundne kapital."

SKM2013. 78. SR

Skatterådet bekræftede, at en nedsættelse af grundkapitalen i fonden ikke medførte skattepligt for fonden. Der var tale om en familiefond, til hvilke gaver til grundkapitalen er skattepligtige.

SKM2007. 527. SR

Af SKATs begrundelse fremgår bl.a., at: "SKAT skal dog gøre opmærksom på, at i fald fondens bestyrelse på et givent tidspunkt rent faktisk uddeler af den bundne kapital, da skal den del af kapitalen, som uddeles, indtægtsføres og beskattes."

#### *Begrundelse*

Det fremgår af anmodningen, at grunden påtænkes apportindskudt til bygningsfondens grundkapital, mens øvrige anlægsudgifter skal finansieres ved hjælp af de frie midler.

Det følger af fast praksis som beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.5.5.1, at uddeling af grundkapitalen - efter fondsmyndighedens samtykke - udløser skattepligt, idet forudsætningen for skattefrihed ikke længere er til stede. Idet grunden påtænkes indskudt til fondens grundkapital vil en uddeling af grunden, hvorpå højskolebygningerne er opført, følgelig medføre beskatning for bygningsfonden.

Med hensyn til bygningerne vil uddeling heraf ikke udløse skattepligt for bygningsfonden, idet værdien af disse påtænkes overdraget til bygningsfondens frie midler.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

### Spørgsmål 5a

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 4 benægtende, ønskes det bekræftet, at Spørger vil have adgang til et uddelingsfradrag i forbindelse med uddeling af grunden til højskolen, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

## *Lovgrundlag*

### Fondsbeskatningslovens § 4

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

## *Praksis*

Se ovenfor under spørgsmål 1.

## *Begrundelse*

Efter reglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, kan fonde mv. foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

En ekstern uddeling er en vedtægtsbestemt anvendelse af fondens nettoindkomst uden forventning om en modydelse. En ekstern uddeling kan også bestå af uddeling af aktiver.

Det er SKATs opfattelse, at en uddeling af grunden til højskolen vil gå til varetagelse af fondens almennyttige formål. SKAT er derfor af den opfattelse, at en uddeling af grunden til det vedtægtsbestemte, almennyttige formål vil kunne anses for en ekstern uddeling i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

## *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 5a besvares med "Ja".

### Spørgsmål 5b

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 4 benægtende, ønskes det bekræftet, at Spørger vil have adgang til et uddelingsfradrag i forbindelse med uddeling af højskolebygningerne til højskolen, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

## *Lovgrundlag*

Se spørgsmål 1.

## *Begrundelse*

SKAT er af den opfattelse, at en uddeling af bygningerne til højskolen i udgangspunktet vil kunne udgøre en ekstern, almennyttig uddeling i henhold til fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1. Der henvises til begrundelsen vedrørende uddeling af grunden til almennyttigt formål i spørgsmål 5a.

Eftersom fonden imidlertid påtænker at foretage fradrag for udgifterne til opførelse af højskolebygningerne som en intern uddeling, se spørgsmål 1 b, er det SKATs opfattelse, at der ikke kan foretages fradrag for samme udgift to gange. Der kan således i det pågældende tilfælde ikke foretages et yderligere fradrag for de udgifter, der tidligere måtte være fradraget som interne uddelinger.

## *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 5b besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

### Spørgsmål 6a

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 4 bekræftende, ønskes det bekræftet, at en uddeling af højskolebygningerne til X efter 10 år ikke vil medføre uddelingsfradrag for Spørger.

#### *Begrundelse*

Eftersom spørgsmål 4 er besvaret benægtende bortfalder spørgsmål 6a.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 6a besvares med "Bortfalder".

#### Spørgsmål 6b

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 6a bekræftende, ønskes det bekræftet, at bygningsfondens fradrag i forbindelse med uddeling af bygningen vil blive reduceret med fradraget for den tidligere foretagne interne uddeling.

#### *Begrundelse*

SKAT bemærker, at spørgsmål 6a er indstillet besvaret med "Bortfalder". SKAT er dog af den opfattelse, at spørgsmål 6b trods dette kan besvares bekræftende. Der henvises i det hele til begrundelsen under spørgsmål 5b, hvor der efter SKATs opfattelse er taget stilling til spørgsmål 6b.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 6b besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at Spørger er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

#### *Lovgrundlag*

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed"

#### *Praksis*

#### C-230/94, Renate Enkler

Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der anses som økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

#### *Begrundelse*

Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1.

Det er oplyst, at Spørger påtænker at opføre et samlet højskolebyggeri for herefter at udleje dette til X mod vederlag til på erhvervsmæssige vilkår.

Af udkast til lejeaftale fremgår det, at lejemålet omfatter elevboliger, lærerboliger, undervisningsfaciliteter, køkken- og spisesal, kultursal mv., samt at der herfor kvartalsvis betales en markedsført fastsat leje.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørger ved udlejningen vil udnytte den faste ejendom med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, samt at Spørger i konsekvens heraf må anses for en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at indgåelse af aftalen mellem Spørger og X om løbende brugsret til den nyopførte/ombyggede højskolebygning vil blive anset som momsfri udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

### *Lovgrundlag*

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 har følgende ordlyd:

"Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsboks."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l) i dansk ret:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

....."

Bestemmelsen implementerer også momssystemdirektivets artikel 135, stk. 2, litra a) - d) i dansk ret:

"2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

a) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

c) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

d) udlejning af sikkerhedsboks."

### *Praksis*

C-108/99, Cantor Fitzgerald International



Udlejning af fast ejendom består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejerens brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra

#### C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne

Det grundlæggende kendetegn ved begrebet »udlejning af fast ejendom« er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. Ved bedømmelsen af, om en bestemt aftale falder ind under denne definition, skal der tages hensyn til samtlige karakteristika og omstændigheder ved den pågældende transaktion. I denne henseende er det afgørende element transaktionens objektive karakter, uanset hvordan parterne har kvalificeret den.

#### *Begrundelse*

Det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom momsfritagelsens forstand er, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International.

Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Det bemærkes, at Spørger i henhold til den fremlagte lejeaftale udlejer et præcist afgrænset areal af en fast ejendom til X. Udlejningen sker i henhold til almindelige markedsmæssige vilkår for udlejning, hvorved Spørger alene har adgang til det udlejede med henblik på vedligeholdelse af ejendommen.

Hverken lejeaftalen eller andre bindende dokumenter mellem parterne indeholder bestemmelser om overdragelse af ejendommen fra bygningsfonden til højskolen, og der foreligger således ingen aftaler om en overdragelse af ejendommen.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at lejeaftalen opfylder betingelserne for, at vederlaget for udlejningen må anses for momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

At højskoleloven indeholder bestemmelser om, at udlejningen højst må have en varighed på 10 år, ligesom Spørger efter de 10 måske vil overdrage ejendommen til X, kan efter en konkret vurdering ikke føre til et andet resultat.

#### *Indstilling*

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

#### Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at udlejningsaftalen mellem Spørger og X momsmæssigt skal anses som én samlet ydelse.

#### *Praksis*

#### C-34/99, Primback

Når der er tale om en transaktion, der består af flere elementer, foreligger der en enkelt ydelse, bl.a. når et element skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens et andet element skal anses for en sekundær ydelse, der er afgiftsmæssig stillet som hovedydelsen, og at en ydelse skal anses for sekundær i forhold

til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser

#### C-41/04, Levob

Der foreligger en enkelt ydelse, navnlig i det tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen. Det forholder sig på samme måde, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

#### *Begrundelse*

Når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der i henhold til EU-Domstolens praksis tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-41/04, Levob Verzekeringen.

Domstolen har i den henseende fastslået, at der foreligger én enkelt ydelse, når et element skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens et andet element skal anses for en sekundær ydelse, der er momsmæssig stillet som hovedydelsen, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-34/99, Primback.

Der kan imidlertid også være tale om én enkelt ydelse i momsmæssig henseende under andre omstændigheder. Domstolen har således fastslået, at dette ligeledes er tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-41/04, Levob Verzekeringen.

SKAT bemærker, at Spørger i henhold til den fremlagte lejeaftale mod vederlag overdrager råderetten til et nærmere afgrænset areal af en fast ejendom til X, hvilket er aftalens hovedydelse.

Spørger ses ikke i henhold til den fremlagte aftale at skulle være forpligtet til at levere andre ydelser til X, som skal betragtes som selvstændige hovedydelser i forhold til udlejningen af fast ejendom, og som derfor skal behandles selvstændigt momsmæssigt.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 10

Det ønskes bekræftet, at udlejningsaftalen mellem Spørger og X kan anses som erhvervsmæssig i relation til momsreglerne.

#### *Lovgrundlag*

Af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, fremgår følgende:

"Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner."

Af momslovens § 51, stk. 1, fremgår følgende:

"Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål.

....."

#### *Praksis*

SKM2007. 142. SR

Skatterådet fandt, at udlejning af fast ejendom til brug for hospiceformål ikke udgør udlejning til beboelse i momslovens forstand.

#### *Begrundelse*

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, at der ikke kan gives bindende svar om bevillinger.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at spørgsmålet skal afvises, idet der spørges til begrebet "erhvervsmæssig udlejning" i momslovens § 51, stk. 1, som er en betingelse for at opnå tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning.

SKAT skal vejledende udtale, at Spørger i henhold til besvarelsen af spørgsmål 7 er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, ligesom Spørger udlejer den faste ejendom mod vederlag og efter det oplyste på markedsmæssige vilkår, hvorfor det har formodningen for sig, at der er tale om erhvervsmæssig udlejning i henhold til momslovens § 51, stk. 1.

Det bemærkes endvidere, at udlejningen af den faste ejendom på baggrund af de forelagte oplysninger som udgangspunkt ikke kan anses for sket til boligmæssige formål, jf. momslovens § 51, stk. 1. Dette uanset, at eleverne bor på skolen i forbindelse med undervisningen, jf. også principperne i SKM2007. 142. SR.

Såfremt ansat personale på højskolen skal bo på højskolen, ligesom disse flytter deres folkeregisteradresse til højskolen, vil der derimod for denne del af udlejningen fra Spørger til højskolen være tale om udlejning til boligmæssige formål.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 10 besvares med "Afvises".

#### Spørgsmål 11

Det ønskes bekræftet, at den udøvede fradragsret i byggeperioden er endelig.

#### *Lovgrundlag*

Af momslovens § 37, stk. 1, fremgår følgende:

"Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6."

Af momslovens § 39, stk. 1, fremgår følgende:

"Afgift vedrørende opførelse af bygninger, herunder tilbygninger, som foruden lokaler for den registrerede virksomhed omfatter andre lokaler, kan fradrages med den del af den samlede afgift på bygningen, som byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler skønnes at udgøre i forhold til de samlede byggeomkostninger."

Af momslovens § 43 fremgår følgende:

"For investeringsgoder skal der ske regulering af den fradragsberettigede afgift, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet.

Stk. 2. Som investeringsgode efter stk. 1 betragtes

- 1) maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr., og som er undergivet værdiforringelse,
- 2) fast ejendom, herunder til- og ombygning,
- 3) reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. årligt.

Stk. 3. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal foretage regulering i følgende tilfælde:

- 1) Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen har givet virksomheden ret til fuld eller delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag.
- 2) Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen ikke har givet virksomheden ret til fradrag eller har givet ret til delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et højere fradrag.
- 3) Når et investeringsgode, for hvilket der ikke ved anskaffelsen m.v. er opnået fuld fradragsret, sælges af virksomheden, jf. dog nr. 4. Salget sidestilles med investeringsgodets overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse. Reguleringsbeløbet kan ikke overstige 25 pct. af salgssummen ekskl. afgiften efter denne lov.
- 4) Ved levering af fast ejendom, som er fritaget for afgift efter § 13, stk. 1, nr. 9. Leveringen sidestilles med den faste ejendoms overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Regulering kan dog undlades, i det omfang køberen overtager reguleringsforpligtelsen.
- 5) Når et driftsmiddel overdrages som led i overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, jf. § 8, stk. 1, 3. pkt. Overdragelsen sidestilles med driftsmidlets overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Regulering kan dog undlades i det omfang, køberen overtager reguleringsforpligtelsen.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for gennemførelsen af regulering efter stk. 3."

#### *Begrundelse*

Det bemærkes, at Spørger påtænker at opføre et samlet højskolebyggeri for herefter at udleje dette til X mod vederlag på erhvervsmæssige vilkår, samt at Spørger i forbindelse hermed må anses for at være en afgiftspligtig person, jf. besvarelsen af spørgsmål 7.

Spørger har inden byggeriets start søgt om tilladelse til frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning af højskolen, jf. momslovens § 51, og SKAT har givet en sådan tilladelse. Der ses herved bort fra, at dele af udlejningen af højskolen efter en konkret vurdering kan blive anset for sket til boligformål i forbindelse med videreudlejningen til højskolens personale, jf. den vejledende udtalelse i spørgsmål 10.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at opførelsen af højskolen må anses for at ske alene med henblik på anvendelse i Spørgerens momspligtige udlejningsvirksomhed.

Spørger kan på denne baggrund fradrage omkostningerne til opførelsen af højskolen, jf. momslovens § 37, stk. 1. Vil dele af udlejningen blive anset for sket til boligformål, vil fradragsretten skulle ske i henhold til momslovens § 39.

Det må på baggrund af de fremlagte oplysninger lægges til grund, at det endnu ikke er afklaret, hvad der skal ske med bygningsfondens bygninger og areal efter 10 år.

Hverken lejeaftalen eller andre bindende dokumenter mellem parterne indeholder således bestemmelser om overdragelse af ejendommen fra bygningsfonden til højskolen, og der foreligger således ingen aftaler om en overdragelse af ejendommen.

Det er endvidere ikke udelukket, at Spørger efter de 10 år vil fortsætte udlejningen til en tredjepart.

Opførelsen af højskolen har således alene en direkte og umiddelbar tilknytning til Spørgeres momspligtige udlejningsvirksomhed, og en regulering af den gennemførte fradragsret vil derfor alene kunne ske i henhold til momslovens § 43.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 11 besvares med "Ja, se begrundelse".

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs begrundelse og indstilling.