Offentliggjort d. 4. maj 2010

Boafgift – fond – kriteriet ”almennyttig” – SKM2010.276.BR©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Retten på Frederiksberg fandt ved en dom af 26/3 2010, at en fond ikke kunne modtage arv afgiftsfrit, jf. boafgiftslovens § 3, stk. 2, da den vedtægtsbestemte kreds af modtagere for uddelinger bl.a. omfattede ”selvstændige tømrermestre, der var medlem af et navngivet tømrerlaug”, og denne personkreds ikke kunne anses som en ”videre kreds”. Fondens formål kunne derfor ikke anses som udelukkende almenvelgørende eller i øvrigt almennyttigt.

Det har i mange år været muligt at opnå afgiftsfritagelse vedrørende arv, der tilfalder almenvelgørende institutioner m.v.

Frem til vedtagelsen af boafgiftsloven i 1995 kunne skatteministeren efter den dagældende arve- og gaveafgiftslovs § 3, stk. 4, nr. 3, 1. pkt. bevilge afgiftsfritagelse vedrørende arv, som tilfaldte offentlige institutioner, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, eller som på anden måde bortskænkedes i tilsvarende øjemed. I § 3, stk. 4, nr. 3, 2. pkt. var i den forbindelse præciseret, at et legat eller en stiftelse ikke betragtedes som almenvelgørende, når der var forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret til nydelse af samme for mere end to generationer.

Denne bemyndigelse blev videreført med boafgiftsloven fra 1995, der knæsatte en bemyndigelse for skatteministeren til at bevilge afgiftsfritagelse for arv, legat og forsikring m.v., som tilfalder offentlige institutioner, den danske folkekirke, valgmenigheder, religiøse samfund, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet

Offentliggjort d. 4. maj 2010

almennyttigt formål. Den hidtidige bestemmelse i § 3, stk. 4, nr. 3, 2. pkt. blev derimod ikke videreført.

Reglerne blev i 1999 forenklet således, at arv til institutioner m.v. med en "stående" godkendelse efter § 3, stk. 2 eller efter ligningslovens § 8 A eller § 12, er afgiftsfritaget umiddelbart efter loven, jf. boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra f. I disse tilfælde forudsætter afgiftsfritagelse således ikke en godkendelse i hvert enkelt tilfælde.

Regelsættet om afgiftsfritagelse af arv til almennyttige institutioner har påkaldt sig en del interesse. Med overgang til opgørelse af en "boafgift" blev snart efter boafgiftslovens vedtagelse lanceret det synspunkt, at testation af legater til nærtstående udredt fri for afgift i kombination med en testation af residualarven til en almennyttig institution ville kunne medføre, at arven i sin helhed blev afgiftsfri. En sådan fortolkning blev dog afvist med Skattedepartementets tilkendegivelse ref. i TfS 1996, 231 DEP.

En egentlig svaghed i boafgiftslovens § 3 kom op til overfladen med Skattedepartementets afgørelse ref. i TfS 1996, 719 DEP. Departementet konkluderede i denne sag, at en testamentarisk disposition, hvorefter en kapital testamenteres til en almennyttig organisation, der opfylder betingelserne for afgiftsfritagelse efter boafgiftlovens § 3, stk. 2, og hvor der til kapitalen er knyttet en rentenydelsesret for slægtninge, ville indebære, at arven blev afgiftsfri. Afgørelsen gav anledning til den senere ændring af boafgiftslovens § 14, jf. lov nr. 386 af 2/6 1999, hvorefter arv til almennyttige institutioner m.v. skal afgiftsberigtiges, hvis der ved dødsfaldet knyttes en brugs- eller indtægtsnydelse til kapitalen eller formuegodet.

For så vidt angår nærmere *afgrænsningen af de institutioner*, som er berettiget til afgiftsfritagelse, fremgår alene den sparsomme bemærkning i motiverne til boafgiftslovens § 3, jf. lov nr. 426 af 14/6 1995, at *"Det foreslås, at arv, der tilfalder organisationer, som er godkendte efter ligningslovens § 8 A, også undtages fra afgiftspligten efter forslaget. Det foreslås videre, at også arv til organisationer, som ikke er godkendte efter § 8 A, men som kunne godkendes, hvis de søgte om det, undtages fra afgiftspligten. Hvis organisationen ikke opfylder kravene til godkendelse efter § 8 A, er arven afgiftspligtig."*

Offentliggjort d. 4. maj 2010

Afgørende for adgangen til afgiftsfritagelse synes således at være, om institutionen opfylder kriterierne for godkendelse efter § 8 A, jf. nu bekendtgørelse nr. 837 af 6/8 2008. Ordlyden af den nugældende § 3 og motivudtalelserne til denne bestemmelse sammenholdt med ordlyden af den tidligere gældende bestemmelse i arve- og gaveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3, 2. pkt. kan i den forbindelse næppe forstås på anden måde end som en indskrænkning af de formål, som en institution m.v. kan tilgodese for at kunne anses som almenvelgørende i lovens forstand.

