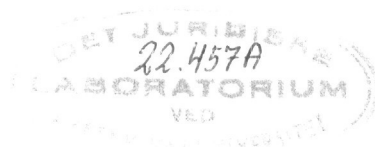


BETÆNKNING OM FONDE

afgivet af det af justitsministeriet
den 14. juli 1978 nedsatte udvalg



ex. 2

BETÆNKNING NR. 970
1982

Indholdsfortegnelse

Kapitel I.	Udvalgets sammensætning og arbejde	5
Kapitel II.	Historisk redegørelse	9
Kapitel III	Udvalgets almindelige synspunkter.	27
Kapitel IV	Udvalgets forslag	37
4.1	Udkast til lov om fonde.	37
4.2	Bemærkninger til lovudkastet	43
4.3	Udkast til lov om erhvervsdrivende fonde.	81
4.4	Bemærkninger til lovudkastet	89
Kapitel V.	Udvalgets synspunkter om beskatning af fonde.	131
Bilag 1	Redegørelse for praksis vedrørende stadfæstede fonde.	137
Bilag 2	Notat om offentlige fonde.	147
Bilag 3	Notat om begrebet almennyttig	171
Bilag 4	Notat om den fremtidige retlige regulering af de erhvervsdrivende fondes forhold	179
Bilag 5	Notat om begrebet erhvervsdrivende	181
Bilag 6	Statistiske oplysninger om fonde	211
Bilag 7	Afgrænsning af fonde over for andre juridiske personer.	213
Bilag 8	Underudvalgets redegørelse om beskatning af fonde.	217
Bilag 9	Notat om fremmed ret	433

Kapitel I.

Udvalgets sammensætning og arbejde.

1. Udvalgets kommissorium.

Udvalget er nedsat ved justitsministeriets skrivelse af 14. juli 1978. Udvalgets kommissorium har følgende indhold:

»1. Der er ikke i dansk ret almindelige lovregler om fonds, legater, stiftelser og lignende selvejende institutioner (i det følgende benævnt fonds). Disse kan uanset formål og størrelse frit oprettes, og der er ikke pligt til at søge fondens fundats stadfæstet (konfirmeret) og dermed undergivet offentligt tilsyn. Lovgivningen gør ikke forskel på stadfæstede og ikke-stadfæstede fonds.

Ikke mindst i de senere år er en række betydelige erhvervsvirksomheder - bl.a. på baggrund af de særlige regler om beskatning af fonds - blevet omdannet til fonds enten ved, at den pågældende erhvervsvirksomhed direkte er overdraget til en fond eller - hvor erhvervsvirksomheden drives i form af et aktieselskab - gennem overdragelse af en kontrollerende aktiepost til en fond.

Den frie adgang til at oprette fonds har endvidere på den ene side ført til, at der er oprettet og stadig oprettes et betydeligt antal fonds, som i kraft af kapitalens ringe størrelse og/eller fondens begrænsede formål ikke har nogen væsentlig samfundsmæssig betydning. Den gældende praksis med hensyn til stadfæstelse af fundats har endvidere bevirket, at det offentlige er blevet belastet med tilsynet med en betydelig del af disse fonds. På den anden side har den frie adgang til at oprette fonds bevirket, at et betydeligt antal store fonds med helt eller delvist almennyttigt formål ikke er undergivet offentligt tilsyn.

2. Ved den omfattende lovgivning om aktieselskaber og anpartsselskaber i 1973 blev spørgsmålet om lovreguleringer af andre selskabsformer aktualiseret. På denne baggrund har handelsministeriet anmodet professor H. Lund Christiansen om som eneudredningsmand, bistået af et panel af sagkyndige, at vurdere behovet for en retlig regulering af andelsselskaber og andre selskabsformer med begrænset ansvar, herunder kommanditselskaber og selvejende fonds og stiftelser, der driver erhvervsvirksomhed. Det blev i anmodningen fremhævet, at spørgsmålet om en selskabsretlig regulering af kommanditselskaber og

andelsselskaber tidsmæssig havde forrang for de øvrige selskabsformer, hvorfor arbejdet om regulering af fonds m.v. ikke er påbegyndt.

3. Medens bestyrelse og direktion i aktieselskaber, anpartsselskaber, andelsselskaber og lignende er undergivet ejernes (aktionærernes, anpartshaverenes, andelshaverenes) kontrol, ligesom aktieselskaberne og anpartsselskaberne gennem aktieselskabsregisterets virksomhed er undergivet en vis offentlighed, er der ved de ikke-stadfæstede fonds normalt ingen udenforstående, som fører tilsyn med, at fonden administreres forsvarligt og i overensstemmelse med fundatsen. I betragtning af at disse fonds ofte tjener almene formål og administrerer meget betydelige økonomiske værdier, bør det overvejes, om dette kan anses for tilfredsstillende. Det må i denne forbindelse erindres, at fonds normalt skal fungere i ubegrænset tid uden adgang til likvidation.

4. Spørgsmålet om en øget offentlig indsigt i og kontrol med visse stiftelser har i de seneste år været overvejet i de øvrige nordiske lande. I Norge har et udvalg under justitsministeriet afgivet betænkning i 1975 (NOU 1975:63) med et udkast til lov om stiftelser og om omdannelse i visse retsforhold. Udvalget foreslår ikke begrænsninger i adgangen til at oprette private stiftelser, men man foreslår visse grundlæggende regler for alle stiftelser, herunder en bemyndigelse for tilsynsmyndigheden til at fastsætte regler om bestyrelse, kapitalforhold, forvaltning, regnskab og revision. Der foreslås endvidere tilvejebragt hjemmel til at indføre anmeldelsespligt for større stiftelser. Endelig foreslås særregler for næringsdrivende stiftelser, hvorefter der bl.a. stilles krav om en vis mindstekapital og krav til vedtægterne, ligesom det foreslås, at aktielovens regler om ledelse, regnskab, revision og granskning bliver anvendt.

I Sverige og Finland arbejdes der for tiden i udvalg ligeledes med forslag til en nærmere lovregulering af stiftelser.

5. De særlige regler, der gælder med hensyn til beskatning m.v. af fonds, spiller formentlig en betydelig rolle ved overvejelserne om oprettelse af en fond, når dette sker gennem omdannelse eller

overdragelse af en erhvervsvirksomhed.

Af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed betaler fonds en indkomstskat, der udgør 37% (nu 40%) af den skattepligtige indkomst. Ministeren for skatter og afgifter kan helt eller delvis fritage fonds med almennyttige formål for indkomstskat i det omfang, indkomsten ved erhvervsmæssig virksomhed anvendes til de nævnte formål. Indtægter af værdipapirer, herunder aktier, anses ikke for erhvervsmæssige, og er således ikke indkomstbeskattet. Fonds betaler ikke formueskat. Gaver til fonds er fritaget for gaveafgift og indkomstbeskattes ikke. Derimod skal opretteren betale særlig indkomstskat af de overtagne værdier. Af arv til fonds betales som hovedregel en arveafgift på 35 %. Ministeren for skatter og afgifter kan nedsætte arveafgiften til 12% af arv, der tilfalder fonds med almennyttige formål.

6. På denne baggrund anmodes udvalget om at overveje behov og muligheder for en lovmæssig regulering af fonds samt i givet fald udarbejde forslag hertil.

a. Udvalget bør overveje, i hvilken udstrækning det vil være hensigtsmæssigt at foreslå særregler for erhvervsdrivende fonds. Udvalget bør samtidig klarlægge, hvornår en fond kan karakteriseres som erhvervsdrivende. Udvalget bør overveje, om de erhvervsdrivende fonds bør undergives regler om registrering, stiftelse, mindstekapital, sikring af fondsmidlernes tilstedeværelse, ledelse, regnskab, revision, offentliggørelse samt regler om ophør. Endvidere bør udvalget overveje, om der bør gælde særlige regler om arbejdstagernes medbestemmelse og om koncernforhold af tilsvarende karakter, som dem der gælder for aktieselskaber og anpartsselskaber. Da sparekassers forhold er reguleret ved bank- og sparekasseloven, bør udvalget ikke inddrage sparekassers forhold i sine overvejelser.

b. Udvalget bør overveje, om der er behov for særlig lovgivning med henblik på offentligt tilsyn med fonds med almennyttigt formål, uanset om de er erhvervsdrivende, således at det kan påses, at midlerne forvaltes betryggende og administreres i overensstemmelse med fundatsen. Udvalget bør i denne forbindelse overveje, hvornår en fond kan karakteriseres som almennyttig.

Det vil formentlig være en forudsætning for et sådant tilsyn, at en tilsynsmyndighed får kendskab til hvilke fonds, der er eller bliver oprettet. Udvalget bør overveje, om et sådant tilsyn nødvendigvis gør en anmeldelsespligt for alle fonds, eller om tilsynet kan tilvejebringes ved regulering på an-

den måde, f.eks. ved at en evt. lempeligere beskatning af fonds med almennyttigt formål forbeholdes fonds, der er anmeldt til tilsynsmyndigheden, og hvis fundats m.v. er godkendt af denne. Udvalget bør endvidere overveje indholdet og omfanget af et evt. tilsyn med almennyttige fonds, og i hvilken udstrækning det vil være hensigtsmæssigt at foreslå særregler for tilsynet med sådanne fonds, der samtidig er erhvervsdrivende. Det bør muligvis pålægges de pågældende fonds at bidrage til dækning af det offentliges udgifter i forbindelse med registrering og tilsyn.

c. Udvalget bør overveje, om almennyttige fonds, hvis formue er så lille, at et løbende offentligt tilsyn er unødvendigt, og ikke-almennyttige fonds, især familiefonds, bør fritages for tilsynet. Modstykket til et sådant tilsyn bør formentlig være, at der ved lov opstilles visse minimumskrav til fundatsen vedrørende bl.a. ledelse, kapitalanbringelse, regnskabsaflæggelse og revision.

Udvalget bør endvidere tage stilling til, om der bør være adgang til at afvikle små fonds, hvor administrationsudgifterne ikke står i rimeligt forhold til udbyttet, eller til at ændre fondens formål gennem ændring af fundats eller lignende (permutation).

d. Udvalget bør overveje, hvilken myndighed der i givet fald skal varetage registrerings- og tilsynsopgaverne, herunder i hvilket omfang registrering kan ske i allerede eksisterende registre, f.eks. aktieselskabs-registreret eller forenings-registreret.

7. Bl.a. på grund af sammenhængen mellem på den ene side indholdet af eventuelle særregler for erhvervsdrivende fonds, jfr. ovenfor pkt. 6, a, og af en eventuel tilsynslovgivning, jfr. pkt. 6, b, og på den anden side de særlige regler vedrørende fonds' skatte- og arveafgiftsmæssige stilling bør udvalget overveje, i hvilket omfang disse særlige regler fortsat kan anses for velbegrundede og i forbindelse hermed fremsætte udvalgets principielle synspunkter på spørgsmålet om sammenhængen mellem eventuelle lovbestemmelser om tilsyn m.v. vedrørende fonds og disses placering i skatte- og afgiftsmæssig henseende. Udvalget bør være opmærksom på, at ministeriet for skatter og afgifter overvejer en generel reform for beskatningen af foreninger og fonds, og at de skatte- og afgiftsmæssige spørgsmål vedrørende disse har væsentlig sammenhæng med andre dele af skatte- og afgiftssystemet.

8. Udvalget kan nedsætte underudvalg til behandling af særlige spørgsmål. Det forudsættes,

at udvalget benytter sig heraf ved behandlingen af spørgsmålet om fonds' skatte- og arveafgiftsmæssige stilling.

Udvalget kan tilkalde særlige sagkyndige eller andre til at deltage i drøftelser i udvalget eller i underudvalg.

Hvis udvalget ønsker at iværksætte undersøgelser, der skønnes at medføre særlige udgifter, bør udvalget over for justitsministeriet fremkomme med indstilling herom.

Udvalget kan afgive delbetænkninger.

Udvalgets arbejde skal så vidt muligt ske i samarbejde med tilsvarende arbejde i de øvrige nordiske lande.«

2. Udvalgets sammensætning.

Udvalget fik følgende sammensætning:

Kst. overformynder Niels Larsen (formand), Kontorchef i handelsministeriet Frede Christensen (udpeget af handelsministeriet), Direktør B. Munk Ebbesen (udpeget af Danmarks Sparekasseforening og Den Danske Bankforening),

Direktør Bjarne Fogh (udpeget af Assurandør-Societetet, Butikshandelens Fællesråd, Danmarks Rederiforening, Grosserer-Societetet, Håndværksrådet, Industrirådet og Provins-handelskammeret),

Landsretssagfører Niels Th. Kjølbye (udpeget af Advokatrådet),

Cand.polit. Karin Kristensen (udpeget af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd),

Overregistrator Viggo Larsen (udpeget af handelsministeriet),

Kontorchef i statsskattedirektoratet Vagn Laustsen (udpeget af skattedepartementet), Afdelingsleder, cand.polit. Mogens Lykketoft (udpeget af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd),

Fuldmægtig i indenrigsministeriet Emil le Maire (udpeget af indenrigsministeriet),

Landsretssagfører Kristian Mogensen (udpeget af Assurandør-Societetet, Butikshandelens Fællesråd, Danmarks Rederiforening, Grosserer-Societetet, Håndværksrådet, Industrirådet og Provins-handelskammeret),

Professor Jørgen Nørregaard, Århus Universitet,

Statsaut. revisor Søren Rasmussen (udpeget af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer),

Kontorchef i justitsministeriet Anders Trolborg (udpeget af justitsministeriet), Ekspeditionsssekretær i ministeriet for skatter og afgifter Oluf Skau Wogensen (udpeget af skat tedepartementet).

Udvalgets sekretariat bestod ved nedsættelsen af:

Fuldmægtig i justitsministeriet Lennart Lynge Andersen,

Fuldmægtig i handelsministeriet Kim Busck-Nielsen,

Fuldmægtig i aktieselskabs-registeret O. Hasselager og

Fuldmægtig i skattedepartementet Ingrid Otzen.

Under udvalgets arbejde er der sket følgende ændringer i dets sammensætning:

Den 10. marts 1980 indtrådte kontorchef

Niels Opstrup, skattedepartementet, som medlem af udvalget. Kontorchef Niels Opstrup udtrådte af udvalget den 29. juni 1981.

Den 29. april 1980 afløste overregistrator Jens Selmer overregistrator Viggo Larsen som medlem af udvalget.

Den 11. august 1980 afløste fuldmægtig Niels Thomsen, aktieselskabs-registeret, kontorchef Olaf Hasselager som sekretær for udvalget.

Den 28. oktober 1980 afløste fuldmægtig Kjeld Bergenfelt, skattedepartementet, fuldmægtig Ingrid Otzen som sekretær for udvalget.

Den 28. oktober 1980 beskikkedes kst. kontorchef Peter Rhedin, justitsministeriet, som leder af sekretariatet. Kontorchef Peter Rhedin udtrådte i juni måned 1981.

Den 15. januar afløste afdelingschef i industriministeriet Hagen Jørgensen forbrugerombudsmand Frede Christensen som medlem af udvalget.

Den 23. februar 1981 afløste advokat Torben Vistisen minister for skatter og afgifter Mogens Lykketoft som medlem af udvalget.

Den 30. marts 1981 afløste højesteretsdommer Niels Pontoppidan landsdommer Niels Larsen som formand for udvalget.

Den 11. september 1981 afløste cand.polit. Bent Greve fuldmægtig Karin Kristensen som medlem af udvalget.

Fra december 1980 har konsulent C. Boye Jacobsen, industriministeriet, deltaget i udvalgets møder.

3. Udvalgets arbejdsform.

Udvalget holdt sit første møde den 1. december 1978 og har holdt ialt 40 plenarmøder.

Udvalget nedsatte i 1980 et underudvalg til behandling af skattespørgsmål. Underudvalget fik følgende sammensætning:

Ligningschef Vagn Laustsen (formand),
Direktør Per Borum,
Afdelingsleder Mogens Lykketoft, senere afløst af cand. polit. Karin Kristensen,
Kontorchef Niels Opstrup,
Fuldmægtig Merete Rasmussen,
Statsautoriseret revisor Søren Rasmussen,
Landsretssagfører Aage Spang-Hanssen,
Afdelingschef Anders Troldborg,
Ekspeditionssekretær O. Skau Wogensen.

Underudvalgets sekretariat bestod af:
Fuldmægtig Kjeld Bergenfelt,
Fuldmægtig Poul Jensen, statsskattedirektoratet.

Skatteunderudvalget, der har afholdt 15 møder, afgav den 31. marts 1981 en redegørelse til fondsudvalget. Redegørelsen er optaget som bilag 8.

Efter anmodning fra skattedepartementet stillede **fondsudvalget** den 30. juni 1981 redegørelsen til rådighed for Thorkil Kristensen-udvalget, idet fondsudvalget - ligeledes efter anmodning fra skattedepartementet - knyttede nogle foreløbige bemærkninger til redegørelsen.

Til redaktion af udvalgets lovudkast med bemærkninger nedsatte udvalget i 1981 en redaktionskomite. Redaktionskomiteen har haft følgende sammensætning:

Afdelingschef Anders Troldborg (formand),
Cand.polit. Bent Greve,
Konsulent C. Boye Jacobsen,
Afdelingschef Hagen Jørgensen,
Landsretssagfører Niels Th. Kjølbye,
Landsretssagfører Kristian Mogensen,
Professor Jørgen Nørgaard,
Advokat Torben Vistisen.

I redaktionskomiteens møder har yderligere medlemmer deltaget. Redaktionskomiteen har afholdt i alt 43 møder.

Udvalgets sekretariat har deltaget i drøftelser med norske og finske fondsmyndigheder. Der har endvidere været samarbejde mellem fondsudvalgets sekretariat og sekretariatet i den svenske Stiftelsesudredning. Endelig har udvalgets formand og sekretariat deltaget i en drøftelse med formanden og sekretariatet for Stiftelsesudredningen.

Som resultat af udvalgets arbejde fremkommer denne betænkning, der i kapitel 2 indeholder en historisk redegørelse, udarbejdet af professor, dr. jur. Ditlev Tamm. Kapitel 3 indeholder en redegørelse for udvalgets hovedsynspunkter. Kapitel 4 indeholder udvalgets forslag til lov om fonde med bemærkninger til lovudkastet og forslag til lov om erhvervsdrivende fonde med bemærkninger til lovudkastet. Kapitel 5 indeholder udvalgets synspunkter om beskatning af fonde. Som bilag 1 - 7 og 9 er optaget en række undersøgelser, der er udarbejdet af udvalgets sekretariat og gennemgået af udvalget. Bilag 8 indeholder underudvalgets redegørelse om beskatning af fonde.

København i november 1982.

B. Munk Ebbesen

Bjarne Fogh

Bent Greve

Hagen Jørgensen

Niels Th. Kjølbye

Vagn Laustsen

Emil le Maire

Kristian Mogensen

Jørgen Nørgaard

Niels Pontoppidan
(formand)

Søren Rasmussen

Jens Selmer

Anders Troldborg

Torben Vistisen

O. Skau Wogensen

Lennart Lyngé Andersen

Kjeld Bergenfelt

Kim Busck-Nielsen

Niels Thomsen

Kapitel II.

Træk af dansk stiftelsesrets historie.

af professor, dr. jur. Ditlev Tamm

1. Selvejende institutioner - stiftelser, fonds, legater - er som fænomen af langt ældre dato end disse betegnelser. Også den dogmatiske afklaring af de juridiske problemer, der knytter sig til stifterne - den betegnelse, der vil blive benyttet i det følgende, og som i den historiske litteratur hidtil har været gængs - er først på et sent tidspunkt blevet tilstræbt. Det var omkring midten af det 19. århundrede, at man kom ind på at benytte det konstruktive begreb den juridiske person om både personsammenslutninger - korporationer - og stiftelser. Indtil da var stiftelsernes retlige status stærkt omtvistet, 1) og det er den for så vidt stadig, efter at nyere doktrin i vidt omfang har forladt den juridiske person som samlebegreb til fordel for en opspaltning af personbegrebet i interessesubjekt og rådighedssubjekt m.v. 2) Som genstand for lovgivning og juridisk teoridannelse har stifterne ikke stået i centrum for interessen, trods den overordentlig store betydning de gennem tiden har haft for varetagelsen af en lang række vigtige opgaver, der traditionelt har knyttet sig til formål af kirkelig art, velgørenhed og fattigforsorg samt uddannelsesvæsenet. Til disse klassiske formål: kirke, skole og fattige er særlig siden forrige århundrede tillige kommet en lang række kulturelle formål.

På dette punkt er der i de senere år ved at ske en vis ændring. Ønsket om en øget offentlig indsigt i og kontrol med stiftelsesvæsenet har givet anledning til, at der i de nordiske lande er kommet overvejelser i gang om en lovgivning om stiftelser, fonds o.l. Et sådant ønske er ikke helt uden fortilfælde i historien og overhovedet spiller kendskab til den historiske udvikling af stiftelsesretten en så vigtig rolle for forståelsen af stiftelsesvæsenets former, at en historisk undersøgelse af stiftelsesretten måske kan bidrage til at lette vejen til indsigt i dette særprægede hjørne af retsordenen.

Stiftelsesrettens historie 3) rækker for Danmarks vedkommende tilbage til middelalderen og har sine rødder i forestillinger, der dannes i senan-

tikken, men som til dels kan spores tilbage til de ældste kulturer. Stiftelsesrettens historie i Danmark er ikke blot et stykke dansk historie, men tillige i vidt omfang et stykke kirkeret. Kanonisk ret, men også anden fremmed påvirkning har således i tidens løb spillet en væsentlig rolle for udviklingen af stiftelsesretten i Danmark, der tillige opviser en række særegne træk.

Enkelte dogmatiske spørgsmål indenfor dansk stiftelsesret har tildraget sig særlig opmærksomhed. Det gælder i dette århundrede retten til at foretage ændringer i stiftelsesformålene, den såkaldte permutationsret, 4) der har været genstand for flere fremstillinger. I de senere år har man også været opmærksom på en tilsyneladende ejendommelighed i nyere dansk stiftelsesret, at selv betydelige erhvervsdrivende selvejende institutioner kan oprettes og drives i form af stiftelser. Derimod savnes egentlige forarbejder, når det gælder den mere omfattende fremstilling af stiftelsesrettens historie. Netop stiftelsesretten er en del af retssystemet, hvor kendskab til den historiske udvikling på grund af disse retsformers høje alder er af stor betydning. I det følgende vil det blive søgt at yde nogle bidrag hertil.

2. Det er ikke for kendskabet til udviklingen af dansk stiftelsesret nødvendigt at komme nærmere ind på opfattelsen i *antikken*, 5) inden grundlaget for en kirkelig stiftelsesret blev skabt i senantikken. Som baggrund for forståelsen af det gennembrud, som den kirkelige opfattelse betød, skal dog følgende bemærkes:

Om der har eksisteret stiftelseslignende retsformer i Danmark inden indflydelsen fra kirken førte de kirkelige stiftelser til Danmark må betragtes som yderst tvivlsomt og også den antikke verden var stiftelsen som retsform ukendt. Derimod var tanken om at henlægge bestemte ting eller formuer til et vedvarende brug ikke noget fremmed. For så vidt kan man allerede i det gamle Ægypten finde eksempler på henlæggelse af godsmasser med det varige formål at sikre kulten for afdøde

personer. Det kunne ske ved dispositioner til fordel for et præsteskab med henblik på en anvendelse til vedvarende underhold af kultpræster. Man har fremhævet den antikke guddom som velegnet som subjekt for sådanne dispositioner og heri villet se kimen til selvstændige stiftelser, f.eks. i det hellenistiske Ægypten, Assyrien, det ældste Hellas og Rom. I Grækenland blev bystaten i vidt omfang bærer af formuer oprettet til bestemte formål, men de kunne også henlægges til en forening eller anden korporation, der ofte blev tilsikret visse fordele for at bevare interessen for stiftelser, f.eks. dækning af omkostningerne ved afholdelsen af sportsiege eller festligheder. Også i Rom kendtes guddomme som ejere af kultformuer, men udviklingen gik i retning af, at stiftelser som regel fik den form, at det blev pålagt en korporation 6) at drage omsorg for gennemførelsen af stiftelsesformålet eller af et fiduciarisk pålæg til en enkeltperson i et testamente. 7) De antikke stiftelser havde som regel karakter af kultstiftelser, medens stiftelser med velgørende formål, når bortses fra enkelte dispositioner i den romerske kejsertid, der havde til formål at skaffe midler til fattige børns underhold (såkaldte alimentationsstiftelser), var meget sjældne. 8)

3. Et afgørende vendepunkt i stiftelsesrettens historie indtrådte med udbredelsen af kristendommen, 9) der efterhånden førte til anerkendelsen af stiftelsen som selvstændigt retssubjekt og dermed udover det oprindelige romerretlige grundlag, hvorefter kun staten, kommuner og visse autoriserede personsammenslutninger (*collegia*) betragtedes som, hvad vi i dag ofte kalder "juridiske personer". I de romerske retskilder benyttes udtrykkene "*corpus habere*" og "*universitas*" (se *Digesta* 3, 4 og det omtvistede fragment D. 46, 1, 22, der taler om at "*hereditas personae vice fungitur*"), men en teoretisk undersøgelse af begrebernes indhold indlod romerne sig ikke på, endsige på sondringen mellem korporationer og stiftelser (*universitas bonorum*), (*universitas personarum*) der senere har fået betydning for læren om juridiske personer, men som var romerne fremmed. Også de lokale kristne menigheder - *ecclesiae* - har oprindelig været betragtet som sådanne korporationer, og denne opfattelse havde fæstnet sig allerede inden kejser Konstantins tid (312-337). Endnu under Konstantin behandles kirken som korporation, og det er som korporation, at kirken tillægges ret til at tage arv (321). 10) Efterhånden træder den korporative opfattelse af kirken imidlertid tilbage, og man betragter nu ikke længere blot menigheden som så-

dan, men også den kirkelige stiftelse, som den fremtræder i form af gudshuset, kirkebygningen, som *ecclesia*. Denne dobbelte betydning af ordet *ecclesia* som både institutionen og kirkebygningen kan spores tilbage til o. år 200, men først i løbet af det 5. århundrede kan vist nok den udvikling anses fuldblyndet, der fører til anerkendelse af kirken som særlig stiftelse. 11)

I tilknytning til kirkeformuen fandtes en række særformuer skænket til specielle formål, og efter at have fået tildelt arveret opnåede kirken, at flere midler nu skænkedes kirken til særlige velgørende formål. Rådigheden over den kirkelige formue udøvedes af biskoppen, hvis rolle gradvis ændredes fra administrator af en korporationsformue til bestyrer af en stiftelsesformue i takt med, at den opfattelse satte sig igennem, at den kirkelige formue var en stiftelsesformue. Også klostrene anerkendtes tidligt som retssubjekt, men senere indtrådte usikkerhed om deres karakter af stiftelse eller korporation.

Fra den egentlige kirkeformue holdtes sådanne midler adskilt, der var skænket kirken til bestemte formål og på dette grundlag udsøndredes efterhånden, uden at udviklingen kan følges i alle enkeltheder, en række fromme formål - *piae causae* - i tilknytning til kirken eller som selvstændige stiftelser. 12)

I kejser Justinians lovgivning (527-565) er den kirkelige stiftelse fuldt ud anerkendt i sine to forgreninger som midler til rent kirkelige formål og som midler til velgørende formål, uden at der dog kan siges at være tilstræbt en dogmatisk afklaring af de retlige problemer, som stiftelserne gav anledning til. Noget samlebegreb for stiftelser til fromme formål i almindelighed udvikledes ikke i den verdslige lovgivning, der på dette område blot anerkendte den retlige udvikling, der var sket inden for kirken. Kirken omtales som *ecclesia*, og i Justinians lovgivning omtales de enkelte stiftelser med særegne betegnelser som vajsenhuse (*orphanotrophia*), hospitaler (*xenodochia*), fattighuse (*ptochotrophia*) og alderdomshjem (*gerontocomia*), sygehuse (*nosocomia*) m.v. Der stilledes ikke i romerretten krav om særlig autorisation til oprettelsen af stiftelser, der alle betragtedes som hørende til kirken. Derimod kom man senere i kanonisk ret ind på at fordrer en kirkelig godkendelse som forudsætning for at modtage stiftelsen. 13)

I tiden efter Konstantin tog stiftelsesvæsenet et vældigt opsving og begunstigedes i den kejserlige lovgivning særlig under Justinian ikke blot i økonomisk henseende gennem f.eks. regler om skattefrihed, men også ved bestemmelser om admini-

strationen af og overtilsyn med stiftelser, forbud mod anvendelse af stiftelsesmidler i strid med formålet m.v.

Af særlig betydning for stiftelsesvæsenets udbredelse blev den opfattelse, der efterhånden fæstnede sig inden for kirken, at det var et kristent menneskes pligt ved testamente eller på anden måde at betænke kirken med en sjelegave, den såkaldte *portio Christi*. 14) Det kirkelige krav gik efter en opfattelse, der formuleredes af kirkefaderen Augustin (354-430), ud på, at en arvelader skulle betænke kirken eller fromme formål med en formueandel, der svarede til, hvad hver af hans livsarvinger modtog.

Som ejer af kirkeformuen var det almindeligt at betragte Kristus, en ærkeengel eller en helgen. En forordning af kejser Justinian bestemte, at såfremt Kristus i et testamente var indsat som arving, skulle dispositionen gælde kirken på det sted, hvor dødsfaldet var sket, og hvis det var en ærkeengel eller en martyr, der var indsat, skulle arven tilfalde den nærmeste kirke, der var indviet til den pågældende helgen.

4. For den videre udvikling af den kirkelige stiftelsesret blev dels mødet med de germanske retsordener, dels udviklingen inden for den kirkelige formueret af afgørende betydning. Et karakteristisk træk i den germanske retsorden var det såkaldte *ejendomskirkesystem*, 15) hvorefter kirkebygninger og velgørende stiftelser i tilknytning til kirken tilhørte grundlæggeren som ejendom med ret for denne til at sørge for den kirkelige betjening og til oppebærelse af de kirkelige indtægter. Overført på stiftelsesvæsenet betød grundtanken i ejendomskirkesystemet, at den pågældende stiftelse vedblev at høre til stifterens formue eller, hvis der var tale om stiftelser, der kom på verdslige hænder, at stiftelsen ophørte med at have selvstændig eksistens. Dette ejendomskirkesystem har dybe rødder i germansk retsopfattelse og rækker tilbage til oprettelsen af private kultsteder og tempelområder i hedensk tid. Selv om den tankegang, der lå bag ejendomskirkesystemet, i første omgang måtte betyde et tilbageskridt for stiftelsesvæsenet, kom den også til at begunstige udviklingen af visse typer af kirkelige stiftelser, idet den dannede grundlag for udsondringen af kirkebygningen som en selvstændig stiftelse. Hermed begunstigedes en udvikling, der var i gang i den kirkelige formueret, i retning af decentralisering af rådgigheden over kirkeformuen, således at der henlagdes særlige formuemasser til de enkelte kirkers drift og til deres betjening. Ejendomskirkesystemet kom således til at virke befordrende på denne ud-

vikling, der, da ejendomskirkesystemet efterhånden trængtes tilbage og siden det 12. århundrede erstattedes af et såkaldt patronatssystem, førte til behindlingen af kirkebygningen, den såkaldte *fabnca ecclesiae* og formuemasser henlagt som underhold foren gejstlig som selvstændige stiftelser.

Med hensyn til aflønningen af gejstlige skete overgangen ved, at der i stedet for aflønning af den pågældende præst som ansat under kirkens ejer skete en henlæggelse af godsmasser, hvis afkast skulle tjene til aflønning af den pågældende stilling. Som en almindelig betegnelse for den indtægt, der tilfaldt gejstlige, benyttedes det fra lensvæsenet hentede udtryk *beneficium*, der omfattede præstegården og præstegårdsjorden og andre indtægter, f.eks. andel i tiende. Over dette *beneficium* kunne præsten ikke disponere ved testamente, men han havde fri rådighed over sin øvrige formue.

Der sondredes skarpt mellem kirkebygningen eller bygningsfondet (*fabnca ecclesiae*), hvorover rådgigheden tilkom præsten i samarbejde med kirkeværgen, og præstens underhold (*mensa presbyteri*), som han alene rådede over. Efterhånden skete yderligere opsplitninger af den oprindelig centraliserede kirkelige formue i selvstændige stiftelser. Hvad der blev tilbage til biskoppens egen rådighed kaldtes *mensa episcopalis*, biskoppens bord. Også kapitlerne ved domkirkerne og enkelte andre kirker var opdelt i stiftelser, således at der sondredes mellem bygningsfondet (*fabrica*) - der bestyredes af kapitlet - gods, der tilhørte kapitlet i fællesskab, som en korporativ formuemasse (*mensa communis*) og formuemasser henlagt til hver enkelt stilling i kapitlet, de såkaldte *praebenda*. Denne opfattelse af kirkeformuen som opdelt i en række mindre stiftelser trængte også igennem i Danmark, 16) hvor vi må gå ud fra, at ejendomskirkesystemet oprindelig har ligget til grund. 17) Oprindelsen til dansk stiftelsesret er således at søge i den kirkelige formueret.

Fra den danske middelalder kendes en række andre former for kirkelige stiftelser. Vi finder en række hospitalsstiftelser samt stiftelser af kapeller og altre, der fik tillagt særlige formuemasser til underhold af alterpræster. Hertil kom en række stiftelser af sjælemesser.

Indtil det 12. og 13. århundrede betragtedes tilknytningen til et kloster som en nødvendig betingelse ved *hospitalsgrundlæggelse*, således at hospitalsstiftelser skete gennem overdragelse af en bestemt formuemasse til et kloster, der varetog hospitalsfunktionen ved at yde omsorg for vejfarende, hjemløse og fattige. Også til de danske klostre

hørte hospitalsindretninger. Ved siden af klostrene fandtes to hovedformer for hospitalsvirksomhed i Danmark, spedalskshuse og helligåndshuse. Et hospital for fattige optræder i danske middelalderlige retskilder omkring 1160.18) Fra det middelalderlige Danmark kendes ca. 30 *helligåndshuse*, der ikke var tilknyttet en bestemt organisation, men som regel stod under gejstligt tilsyn. Visse helligåndshuse havde et mere borgerligt præg og viser derved indflydelse fra Tyskland, hvor en udvikling i retning af en verdsliggørelse af stiftelsesformålene allerede i middelalderen var i gang. Det tidligst omtalte danske helligåndshus i Roskilde får i 1253 19) en ny bygning af biskop Jacob Erlandsen til at rumme de fattige og syge, og det bliver tillige bestemt, at der i huset foruden fattige og gæster skal optages 12 peblinge med bolig og fuldt underhold i huset. Formodentlig har helligåndshusene været organiseret som hospitalsbroderskaber, altså som korporationer og dermed ikke som selvstændige stiftelser, men de får efterhånden en stiftelseslignende karakter.

Spedalskshuse (*conventus leprosororum* eller *hospitale leprosum*) træffes i de fleste danske byer siden det 13. århundrede. Også spedalskshuse kunne optræde med egen retspersonlighed. I et brev fra 1348 foretager spedalskshuset i Roskilde et mageskifte efter råd fra sin værge (*tutor*) og forstander (*provisor*). 20)

Selv om hospitaler juridisk nærmest må sidestilles med korporationer og ikke have egen retspersonlighed blev hospitalsformuen et så centralt element, at den fik overvægten over den korporative karakter, således at man nærmede sig stiftelsesformen. I brevmaterialet optræder da også "*domus sancti spiritus*" som part, således at dets "*provisor*" optrådte på dets vegne. Som nævnt forekom det i et vist omfang, at der indrømmedes lægmænd indflydelse på styret af hospitalerne, ligesom en vis frigørelse fra kirken også kom frem i den omstændighed, at man optog de indsatte i korporationen.

Et andet felt, hvor den kirkelige stiftelsesret videreudvikledes i løbet af middelalderen, var gennem stiftelsen af *praebender*, hvorved man ikke blot forstod gods henlagt til aflønning af kannikker, men også alterstiftelser, der oprettedes ved en række større kirker.

Alter- og messestiftelserne 21) har deres oprindelse i det kirkelige krav om, at en person med henblik på sin død måtte yde kirken en gave for sin sjæl (*donatio pro anima*). Sjelægaver kunne ydes som dødsgaver eller i testamentsform. Disse sjælægaver havde oprindelig ingen stiftelseskarakter,

men alene karakter af overdragelser til kirken eller klostre, der til gengæld for gaven påtog sig læsningen af en messe efter den pågældendes død eller eventuelt en årlig messe på dødsdagen, den såkaldte årtid.

Eksempler på omfattende gaver til kirken frembyder Knud den Helliges gavebrev til Lunds domkirke 1085. Hverken dette eller andre ældre donationsbreve til kirken indeholder et udtrykkeligt påbud om en modydelse i form af messelæsning. Det gør derimod fra senere tid f.eks. et gavebrev til Æbeltoft kloster fra 1252, 22) hvori en mand for sin og sin hustrus "sjælefrelses og saligheds skyld" skøder sit gods til klosteret mod en årlig messe.

I tiden efter midten af det 13. århundrede optræder sådanne messestiftelser hyppigt i det bevarede brevmateriale. Messestiftelserne kunne antage flere former. I nogle tilfælde indebar de blot afholdelsen af en messe. I andre tilfælde fandt samtidig med afholdelsen af messen pengeuddelinger sted på grundlag af afkastet af den formuemasse - som regel jordegods - der var henlagt til messens opretholdelse. For sådanne uddelinger var ofte i stiftelsesdokumentet fastsat regler, der gik ud på, at der skulle ske en pengeuddeling til de gejstlige, der deltog i messen, eller andre kirkelige institutioner samt til de fattige (*pauperes*). På denne måde kom kapitalafkastet til at tjene tillige velgørende formål. Ydelserne kunne også være klæder, mad og drikke eller et fribad i badstue. 23) Hyppigt optræder fattige peblinge (*pauperes scholares*) som en gruppe, der skulle betænkes.

Siden slutningen af det 13. århundrede begyndte en mere kostbar form for indstiftelse af årtider at vinde frem, idet fremtrædende gejstlige og efterhånden også velhavende lægmænd oprettede selvstændige kapeller og altre i større kirker med henblik på afholdelsen af sjælemesser. Disse altre blev hyppigt så rigt doneret, at der kunne aflønnes en særlig alterpræst til messernes læsning. Stiftelserne fik altså karakter af egentlige præbender. Sådanne alterstiftelser træffes først og fremmest ved domkirkerne i Lund, Roskilde, Ribe og Århus og i den senere middelalder i Vor Frue Kirke i København 24) og andre købstadskirker.

Et af de ældste eksempler er biskop Kristian af Ribes indstiftelse 1292 af et kapel og alter til ære for jomfru Maria og en række helgener i Ribe domkirke. Af det gods, der henlagdes til altret, skulle aflønnes en præst til at forrette daglige messer. Hvert år på afdødes årtid (*anniversarium*) skulle afholdes en messe, idet "resten af indkomsterne skal årligt på vor årtid uddeles blandt de fattige".

25)

Den, der oprettede et alter, kunne overlade det til biskoppen eller kapitlet at udnævne præsten ved altret, men det hændte efterhånden også hyppigt, at den pågældende reserverede denne såkaldte præsentationsret for sig og sine arvinger, undertiden således at gejstlige medlemmer af familien havde fortrinsret (patronatspræbende). På denne måde kom de kirkelige stiftelser under verdslig indflydelse.

Præster, der uden at høre til kapitlet gjorde tjeneste ved et alter, betegnedes som evige vikarer (*vicarii perpetui*) på grund af de varige midler - i modsætning til kirkens øvrige formue - indstiftet til et vedvarende formål, der dannede grundlag for stillingen. Vikarerne dannede deres egen korporation - under kirkens øvrige gejstlige. Ofte var indtægterne små, således at vikarerne blev en slags kirkelig "underklasse". I brev materialet opfattes vikarerne undertiden som ejere, i andre tilfælde som besiddere af eller værger for altret. De kunne råde over altrets indtægter og indgå dispositioner på dets vegne. Der findes således flere eksempler på, at altrene optræder som långivere mod pant. 26)

Alterstiftelser oprettedes gennem det 14. og 15. århundrede indtil reformationen. I de senere år indeholdt stiftelsen ofte en bestemmelse om hjemfaldsret, såfremt de foreskrevne messer ikke blev læst, ligesom de i visse tilfælde indeholdt bestemmelse om verdslige myndigheders ret til indskriden i sådanne tilfælde af misligholdelse. Undertiden indrømmedes også borgmestre og råd i byerne en plads ved administrationen af altrets formue. 27)

Et eksempel på en kirkelig stiftelse med uddannelsesmæssigt sigte frembyder den såkaldte Puggård i Ribe, der oprettedes 1298 af biskop Kristian, der skænkede gods til underhold for tyve fattige peblinge fra alle dele af stiftet, således at de havde fælles bolig og bespisning i Ribe. 28)

Kirkebygningen eller kirkens bygningsfond vedblev gennem hele middelalderen at bestå som en selvstændig kirkelig stiftelse. Her fandt en vis lægmandsindflydelse sted gennem kirkeværgesystemet. Ofte var det kapitlet eller en af kanikkerne ved kirken, hvis det var en af de større kirker, der rådede på bygningsfondets vegne, som det blandt andet fremgår af dokumenter vedrørende Lunds domkirke. 29) I tilknytning til kirkestiftelserne kunne findes mindre stiftelser med særlige formål, f.eks. til belysning af kirken.

Udviklingen af den kirkelige stiftelsesret, de former som stiftelserne antog, og en tendens - om-

end mindre udpræget i Danmark end f.eks. i Tyskland, hvor øvrigheden i byerne spillede en større rolle - til verdsliggørelse af stiftelsesretten foregik ad sædvanerettens vej. På forskellige punkter virkede den kirkelige ret, kanonisk ret imidlertid befordrende på udviklingen. Den kanoniske lære om sjælegaverne og testamentet fik således stor betydning for stiftelsesvæsenet. Også forståelsen af de forskellige dele af kirkeformuen som selvstændige stiftelser var udviklet i kanonisk ret. Ligeledes etableredes i kanonisk ret et tilsyn med stiftelserne, og der stilledes hindringer i vejen for den fri afhændelse af stiftelsesgods. Der udvikledes også i kanonisk ret regler om godkendelse af stiftelser og om deres sammenlægning (*unio*), ophævelse (*suppressio*) og opdeling (*divisio*).

Af særlig betydning var udviklingen af læren om *den juridiske person* i kanonisk ret. De ansætter til en lære om juridisk personlighed, der fandtes i de romerske retskilder, blev i middelalderen grundlaget for en vidtløftig tankebygning, hvis kerne var, at sammenslutninger af personer kunne opfattes som en retlig enhed. Man har henvist til den senere pave Innocens IV, Sinibaldus Fliscus, som grundlægger af den såkaldte fiktionsteori, hvorefter en personsammenslutning benævnt som "collegium" eller "universitas personarum" betragtes som et kunstigt skabt retssubjekt, et uvirkeligt væsen, der fingeres at have retspersonlighed: "fingatur una persona". 30) Om en fiktion i samme betydning som hos v. Savigny i det 19. århundrede er der dog ikke tale. Meningen med fiktionen i kanonisk ret var vistnok alene at give udtryk for, at en flerhed af personer under visse omstændigheder kunne behandles som en retlig enhed. Udgangspunktet i kanonisk ret var det, at kun korporationer - personsammenslutninger - anerkendtes som juridiske personer, men man inddrog i kanonisk ret også stiftelserne herunder. Således opfattedes kirken som sådan, de enkelte kirker, klostre o.s.v. som stiftelsespersoner, der alle i sidste instans stod som legemliggørelsen af den guddommelige vilje. Også private stiftelser betragtedes som udtryk for en kreds af personer, f.eks. hospitalslæmmer eller spedalske. Allerede tidligt fandt man imidlertid i kanonisk ret den opfattelse, at en formuemasse selvstændigt kunne være bærer af rettigheder og forpligtelser, og denne opfattelse af stiftelsens selvstændige retspersonlighed trængte igennem i praksis i løbet af det 13. og 14. århundrede. For anerkendelsen af stiftelsen som juridisk person har kanonisk ret således haft afgørende betydning, selv om både begrebet den juridiske person og den begrebs-

mæssige afklaring af forholdet mellem korporationer og stiftelser hører en senere tid til.

5. Gennemførelsen af den lutherske *reformation* i Danmark 1536 måtte betyde en omvæltning i det middelalderlige stiftelsesvæsen, der var så snævert knyttet til den gamle kirke, selv om der allerede i senmiddelalderen gennem verdslig indflydelse på hospitaler og præbender spores en udvikling i retning af en sækularisering af stiftelsesformålene. I virkeligheden var reformationen i Danmark med hensyn til stiftelserne forbløffende konservativ. Der blev ikke tilstræbt en radikal omvæltning. Kun de stiftelser, der ikke lod sig forene med den reformatoriske lære, blev derfor direkte berørt. 31) Det gjaldt først og fremmest messe- og alterstiftelserne, medens de øvrige kirkelige stiftelser søgtes indpasset i den nye kirkelige ordning. Det bør således bemærkes, at de kirkelige midler ikke uden videre blev "konfiskeret", men at det blev tilstræbt at henlægge midlerne til formål, der mindede om den hidtidige brug. Den vigtige grundsætning i stiftelsesretten, at stiftelser så vidt muligt skal opretholdes, eller når dette ikke kan ske, anvendes til formål, der ligger det oprindelige formål så nær som muligt, kan således følges tilbage til reformationen. Den anerkendtes også i Tyskland og kan her måske sættes i forbindelse med receptionen af romersk testamentsret. Vi står her overfor et af de første permutations-spørgsmål i dansk ret i de tilfælde, hvor en kirkelig stiftelses særlige karakter gjorde det umuligt at videreføre den. Det gjaldt foruden messerstiftelserne også klostergodset.

Om spørgsmålet om hvad man skulle stille op med de store klosterstiftelser i Tyskland, havde Luther udtalt sig i en betænkning fra 1532, hvor han havde fremhævet, at man skulle give "agt på stiftesernes vilje og mening, der aldrig havde været anderledes, end at de har villet give disse midler til Guds tjeneste og ære. Om de nu ikke har ramt helt rigtigt, så må der dog dømmes heri efter deres vilje og mening, at man endnu bruger den til Guds tjeneste og ære, hvor vi jo har sognepræster, prædikere, skoler og hvad mere der hører til Guds ord og sakramente og sjælesorg". Luther mente altså, at midlerne burde anvendes fortrinsvis til kirkelige formål og skolevæsenet, men dog også at fyrsten kunne tillade sig at inddrage nogle af midlerne. I andre tilfælde udtrykte Luther sig dog mere radikalt og ville tillade en anvendelse af kirkelige stiftelsesmidler til ethvert samfundsnyttigt formål. Flere steder i Tyskland søgte man at etablere en fælleskasse af de kirkelige stiftelsesmidler til brug for kirke, skole og fattige. Noget

lignende forsøgte allerede 1529 i Malmø. Den endelige ordning i Danmark blev imidlertid en noget anden, selv om grundtanken var den samme.

Nærmere bestemmelser om kirkegodset blev truffet i Christian III's håndfæstning og recessen 1536 samt i kirkeordinansen. De enkelte kirker og midler henlagt til aflønning af præster (*mensa presbyteri*) blev ikke berørt af reformationen, men fortsatte foreløbig som selvstændige stiftelser. Senere tabte mange kirker gennem bortsalg til private deres karakter af selvstændige stiftelser. Sjælemesserne, der i løbet af middelalderen var blevet indstiftet gennem overdragelsen af gods til en kirkelig institution, måtte derimod nu høre op og godset overgå til andet formål. Der kunne blive tale om at anvende midlerne til aflønning af præster eller skolelærere eller undertiden afholdelsen af en særlig gudstjeneste, f.eks. aftensangsprædikener. Som en særlig begunstigelse indrømmedes der dog adelige ret til at fordre godset tilbage, når de pågældende kunne bevise, at de var rette arvinger, dog først når den, der havde godset "udi forlening" var afgået ved døden (håndfæstning 1536, art. 38). Også i disse tilfælde søgte man således at tage hensyn til de begunstigede, selv om retten til at kræve godset tilbage, hvor der ikke særlig var taget forbehold herom, til en vis grad stred mod respekten for den kirkelige ejendom. Kravene om generhvervelse af godset gav anledning til en række processer i årene efter reformationen. På en retteringsrejse i 1537 kom kongen til at tage stilling til en lang række sådanne krav, hvor der kunne være spørgsmål, om det kunne bevises, at den pågældende kirkelige institution i et såkaldt genbrev havde forpligtet sig til at holde messer. 32)

Bispegodset blev lagt under kongen, og biskoppens andel i tienden tilfaldt kongen med henblik på bl.a. aflønning af bisperne. Kort efter gik man imidlertid tilbage til det gamle system og oprettede selvstændige stiftelser med fast ejendom som grundlag for bispeembederne. Klostrene blev ophævet, men flere byklostre var blevet affolket i de urolige tider omkring reformationens gennemførelse, medens andre klostre efterhånden måtte blive det. Klostergodset blev da i vidt omfang givet i forlening. Et enkelt kloster i Maribo vedblev indtil 1623 at bestå som adeligt jomfrukloster.

Det gods, der havde tilhørt enkelte medlemmer af kapitlerne som præbender, vedblev at bestå. Så længe indehaverne levede, beholdt de nydelsen af godset, og det benyttedes derefter som en slags lønningsfond, idet kapitlerne opretholdtes, men

således at kongen forbeholdt sig udnævnelsesretten i stillingerne, hvori der kunne indsættes ikke blot gejstlige, men også personer tilknyttet undervisningsinstitutioner eller andre embedsmænd. Om hospitalerne bestemtes det i recessen 1536, at de ikke mere måtte bortforlenes, men skulle benyttes som underhold for fattige og syge. I Kirkeordinansen blev truffet forskellige bestemmelser om fattigforsorg med henblik på en centralisering heraf. Det blev således pålagt superintendenterne (biskopperne) at sørge for, at der skete restitution af alt gods, der var henlagt til fattige, men måtte være dem frataget, ligesom der blev truffet bestemmelse om oprettelse af fattigkasser, hvori sådanne stiftelsesmidler skulle indgå, der var lagt til de fattige, samt bl.a. også indtægterne fra de vikarpræbender, der ikke kunne tilbagesøges af donatorenes slægt.

En omlægning af fattigforsørgelsen efter nye principper var en vigtig opgave efter reformationen. En lang række forordninger om betleriforbud, autorisation til tiggeri o.lign. viser, at fattigdom og tiggeri nu betragtedes fra en anden synsvinkel end tidligere. De fattige, hvis underhold ved almisser betragtedes som en barmhjertighedsgerning, var nu blevet et samfundsproblem, hvis løsning betragtedes som en vanskelig opgave. 33) Bl.a. søgte man nu at udskille de virkelige trængende fra blotte løsgængere og arbejdssky personer. Et vigtigt led i fattigforsorgen, der hidtil havde været en rent kirkelig opgave, var også oprettelsen af en række såkaldte *stiftshospitaler*, der skulle optage fattige og syge, de værdigt trængende.

Der oprettedes i årene umiddelbart efter reformationen af kongen ialt 14 sådanne institutioner med et geografisk bestemt virksomhedsområde, nemlig Roskilde Duebrødrehospital, Helsingør hospital, Slagelse hospital og kloster, Nykøbing hospital, Odense Gråbrødrehospital, Ålborg, Viborg, Randers, Århus, Horsens, Vejle, Ribe og Varde hospitaler samt Skt. Jørgenshospital i Kolding. Det var således i vidt omfang tidligere heligåndshuse, klostre og spedalskhedsinstitutioner, hvori stiftshospitalerne indrettedes, ligesom de fik tildelt klostergoods samt indtægter af tiende og krongods, vikardømmer m.v. som grundlag for deres virksomhed. 34)

Spedalskhedshusene er et eksempel på en ændring af stiftelsesformål uden sammenhæng med reformationen. Efterhånden som spedalskhedssygdommen i den sene middelalder var blevet udryddet, stod de mange spedalskhedshuse som overflødige og omdannedes efterhånden til al-

mindelige hospitaler, der ofte efter de spedalskes helgen benævntes Skt. Jørgensgårde.

6. Ved siden af den almindelige ændring af stiftelsesvæsenet, der blev en følge af reformationen, skete også en lang række andre forandringer i stiftelsesretten i tiden efter reformationen. Sammenfattende kan man med en vis forsigtighed tale om en verdsliggørelse 35) eller en borgerliggørelse af stiftelsesformålene, omend man formelt stadig talte om "gudelig brug", når der blev truffet disposition til de tre klassiske stiftelsesformål, kirke, skole og fattige.

Der gives efter reformationen flere eksempler på stiftelser til kirkelige formål af samme type, som man kunne finde tidligere. Det er således ikke ualmindeligt at træffe på indstiftelser af særlige gudstjenester med prædiken, ligesom der som tidligere oprettes mange stiftelser til at sørge for kirkens belysning og inventar.

En vigtig nydannelse i stiftelsesvæsenet efter reformationen er imidlertid *kapitalstiftelsen*, 36) hensættelsen af et pengebeløb, hvis renter skal tjene anvendelsen af et bestemt formål. Igennem hele middelalderen var grundlaget for stifteiserne jordegods, men siden slutningen af det 16. århundrede træffes hyppigt kapitalstiftelsen, der enten kan være betroet trediemand i varetægt eller direkte være henlagt til den begunstigede kirke, skole el.lign., men således at renterne skal anvendes til et bestemt formål. I middelalderen havde kanonisk rets renteforbud stillet sig hindrende i vejen for denne type stiftelser. Gennem kapitalstiftelsen blev det muligt at tilgodese et hvilket som helst formål. Nogle af de ældste kapitalstiftelser er Kansler Johan Friis' legat af 1555 (fundats 1584) af 1.000 rigsdaler til universitetet, der skulle udsætte pengene hos gode adelsmænd, og Christoffer Valkendorfs kapital til opretholdelse af hans i 1588 stiftede kollegium for studerende ved Københavns Universitet. 37)

Købmændene udgjorde nu mange steder en ny velhavende stand, der begyndte at oprette stiftelser. I Tyskland var under indflydelse fra Italien undertiden i købmandsbøgerne optaget en særlig konto "ved Gud" (per Dio), således at Gud opfattedes som parthaver i virksomheden, og et eventuelt overskud på kontoen benyttedes til velgørenhed. Oprettelsen af det berømte Fuggerei i Augsburg med boliger for fattige, der indgik i et vist fællesskab, er et eksempel herpå. Lignende indstiftelser af friboliger eller billige boliger (boder) til fattige - uden at vi kender det bogholderimæssige grundlag - begyndte også i Danmark i det 16. århundrede.

Et eksempel er den endnu eksisterende stiftelse Fechteis hospital eller oprindelig "Povl Fechtels boder", der stiftedes år 1570 af Christian den III's, vistnok fra Hamburg indvandrede møntmester Povl Fechtel, der til opretholdelse af stiftelsen skænkede en kapital på 3.000 Rdl., der stod på rente hos magistraten i Hamburg.

Også adelige hospitalsgrundlæggelser går tilbage til det 16. århundrede. 38) I nogle af disse tilfælde var det gods, der tidligere havde været henlagt til messestiftelser, der nu fik en anden anvendelse. Stiftelser til uddannelsesformål, der også havde været kendt i middelalderen, vinder frem i tiden efter reformationen. Et eksempel er Herluf Trolles stiftelse 1565 af Herlufsholms Skole og de nævnte universitetslegater, der snart efterfølges af en lang række universitets- og skolelegater.

Stiftelser til fordel for *fattige* antager efter reformationen en ny karakter og indtryk af den almindelige ændring i synet på fattigdommen. Tidligere havde hensynet til fattige været tilgodeset som en barmhjertighedsgerning som et led i de årlige uddelinger, der kunne finde sted i forbindelse med messeafholdelser. I flere tilfælde var det en betingelse for at komme i betragtning, at den fattige havde overværet messen. Stiftelser til fordel for fattige var således et led i sjælegaven, der allerede på grund af de sjældne uddelinger måtte få en mere tilfældig karakter af gode gerninger. Efter reformationen bliver sådanne stiftelser led i den almindelige statsopgave at bekæmpe fattigdommen. Fattighospitalet er et eksempel herpå. Det samme gælder en lang række stiftelser af kapitaler, hvis afkast skal anvendes til brug for værdige trængende. Der sker således her en forskydning i stiftelsesformålet. Stiftelser og gaver til de fattige vedblev langt frem i tiden at være grundlaget for fattigforsorgen i Danmark.

Understøttelse af skoleelever var også et af de formål, der blev tilgodeset ved de middelalderlige messestiftelser. Efter reformationen henlægges en række sådanne stiftelser som underhold for lærere, og der oprettes efterhånden en lang række legater til opretholdelse af lærerstillinger og til underhold af og indkøb af udstyr til skoleelever. Et åbent brev af 12. november 1572 klager over, at bestemmelser i testamenter til fordel for skoleelever i København ofte tilsidesættes af arvingerne og pålægger to rådmænd at oppebære legaterne. 39) I det store og hele savnedes imidlertid i det 16. og 17. århundrede faste forskrifter om tilsyn med stiftelser, regnskabspligt og regler om opbevaring af stiftelsesmidler. Sådanne regler gennemførtes

først under enevælden. Forsøg på en retsteoretisk afklaring af de nye stiftelsestyper finder vi i Danmark først i løbet af det 19. århundrede.

7. Statsmagten eller det offentliges interesse for stifteiserne som et vigtigt led i varetagelsen af en række opgaver af offentligretlig karakter forstærkes under *enevælden*. En lang række forordninger og reskripter fra tiden efter 1660 viser kongemagtens ønsker om at regulere stifteisernes virksomhed, således at de bedst muligt kommer til at varetage deres formål.

Det er karakteristisk, at denne lovgivning så vidt muligt søger at bevare stifteiserne, medens der ikke i Danmark som f.eks. i Tyskland ses forsøg fra statsmagtens side på at inddrage stiftelsesformuen i statskassen med henblik på anvendelse til almindelige statsformål. 40) I denne sammenhæng må man også se den nedenfor nærmere omtalte - uklare - sondring mellem offentlige og private stiftelser. Offentlige stiftelser var oprindelig sådanne, der som udgangspunkt forfulgte offentlige formål og derfor måtte anses som særlig beskyttelsesværdige, medens en tilsvarende pligt til beskyttelse kun i mindre omfang antoges at gælde stiftelser, der forfulgte rent private interesser.

Nogle eksempler på den enevældige lovgivning om stiftelser skal gives her:

Det almindelige tilsyn med stiftelser lå - i overensstemmelse med opfattelsen af stiftelsesmidler som ydet til fromme formål - hos stiftsøvrigheden. I et kongeligt *reskript af 7. februar 1683* indskærpes stiftsøvrighedens tilsynspligt, og der fastslås en pligt til at indsende alle stiftelsesfundatser vedrørende kirker, skoler og fattige til opbevaring hos stiftsøvrigheden samt foreskrives regnskabspligt for dem, der fratræder embeder, hvormed fulgte regnskabspligt for stiftelsesmidler. I *Danske Lov 1683* findes ingen almindelige regler om stiftelser. 12-19 findes dog regler om tilsynet med hospitaler. En *forordning af 5. maj 1683* indrømmer visse stiftelser fritagelse for nogle offentlige afgifter. En *forordning af 6. februar 1694*, der blev uddybet ved *forordning af 23. februar 1748*, indskærpede regnskabspligten for kirker, skoler og hospitalers midler overfor stiftsøvrigheden. I 1748 udtaltes, at forsømmelighed med regnskabsafleggelsen havde bevirket, at "en del publique Stiftelser er bleven forårsaget anseelig Skade". En *plakat af 10. april 1795* fastsatte regler om sikkerhed for offentlige stifteisers midler og udlån af stiftelsesmidler og regnskab for disse midler. Et *kancellicirkulære af 30. september 1820* pålagde stiftsøvrigheden, fattigdirektionerne og magistraten i København at afgive årlige indberetninger til kancelliet om oprin-

delsen til legater og donationer, deres beskaffenhed og bestyrelse samt om efterlevelsen af bestemmelserne. På denne måde etableredes i kancelliet et samlet overtilsyn med fundatsernes efterlevelse.

Ved en forordning af 7. juni 1827 blev der givet nye regler om anbringelse og betryggelse af umyndiges midler, hvormed var sidestillet midler under offentlig bestyrelse og tilsyn, altså en række stiftelsesmidler. 41)

Til disse mere generelle forskrifter om stiftelsesmidler kom en række mere specielle bestemmelser, f.eks. i *forordningen af 24. september 1708* om betlere i København II § 4, der om stiftelser til fordel for fattige fastslog, at "enhver skal være forsikret, at hvad de ved Fundatser og Stiftelser skriftlig eller mundlig til de fattiges Nytte og Fremtarv vil have bestemt, skal i alle sine Ord og efter deres Vilie blive holdet". En tilsvarende respekt for denne oprindelige stifters vilje viste sig også i forbindelse med reformen af latinskolerne i 1739, hvor man tilstræbte at anvende skolelegaterne for nedlagte skoler på en måde, der kom det oprindelige stiftelsesformål så nær som muligt. Af andre mere specielle bestemmelser kan nævnes *forordningen af 5. december 1749*, jfr. D.L. 2-19-1 og 13 om hospitalers arveret efter beboerne og *plakat af 12. juli 1843* om indkaldelse af berettigede.

Med hensyn til ressortforholdene skete ved *kancellicirkulære af 11. juli 1801* en omfordeling af sager vedrørende stiftelser mellem Danske Kancelli og Rentekammeret. Henlagt til Rentekammeret blev således især sager vedrørende afhændelse og overdragelse af stiftesers jordegods, mens derimod sager om revision af regnskaber vedrørende umyndiges midler, købstæders indtægter og udgifter samt Gisselfeld adelige jomfrukloster og Den kgl. Opfostringsstiftelse henlagdes til kancelliet. Desuden skulle sager vedrørende en række enkelte stiftelser, herunder flere hospitaler og klostre, overføres fra Rentekammeret til Kancelliet.

De mange bestemmelser om stiftelser, der kan suppleres med en omfattende reskriptpraksis, der kan efterses med udgangspunkt i stikordet "Publique Stiftelser" i Algreen-Ussings *Repertorium over den Fogtrnanske Rescriptsamling II* (1838), viser en voksende interesse for at bringe stifteiserne forhold under offentlig kontrol. Dette gav sig bl.a. udslag i en centralisering af stiftelsestilsynet for at sikre imod lokale myndigheders misbrug af midlerne. Stiftelserne spillede da også fortsat en væsentlig rolle ved løsningen af en række offentlige opgaver. Det gjaldt naturligvis en række af de store stiftelser, der oprettedes af kongen og som hav-

de rene statsformål (f.eks. Vajsenhuset, Almindelig Hospital og Den kgl. Fødselsstiftelse i København), men også de af private oprettede stiftelser.

Oprettelsen af stiftelser tog i løbet af det 17. og 18. århundrede et vældigt opsving. Velhavende borgere i byerne og godsejere på landet oprettede i disse år en lang række stiftelser. Reformationen havde medført vigtige ændringer i de retsformer, som stifteiserne kunne antage, men ikke i princippet røkket ved kirke, skoler og fattige som stiftelsesformålene. Udtrykket "til gudelig brug", der hyppigt træffes i fundatserne og i lovgivningen viser, at stifteiserne stadig opfattedes som tilknyttet kirken og kirkelige formål. Der oprettedes en lang række hospitaler for fattige og trængende på landet, ofte i tilknytning til bestemte godser, og i byerne indstiftedes en lang række fattiglegater. Skolevæsenet nød godt af en almindelig velstandsstigning gennem en række donationer til oprettelse af skoler, til lærerlønninger og til underhold for eleverne. Også kirkerne og præstekaldene blev betænkt med legater. Særlig i København oprettedes tillige en række private hospitaler med boliger for trængende. Familiestiftelserne, hvis afkast var bestemt til i det hele eller væsentligst at tjene til underhold for stifternes slægt, tager også et opsving siden slutningen af det 17. århundrede (Thaarupgård 1698) og i løbet af det 18. århundrede.

Nye stiftelsesformer var de såkaldte *klostre*, der oprettedes i det 18. og til dels endnu i det 19. århundrede, og som havde til formål at yde bolig eller underhold til ugifte adelige kvinder eller dermed ligestillede personer af de højere rangklasser eller personer tilhørende en bestemt familie. Også en række familiestiftelser måtte henregnes til sådanne private stiftelser. Sådanne klostergrundlæggelser var Thaarupgaard (1698), Roskilde og Odense adelige jomfruklostre, der oprettedes 1698 og 1717, Vemmetofteadelige jomfrukloster, der oprettedes af prinsesse Sophie Hedevig med Roskilde adelige jomfrukloster som model 1735, Støvringgård (1735), den Harboeske enkestiftelse i København (1735), Det adelige Stift Vallø, der oprettedes af dronning Sophie Magdalene (1757), Estvadgård (1745), Petersens jomfrukloster i København (1758) og fra det 19. århundrede Det grevelige Dannemandske Stift og Christiansdal kloster. Gisselfeld jomfrukloster var oprettet ved dispositioner af Christian den V's uægte søn Christian Gyldenløve 1701 og 1702, der dog først fik virkning ved fundats 1799. Her er ordningen den særlige, at de indskrevne klosterfrøkener alene kan oppebære hævinger, mens selve slottet og

driften deraf er overladt indehaveren af stillingen som overdirektor, 42) der er knyttet til familien Danneskiold-Samsøe eller subsidiært to bestemte andre adelige familier.

Klostrene er for de flestes vedkommende eksempler på en stiftelsesform, hvor en driftsmæssig enhed danner grundlag for virksomheden. Stiftelsens formål er dog ikke selve landbrugsdriften, men denne danner alene grundlag for stiftelsen. For så vidt kan man sige, at disse stiftelser kun ved driftens omfang adskiller sig fra tidligere stiftelser, hvor jordafkastet var stiftelsens grundlag.

Et eksempel på en privat stiftelse, hvor videreførelse af den driftsmæssige enhed med almennyttigt formål kan anses som det primære formål, frembyder Det Classenske Fideicommiss (oprettet 1789), der ejer en række store landbrugsejendomme.

Enevældens interesse for stifteiserne gav sig udslag i en række forsøg på at opnå et samlet overblik over de danske stiftelser, hvilket omsider lykkedes gennem tilvejebringelsen i årene 1755-1765 af Hans de Hofmans *Samling af Publique og Private Stiftelser, Foundationer og Gavebreve somforefindes i Danmark og Norge*. Samlingen omfatter 10 bind samt et supplementsbind 1780, og gengiver stiftsvis de eksisterende fundatser for stiftelser og legater in extenso, eller hvor dokumentet ikke findes, i referat. I forordet er udtalt ønsket om, at stifteiserne kan blive til større nytte, når man har en samling, hvor man kan konstatere deres formål. En gennemgang af dette værk giver et levende indtryk af de veje, af hvilke den private og offentlige velgørenhed foregik i årene efter reformationen. Medtaget er ikke blot selvstændige stiftelser, men også fundatser for legater og stiftelser ydet til bestående stiftelser, således en række legater til kirker, skoler og fattiges hospitaler. I bind X gives en oversigt over de største stiftelser, hvortil henregnes klostrene, en række meget store fattigstiftelser, de store hospitaler i København og en række private understøttelsesstiftelser for bestemte familier samt nogle af de offentlige anstalter, f.eks. Universitetet og Sorø Akademi. En fremtrædende plads får de mange hospitaler. Hofman opregner stiftsvis antallet af hospitaler således, at der på Sjælland er 21 med tyngdepunkt i København, på Fyn 40, i Århus Stift 16, Viborg 6, Ålborg 10 og Ribe 7. Disse hospitaler rummede i 1765 ialt 5.278 pladser til indsatte. I 1780 anslog Hofman, at langt de fleste stiftelser var ydet til kirker, hospitaler, latinske skoler og fattige, og han efterlyste stiftelser til fordel for danske skoler og fattige pigers giftermål. 43) Han anslog tillige, at mere end 12.000 perso-

ner nu havde deres nødtørftige underhold af stiftelser og legater knyttet til kirker, hospitaler og fattige.

8. Den måde, hvorpå reformationen var forløbet her i landet, havde knyttet stat og kirke sammen i et sådant forhold, at stifteiserne uden større vanskelighed kunne indpasses under statsligt tilsyn som varetagere af statsformål. Vi finder derfor ikke i det 18. århundrede i Danmark som f.eks. i Tyskland og Frankrig en tendens fra statens side til bekæmpelse af stiftelsesinstitutionen og et ønske om en sækularisering af bestående kirkelige stiftelser. 44) Det man ville kæmpe for, at underordne stifteiserne under staten, var opnået i Danmark. Modstanden mod stiftelsesvæsenet i udlandet gik imidlertid videre end til blot at omfatte de kirkelige stiftelser. Den var udslag af en almindelig tendens til at vurdere bestående institutioners nytte for samfundet, der var karakteristisk, hvor oplysningstidens rationalistiske samfundssyn satte sig igennem. En opfattelse af, at stiftelser ikke kunne fordres opretholdt til evig tid, men måtte ændres, når de ud fra en fornuftig vurdering ikke længere tjente nyttige formål, hørte til tidens ideer. Sådanne synspunkter blev i mangel af en egentlig debat om stifteiseres forhold ikke med nogen styrke fremført i Danmark, men de kom dog frem i to litterære bidrag til stiftelselæren i tiden henimod 1800.

Et første litterært bidrag til debatten om stifteiserne var et anonymt værk, *Om Stiftelser*, udgivet under pseudonymet *Philomusus* i 1771 som led i en debat om undervisningsvæsenet i almindelighed. Den ukendte forfatter synes efter indholdet at være nordmand, og man har derfor næppe med rette peget på Rasmus Fleischer (1744-1804). Forfatteren gør sig ikke til talsmand for radikale synspunkter. Stiftelsen defineres som "en Indretning til et Almindeliges Bedste, som et Lem af Staten har gjort, at den skulle saaledes blive til evig Tid, og henlagt en Kapital til dens Bestandighed". Hans udgangspunkt er det, at staten bør værne om stifteiserne, også selv om han er klar over, at motivet bag oprettelsen af en stiftelse især har været: "Patrioters Ønske om at bevare sit Navn fra forglemmelsen". Under visse omstændigheder ville han dog anerkende, at regeringen kan gøre indgreb i stiftelsens fundats, nemlig når "Forandringer, som i Tiden ere indfaldne, have gjort denne ændring nødvendig, eller at Stiftelsen i nu værende Forfatning gjør lige saa megen Skade som Gavn". Som eksempler på nødvendige ændringer nævner han fordelingen af en række skolelegater ved nedlæggelsen af nogle mindre latinsko-

ler 1739. Den vurdering af en stiftelses nyttevirkning, som Philomusus introducerer som et andet kriterium for ændring, mener han bør føre til nedlæggelse af de oven for omtalte klostre, da de afholder jomfruer fra at indgå ægteskab, mens klosterlivet tillige fremmer ufred og lediggang. Hans konklusion er den, at klostrene bør ophæves, medmindre de kan betragtes som led i den almindelige omsorg for trængende, da de ellers gør mere skade end gavn. Philomusus giver således her i modificeret form udtryk for de almindelige tanker i tiden, der ville lade et nyttekriterium danne målestok for, om stiftelser burde opretholdes eller ej.

Den opfattelse, at stiftelser ikke var oprettet for evig tid, fik en særlig autoritet, da den også blev fastslået af den store tyske filosof Immanuel Kant, der i et tillæg til *Methaphysik der Sitten* (1797) med titlen *Von den Rechten des Staats in Ansehung ewiger Stiftungen für seine Untertanen* fastslog, at staten havde ret til at ændre stiftelser, når omstændighederne tilsagde det. Selv fattig- og skolestiftelser "können nicht auf ewigen Zeiten fundiert und der Boden damit belästigt werden; sodann muss der Staat die Freiheit haben, sie nach den Bedürfnissen der Zeit einzurichten", ja staten havde ligefrem en pligt til at ændre enhver stiftelse "wenn sie der Erhaltung und dem Fortschreiten derselben zum Besseren entgegen ist". 45)

Kants tanker må have været den unge jurist Anders Sandøe Ørsted bekendt, da han i året 1801 i Selskabet for Sandhed oplæste sin afhandling *Om Regnngens Ret til at ophæve eller forandre Stiftelser, som private Mænd havde oprettet*. 46) Det var således et af tidens brændende spørgsmål, Ørsted her kastede sig over, og det må bl.a. være Kant, Ørsted hentyder til, når han indledte med at fastslå, at det var "en ved Fornuftens Domstol omtvistet Sag", hvori der gjorde sig modstridende synspunkter gældende. Imod at indrømme staten ret til at gribe ind i stifteisers forhold havde - skrev Ørsted - man henvist til en ejers ret til frit at disponere over sine ejendele og statens pligt til at holde det løfte, hvormed den engang havde godkendt stiftelsen, ligesom man hævdede, at ingen ville oprette stiftelser, hvis de senere blev udsat for ændringer. På den anden side hævdede de, der anerkendte statens ret til at gribe ind i stifteiserne, at der var tale om en almennyttig handlemåde, og at der var en formodning for, at testator ville indvillige i nødvendige forandringer af hensyn til stiftelsen. Man fremhævede også det urimelige i, at en person gennem sit testamente for evigt kunne være lovgiver i sit land.

Ørsted når selv efter at have anstillet en analyse af ejendomsbegrebet frem til en bekræftende besvarelse af spørgsmålet om statens ret til indgreb. Det er rækkevidden af ejendomsretten, der efter Ørsteds opfattelse må være afgørende for spørgsmålets besvarelse. Hans opfattelse er her den, at hensynet til det almindelige vel og den almindelige vilje ikke tillader, at en borger ved testamente uden videre opretter en stiftelse, idet afdøde herved unddrager sine efterladenskaber fra samfundets disposition. Testamenter, hvori der oprettes stiftelser, kan derfor kun anses for gyldige, hvis de findes at stemme overens med det almindelige bedste. Om dette er tilfældet, må afgøres ved regeringens autorisation af stiftelsen. En sådan offentlig autorisation kan imidlertid ikke være bindende i al evighed, idet staten ej heller kan binde eftertiden til at acceptere, at stifteiserne skal være unddraget dens rådighed. Staten må således have ret til "efter Tid og Omstændigheder at gjøre Forandring endog i de af Privatpersoner indrettede og af Regienggen bekræftede Stiftelser". Med hensyn til udøvelsen af denne ret var Ørsted imidlertid langt mere tilbageholdende end Kant. Retten måtte benyttes med den yderste varsomhed ligesom ved andre udslag af, hvad Ørsted kalder statens overejendomsret, en oversættelse af det i fremmed retslitteratur benyttede udtryk *dominium eminens*. Ørsted måtte afstå fra at give denne senere såkaldte permutationsret skarpe grænser. Retten burde kun udøves, hvor der var tale om en "kjendelig Strid med væsentlige Statsøiemed", hvor dens "Skadelighed eller Unytte er aldeles evident", eller der forelå en "aaftenbar Collision med Almeenvellet", og selv da burde man så lidt som muligt ændre i den oprindelige plan: "Der- som altså ikke selve Hensigten med Stiftelsen er ond, skadelig eller aldeles unyttig - et Tilfælde, som vel ikke let vil indtræffe - bør den ikke opgives, om man end nødes til at gjøre Forandring i de Midler, Stifteren har valgt til dens Opnaaelse". 47)

Ørsteds tilbageholdenhed over for den vurdering af stiftelser ud fra nyttebetragtninger, der var så fremherskende i det 18. århundrede, viste sig også på anden måde. Efter Danske Lovs regler (5-14-15, 16, 18 og 19) var testatione- til fordel for fromme formål, kirke, skole og fattige særligt begunstigede, idet der bortset fra disse tilfælde normalt krævedes bevilling til oprettelse af testamente. I sin lærebog fra begyndelsen af det 19. århundrede havde professor Hurtigkarl gjort sig til talsmand for en udvidende fortolkning af disse regler som omfattende enhver offentlig brug og

ikke blot de anførte, men Ørsted afviste udtrykkeligt en sådan fortolkning og det argument herfor, at alt, hvad der gives til det offentlige, kommer staten eller det almindelige til bedste. Ørsted ville holde sig til den snævre forståelse af bestemmelsen og henviste til, at udtrykket "gudelig brug" viste tilbage til, at alle de nævnte formål oprindeligt havde hørt under kirken. 48)

Også på andre punkter ydede Ørsted bidrag til en afklaring af en række af stiftelseslærens problemer. Det gælder således sondringen mellem *offentlige* eller "publique" og *private stiftelser*, der var genstand for tvivl. Ørsted definerede begrebet offentlig stiftelse meget bredt, som "enhver lovgyldig og vedvarende Indretning, der gaar ud paa at sikre Personer, som ei selv kunne vaage over deres Ret, og især tilkommende Slægter visse Fordele". 49) Hans udgangspunkt var altså det, at alle stiftelser var offentlige. Staten måtte for disse stiftelser, uanset om der i fundatsen var truffet bestemmelse om offentlig tilsyn, være berettiget til at føre tilsyn med bestyrelsen og påtale fundatsbrud: "da der intet Individuum gives, i hvem den hele Interesse for Indretningens Vedligeholdelse concentrerer sig, saa maa det Offentlige være berettiget og forpligtet til at tage sig af Sagen". Med Ørsted rykker stiftelsesvæsenet således helt ind i den offentlige rets sfære. Nogle af de offentlige stiftelser havde deres oprindelse fra private, andre fra staten. Indbyrdes var de meget forskellige, og Ørsted var opmærksom på, at man med en mindre udstrakt betydning af ordet offentlig også kunne kalde nogle af dem private. Det måtte således gælde stiftelser, hvor bestyrelsen var familiemedlemmer eller andre uden pligt til regnskabsaflæggelse for en offentlig myndighed. Som eksempel nævner Ørsted visse klostre samt Det Classenske Fideicommiss og Det Reiersenske Fond, der var oprettet af handelsmanden N.J. Reiersen (1742-1795) til Nysø med det formål at fremme industrien i København og de Sjællandske købstæder. For Ørsted var øjemedet det afgørende, når han talte om offentlige stiftelser, altså at de var oprettet i offentligt øjemed eller til bedste for tilkommende slægter. Ikke alle sådanne stiftelser kunne imidlertid gøre krav på de fordele, der i lovgivningen og på anden måde var tillagt offentlige stiftelser, idet der da bl.a. måtte lægges vægt på de snævrere interesser i stiftelsen og på, at bestyrelsen ikke var rent privat. Undtaget fra flere begunstigelser måtte således være familiefideicommiss og klostre, der stod under privat bestyrelse og indretninger, som f.eks. assurance-kompagnier, hvor øjemedet vel var offentligt,

men hvor udbyttet tilkom private alene. 50)

I overensstemmelse med de principper, Ørsted havde fastlagt, formuleredes, hvad der må betragtes som hovedbestemmelsen i den sparsomme lovgivning om private og offentlige stiftelser, *Stempelforordningen af 3. december 1828* § 42 I, stk. 2, hvorefter dokumenter var stempelfri, når de udstedtes i anledning af lån til "Kirker, Skoler, Hospitaler, Tugt- og Fattig-Huse og i Almindelighed alle af Kongen indrettede eller confirmerede Stiftelser ____", dog at denne begunstigelse kun gjaldt "Indretninger, som blot ere stiftede til almindelig Gavn og satte under de af Kongen beskikkede Embedsmænds Bestyrelse og Tilsyn, men ikke angaa saadanne, som nærmest have enkelte Familiers eller Klassers Bedste til Gjenstand, eller som skønt de have et for det almindelige Bedste gavnligt Øiemed tillige gaare ud paa at skaffe Interessenterne et Udbytte".

I de senere juridiske fremstillinger af stiftelsesretten henvistes til denne bestemmelse, se A.W. Scheel: *Personretten* ((1859-1860), 2. udg. 1876, s. 738), der betragtede bestemmelsen som den mest generelle med hensyn til sondringen, selvom der "efter vore Love gives neppe nogen fast, for alle Tilfælde gyldig Grændse mellem offentlige og private stiftelser". Bestemmelsen fremhæves af Th. Oppermann i *Om Stiftelser* (1860), s. 25 ff, som et eksempel på, at loven udtrykkeligt omtaler, hvad der er afgørende for henregningen af en stiftelse som offentlig eller privat, men der henvises i øvrigt her til, at udtrykkene anvendes i flere betydninger, hvorved man særlig kan lægge vægt på tilsynet, oprindelsen til stiftelsen, bestyrelsen og stiftelsens formål.

9. Blandt de spørgsmål, der blev taget op i den iøvrigt sparsomme juridiske litteratur om stiftelser i det 19. århundrede, var det, om stiftelser kunne betragtes som *juridiske personer*. 51) I begyndelsen af det 19. århundrede var stiftelseisernes retlige status uklar, idet man benægtede, at stiftelser kunne have egen retspersonlighed. Når man talte om juridiske personer eller, som man tidligere kaldte det, *mystiske* eller *moralske* personer, ville man hertil alene regne personsammenslutninger eller korporationer. Karakteristisk er opfattelsen i Nørregaards *Naturretens Første Grunde* (2. udg. 1878): "Ved en moralsk Person forstaar man flere Mennesker, betragtede som en Person" eller en ældre afhandling af Ørsted i *Juridisk Arkiv* 18 (1808), hvor moralske personer omtales som "et blot Begreb, hvorved flere hver for sig forskellige Individuer henføres til en Eenhed" (s. 203). Stiftelserne er i disse definitioner ladet helt ude af be-

tragtning. Ørsted gjorde senere i Haandbog VI (1835), s. 469 ff, begrebet juridisk person til genstand for en samlet omtale, hvor han anerkendte stiftelser som juridiske personer. Han talte her om retsforhold, der vedkommer "en ubestemt Mængde af Menneskelige Individer" eller en "til Bedste for en ubestemt Menneskemasse gjort Indretning", men henfører også udtrykkeligt stiftelsen i den af ham benyttede udvidede betydning under juridiske personer. Den senere teori i det 19. århundrede tilsluttede sig dette synspunkt, således A.W. Scheel i *Personretten* ((1859-1860), 2. udg. 1876, s. 736 ff) og i tilslutning hertil Oppermann: *Om Stiftelser*, s. 2. Se også V.U. Olivarius: *Stiftelser* (1910), s. 12.

Spørgsmålet om stifteisers retspersonlighed havde i Tyskland været stærkt omtvistet, og det var først, da F.C. von Savigny i *System des heutigen römischen Rechts* II (1840), s. 235 ff havde anerkendt stiftelsen som juridisk person, at synspunktet slog afgørende igennem. Savigny sondrede mellem juridiske personer, der havde "eine sichtbare Erscheinung in einer Anzahl einzelner Mitgliedern" og andre, der ikke havde et sådant "sichtbares Substrat", men som beroede på "eine mehr ideale Existenz, die auf einem allgemeinen, durch sie zu erreichendem Zwecke beruht". De første ville Savigny kalde "Corporationen", medens man, som han udtrykte det, plejede at kalde de andre for "Stiftungen". A.W. Scheel var i sin omtale af stifteiserne betydeligt påvirket af Savigny. For Scheel var det ligesom for Savigny stifteiserens formål, deres "Øiemed", der var det afgørende, ligesom Savigny havde talt om deres "Zweck". Disse formål var, skrev Scheel i sin fremstilling af personretten, især "Aandsdannelse og Godgjørenhed", hvor Savigny talte om "Geistesbildung" og "Wohltätigkeit".

Et andet spørgsmål man i teorien kom ind på var, om der til oprettelsen af en privat stiftelse krævedes en særlig tilladelse (konfirmation, autorisation eller bekræftelse) fra det offentlige. Det antog man i Tyskland på sædvaneretligt grundlag, ligesom også enkelte lovbestemmelser, blandt andre den preussiske landret (1794) fastslog dette, medens de kristne romerske kejsere oprindeligt ikke havde fordret en sådan autorisation, da stiftelser betragtedes som "res ecclesiasticae". 52)

I dansk ret kendte man en langvarig konfirmationspraksis vedrørende stiftelser, men det antoges ikke, at konfirmationen var en betingelse for, at stiftelsen kunne komme i stand. I sin afhandling fra 1801 om stiftelser synes Ørsted dog at forudsætte en offentlig autorisation, men han har på

dette tidspunkt næppe kendt administrativ praksis. Senere fremhævede han, at en sådan tilladelse ikke ubetinget var nødvendig. 53) I praksis ville en konfirmation imidlertid ofte være nødvendig, "thi til en saadan Stiftelse behøves en vedvarende Administration, og en privat Mand kan ikke paa egen Haand paalægge Nogen at bebyrde sig med denne Administration". Lidt senere skriver han: "for at danne en ny selvstændig Stiftelse af sin Formue vil man i almindelighed behøve en højeste Regierings Bemyndigelse". 54)

I tysk teori havde Savigny ud fra sin opfattelse af den juridiske person som en fiktion, et kunstigt retssubjekt, der kun kunne stiftes af den højeste vilje, stillet krav om en tilladelse, som forudsætning for, at den juridiske person kunne komme til eksistens. Denne opfattelse gjorde i Danmark Tage Algreen-Ussing sig til talsmand for i sin *Haandbog i den danske Arveret* (1855), hvor det med et lignende ordvalg hævdes, at der til oprettelsen af stiftelser kræves konfirmation: "Det er nemlig nødvendigt, at der erhverves højere Sanction paa Dispositioner af denne Art, da derved dannes en juridisk Person" (s. 166 f). Senere teori gav imidlertid ikke Algreen-Ussing ret i dette synspunkt. A.W. Scheel henviste til, at der ikke i lovgivningen fandtes noget krav om regeringens samtykke eller bekræftelse, men at der tværtimod i Danske Lov var givet mulighed for også ved testamente at oprette stiftelser til gudeligt brug (5-4-15, 16 og 19) se *Personretten* (2. udg. 1876, s. 743). 55)

I tysk teori var det tillige et omtvistet spørgsmål, der blandt andet kom frem i en meget omtalt arvesag i begyndelsen af det 19. århundrede, der angik oprettelsen af det Städtelske kunstmuseum i Frankfurt, om en stiftelse, der først oprettedes ved selve testamentet, kunne gøres til arving i det pågældende testamente. I en omtale af denne tyske arvesag fremhæver Ørsted udtrykkeligt, at det ikke kunne være tvivlsomt, at man "efter den dansk-norske Ret, ogsaa kan indsætte physiske eller juridiske Personer, som hverken paa den Tid Testamentet blev oprettet, eller ved Dødsfaldet endnu vare til; kun at de siden komme til Eksistens". 56) Omvendt var der heller ikke i Danmark som f.eks. i hertugdømmerne Slesvig-Holsten noget forbud imod testamentarisk eller anden overdragelse af fast ejendom eller andet til bestående stiftelser - et forbud der var dikteret af angsten for "die todte Hand". 57)

10. På den grundlovgivende rigsforsamling 1848-1849 blev et forslag til en særlig bestemmelse om stiftelser bragt frem. Det lød således: "De til Kirken, Skolen og milde Stiftelser henlagte el-

ler skjenkende Eiendele og Midler kunne ikke anvendes til noget fremmed Øiemed". 58) Under grundlovsdebatten var det den del af bestemmelsen, der tog sigte på kirkens ejendom, der gav indledning til en debat, som førte til, at forslaget ikke vandt tilslutning på forsamlingen og ikke blev optaget i grundloven. Stifteiseres ejendomsret blev ikke anfægtet. Hensynet til at lette overgangen fra fæste til selveje på landet førte imidlertid i årene efter grundlovens vedtagelse til gennemførelse af en lovgivning, der havde til formål at fremme afhændelsen af de store godsmasser, der var knyttet til visse stiftelser. Disse bestræbelser havde en parallel i liberale kræfters ønsker også i andre lande om at unddrage besiddelsen af fast ejendom fra "den døde hånd". 59) En *lov af 21. juni 1854* gav bestyrerne af blandt andet offentlige stiftelser, kirker, hospitaler og klostre ret til at afhænde det til stiftelsen hørende bøndergods til selveje eller arvefæste med ret til at sælge og pantsætte dette. En senere *lov af 24. april 1860* søgte yderligere at fremme overgangen af fæstegodset til fri ejendom ved at foreskrive, at bøndergods tilhørende en række kirkers og offentlige stifteisers gods *skulle* afhændes. Det drejede sig om en række stiftelseshospitaler samt blandt andet Støvringgård og Estvadgård Klostre, der var kommet under offentlig bestyrelse. I loven var valgt den fremgangsmåde på grund af uklarheden i begrebet offentlig stiftelse 60) udtrykkelig at opregne, hvilke stiftelser, der var tale om.

Under forhandlingerne om disse love blev de to store klosterstiftelser Vallø og Vemmetofte flere gange bragt på bane, idet kredse på rigsdagen med Tscherning og I. A. Hansen som talsmænd ønskede disse stiftelser inddraget under den lovgivning, der foreskrev afhændelse af bøndergodset. Det blev fra denne side gjort gældende, at disse to stiftelser ikke i forhold til staten var en selvstændig og uafhængig ejer af de midler, der var i deres besiddelse, idet man blandt andet henviste til, at stifteiserne var oprettet af kongelige personer for statsmidler. Fra den modsatte side afviste man disse betragtninger og fremhævede, at bestyrelsen af disse klostre foregik helt uafhængigt af justitsministeriet, og uden at der indsendtes regnskaber til ministeriet. Disse stiftelser blev derfor ikke inddraget under loven 1860. Der fremsattes i de følgende år flere private lovforslag om afhændelse af disse stifteisers jord - samt også jord tilhørende Gisselfeld og Herlufsholm. På rigsdagssamlingen 1870-1871 nedsattes en parlamentarisk kommission til undersøgelse af klostrenes retlige stilling. I sin betænkning af 1872 delte

kommissionen sig i et flertal og et mindretal, hvilket sidste kunne hente støtte i en betænkning af J. Nellemann for det synspunkt, at Vallø og Vemmetoftes besiddelser ikke kunne betragtes som statsejendom. 61) Forhandlingerne om spørgsmålet fortsatte indtil nedsættelsen ved lov af 5. marts 1909 af en kommission til udarbejdelse af lovforslag om lens, stamhuses og fideikommissers overgang til staten samt undersøgelse af Vallø og Vemmetofte klostres retsforhold til staten 62). Ved lensafløsningen 1919 blev Vallø, Vemmetofte og Gisselfeld holdt udenfor.

11. I løbet af det 18. århundrede var man som tidligere nævnt i stadig videre omfang kommet ind på en vurdering af stifteisers nytte. Udviklingen medførte efterhånden en udvidelse af stiftelsesformålene udover de traditionelle "fromme formål" (*piae causae*) til almenyttige formål i bredere almindelighed. Denne tendens fulgtes af en række andre tegn på "verdsliggørelse" af stiftelsesvæsenet. I begyndelsen af det 19. århundrede faldt det kirkelige tilsyn med stiftelser til skoler og fattige væk som følge af en ny administrativ ordning af skole- og fattigvæsenet. Disse stiftelser blev overdraget kommunale myndigheder, efterhånden som de opgaver, som stifteiserne tilsigtede at varetage, blev undergivet kommunale myndigheder. 63) Hospitaler bestyres dog stadig under en inspektion og direktion med gejstlige medlemmer - under tilsyn af justitsministeriet. En lang række velgørende stiftelser i det 19. århundrede oprettedes som håndværkerstiftelser især i form af friboliger og havde nærmest en korporativ karakter helt uden kirkelig tilknytning. Den særstilling, der i Danske Lov var indrømmet testationer til "gudelig brug", nemlig til fordel for kirker, skoler og fattige, var faldet væk ved arveforordningen af 1845, der indrømmede en fri testationsret til enhver formål. Kunst og kultur i vid forstand var nogle af disse formål.

Indførelsen af ministerialsystemet i 1848 medførte forskellige ændringer i ressortforholdene vedrørende stiftelser. Ved kgl. kundgørelse af 24. nov. 1848 af forretningerne mellem de forskellige ministerier fordeltes sager vedrørende stiftelser, således at justitsministeriet fik tillagt stiftelsesvæsenet i almindelighed, idet der til dette ministerium henlagdes "offentlige stiftelser, for saa vidt de ikke henhøre under det almindelige fattigvæsen eller Undervisnings- og Skolevæsenet". De særlig undtagne grupper hørte hvad angår det almindelige fattigvæsen under indenrigsministeriet. Stiftelser vedrørende kirke-, undervisnings- og skolevæsenet hørte under kirke- og undervis-

ningsministeriet.

Ved fastlæggelsen af ressortforholdet mellem de enkelte ministerier, herunder også de senere tilkomne ministerier, har man navnlig lagt vægt på formålet. Ved bek. af 17. dec. 1908 blev således "legater og stiftelser til fordel for handelsstanden" og for "søfarende" overført til det s.a. oprettede ministerium for handel og søfart. I almindelighed vil stiftelser, der ikke falder ind under de særligt undtagne grupper, og som ikke har en lokal afgrænsning, men vedrører hele landet, høre under justitsministeriet. Legater, der ikke udtrykkeligt er henvist til et bestemt ministeriums ressort, f.eks. familielegater, har hidtil i reglen været anset som hørende under justitsministeriet, såfremt legatet undergives privat bestyrelse eller bestyres af en under justitsministeriet hørende myndighed.

De mest karakteristiske træk ved stiftelsesrettens udvikling siden det 19. århundrede er tilkomsten af nye stiftelsesformål samt en udvikling af praksis vedrørende ændring af stiftelsesformål, der synes at gå langt videre end tidligere og nærme sig tendensen i det 18. århundrede til at lægge et nyttekriterium til grund for vurderingen af stiftelsens fortsættelse. Rummeligheden af stiftelsesformen har imidlertid i særlig grad vist sig gennem oprettelsen af stiftelser, der stod som indehaver af større erhvervsvirksomheder. Oprettelsen af Carlsbergfondet 1876, 64) er et første eksempel. Andre eksempler er Nordisk Insulinlaboratorium (1927) og Egmont H. Petersens Fond (1923), hvis formål ifølge ny fundats 1979 er "at udøve erhvervsmæssig virksomhed og derigennem indvinde midler til anvendelse i almenvelgø-

rende øjemed" samt en lang række andre erhvervsdrivende fonds. 65) For en række af disse erhvervsdrivende stiftelser er i fundatsen foreskrevet regler om anvendelsen af hele eller en del af overskuddet til kulturelle eller velgørende formål, medens andre har en rent privat karakter, og ikke ved deres formål adskiller sig fra erhvervsdrivende selskaber. Set i et historisk perspektiv lader det sig ikke uden videre afgøre, i hvilket omfang stiftelser af denne art bør betegnes som en anomali, der falder udenfor det traditionelle stiftelsesbegreb. Efter stiftelsesvæsenets gradvise verdsliggørelse efter reformationen har en king række nye stiftelsesformer set dagens lys. 66) På den anden side har udviklingen inden for socialforsorgen gjort milde stiftelser i traditionel forstand langt mere sjældne, og inflationen har gjort sit til at gøre oprettelsen af rene kapitalstiftelser mindre tillokkende.

Henlæggelsen af store godsmasser til forsørgelse af en bestemt stand eller familie adskiller sig ikke principielt fra stiftelser, der væsentligst har til formål at videreføre driften af en erhvervsvirksomhed. Udgangspunktet i lovgivningen og teori, siden man i begyndelsen af det 19. århundrede begyndte nærmere at spekulere over stiftelsens retlige karakter, har været en særlig omsorg for den offentlige stiftelse, der varetog opgaver af betydning for samfundet i almindelighed, og man har i lovgivning og teori stræbt efter at afgrænse dette begreb, således at rent private stiftelser ikke nød de fordele, som de traditionelle stiftelser fra gammel tid har været indrømmet, samtidig med at man har erkendt statens pligt til også at føre tilsyn med de private stiftelser.

Noter:

1. Se Hans Liermann: *Handbuch des Stiftungsrechts, I. Geschichte des Stiftungsrechts*, Tüb. 1963, s. 233 f. Dieter Pleimes: *Irrwege der Dogmatik im Stiftungsrecht*. Forschungen zur neueren Privatrechtsgeschichte 1, Münster/Köln 1954.
2. Se f.eks. Ernst Andersen: *Personretten 1. udg.* (1966), s. 76 ff. Ross: *Ret og Retfærdighed* (1955), s. 218. Grundlaget for denne opfattelse er vistnok Demoques lære i *Nations fondamentales du droit privé*, Paris 1911, s. 320 ff, der sonder mellem "sujets de gestion" og "sujet de jouissance" i en videreudvikling af de tyske jurister Bekkers og Iherings teorier. Se også Ross: *Virkelighed og gyldighed i Retslæren* (1934), s. 196.
3. En samlet fremstilling af dansk stiftelsesrets historie findes ikke. Oplysninger om stiftelsesrettens historie giver især Ernst Andersen: *Legater og stiftelser* (1963) og Ernst Kaufmann: *Erhvervsdrivende selvejende institutioner* (1968,2), s. 51 ffogs. 77 ff, og R.Th. Oppermann: *Den danske Rets Bestemmelser om Stiftelser* (1860).
4. Stig luul: *Om Permutationsretten*, FS til Vinding Kruse (1940), s. 133-153 m. henv. til ældre litt. Ernst Andersen: *Legater og stiftelser* (1963).
5. Se til det flg. særlig Bernhard Laum: *Stiftungen in dergnechichen und römischen Antike*, Berlin 1914; Liermann, l.c (n. 1) s. 1 ff.
6. A. Pernice: *Labeo* / (1873), s. 254 og III.1 (1892), s. 150 ff.
7. Kaser: *Das römische Pnvatrecht* 1,2 (1971), s. 310.
8. Liermann, 1.e., s. 24 ff. Kaser, 1.e. (n. 7), s 302 ff.
9. Betegnelsen "juridisk person" er ukendt i romerretten og dukker som systembegreb først op i tysk retsvidenskab i begyndelsen af det 19. årh. hos Gustav Hugo og systematikerne A. Heise. Heller ikke forestillingen om et selvstændigt retssubjekt ved siden af medlemmerne er dækkende for romerretten, se Kaser I, s. 303 og f.eks. L. Schnorr v. Carolsfeld: *Geschichte derjunstischen Person* (1933), s.
10. Se således Hans-Rudolph Hagemann: *Die Stellung der Piae Causae nach justinianischem Rechte*. Basler Studien zur Rechtswissenschaft 37. Basel 1953, s. 59 ff. s. 13 f.
- 1 1. Om kanonisk ret og anerkendelsen af kirken som juridisk person J. Lammeyer: *Diejuristischen Personen der Kirche*, Paderborn 1929 (genoptryk 1971), s. 38 ff, og P. Gillet: *La Personnalité juridique en droit ecclesiastique*, Malines 1927, s. 22.
12. Hagemann, 1.e., s. 13 f. Sådanne piae causae betegnedes som regel sori "venerabilia loca" eller "venerabilia collegia", l.c.
13. Lammeyer, 1.e., s. 68.
14. Liermann, 1.e. s. 42 ff.
15. Således V. Stutz: *Die Eigenkirche als Element des mittelalterlich-germanischen Kirchenvermögens* (genoptrykt Darmstadt 1971) og Lammeyer, der s. 73 ff påviser at egenkirkevæsenet er af ældre oprindelse. Stigluul: *Forelæsninger over hovedlinier i europæisk retsudvikling* (1970), s. 56 ff.
16. Om den kirkelige formueret i Danmark i middelalderen se flg. art. i *Kulturhistorisk Leksikon for nordisk middelalder*: beneficium, fabrica, mensa, praebende. For Sverige kan henvises til Nylander: *Das kirchliche Beneficialwesen in Schweden im Mittelalter*, Lund 1953.
17. Poul Johs. Jørgensen: *Dansk retshistorie* (1940), s. 401.
18. DRB (Danmarks Riges Breve) 1 rk. 2, nr. 136.
19. DRB 2. Rk. 1, nr. 104
20. DRB 3 Rk. 3, nr. 52.
21. Liermann, 1.e., s. 106 ff. Frölich: *Die Rechtsformen mittelalterlicher Altarpfründen* ZRGkan LI (1931), s. 457-544; Pleimes: *Weltliches Stiftungsrecht*, Forschungen zum deutschen Recht III, 3 (1938), s. 13 ff. Oplysningerne om Danske alterstiftelser må søges i brevmateriale og i værket *Danmarks Kirker*.
22. DRB 2. Rk. 1, nr. 75.
23. DRB 3. Rk. 3, nr. 219.
24. Se f.eks. B. Kornerup: *Vor Frue Kirkes Historie* (1929), s. 95.
25. DBR 2. Rk. 4, nr. 73.
26. Se f.eks. DB (Danmarks Breve fra Middelalderen) 2. Rk. 1, nr. 1466 og 2. Rk. 2, nr. 2225 og 3328.
27. DB 2. Rk. 2, nr. 3095.
28. DRB 2. Rk. 4, nr. 291 sml. B. Kornerup: *Ribe Katedralskoles Histone I* (1940), s. 83 f.
29. DRB 3. Rk. 4, nr. 59, hvor en kannik optræder som "procurator fabrice ecclesia", men "eiusdem nomine et ex parte fabrice".
30. Det centrale citat fra Innocens IV (c. 57 x 2, 207) lyder: " ... hodie licitum est omnibus collegiis per alium jurare, et hoc ideo est quia cum collegia in causa universitatis fingatur

- una persona, dignum est quod per unum iuret, licet per se iurare possit se veliit et etiam propter facilitatem ponendi et respondendi; alias autem quilibet per se animum suum iurare debet ... ". Se i øvrigt Gierke: *Das deutsche Genossenschaftsrecht* III, s. 277 og hertil kritisk Lammeyer (note 11), s. 131 ff og Gillet (sst.), s. 163 ff.
31. Poul Johs. Jørgensen: *Dansk retshistorie* (1940), s. 411 ff; P. Severinsen: *Folkekirkens ejendomshistone* (1920), s. 10 ff; *Danmarks Kirkes Histone*, IV, s. 33 ff.
 32. Se *Det kgl. Rettertings Domme og Rigets Forfølgningfra Christian III's tid ved* Troels Dahlerup (1959), s. 80, 98, 139, 142, 176, 266, 271, 291, 296, 301, og 451.
 33. Sml. K.O. Scherner: *Das Recht der Armen und Bettler im Ancien Regime*. ZRGgerm XCVI (1979), s. 55-99.
 34. Om stiftshospitaler m.v. se R.Th. Oppermann: *Efterretninger om de borgerlige Klostre* (1803) og om Christian III's omsorg for forbedringer af skole- og hospitalsvæsenet, Poul Colding: *Studier i Danmarks politiske Historie i slutningen af Christian III's og begyndelsen af Frederik II's Tid* (1939), s. 154 ff.
 35. Sml. Liermann, 1.c. s. 125 ff og Pleimes: *Weltliches Stiftungsrecht* (note 21).
 36. Om oprettelse af "*Hauptgeldstiftungen*" i Tyskland, se Pleimes, 1.c. s. 58 ff og 97 ff.
 37. Andre eksempler på kapitalstiftelser fra det 16. årh. findes i Hoffmanns *Fundationer* II, s. 85, IV, s. 679 og IV, s. 212. Se nf. om dette værk, der er en hovedkilde til viden om stiftelsesvæsenet i Danmark og dets former efter reformationen.
 38. Se f.eks. Hoffmann II, s. 339 og 420.
 39. *Corpus constitutionum Danicum* II, udg. af V.A. Secher, s. 525.
 40. Sml. Liermann, 1.c., s. 169 ff.
 41. Sml. herved Collegial-Tidende 1827, s. 473 ffog 1829, s. 387 ff.
 42. Om denne stillings retlige status se UFR 1925, s. 12 H og Kaufmann: *Erhvervsdrivende selvejende institutioner* s. 174 ff.
 43. Et legat til dette formål var dog oprettet af den kendte jurist Peder Lassen, en af hovedkræfterne bag udarbejdelsen af Danske Lov.
 44. Se Liermann, 1.c., s. 169 ff.
 45. Se Liermann, s. 174.
 46. Oprindeligt trykt i tidsskriftet *For Sandhed* 1801, s. og siden genoptrykt af Ørsted i *Enomia* 1 (1816), s. 1-37. Se om denne afhandling endv. Ditlev Tamm: *Fra "Lovkyndighed" til "Retsvidenskab"* (1976), s. 121 f.
 47. Sml. herved bestemmelserne i Den preussiske Landret 1794 II, 6 om korporationer (og stiftelser), der giver staten ret til at gribe ind, når et formål "dem gemeinen Wohl offenbar schädlich wird" (§ 190) og permutationsbestemmelser i § 193.
 48. *Haandbog over den Danske og Norske Lovkyndighed* III, s. 565 ff.
 49. *Haandbog* III, s. 540 ff.
 50. 1.c., s. 558 ff.
 51. Litteraturen om den juridiske person og de mange teorier i det 19. årh. om den juridiske persons væsen er meget omfattende. Foruden de kendte værker af Savigny, Brinz, Bekker, Ihering, Gierke m.fl. skal her som nyere fremstillinger henvises til W. Henkel: *Zur Theorie der juristischen Person im 19. Jahrhundert*, Gött. 1973, G Tietze: *Zum Theorie der Juristischen Person in der deutschen Rechtswissenschaft des 19. Jahrhunderts*, Gött. 1974 og Felix Schikorski: *Die Auseinandersetzung um den Körperschaftsbegriff in der Rechtslehre des 19. Jahrhunderts*, Berlin 1978.
 52. Se Lammeyer, 1.c., s. 203.
 53. *Haandbogen* V, s. 420 og VI, s. 479.
 54. 1.e., VI, s. 488.
 55. Hertil sluttede sig Oppermann, der sonderer mellem de konfirmerede, de i øvrigt anerkendte og de blot bestående stiftelser (1.c. s. 17-19). Se også Nellermann: *Om Valks Stifts og Vemmetofte Klosters Rets Forhold til Staten* (1872), s. 50.
 56. Se *Haandbogen* /V(1828), s. 565.
 57. *Haandbogen* VI, s. 487 ff.
 58. *Beretning om Forhandlingerne på Rigsdagen* (1849), sp. 2564 ffog 3095 f. Et sådant princip var udtalt i den norske grundlov og Grundlovskomiteens flertal begrundede bestemmelsen med, at man havde anset det "paa en Tid da den øverste Statsmagt undergaae en saa indbribende Forandring, for tilraadeligt, at en Bestemmelse gives i Gruere skjenkende eller henlagte til kirkeligt Brug, til Undervisningens Fremme eller til milde Stiftelser fremdeles skulle anvendes til de Øiemed, hvori de ere givne". Komiteen ville dog ikke hermed afvise, at Staten når visse stiftelser ikke længere kunne opnå deres øjemed "kunne foretage den fornødne Tillem্পning i saa Henseende". A.S. Ørsted udtalte under forhandlingerne, at skønt han

ikke "holder af, i grundloven at optage nogen Bestemmelse, som skulle binde den lovgivende magt for fremtiden', fandt han dog at bestemmelsen som "en der gaaer ud paa at conservere Rettigheder, hellere maa opgives, end en bestemmelse, der bringer Rettigheder i Fare". Et flertal fandt, at bestemmelsen på ubetimelig måde bandt den økonomiske ordning særlig præsternes aflønningsform, af folkekirken og i øvrigt måtte anses for overflødig, idet man afviste grundlovskomiteens formodning om, at fremtidige lovgivere "ville blive et Selskab af Røvere" (sp. 2567). Se til forslaget N. Neergaard: *Under Juni-grundloven* 7(1892), s. 415.

59. Sml. Liermann, 1.c., s. 258.

60. Se således Kirke- og Undervisningsmin, i FT 10. Session 1858, sp. 1324-25 der understreger, at "der er en væsentlig forskel mellem juridiske Personer og offentlige Stiftelser, eller med andre ord, at der er Stiftelser, som er juridiske Personer, men som paa in-

gen Maade kunne kaldes offentlige Stiftelser, men hvorledes "Begrebet "offentlige Stiftelser" skal gives med en bestemt tegnet Karakter, det har Lovgivningsmagten som sagt hidtil ikke kunnet udfinde".

61. Jfr. ovf. n. 55.
62. Se Lovforslag og Rigsdagsforhandlinger vedrørende Det adelige Stift Vallø og Vemmetofte adelige Jomfruklosters *Retsforhold til statsmagten* (1910)
63. Sml. f.eks. *Beretning om Legater og Stiftelser under Bestyrelse af Københavns Borgerrepræsentation* (1914), hvoraf fremgår, at de første legater henlagdes under bystyret 1767 og 1805.
64. Se K. Glamann: *Carlsbergfondet* (1970), s. 21.
65. Se hertil f.eks. oversigten hos Kaufmann: *Erhvervsdrivende selvejende Institutioner*, s. 43 fog 110.
66. Sml. herved Hessler: *Om stiftelser*, s. 5 ff, 129 ff; J.A. Hagstedt: *Om beskatning af Stiftelser*, Stckh. 1972, s. 136 fog 335 ff.

Kapitel III.

Udvalgets almindelige synspunkter.

I. Indledning.

1. Som baggrund for udvalgets overvejelser om en lovgivning om fonde skal følgende anføres om de gældende regler om fonde og om fondenes karakter. (Fonde benyttes som en fællesbetegnelse for fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner).

2. Betegnelsen fonde dækker over en kategori af institutioner, som har det fællestræk, at de er »selvejende«, idet ingen uden for fonden har ejendomsret til fondens formue.

Som anført i udvalgets kommissorium stilles der ikke noget krav om, at en fond i forbindelse med dens oprettelse skal anmeldes til eller godkendes af nogen offentlig myndighed, ligesom, der ikke eksisterer noget løbende obligatorisk offentligt tilsyn med fonde. Dog skal fonde, der driver erhvervmæssig virksomhed ved handel, håndværk, industri etc., ifølge § 20 i lov nr. 23 af 1. marts 1889 om handelsregistre, firma og prokura anmelde deres firma til handelsregisteret. Der er heller ikke noget krav om offentliggørelse af regnskaber og kun i meget begrænset omfang adgang til offentlig indsigt i fondenes virksomhed. Fonde, hvis fundatser ikke er stadfæstede, jfr. nedenfor, reguleres derfor som hovedregel alene af de regler, der ifølge det dokument, hvorved fonden oprettes (testamente, gavebrev eller lignende) og fondens fundats, gælder for fondens virksomhed. Det er således fundatsen, der fastkegger, hvilke formål fonden skal varetage, hvorledes kapitalen skal anbringes og forvaltes, og hvorledes ledelsen skal sammensættes og vælges. Kravene til regnskabsaflæggelse og revision, herunder eventuelt regler om offentliggørelse af regnskabet, afhænger af fundatsens bestemmelser herom. Fonde, der driver erhvervsvirksomhed, er dog undergivet reglerne i bogføringslovgivningen, herunder denne lovgivnings bestemmelser om regnskabsaflæggelse.

Fundatsen kan også indeholde regler om adgan-

gen til at ændre fundatsen og om, hvorledes der skal forholdes i tilfælde af fondens eventuelle ophør.

Som det fremgår af redegørelserne i kapitel II og bilag 1, har der gennem meget lang tid været en adgang til at opnå offentlig godkendelse (stadfæstelse) af fundatsen for en fond. En sådan stadfæstelse indebærer - udover en godkendelse af fondens oprettelse - at fonden undergives et løbende tilsyn, der sædvanligvis udøves af det ministerium, som har stadfæstet fundatsen.

3. Der gælder ingen begrænsninger med hensyn til, hvem der kan oprette fonde. Fonde kan således oprettes af fysiske personer, en kreds af fysiske personer, juridiske personer eller af et samvirke af de nævnte grupper.

Bortset fra at en fonds formål ikke må stride mod lov og ærbarhed eller mod forbudet mod oprettelse af familiefideikommisser, gælder der ingen begrænsninger i de formål, som kan tilgodeses gennem oprettelsen af en fond. Der stilles heller ingen krav om, at fonden er i besiddelse af en vis mindstekapital.

Kravene til de dispositioner, hvorved fonden oprettes, adskiller sig ikke fra de krav, som stilles til andre dispositioner af den pågældende art. Dispositionen skal være gyldig efter de almindelige formueretlige, familieretlige eller arveretlige regler.

Når en fond er gyldigt oprettet, kan fondens kreditorer - ligesom det er tilfældet med aktieselskaber og andre juridiske personer - alene holde sig til fondens formue med henblik på fyldestgørelse af deres krav. Et selvstændigt ansvar for fondens bestyrelse kan kun komme på tale, hvis bestyrelsen har disponeret på en sådan måde, at den efter dansk rets almindelige erstatningsregler har pådraget sig erstatningsansvar.

4. Der findes ingen lovregler, der fastlægger de krav, som må stilles for at anerkende fonden som et selvstændigt retssubjekt.

Efter almindelige retsgrundsætninger må det antages, at oprettelsen af en fond kræver, at en formue er henlagt (udskilt) under en selvstændig ledelse til varetagelse af bestemte formål.

Fundamentalt er kravet om en effektiv uigenkaldelig udskillelse af fondens kapital fra stifterens formue. Dette indebærer, at kapitalen ikke kan tilbageføres til stifteren eller hans familie. Fonde, der medfører en selvåndlæggelse eller reelt tilsiger en sådan, kan derfor ikke anerkendes som selvstændige retssubjekter.

Spørgsmålet om effektiv udskillelse har navnlig betydning ved fonde, der oprettes i stifterens levende live. Kravet er ikke til hinder for, at fondens kapital ved oprettelsen kan bestå af en fordring på stifteren, men det må i så fald kræves, at tilsagnet om (senere) at overdrage midler til fonden er modtaget af en tredjemand på fondens vegne. Spørgsmålet kan foreligge for skattemyndighederne i forbindelse med anerkendelse af fonde som selvstændige skattesubjekter. I praksis har skattemyndighederne stillet krav om en effektiv udskillelse af fondens formue, og at der i fondens bestyrelse sidder mindst et medlem, som er uafhængigt af stifteren.

5. Med hensyn til karakteren af de bestående fonde skal følgende anføres.

1°. Fondenes størrelse varierer stærkt. Ikke mindst fra ældre tid eksisterer der en lang række fonde, herunder familiefonde og fonde, der tjener lokale formål, med meget begrænsede kapitalressourcer. På den anden side er der oprettet en række fonde, herunder fonde med tilknytning til erhvervsvirksomheder, som ejer meget betydelige kapitaler.

2°. De formål, som fondene skal tjene, dækker endvidere over et meget bredt spektrum. Sædvanligvis har man sondret mellem familiefonde, d.v.s. fonde, hvortil medlemmerne af en eller flere familier har ene- eller fortrinsret, og almenyttige fonde, dvs. fonde, som skal tilgodese almenvelgørende (sociale) formål eller andre formål, som sædvanligvis anses for almennyttige, f.eks. støtte til kulturelle, videnskabelige, sygdomsbekæmpende og uddannelsesmæssige formål. Denne sondring er dog langt fra udtømmende. Der findes en række fonde, som hverken har familiemæssige formål eller er oprettet med henblik på fremme af formål, der traditionelt har været anset for almennyttige. Af betydning er bl.a. de fonde, som har til formål at videreføre driften af en bestemt erhvervsvirksomhed. Hertil kommer, at en lang

række fonde har »blandede« formål, idet de yder støtte dels til almennyttige formål, dels til andre formål, herunder støtte til stifterens familie.

3°. Der gør sig endvidere betydelige forskelle gældende i den måde, hvorpå fondenes kapitaler er anbragt og forvaltes.

Mange fonde har deres kapital anbragt i obligationer og andre værdipapirer, som er tilfaldet fonden ved stiftelsen eller senere er erhvervet med henblik på formuens bevarelse og - inden for denne ramme - opnåelsen af det bedst mulige afkast af kapitalen.

Andre fonde har deres kapital anbragt i fast ejendom. Ejendommene kan være erhvervet som et led i anbringelsen af fondens midler, f.eks. udlejningsejendomme, men der kan også være tale om ejendomme, som samtidig tjener til opnåelse af fondens formål. Dette vil typisk være tilfældet med stiftelser, der har til formål at stille friboliger til rådighed for den kreds, der er omfattet af formålet.

Fondes erhvervsmæssige virksomhed kan foregå under forskellige former. Visse fonde ejer og driver direkte en erhvervsvirksomhed. Dette gælder bl.a. de fonde, der ejer landbrugsejendomme, hvad enten landbruget drives som (ren) erhvervsmæssig investering, eller driften af landbruget til lige indgår som led i fondens formål.

Fonde, der driver anden erhvervsvirksomhed end landbrug, vil ofte udøve erhvervsvirksomheden gennem en anden virksomhed, som fonden ejer eller hvortil fonden har en særlig kvalificeret tilknytning (dattervirksomheder). Dette er tilfældet ved de såkaldte holdingfonde, der driver virksomhed gennem et aktie- eller anpartsselskab, eller en anden virksomhed, som fonden har indflydelse

II. Baggrund for oprettelsen af fonde.

Fondsformen har i de sidste årtier fået større udbredelse, først og fremmest gennem oprettelse af fonde med tilknytning til en erhvervsvirksomhed. Udvalget har overvejet, hvad der er baggrunden for denne udvikling.

Udover ønsket om at fremme de almennyttige eller andre formål, som stifteren ønsker at tilgodese, må en væsentlig årsag efter udvalgets opfattelse søges i de gældende beskatningsregler.

Med hensyn til disse regler henvises til gennemgangen i skatteunderudvalgets redegørelse (bilag 8). Det fremgår heraf, at fonde på linie med andre juridiske personer ikke er formueskattepligtige.

Med hensyn til indkomstbeskatning beskattes fonde kun af indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed, medens kapitalafkast i form af renter af obligationer og andre værdipapirer eller aktieudbytter ikke beskattes. Også gaver til fonde er skattefri. Derimod er gaver til fysiske personer eller til fuldt skattepligtige juridiske personer indkomstskattepligtige hos modtageren (bortset fra gaver til familiemedlemmer, der er omfattet af gaveafgiftsreglerne). Endvidere betales der ikke gaveafgift i forbindelse med gaver til fonde, ligesom der gælder særlige regler om arveafgift af midler, der tilfalder fonde.

Fonde er således i skatte- og afgiftsmæssig henseende undergivet relativt lempelige regler.

Set på denne baggrund har oprettelsen af en fond ofte stået som en hensigtsmæssig måde at løse generationsskifteproblemer på i forbindelse med videreførelse af en erhvervsvirksomhed.

Også bortset fra de skatte- og afgiftsmæssige regler kan fondsformen være velegnet til løsning af generationsskifteproblemer. Alternativet til videreførelse af erhvervsvirksomheden i fondsform kan således være en opsplitning af virksomheden på mange arvinger, hvilket ofte vil have skadelige virkninger for virksomheden. Ved hensigtsmæssige fundatsbestemmelser kan stifteren bibringe virksomheden en stabilitet og kontinuitet i ledelsesforholdene og i kapitalforholdene.

Ved overdragelse af en virksomhed til en fond kan stifteren endvidere sikre virksomheden mod konkurrenters eller andres opkøb.

Valg af fondsformen kan også være motiveret ud fra stifterens ønske om at sikre kapitalgrundlaget i den pågældende erhvervsvirksomhed. Gennem fundatsen vil opsparingsformålet kunne tilgodeses på den måde, at overskuddet i stedet for at udloddes til andre formål skal henlægges - helt eller delvis - som opsparing, eventuelt således at udlodninger og udbetalinger fra fonden først finder sted, hvis kapitalen har en vis størrelse, eller efter et vist åremål efter stiftelsen. Har fonden alene til formål at udøve en bestemt virksomhed, forbliver overskuddet i fonden.

At ingen har ejerinteresser som deltagere i fonden, kan være et vigtigt motiv for valg af den selvejende institution som grundlag for en erhvervsvirksomhed, f.eks. hvor institutionen er afhængig af offentlig støtte under driften.

Anvendelse af fondsformen i forbindelse med erhvervsvirksomhed kan dog også give anledning til visse problemer.

Som følge af, at fonde er selvejende, og der således ikke er en kreds af ejere, der vælger og kontrollerer

ledelsen, er det ikke ualmindeligt, at ledelsen gøres selvsupplerende. Dersom fundatsens bestemmelser herom ikke udformes omhyggeligt, kan selvsuppleringsprincippet medføre risiko for, at ledelsen ikke får den dynamik og personfornyelse, som kan være af afgørende betydning for fondens fortsatte erhvervsmæssige virksomhed.

Ved overvejelserne om, hvorvidt erhvervsdrift bør udøves i fondsform fremfor f.eks. i aktieselskabsform, må erhvervsvirksomhedens fremtidige kapitalbehov tages i betragtning. Det kan her være et problem, at fonde ikke som aktieselskaber har mulighed for at tilvejebringe yderligere kapital gennem udvidelse af aktiekapitalen. For holdingfonde kan tilsvarende problemer opstå med hensyn til at indskyde kapital i dattervirksomhederne i takt med disses kapitalbehov, således at stemmemajoriteten fortsat opretholdes. Dette problem forstærkes, hvis fonden har en fundatsmæssig forpligtelse til at opretholde stemmemajoriteten i et eller flere datterselskaber.

En del af disse vanskeligheder vil dog som foran nævnt kunne undgås eller formindskes gennem hensigtsmæssige fundatsbestemmelser om henlæggelse til konsolidering af fondens formue.

III. Behovet for lovgivning.

1. Det ville selvsagt være ønskeligt, om man som baggrund for vurderingen af behovet for og udformningen af en fondslovgivning havde sikre oplysninger om fondenes antal og størrelse. Bortset fra de stadfæstede fonde findes der imidlertid ikke almindeligt tilgængelige oplysninger om antallet og størrelsen af de eksisterende fonde. Tilvejebringelsen af sådanne oplysninger ville kræve lov-hjemmel.

For så vidt angår de stadfæstede fonde, henvises til oplysningerne i bilag 6. Det fremgår heraf, at der findes 5.000 stadfæstede fonde, og at disse fonde formentlig ejer kapitaler på i alt ca. 6 mia. kr.

I redegørelsen fra det i kapitel I omtalte skatteunderudvalg, jvf. bilag 8, har udvalget på grundlag af de oplysninger, der foreligger fra skattemyndighederne, opstillet visse beregninger over størrelsen af de eksisterende fonde. Selv om beregningerne som fremhævet i redegørelsen er behæftet med betydelig usikkerhed, tyder også disse på, at betragtelige kapitaler er bundet i fonde.

På baggrund af udvalgets almindelige erfaringer kan man tiltræde kommissoriets forudsætning om, at der i de seneste årtier er sket en stigning i antallet af fonde, ikke mindst fonde med tilknyt-

ning til erhvervsvirksomheder, og at de erhvervsdrivende fonde råder over betydelige formuer. De erhvervsvirksomheder, som fonde direkte eller indirekte har kontrol over, spiller også beskæftigelsesmæssigt en ikke uvæsentlig rolle. Udvalget har bl.a. af denne grund ikke fundet det påkrævet at lade udarbejdelsen af udkast til en fondslovgivning afvente tilvejebringelsen af udtømmende statistiske oplysninger om antallet og størrelsen af bestående fonde. Efter udvalgets mening er det på den anden side klart, at sådanne oplysninger bør tilvejebringes. Et krav om registrering af alle bestående og fremtidige fonde indgår derfor som et væsentligt led i udvalgets forslag.

2. En registreringsordning vil ikke blot tjene det formål at skaffe pålidelige oplysninger om fondenes antal og størrelse, men også medvirke til at skabe øget offentlighed omkring fondenes virksomhed. Udvalget tillægger dette væsentlig betydning, bl.a. fordi fondes karakter af selvejende institutioner bevirker, at der ikke ved fonde - som det er tilfældet ved selskaber og foreninger - er en generalforsamling eller anden instans, som kan føre kontrol med bestyrelsen. Den væsentligste reaktionsmulighed består i, at fondens bestyrelse, hvis den handler i strid med fundatsen eller i øvrigt misrøgter sit erhverv, efter omstændighederne kan pådrage sig erstatnings- eller strafansvar. Effektiviteten i disse sanktionsmuligheder svækkes imidlertid af, at udenforstående ikke har noget krav på at få kendskab til bestyrelsens dispositioner, hvortil kommer, at der langt fra altid vil være nogen, som er i besiddelse af den fornødne søgsmålskompetence.

Registrering i fondsregisteret indebærer, at myndighederne, de interessersubjekter, som skal tilgodeses gennem fondenes virksomhed, og offentligheden bliver bekendt med eller får mulighed for at skaffe sig kendskab til fondens oprettelse, til grundlaget for fondens virksomhed (fundatsen) og til bestyrelsens sammensætning. Det er endvidere efter udvalgets mening ønskeligt, at offentligheden får mulighed for løbende at følge fondenes virksomhed. Udvalget foreslår derfor, at det pålægges fondene at indsende deres årsregnskaber til fondsmyndigheden eller - for erhvervsdrivende fonde - til aktieselskabsregisteret.

3. Efter udvalgets opfattelse bør man imidlertid ved en kommende fondslovgivning ikke blive stående herved. Udvalget finder, at fonde i dag udgør en så betydelig faktor såvel økonomisk som

samfundsmæssigt, at der er behov for en lovmæssig regulering af fondenes virksomhed. Lovgivningen bør indeholde bestemmelser, der fastlægger rammerne for fondes virksomhed. Det drejer sig bl.a. om bestemmelser om kapital, ledelse, regnskabsaflæggelse, revision, overskudsanvendelse og ændringer af fundatser. Hovedpunkterne i udvalgets forslag på disse punkter nævnes nedenfor.

Gennem sådanne regler sikres det, at fondes virksomhed udøves under iagttagelse af visse grundlæggende regler, der medvirker til at sikre en forsvarlig drift. Ved vurderingen af behovet for sådanne regler må det erindres, at fonde normalt skal virke uden tidsbegrænsning, og at der som foran anført ikke er noget uden for bestyrelsen stående organ, som kan føre tilsyn med bestyrelsen og medvirke til at foretage de tilpasninger, som i kraft af fondenes i princippet tidsubegrænsede virksomhed kan være nødvendige på grund af ændrede forhold.

Ved udarbejdelsen af forslag til de nævnte bestemmelser har udvalget taget sit udgangspunkt i de regler, der i praksis har udviklet sig for de stadfæstede fonde. Der henvises herom til redegørelsen i bilag 1.

Der har imidlertid i udvalget været enighed om, at disse regler ikke uden videre bør lægges til grund for en lovmæssig regulering. På visse punkter har udvalget - bl.a. på baggrund af den vidtstrakte frihed, som fondsstiftere og fondenes ledelse hidtil har haft med hensyn til fastlæggelsen af fondens virksomhed - fundet, at man ved en kommende lovgivning bør undlade en regulering, der er lige så indgående som den, der gælder for de stadfæstede fonde.

IV. Særligt om erhvervsdrivende fonde.

I overensstemmelse med kommissoriet har udvalget indgående overvejet, om der bør fastsættes særlige regler for erhvervsdrivende fonde, og hvilke fonde der i givet fald bør være omfattet af sådanne regler.

Kommissoriets bemærkninger om erhvervsdrivende fonde blev uddybet i en udtalelse, som justitsministeriets og industriministeriets repræsentanter i udvalget fremkom med i december 1980. Udtalelsen er optrykt som bilag 4.

1. Efter udvalgets mening er mange af de ovenfor omtalte grundlæggende regler for fonde af en sådan karakter, at de er egnet til at finde anvendel-

se på såvel erhvervsdrivende som ikke-erhvervsdrivende fonde.

På den anden side finder udvalget, at der for de erhvervsdrivende fonde gør sig en række særlige hensyn gældende, som begrunder, at der for disse fonde dels sker en fravigelse af nogle af de nævnte almindelige fondsregler, dels fastlægges regler, som supplerer de almindelige regler.

Udgangspunktet for udvalgets overvejelser har været, at der for erhvervsdrivende fonde bør tilstræbes en rimelig ligestilling mellem de regler, der skal gælde for disse fonde, og de regler, der gælder for erhvervsvirksomhed, der drives under andre former. De hensyn, som har motiveret gennemførelsen eller overvejelsen af regler om sådanne andre virksomhedsformer, gør sig i betydeligt omfang gældende for de erhvervsdrivende fonde. Dette gælder således - navnlig når der er tale om fonde, der direkte udøver erhvervsvirksomhed - sikring af kreditorer, medkontrahenter og medarbejdere. Det bør efter udvalgets mening tilstræbes, at de regler, der gælder for udøvelse af erhvervmæssig virksomhed, er uafhængige af, under hvilken form virksomheden drives. Lovreglerne bør således som udgangspunkt være »neutrale« i forhold til de forskellige virksomhedsformer.

En mere indgående lovmæssig regulering findes i dag kun for så vidt angår aktie- og anpartsselskaber. I betænkning 937/81 om kommanditselskaber har et udvalg under industriministeriet foreslået en lovregulering af disse selskaber, der tager sit udgangspunkt i de gældende regler om aktie- og anpartsselskaber. Der er endvidere i 1981 nedsat et udvalg med den opgave at overveje regler om andelsselskaber.

På denne baggrund har udvalget ved udarbejdelsen af regler om erhvervsdrivende fonde taget sit udgangspunkt i de gældende love om aktie- og anpartsselskaber.

2. Et væsentligt spørgsmål i forbindelse med udvalgets overvejelser har som nævnt været afgrænsningen af de fonde, som skal være omfattet af de særlige regler om erhvervsdrivende fonde. Med henblik på at tilvejebringe oplysninger om, hvorledes begrebet erhvervsdrivende er fastlagt i den gældende lovgivning, har udvalget indhentet oplysninger herom fra de berørte ministerier. En oversigt over de gældende lovbestemmelser er optaget i bilag 5, der også indeholder et sammendrag af de indhentede oplysninger.

Det fremgår heraf, at udtrykket erhvervsdrivende ikke anvendes entydigt i lovene. Den forskellige

afgrænsning synes dog ikke at grunde sig i principielle forskelle i retsopfattelsen, men må ses som udtryk for lovenes forskellige formål og tilblivelsedstidspunkt.

Som generelt træk ved afgrænsningen kan det konstateres, at retsopfattelsen har udviklet sig fra et snævrere erhvervsbegreb henimod et mere rummeligt og fleksibelt begreb.

Ved de forskellige loves afgrænsning af begrebet erhvervsdrivende synes man overvejende at lægge vægt på arten af den udøvede virksomhed. Til sigtes det normalt at indvinde økonomisk udbytte, vil man betragte virksomheden som erhvervsdrivende, uanset om virksomheden konkret betaler sig. I en række love anses en virksomhed ligeledes som erhvervsdrivende, såfremt den leverer varer m.v., for hvilke virksomheden normalt forlanger betaling, der dækker omkostningerne. At der i den konkrete situation faktisk ikke erlægges noget vederlag, er ikke afgørende.

På denne baggrund har udvalget fundet det mest hensigtsmæssigt i loven udtrykkeligt at fastlægge, hvilke fonde der skal anses for erhvervsdrivende. Man har endvidere fundet, at det afgørende kriterium bør være, om fonden leverer varer eller immaterielle rettigheder, tjenesteydelser eller lignende, for hvilke der normalt ydes vederlag, eller udøver virksomhed med salg eller udlejning af fast ejendom. De hensyn, som begrunder udarbejdelse af særlige regler om erhvervsdrivende fonde, gør sig efter udvalgets mening gældende ved adle sådanne fonde.

Det fremgår heraf, at også fonde, som har et formål, der adskiller sig fra eller ligger udover erhvervsdrift, f.eks. almenyttige fonde eller familiefonde, anses som erhvervsdrivende, hvis formålet søges opnået på de angivne måder.

3. Et vigtigt spørgsmål for udvalget har været, om bestemmelserne for erhvervsdrivende fonde også bør gælde for fonde, hvor den erhvervmæssige virksomhed udøves gennem en anden virksomhed, typisk et aktie- eller anpartsselskab (dattervirksomhed), som fonden har en særlig kvalificeret tilknytning til (holdingfonde).

For så vidt angår holdingfonde, hvor dattervirksomheden er organiseret som aktie- eller anpartsselskab, har udvalget fundet, at ønsket om i princippet at ligestille de forskellige virksomhedsformer må føre til, at sådanne fonde anses som erhvervsdrivende, hvis fonden og datterselskabet efter reglerne i aktieselskabslovens § 2 udgør en koncern.

Med hensyn til dattervirksomheder, som ikke er

organiseret som aktie- eller anpartsselskaber, henviser udvalget til, at sådanne virksomheder ved lov nr. 284 af 10. juni 1981 om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. er inddraget under koncernbegrebet. Et flertal af udvalgets medlemmer finder, at dette bør føre til, at fondslov givningens koncernbegreb - og dermed begrebet erhvervsdrivende fonde - udvides til at omfatte andre virksomheder end aktie- eller anpartsselskaber, hvis fonden har den i aktieselskabslovens § 2 nævnte forbindelse med disse virksomheder.

4. Under drøftelserne af regler for de fonde, der herefter skal anses som erhvervsdrivende, har udvalget fundet, at det på en række punkter ikke vil være rimeligt eller hensigtsmæssigt uden videre at overføre aktie- og anpartsselskabslovenes regler til erhvervsdrivende fonde, og man har derfor, hvor de hensyn, som ligger bag disse love, ikke eller dog ikke fuldt ud gør sig gældende, eller hvor fondenes særlige karakter motiverer andre løsninger end selskabslovenes, undladt at overføre de pågældende regler eller foreslået bestemmelser, der fraviger selskabslovenes ordning. Herigennem har man opnået en ikke ubetydelig forenkling i forhold til selskabslovene.

V. Offentligt tilsyn.

1. Udvalget har indgående drøftet, om der for fonde eller visse grupper af fonde bør etableres et offentligt tilsyn. De generelle regler, som udvalget foreslår for fonde, herunder erhvervsdrivende fonde, har som nævnt til formål at medvirke til at sikre, at fondenes virksomhed udøves på forsvarlig vis. Også den øgede offentlighed med hensyn til fondenes virksomhed, som udvalget foreslår, vil bidrage hertil.

Efter udvalgets mening er der imidlertid herudover behov for visse tilsynsregler. Udvalget har herved lagt vægt på fondenes økonomiske og samfundsmæssige betydning. Endvidere har det for udvalget været væsentligt, at fonde normalt skal virke uden tidsbegrænsning, og at der ikke er noget organ, der som generalforsamlingen i et aktieselskab eller en forening kan kontrollere bestyrelsens dispositioner.

Hertil kommer, at de generelle regler, som udvalget foreslår, som følge af fondenes store forskellighed i et vist omfang har karakter af rammebestemmelser, der bør kunne tilpasses eller fraviges efter den enkelte fonds forhold. En sådan tilpasning bør tilrettelægges i et samvirke mellem fondens bestyrelse og en myndighed, som i kraft af et

vist tilsyn har indsigt dels i de fondsretlige regler, dels i den pågældende fonds forhold. Som eksempel kan henvises til udvalgets nedenfor omtalte forslag til regler om uddeling og overskudsanvendelse.

Udvalget har ved overvejelsen af tilsynsregler lagt betydelig vægt på, at reglerne såvel indholdsmæssigt som organisatorisk udformes på en sådan måde, at de ikke nødvendiggør opbygningen af et større administrativt apparat. Udvalget finder derfor, at man - også henset til, at der ikke hidtil har været lovgivet på området - bør være tilbageholdende med forslag, der lægger op til en alt for omfattende og ressourcekrævende regulering. I denne forbindelse spiller det også en væsentlig rolle, at man som nævnt ikke i dag har sikre oplysninger om antallet og størrelsen af de eksisterende fonde og dermed over de administrative konsekvenser af en tilsynsordning.

Lige så vigtigt er det, at man - selv om man har et ikke ubetydeligt erfaringsgrundlag i den administrative praksis med hensyn til de stadfæstede fonde - efter udvalgets mening risikerer ved et for højt »ambitionsniveau« at lægge sig fast på løsninger, som i praksis vil vise sig at være uhensigtsmæssige.

Udvalget foreslår på denne baggrund, at tilsynsmyndigheden - således som det hidtil har været tilfældet med hensyn til de stadfæstede fonde - skal være det ministerium, under hvis forretningsområde fondens hovedformål hører (fondsmyndigheden).

2. Hvad angår de erhvervsdrivende fonde gør der sig efter udvalgets opfattelse særlige hensyn gældende, der tilsiger, at tilsynet udøves i et samarbejde mellem fondsmyndigheden og aktieselskabsregisteret. Som anført har udvalget ved udarbejdelsen af forslaget til regler for erhvervsdrivende fonde taget sit udgangspunkt i de gældende selskabslove. Dette indebærer, at kontrollen med overholdelsen af de regler, der for de erhvervsdrivende fonde supplerer de almindelige fondsretlige regler, efter udvalgets mening mest hensigtsmæssigt udøves af aktieselskabsregisteret, der har en række opgaver efter de gældende selskabslove.

Udvalget er opmærksom på, at det umiddelbart kan forekomme mindre hensigtsmæssigt at dele tilsynsopgaverne mellem to forskellige myndigheder. Efter udvalgets mening er der imidlertid ikke grund til at tro, at en sådan opdeling - således som lovudkastene er udformet - vil give anledning til væsentlige problemer i praksis. Udvalget forud-

sætter herved, at der etableres et nært samarbejde mellem fondsmyndigheden og aktieselskabsregisteret. Dette samarbejde er nærmere beskrevet i bemærkningerne til lovudkastene.

3. Fondsmyndighedens (og for erhvervsdrivende fonde tillige aktieselskabs-registerets) opgaver vil efter udvalgets forslag i første række blive at påse, at fondene administreres i overensstemmelse med fondslovgivningen og fondenes fundatser. Med henblik på at sætte fondsmyndigheden i stand til at løse denne opgave foreslås det, at det pålægges fonde at indsende deres regnskaber til fondsmyndigheden. For så vidt angår de erhvervsdrivende fonde foreslår udvalget, at årsregnskabet skal indsendes til aktieselskabsregisteret, der videresender et eksemplar af regnskabet til fondsmyndigheden. Herigennem vil der også være skabt grundlag for en øget offentlighed omkring fondenes forhold.

Det er ikke hensigten, at fondsmyndigheden skal foretage en gennemgang af alle årsregnskaber, men fondsmyndigheden og - for de erhvervsdrivende fondes vedkommende - aktieselskabsregisteret vil på grundlag af årsregnskaberne have mulighed for at gennemgå regnskaberne med henblik på at påse, at fondenes virksomhed udøves forsvarligt. Tilsynsmyndigheden skal i denne forbindelse kunne kræve de nødvendige oplysninger fra fondens bestyrelse og revisor. Det foreslås endvidere, at ændringer i fondens ledelse skal indberettes til tilsynsmyndigheden, og at vederlag til bestyrelsens medlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden. Fondsmyndigheden skal desuden have beføjelse til at afsætte bestyrelsesmedlemmer, der misrøgter deres hverv.

Efter udvalgets opfattelse er der tillige behov for en ordning, som indebærer, at bestyrelsen skal indhente fondsmyndighedens forudgående samtykke til ekstraordinære dispositioner, som, selv om de ikke strider mod fundatsen, kan medføre risiko for, at fundatsen ikke overholdes. En sådan ordning er almindelig ved de stadfæstede fonde. Det er ikke hensigten at tillægge tilsynet beføjelser, der f.eks. svarer til aktionærkredsens beføjelser i aktieselskaber. Ordningen tager - således som det fremgår af formuleringen i lovudkastene - sigte på helt ekstraordinære dispositioner.

Endelig foreslås det, at tilsynsmyndigheden får adgang til under nærmere angivne betingelser at tage skridt med henblik på at sikre, at fonden opfylder sine forpligtelser med hensyn til uddeling til fondens formål.

4. I overensstemmelse med kommissoriet har udvalget overvejet, om den foreslåede tilsynsordning bør omfatte alle fonde, eller om visse fonde, navnlig fonde med begrænsede kapitaler og/eller familiefonde, bør undtages. Det kan således hævdes, at der ikke knytter sig nogen afgørende offentlig interesse til et tilsyn med små fonde eller med fonde, der ikke tjener almennyttige formål, herunder navnlig fonde, der alene er oprettet til fordel for medlemmerne af bestemte familier.

Udvalget er dog nået til det resultat, at det ikke vil være hensigtsmæssigt i loven at undtage bestemte grupper af fonde fra reglerne. Udvalget har herved lagt vægt på, at det vil være forbundet med betydelige vanskeligheder at udskille de fonde, som ikke skulle være omfattet. Dette skyldes bl.a., at begrebet »almennyttige« fonde efter udvalgets opfattelse ikke har et bestemt fast og entydigt indhold. Der henvises herved til den undersøgelse af begrebet almennyttig, der er optaget som bilag 3. Der er tale om en retlig standard, som næppe er egnet som kriterium for udskillelsen af bestemte grupper af fonde i relation til spørgsmålet om tilsyn med fondene. Hertil kommer, at mange fonde som nævnt har »blandede« formål, idet de dels skal virke til fordel for almene formål, dels til fordel for andre formål, herunder til fordel for en eller flere familier.

Endvidere har fondsstiftere hidtil gennem stadfæstelse af fondens fundats haft adgang til også for familiefondens vedkommende at opnå den sikring, der ligger i et offentligt tilsyn. Der er efter udvalgets mening ikke tilstrækkelig anledning til at opheve det allerede etablerede tilsyn med de stadfæstede fonde eller at udelukke, at sådanne fonde undergives det i lovudkastene foreslåede tilsyn. En inddragelse af alle grupper af fonde under tilsynsreglerne - således som disse regler foreslås udformet - vil efter udvalgets mening næppe indebære nogen afgørende administrativ belastning for tilsynsmyndighederne.

Heller ikke fonde med begrænsede kapitaler foreslås som udgangspunkt undtaget fra det lovbestemte tilsyn. Udvalget foreslår imidlertid, at der gives justitsministeren adgang til at bestemme, at lovens bestemmelser helt eller delvis ikke skal anvendes på sådanne ikke-erhvervsdrivende fonde. Når udvalget har foretrukket denne løsning, skyldes det, at fondenes betydelige uensartethed gør det mere hensigtsmæssigt, at dette spørgsmål reguleres administrativt.

Udvalget finder endvidere, at den hidtidige adgang til at afvikle sådanne fonde, enten ved opløsning eller sammenlægning med andre fonde,

bør opretholdes.

VI. En eller to love?

Udvalget har overvejet, om den foreslåede lovregulering af fonde bør ske i form af én lov, der indeholder regler også for erhvervsdrivende fonde, eller i form af særskilte love for de to typer fonde. Ved valget mellem disse to løsninger har udvalget taget sit udgangspunkt i den som bilag 4 optagne tilkendegivelse fra justitsministeriet og industriministeriet.

Udvalget er på denne baggrund kommet til det resultat, at der bør udarbejdes to særskilte love. Udvalget har lagt vægt på, at de erhvervsdrivende fondes særlige karakter gør det rimeligt, at de almindelige fondsretlige regler på en række punkter fraviges eller suppleres med regler, der - i overensstemmelse med de principper, som kendetegner selskabslovgivningen - gælder for de erhvervsdrivende fonde. Lovtekniske hensyn og navnlig overskueligheden tilsiger derfor, at der udarbejdes to selvstændige regelsæt.

Udvalget har på den anden side fundet det hensigtsmæssigt, at de almindelige fondsretlige regler, der skal gælde for alle fonde, ikke gentages i loven om erhvervsdrivende fonde, men gøres anvendelige på disse fonde gennem en henvisning i denne lov til de relevante bestemmelser i den almindelige fondslov.

VII. Visse hovedpunkter i udvalgets lovudkast.

Der er i det foregående redegjort for en række væsentlige elementer i de foreslåede lovudkast. I det følgende skal fremdrages en række yderligere spørgsmål, som efter udvalgets opfattelse er af særlig interesse.

1. Efter udvalgets mening kan der ikke drages nogen retlig relevant sondring mellem på den ene side fonde og på den anden side (andre) selvejende institutioner. Udvalget er imidlertid opmærksom på, at en lang række selvejende institutioner, navnlig inden for den sociale sektor (f. eks. børneinstitutioner og plejehjem) og undervisningssektoren (f.eks. skoler) driver en virksomhed, der ofte adskiller sig betydeligt fra den virksomhed, som udøves af de »typiske« fonde. Med hensyn til udvalgets overvejelser om udskillelse af de nævnte »atypiske« selvejende institutioner fra en kommende fondslovgivning henvises til bemærkningerne til § 1 i de to lovudkast.

2. Bortset fra, at fonde ikke må have lovstridige formål eller formål, der strider mod »ærlighed«, gælder der i dag ingen begrænsninger i de formål, som en fond kan tilgodeses. Udvalget har overvejet, om denne frihed med hensyn til fondsformålet bør begrænses, således at kun visse særligt kvalificerede formål fremtidig kan tilgodeses gennem oprettelse af fonde. Man er imidlertid nået til det resultat, at den hidtidige retstilstand på dette punkt bør opretholdes. Dels findes der efter udvalgets mening ikke noget væsentligt behov for en begrænsning, dels ville det give anledning til meget betydelige vanskeligheder at fastlægge de kriterier, som skulle være afgørende for, om fonde tjente sådanne særligt kvalificerede formål. Udvalget henviser herved bl.a. til det foran anførte om begrebet almennyttige fonde.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 6 i udkast til lov om fonde.

Et flertal af udvalgets medlemmer foreslår dog, at der skal gælde begrænsninger i adgangen til at oprette familiefonde, jfr. § 7 i udkastet til lov om fonde.

3. Udvalget foreslår, at der for ikke-erhvervsdrivende fonde stilles krav om, at fonden ved oprettelsen har en kapital på mindst 200.000 kr., men således at der dels gives fondsmyndigheden adgang til ud fra en konkret vurdering at undtage fra denne grænse, dels gives justitsministeren bemyndigelse til at dispensere fra mindstegrænsen for visse grupper af fonde. Der henvises til § 8 i udkastet til lov om fonde.

Bestemmelsen om en mindstegrænse for kapitalen skal ikke finde anvendelse på eksisterende fonde.

Med hensyn til erhvervsdrivende fonde foreslås det, at der stilles samme kapitalkrav til disse fonde som til aktieselskaber, jfr. § 7 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

4. Fondens bestyrelse er som udgangspunkt eneansvarlig for fondens virksomhed. Udvalget har på denne baggrund overvejet, om man i lovgivningen bør søge at fastlægge regler, der tager sigte på at sikre, at fondens ledelse opfylder de krav, som varetagelsen af fondens interesser tilsiger. Udover de foran omtalte krav om, at ændringer i ledelsen anmeldes til fondsmyndigheden, og forslaget om, at fondsmyndigheden under nærmere angivne betingelser skal kunne afsætte bestyrelsesmedlemmer, er udvalget imidlertid nået til det resultat, at det ikke vil være hensigtsmæssigt at regulere fremgangsmåden ved valg af bestyrelses-

medlemmer. Det foreslås derfor som hidtil overladt til stifteren at træffe bestemmelser herom. Der henvises til bemærkningerne til kapitel 6 i udkastet til lov om fonde.

For så vidt angår de erhvervsdrivende fonde foreslås fondslovens regler på en række punkter suppleret med regler, der svarer til dem, der ifølge aktieselskabsloven gælder for bestyrelsen i aktieselskaber.

Som noget væsentligt foreslås det endvidere, at aktieselskabslovens regler om medarbejderrepræsentation gøres anvendelige på erhvervsdrivende fonde. Et flertal af udvalgets medlemmer foreslår, at medarbejderrepræsentanterne ikke skal deltage i behandlingen af anliggender, som ikke vedrører erhvervsvirksomheden, medmindre dette er bestemt i fundatsen. Der henvises til § 11 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde og bemærkningerne hertil.

5. Med hensyn til fondenes regnskabsaflæggelse og revision foreslås, at de ikke-erhvervsdrivende fonde skal udarbejde årsregnskab i overensstemmelse med god regnskabsskik, og at regnskabet for større fonde (fonde med en kapital på 3 mill. kr. eller derover) skal undergives revision ved en statsautoriseret eller registreret revisor. Desuden skal fondsmyndigheden ved andre fonde kunne stille krav om revision ved statsautoriseret eller registreret revisor.

For så vidt angår de erhvervsdrivende fonde foreslås det, at reglerne i årsregnskabsloven gøres anvendelige. På en række punkter har udvalget dog fundet, at fondenes særlige karakter gør det påkrævet at tilpasse årsregnskabslovens regler. Det foreslås derfor, at reglerne i denne lov skal anvendes med de fravigelser og tilpasninger, som følger af fondes saglige forhold.

Herudover har udvalget fundet, at der for så vidt angår fonde, derved siden af erhvervsvirksomheden udøver aktiviteter, der efter deres formål og karakter afviger væsentligt fra fondens erhvervmæssige aktiviteter, på visse punkter bør fastsættes udtrykkelige regler, der afviger fra årsregnskabsloven.

Der henvises til § 17 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

6. Udvalget foreslår, at der fastsættes regler om fondes overskudsanvendelse.

Reglerne medfører, at de ikke-erhvervsdrivende fonde efter fradrag af rimelige henlæggelser til konsolidering af formuen som udgangspunkt har pligt til at anvende fondens overskud til de fundatsmæssige formål i det pågældende regnskabsår. Det foreslås dog, at denne uddelingsforpligtelse kan fraviges, når fondens formål gør det hensigtsmæssigt, at overskuddet henlægges med henblik på løsningen af opgaver, hvortil fondens indtægter i et enkelt år ikke rækker.

Der henvises til § 25 i udkastet til lov om fonde. De erhvervsdrivende fonde skal i princippet have samme uddelingsforpligtelse som de ikke-erhvervsdrivende fonde. Ved de erhvervsdrivende fonde gør der sig særlige hensyn gældende, idet der i disse fonde foruden til varetagelse af fundatsmæssige formål må tages hensyn til erhvervsvirksomhedens konsolidering og eventuelt videre udbygning, herunder - for holdingfondenes vedkommende - til fondens muligheder for at indskyde kapital i dattervirksomheden. I det omfang fonden som et selvstændigt formål har virksomhedens videreførelse, er der sammenfald mellem de to hensyn.

Der henvises til § 27 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

7. Udvalget foreslår, at bestyrelsen med fondsmyndighedens og, med visse undtagelser, justitsministeriets samtykke kan ændre fondens fundats. Der henvises til bemærkningerne til kap. 10 i udkastet til lov om fonde.

Det foreslås endvidere, at justitsministeriet får adgang til efter forhandling med bestyrelsen, men efter omstændighederne uden dennes samtykke, at ændre fundatsbestemmelser, der er blevet uigennemførlige eller har vist sig åbenbart uhenigtsmæssige. Den sidstnævnte ændringsmulighed forudsættes dog kun anvendt helt undtagelsesvis.

Kapitel IV.

Udvalgets forslag.

1. Udkast til lov om fonde.

Kapitel 1. Lovens anvendelsesområde.

§ 1. Loven finder anvendelse på fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner (fonde), der ikke er omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde.

Stk. 2. Loven omfatter ikke

- 1) fonde, som er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og som er undergivet særligt tilsyn af staten,
- 2) fonde, der som vilkår for at opnå godkendelse i henhold til lov eller som vilkår for at opnå drifts- eller anlægstilskud fra staten er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol af staten, medmindre fondsmyndigheden bestemmer, at fonden helt eller delvis skal være omfattet af loven,
- 3) fonde, med hvilke en kommune eller amtskommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens eller amtskommunens forpligtelser i henhold til lov om social bistand, medmindre fondsmyndigheden bestemmer, at fonden helt eller delvis skal være omfattet af loven,
- 4) fonde, der i medfør af § 1, stk. 4 og 5, i lov om erhvervsdrivende fonde ikke er omfattet af nævnte lov.

Stk. 3. Fondsmyndigheden kan med justitsministerens samtykke bestemme, at en fond, som på anden måde end efter denne lov er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol, helt eller delvis skal være undtaget fra loven.

Stk. 4. I fondsregisteret oprettes en fortegnelse over de fonde, som i medfør af stk. 2-3 ikke er omfattet af loven. Justitsministeren kan fastsætte nærmere regler herom.

Kapitel 2. Navn.

§ 2. Fonde skal i deres navn benytte ordet »fond«.

Stk. 2. Fondes navne skal tydeligt adskille sig fra hinanden og må ikke være egnede til at vildlede. I navnet må der ikke uberettiget

optages slægtsnavn, firma, særegent navn på fast ejendom, varemærke, forretningskendetegn og lignende, der ikke tilkommer fonden, eller noget, som kan forveksles hermed.

Stk. 3. En fonds navn, hjemsted (hovedkontor) og fondens registreringsnummer i fondsregisteret skal angives på fondens breve og tryksager.

Kapitel 3. Registrering.

§ 3. En fond skal registreres i fondsregisteret.

§ 4. En fond, der ikke er registreret i fondsregisteret, kan ikke som sådan erhverve rettigheder eller indgå forpligtelser. Den kan heller ikke være part i retssager, bortset fra søgsmål om stiftelsen.

Stk. 2. For forpligtelser, der før registreringen indgås på fondens vegne, hæfter de, der har indgået forpligtelsen eller har medansvar herfor, solidarisk. Ved registreringen overtager fonden disse forpligtelser.

Kapitel 4. Fundats. Formål.

§ 5. For en fond skal der oprettes en fundats. Fundatsen skal indeholde angivelse af:

- 1) fondens navn,
- 2) fondens stifter (stiftere),
- 3) den kommune her i landet, hvor fonden skal have sit hjemsted (hovedkontor),
- 4) fondens formål,
- 5) egenkapitalens størrelse ved oprettelsen, og hvorledes den er indbetalt (kontant eller i andre værdier),
- 6) hvorvidt fonden i forbindelse med stiftelsen i øvrigt skal overtage andre værdier end kontanter,
- 7) eventuelle særlige rettigheder eller fordele, der er tillagt stiftere eller andre,
- 8) antallet af bestyrelsesmedlemmer, og hvorledes de udpeges,
- 9) regnskabsaflæggelse, herunder regnskabsåret,

10) anvendelse af overskud.

Stk. 2. Dokumenter, hvortil der henvises i fundatsen, men hvis hovedindhold ikke er gengivet i fundatsen, skal vedhæftes denne.

Stk. 3. Fastsætter bestyrelsen almindelige retningslinier vedrørende de i stk. 1, nr. 4 og 10, nævnte forhold, skal disse indsendes til fondsregisteret.

§ 6. En fonds formål må ikke stride mod lov og ærbarhed.

§ 7. Bestemmelser i en fundats, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddeling fra en fond, har ikke retsvirkning efter deres indhold, i det omfang fortrinsretten rækker videre end til personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og til én i forhold til disse ufødt generation.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 gælder tilsvarende for bestemmelser i en fundats, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til at indtage en bestemt stilling eller til på anden måde, herunder i form af arbejdsvederlag, at oppebære økonomiske ydelser fra fonden eller fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. Dette gælder dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen.

Kapitel 5. Kapital.

§ 8. En fond skal ved oprettelsen have en egenkapital på mindst 200.000 kr.

Stk. 2. Justitsministeren kan fastsætte regler om, at stk. 1 ikke skal gælde for visse grupper af fonde. Endvidere kan fondsmyndigheden efter forhandling med justitsministeren undtage fra kravet i stk. 1.

§ 9. En fonds bestyrelse kan kun med fondsmyndighedens samtykke overdrage, pantsætte eller uddele:

- 1) de aktiver, der forelå ved fondens stiftelse, eller hvad der træder i stedet herfor,
- 2) de aktiver, som senere tilfalder fonden som arv eller gave — eller hvad der træder i stedet herfor — medmindre arveladeren eller giveren har bestemt, at aktiverne skal anvendes til uddeling,
- 3) de aktiver, der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering af fondens formue.

Stk. 2. Den i stk. 1 nævnte rådighedsindskrænkning skal i videst muligt omfang sikres

ved notering, tinglysning eller på anden måde.

Stk. 3. Det kan bestemmes i fundatsen, at de i stk. 1 nævnte aktiver skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum.

Stk. 4. Medmindre andet er bestemt i fundatsen, skal en fonds midler være anbragt efter regler, der fastsættes af justitsministeren. Fondens midler kan forblive anbragt i den form, i hvilken de er skænket eller udlagt på skifte.

Kapitel 6. Ledelse.

§ 10. En fond ledes af en bestyrelse, der skal bestå af mindst 3 medlemmer, medmindre fondsmyndigheden undtager herfra. Den første bestyrelse skal være udpeget ved registrering.

Stk. 2. Bestyrelsen kan ansætte en eller flere direktører.

Stk. 3. Bestemmelserne i §§ 11-13, § 14, stk. 1, og § 15 finder ikke anvendelse, når bestyrelsen i en fond udgøres af en kommunalbestyrelse, et blandt kommunalbestyrelsens medlemmer nedsat udvalg, et selskabs eller en forenings bestyrelse eller af en anden juridisk person.

§ 11. Bestyrelsesmedlemmer og direktører skal være myndige. Direktører og mindst halvdelen af bestyrelsesmedlemmerne skal være bosat her i landet, medmindre fondsmyndigheden undtager fra dette krav, eller kravet strider mod internationale forpligtelser.

§ 12. Et bestyrelsesmedlem kan til enhver tid udtræde af bestyrelsen og skal udtræde ved udgangen af den måned, hvori medlemmet fylder 75 år. Fondsmyndigheden kan fritage for dette krav.

Stk. 2. Et bestyrelsesmedlem skal udtræde, såfremt han er under konkurs.

Stk. 3. Fondsmyndigheden kan afsætte et bestyrelsesmedlem, der gør sig skyldig i en handling, som gør ham uværdig til fortsat at være medlem af bestyrelsen.

Stk. 4. Fondsmyndigheden kan afsætte et bestyrelsesmedlem, som på grund af længerevarende sygdom eller anden svækkelse har vist sig ude af stand til at beklæde hvervet som medlem af bestyrelsen, eller som har vist sig åbenbart uegnet.

§ 13. Ved et bestyrelsesmedlems afgang udpeges det nye medlem i overensstemmelse med fundatsen. Udpegelsen skal meddeles fondsmyndigheden, der påser, at betingelserne for at beklæde hvervet er opfyldt.

Stk. 2. Sker udpegning ikke i overensstemmelse med fundatsen, foretages den af fondsmyndigheden.

§ 14. Stifteren, dennes ægtefælle eller faste samlever eller personer, der er knyttet til de nævnte personer ved slægts- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linie eller sidelinien så nært som søskende, kan ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal.

Stk. 2. Stiftes en fond af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskabet, ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er knyttet så nær til ham som angivet i stk. 1, ligesom de sidstnævnte personer heller ikke kan udgøre bestyrelsens flertal.

§ 15. Lovens bestemmelser om bestyrelsesmedlemmer finder tilsvarende anvendelse på suppleanter for disse.

§ 16. Vederlag og andre ydelser til bestyrelsesmedlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden.

§ 17. Et bestyrelsesmedlem eller en direktør må ikke deltage i behandlingen af spørgsmål om aftaler mellem fonden og ham selv eller om søgsmål mod ham selv eller om aftaler mellem fonden og trediemand eller søgsmål mod trediemand, hvis han deri har en væsentlig interesse, der kan være stridende mod fondens.

§ 18. Formanden skal sørge for, at bestyrelsen holder møde, når dette er nødvendigt, og skal påse, at samtlige medlemmer indkaldes.

Stk. 2. Bestyrelsen er beslutningsdygtig, når halvdelen af medlemmerne eller det højere antal, som foreskrives i fundatsen, er til stede. Medmindre fundatsen bestemmer andet, træffer bestyrelsen beslutning ved simpelt stemmeflertal, og formandens stemme er i tilfælde afstemmelighed afgørende.

Stk. 3. Fondens bestyrelse må kun med fonds-

myndighedens samtykke foretage eller medvirke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at fundatsen ikke kan overholdes.

Stk. 4. Over forhandlingerne i bestyrelsen skal der føres en protokol, der underskrives af samtlige tilstedeværende medlemmer. Et bestyrelsesmedlem eller en direktør, der ikke er enig i bestyrelsens beslutning, har ret til at fa sin mening indført i protokollen.

Kapitel 7. Årsregnskab og revision.

§ 19. Fonde skal aflægge årsregnskab, der skal udarbejdes i overensstemmelse med god regnskabsskik.

Stk. 2. Årsregnskabet skal underskrives af bestyrelsen og indsendes til fondsmyndigheden inden 6 måneder efter regnskabsårets slutning.

§ 20. Bestyrelsen kan udpege en revisor.

Stk. 2. Regnskabet i fonde, som i forudgående regnskabsår havde en egenkapital på 3 mill. kr. eller derover, skal undergives revision. Mindst én af revisorerne skal være statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 3. I andre fonde kan fondsmyndigheden pålægge bestyrelsen at lade regnskabet revidere. Fondsmyndigheden kan endvidere kræve, at mindst én af revisorerne skal være statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 4. En revisor kan afsættes af fondsmyndigheden eller af den, der har udpeget ham.

§ 21. Revisor skal være myndig. Revisor skal have bopæl her i landet, medmindre fondsmyndigheden undtager fra dette krav, eller kravet strider mod internationale forpligtelser.

Stk. 2. Til revisor må ikke udpeges:

- 1) medlemmer af fondens bestyrelse eller direktion,
- 2) personer, som står i afhængighedsforhold til fonden, til medlemmer af dens bestyrelse eller direktion eller til funktionærer, som har til opgave at sørge for eller kontrollere bogføringen eller forvaltningen af midlerne,
- 3) personer, der er knyttet til fondens bestyrelse, direktion eller de i nr. 2 nævnte funktionærer ved ægteskab, fast samlivsforhold, slægts- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linie eller i sidelinien så nært som søskende.

§ 22. Revisor skal revidere årsregnskabet i overensstemmelse med god revisionsskik og herunder foretage en kritisk gennemgang af fondens regnskabsmateriale og dens forhold i øvrigt. Revisor skal herunder efterkomme de krav vedrørende revisionen, som måtte blive stillet af fondsmyndigheden.

Stk. 2. Bestyrelse og direktion skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, som han linder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som han anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.

Stk. 3. Revisor skal ved en påtegning på årsregnskabet bekræfte, at han har revideret det. Påtegningen skal indeholde oplysninger om den stedfundne revision og om eventuelle bemærkninger, den har givet anledning til.

Stk. 4. Fondsmyndigheden kan pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold.

§ 23. En revisor, der fratræder sit hverv, er berettiget til at meddele den revisor, der træder i stedet for ham, grunden til sin fratræden.

§ 24. Bestemmelserne om revisorer i dette kapitel finder tilsvarende anvendelse på revisorsuppleanter.

Kapitel 8. Uddeling og overskudsanvendelse.

§ 25. Med fradrag af henlæggelser efter stk. 2 påhviler det bestyrelsen at foretage uddeling af årets overskud til de formål, der er fastsat i fundatsen. Uddeling kan under særlige omstændigheder udskydes til et senere regnskabsår.

Stk. 2. Bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser af årets overskud til konsolidering af fondens formue. Justitsministeren kan fastsætte nærmere regler herom.

§ 26. Såfremt uddelingen til formålet står i misforhold til fondens midler, kan fondsmyndigheden henstille til bestyrelsen at overveje at søge uddelingen forøget eller nedsat.

Stk. 2. Følges henstillingen ikke, kan fondsmyndigheden optage forhandlinger med bestyrelsen.

Stk. 3. Må uddelingens størrelse anses for at indebære fare for en krænkelse af fondens fundats, kan fondsmyndigheden pålægge be-

styrelsen at foretage de fornødne dispositioner med henblik på en forøgelse eller nedsættelse af uddelingen.

§ 27. Bestyrelsen kan ikke tillægge stiftere, bestyrelsesmedlemmer, revisorer, direktører eller personer, der indtager en ledende stilling i fonden, andre ydelser end et vederlag, som ikke må overstige, hvad der anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang. Tilsvarende gælder for den, der er knyttet til en af de nævnte personer ved ægteskab eller fast samlivsforhold.

Stk. 2. Ydelse af lån og sikkerhedsstillelse for lån til den i stk. 1 nævnte kreds er ikke tilladt.

Kapitel 9. Erstatning.

§ 28. Bestyrelsesmedlemmer og direktører, som under udførelsen af deres hverv forsætligt eller uagtsomt har tilføjet fonden skade, er pligtige at erstatte denne.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse med hensyn til revisorer. Er et revisionsselskab valgt til revisor, er både revisionsselskabet og den revisor, hvem revisionen er overdraget, erstatningsansvarlige.

Stk. 3. Erstatningen kan nedsættes, når dette findes rimeligt under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstændighederne i øvrigt.

§ 29. Beslutning om anlæggelse af søgsmål mod bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer eller trediemand kan træffes af bestyrelsen eller fondsmyndigheden.

§ 30. Søgsmål mod bestyrelsesmedlemmer, direktører eller revisorer kan anlægges ved retten på det sted, hvor fonden har sit hjemsted.

Kapitel 10. Ændringer af fundatsen m.v.

§ 31. Efter indstilling fra bestyrelsen og med justitsministerens samtykke kan fondsmyndigheden tillade, at en bestemmelse i en fundats ændres, hvis den - navnlig på grund af ændrede forhold — ikke eller kun vanskeligt kan opfyldes eller er blevet uhensigtsmæssig. Det kan herunder tillades, at fonden sammenlægges med andre fonde, eller at en fond, hvis midler er utilstrækkelige til på rimelig måde

at opfylde formålet, opløses ved uddeling af kapitalen.

Stk. 2. Bestemmelserne i stk. 1 finder anvendelse, uanset om der i fundatsen er tillagt bestyrelsen eller andre ret til at ændre fundatsen.

Stk. 3. Justitsministeren kan fastsætte regler om, at visse fundatsbestemmelser kan ændres af bestyrelsen alene eller af bestyrelsen med fondsmyndighedens tilladelse.

§ 32. Justitsministeren kan efter forhandling med fondsmyndigheden og bestyrelsen beslutte, at en fundatsbestemmelse skal ændres, når bestemmelsen er uigennemførlig eller har vist sig åbenbart uhensigtsmæssig.

Stk. 2. Justitsministeren kan efter forhandling med fondsmyndigheden og bestyrelsen beslutte, at en fond, hvis egenkapital er under 50.000 kr., eller hvis midler er åbenbart utilstrækkelige til at opfylde formålet, skal sammenlægges med andre fonde eller opløses ved uddeling af kapitalen.

Stk. 3. Justitsministeren kan beslutte, at en fundatsbestemmelse skal ændres, når den strider mod lovgivningen.

§ 33. Justitsministeren kan fastsætte regler om fremgangsmåden ved opløsning eller sammenlægning af fonde.

Kapitel 11. Fondsregisteret. Fondsmyndigheden.

§ 34. Registrering af fonde i henhold til denne lov foretages af justitsministeren (fondsregisteret).

Stk. 2. Fondsregisteret kan kræve de oplysninger, der er nødvendige for at bedømme, om betingelserne for registrering er opfyldt.

§ 35. Fondsmyndigheden efter denne lov er den minister, under hvis forretningsområde fondens hovedformål hører. Fonde med liere ligestillede formål, der ikke hører under samme minister, hører under justitsministeren.

§ 36. Fondsmyndigheden påser overholdelsen af denne lov.

Stk. 2. Fondsmyndigheden kan forlange de oplysninger, der er nødvendige til varetagelse af dens opgaver.

§ 37. I il dækning af udgifterne ved registre-

ring og ved fondsmyndighedens virksomhed kan der pålignes de enkelte fonde en afgift, jfr. § 41, stk. 1, nr. 3. Afgiften betales henholdsvis ved registreringen og ved indsendelsen af årsregnskab. Fondsmyndigheden har udpantningsret for afgiften.

Kapitel 12. Straffebestemmelser.

§ 38. Er strengere straf ikke forskyldt efter den borgerlige straffelov, straffes overtrædelse af lovens forskrifter om indsendelse af anmeldelser, meddelelser og årsregnskaber til fondsregisteret og fondsmyndigheden med bøde. På samme måde straffes bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer samt deres suppleanter, dersom de ubeføjet røber, hvad de under udøvelsen af deres hverv har fået kendskab om.

Stk. 2. Undlader en fonds bestyrelse, direktion eller revisor at efterkomme de pligter, der ifølge loven påhviler dem i forhold til fondsregisteret og fondsmyndigheden, eller som påhviler dem ifølge regler, der udstedes i medfør af § 41, kan fondsmyndigheden som tvangsmiddel pålægge de pågældende daglige eller ugentlige bøder.

§ 39. Overtrædelse af § 43, stk. 1, straffes med bøde.

Stk. 2. Grov eller gentagen overtrædelse af § 16 og § 27 straffes med bøde.

Stk. 3. I forskrifter, der udstedes i medfør af § 41, stk. 1, nr. 1, 2 og 6, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelserne i forskrifterne.

Kapitel 13. Særlige bestemmelser.

§ 40. Registreringer bekendtgøres efter justitsministerens nærmere bestemmelse i Statstidende. Det, der er bekendtgjort i Statstidende, anses for at være kommet til trediemands kendskab.

§ 41. Justitsministeren kan træffe afgørelse om eller fastsætte nærmere regler om

- 1) gennemførelsen af registreringen,
- 2) gennemførelsen af tilsynet,
- 3) afgifter i henhold til § 37,
- 4) beregningen af fondens kapital, hvor denne helt eller delvis indbetales i andre værdier end kontante midler (apportindskud),
- 5) tilpasning af beløbsgrænserne i § 8 og § 32,

stk. 2, til den økonomiske udvikling,
6) årsregnskabet.
Stk. 2. Justitsministeren kan bestemme, at dele af loven ikke skal finde anvendelse på de i § 8, stk. 2, nævnte fonde.

Kapitel 14. Ikrafttrædelsesbestemmelser.

§ 42. Loven træder i kraft den
Stk. 2. (Færøerne og Grønland).

§ 43. Inden 1 år efter lovens ikrafttræden skal bestående fonde anmeldes til registrering.
Stk. 2. Inden 2 år efter lovens ikrafttræden skal bestående fonde opfylde bestemmelserne i denne lov, medmindre justitsministeren undtager fra dette krav. Bestemmelserne i §§ 2, 7 og 8 gælder dog ikke for fonde, der er oprettet inden lovens ikrafttræden.
Stk. 3. Den, der ved lovens ikrafttræden er medlem af bestyrelsen, kan uanset bestemmelsen i § 14 bevare dette hverv.

2. Bemærkninger til lovudkastet.

Kapitel 1. Lovens anvendelsesområde.

Til § 1.

Tilstk. 1.

§ 1 fastlægger lovens anvendelsesområde. I *stk. 1* foreslås, at loven skal omfatte fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner.

Udtrykkene fonde, legater, stiftelser og selvejende institutioner har ikke i dansk ret et bestemt retligt indhold, der adskiller dem fra hinanden. Betegnelsen fond anvendes ofte på institutioner, der enten selv udøver erhverv eller gennem besiddelse af kapitalandele i et erhvervsdrivende selskab har tilknytning til et sådant. Betegnelsen legat anvendes typisk for institutioner, hvis midler er anbragt i værdipapirer som kapitalanbringelse, og som har et almennyttigt formål og/eller har til formål at tilgodese medlemmerne af en eller flere bestemte familier, medens betegnelsen kloster eller stiftelse normalt tilkendegiver, at institutionen helt eller delvis uddeler friboliger. Nogle fonde anvender andre betegnelser, f.eks. fideikommis, eller kombinationer, f.eks. legatfond. Der knytter sig ingen særlige retsvirkninger til anvendelsen af de enkelte betegnelser.

Fælles for de pågældende institutioner er, at ingen fysisk eller juridisk person uden for institutionen har ejendomsretten til institutionens formue.

Der findes ikke i dag en lovgivning om fonde, der fastslår, hvilke retlige betingelser der skal være opfyldt, for at en fond kan opnå anerkendelse som selvstændigt retssubjekt. Der eksisterer heller ikke i lovgivningen bestemmelser, hvorfra der helt eller delvis kan udledes almindelige retningslinier for, hvad en fond er.

Den nærmere retlige afgrænsning af begrebet fonde kan herefter alene ske gennem en analyse af øvrige almindeligt anerkendte rets-

kilder, herunder i vidt omfang praksis og sædvane. Udvalget henviser til den historiske redegørelse i kapitel II og til bilag 7, der indeholder en analyse af afgrænsningen i forhold til andre juridiske personer.

På grundlag af disse undersøgelser kan det fremhæves, at en fond navnlig har følgende karakteristika:

- 1) En formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.
Dette betyder, at fonde, som har til hensigt **at** etablere en selvåndlæggelse, ikke gyldigt kan stiftes. Er formålet f.eks. alene at udlåne midlerne til stifteren eller dennes ægtefælle, må eksistensen af den selvejende institution afvises.
- 2) Et eller flere bestemte formål.
- 3) Rådighedsbeføjelserne tilkommer en selvstændig ledelse.
- 4) Fonden kan som sådan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser, dvs. at den er et selvstændigt retssubjekt.
- 5) Ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue, d.v.s. at ejendomsretten til fondens formue tilkommer fonden som sådan. Aktiverne falder ikke i arv og kan ikke ved opløsning af fonden udbetales til en ejerkreds, men skal normalt udbetales eller overføres til fondens formål eller til en anden fond med samme eller lignende formål.

Med hensyn til de krav, der må stilles til den tidsmæssige udstrækning af fondens virksomhed, henvises til bemærkningerne til § 3.

Udvalget har ikke fundet tilstrækkeligt grundlag for i loven at optage en definition af begrebet en fond. Man har herved lagt vægt på, at begrebet i dag er så indarbejdet, at der ikke er behov for en lovmæssig normering af alle de elementer, der indgår i definitionen. Spørgsmålet vil herefter også i fremtiden i vidt omfang være reguleret af almindelige retsgrundsætninger. Det forudsættes imidler-

tid, at fondsregisteret i forbindelse med registrering, jfr. lovudkastets kapitel 3, påser, at de foran nævnte vilkår for stiftelsen af en fond er opfyldt.

Med hensyn til lovens anvendelsesområde bestemmes i *stk. 1, sidste led*, at loven ikke omfatter fonde, der reguleres af udvalgets samtidige udkast til lov om erhvervsdrivende fonde. Begrebet erhvervsdrivende efter fondslovgivningen er nærmere defineret i § 1 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde, og der henvises i øvrigt til §§ 1-2 i udkastet til denne lov med hensyn til lovens anvendelsesområde.

Til stk. 2-4.

1. Som anført i bemærkningerne til *stk. 1* er en fond en »selvejende institution«. Heller ikke begrebet selvejende institution er defineret i lovgivningen. Derimod forudsætter lovgivningen ikke sjældent eksistensen af selvejende institutioner. Det er således flere steder fastslået som betingelse for offentligt tilskud til en bestemt form for virksomhed, at virksomheden drives som en selvejende institution.

Efter udvalgets opfattelse er det næppe muligt at drage nogen retligt relevant sondring mellem fonde og selvejende institutioner. Det er med andre ord næppe muligt gennem en afgrænsning af fondsbegrebet at udskille fonde som en gruppe under det bredere begreb »selvejende institutioner«, og udvalgets udgangspunkt har derfor været, at fondslovgivningen må omfatte alle selvejende institutioner. Udvalget er imidlertid opmærksom på, at udtrykket selvejende institutioner både i lovgivningen og efter almindelig terminologi ikke sjældent anvendes på institutioner, som, selv om de delinitionsmæssigt må anses for fonde, dog i kraft af formål og funktionsmåde adskiller sig betydeligt fra det, som man typisk vil betegne som en fond. Det er karakteristisk, at mange af disse selvejende institutioner er oprettet ved eller i henhold til loveller undergivet offentligt tilsyn i kraft af lovgivningen inden for det område, hvor de udøver deres virksomhed.

For disse grupper af selvejende institutioner er der efter udvalgets mening grund til at overveje, i hvilket omfang de bør være undergivet fondslovgivningen.

Til brug for udvalgets overvejelser har udval-

get indhentet oplysninger fra statslige og kommunale myndigheder om antallet og karakteren af fonde, der er oprettet ved loveller i henhold til lov eller af staten. Svarene er gengivet i bilag 2. Flere ministerier har i deres besvarelse tillige medtaget oplysninger om privat oprettede fonde, der modtager driftstilskud fra staten, idet der i flere tilfælde er en glidende overgang mellem på den ene side lovregulerede eller statsoprettede fonde og på den anden side tilskudsmodtagende fonde, navnlig når en fond fuldt ud finansieres af offentlige midler og eventuelt ledes af en bestyrelse, der helt eller delvis udpeges af det offentlige. Der er endvidere i svarene fra nogle ministerier medtaget institutioner, som efter udvalgets opfattelse ikke kan betegnes som selvejende, men snarere må karakteriseres som sammenslutninger, d.v.s. selskaber og foreninger, jfr. herved udvalgets notat om afgrænsningen af fonde over for andre juridiske personer (bilag 7).

2. Det fremgår af de oplysninger, som er gengivet i bilag 2, at der findes et meget betydeligt antal selvejende institutioner, som det efter de synspunkter, som er anført foran under pkt. 1, bør overvejes at undtage fra fondslovgivningen. Det fremgår endvidere, at disse institutioner er meget forskellige i virksomåde og karakter, og at det derfor kan være vanskeligt at finde frem til kriterier, som er anvendelige med henblik på en udtømmende udskillelse i selve loven af alle de institutioner, som af forskellige grunde bør være undtaget fra fondslovgivningen. På den anden side er det klart, at en kasuistisk opregning af de undtagne institutioner ikke kan komme på tale.

Hovedsynspunktet for udvalgets overvejelser har været, at der er behov for undtagelser, hvor selvejende institutioner på grundlag af andre regelsæt end fondslovgivningen er underlagt et tilstrækkeligt fyldestgørende offentligt tilsyn.

Et sådant tilsyn vil efter udvalgets opfattelse være etableret, dersom fonden er underlagt revision efter lov nr. 321 af 26. juni 1975 om revision af statens regnskaber. Ifølge lovens § 2, stk