Praksis er dog ikke helt klar. Eksempelvis anføres i Ligningsvejledningen 2010-1, afsn. S.H.21.3., at: *"Det forhold, at en forening m.v. ikke kan godkendes som værende almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter LL § 8 A, idet foreningen f.eks. ikke kan opfylde kravet til antal gavegivere, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at foreningen ikke kan betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter f.eks. boafgiftsloven."*

Gennem de senere år har det været en grundlæggende betingelse for afgiftsfritagelse, at foreningens m.v. formål er *almennyttigt*, dvs. at midlerne alene kan anvendes til støtte for en *videre kreds af personer*, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, og som kommer en vis større kreds til gode, jf. senest bekg. nr. 837 af 6/8 2008 om godkendelse m.v. efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3 af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund m.v. her i landet eller i et andet EU/EØS-land.

Praksis vedrørende fortolkningen af dette kriterium er relativt sparsom, se dog bl.a. TfS 2003, 110 ØL, hvor der blev lagt afstand til et krav om "økonomisk trang" hos modtageren for at kunne anerkende en institution m.v. som almennyttig. Kravene til konkretisering af det almenvelgørende formål som betingelse for afgiftsfrihed blev behandlet i TfS 1998, 777 H (Henry og Rigmor Jørgensen).

Afgrænsningen af det almennyttige formål var genstand for en nærmere behandling i sagen afgjort ved dommen af 26/3 2010 fra Retten på Frederiksberg.

Offentliggjort d. 4. maj 2010

Her havde et barnløst ægtepar ved testamente og af arv efter førstafdøde, der var afgået ved døden i 1999, etableret en fond, der efter fondens fundats bl.a. havde til formål at yde støtte til:

- Understøttelse af selvstændige tømrermestre, der er medlem af et navngivet Tømrerlaug, og som uden egen skyld er kommet i økonomiske vanskeligheder, samt personer, som efter fysisk sygdom er blevet handicappede.

- Uddannelsesmæssige formål, som tjener til dygtiggørelse og personlig udvikling af selvstændige tømrermestre, der er medlem af G1 Tømrerlaug.

- Visse nærmere angivne andre modtagere

- Eller til formål, der kan sidestilles hermed, herunder at tilgodese humanistiske, historiske og alment kulturelle formål.

Fonden skulle herudover udrede udgifterne til vedligeholdelse af ægtefællernes gravsted. Udgifterne hertil havde i perioden 2003 – 2009 typisk andraget beløb i størrelsesordenen 3 – 4.000 kr. årligt.

Fondens grundkapital udgjorde ved oprettelsen 2 mio. kr. Ved udgangen af 2007 udgjorde egenkapitalen ca. 14,5 mio. kr. Der var i 2004 samt i 2007 – 2009 foretaget nærmere angivne udlodninger fra fonden.

Spørgsmålet i sagen var herefter det enkle, om fonden var berettiget til afgiftsfritagelse vedrørende arv efter den sidstafdøde ægtefælle.

Retten på Frederiksberg fandt ikke, at fonden opfyldte kravene for afgiftsfritagelse efter boafgiftslovens § 3:

Vedrørende rækkevidden af § 3 fandt retten, at det efter ordlyden af boafgiftslovens § 3, stk. 2 måtte antages, at afgiftsfritagelsen hvilede på en forudsætning om, at fondens formål udelukkende er almenvelgørende eller i øvrigt almennyttigt.

Offentliggjort d. 4. maj 2010

Denne betingelse var efter rettens opfattelse ikke opfyldt, da der i fundatsen i vid udstrækning var foretaget en nærmere specifikation af den kreds, der er berettiget til at modtage støtte fra fonden, nemlig selvstændige tømrermestre, der var medlemmer af G1 Tømrerlaug, og da fonden skulle foretage gravstedsvedligeholdelse for stifterens familie. At der i perioden 2003-2009 var foretaget relativt få udlodninger, og at udgifterne til gravstedsvedligeholdelse i samme periode i forhold til fondens formue måtte anses for beskedne, fandt retten i denne sammenhæng var uden betydning set i lyset af de muligheder for udlodning, der forelå efter fundatsens formålsbestemmelse.

Herefter blev Skatteministeriet frifundet for fondens krav om afgiftsfritagelse.

Byrettens dom sætter fokus på de strenge krav til udformningen af fundats eller vedtægtsbestemmelser for den almennyttige institution, fond m.v., som skal kunne modtage arv afgiftsfrit.

Særligt bestemmelser som i den omhandlede sag, hvor institutionen m.v. skal varetage formål, som står netop denne arveladers hjerte nær, ligger i centrum af mange arveladeres forestilling om, hvordan institutionen m.v. skal forvalte arven.

Men som dommen viser, bør der udvises stor påpasselighed ved angivelse af formål, som institutionen m.v. skal tilgodese. Oprettes institutionen ved testamente, bør der allerede ved testamentsoprettelsen indhentes et bindende svar på spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede formål kan anerkendes som almennyttige i boafgiftslovens forstand.

—— o ——

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk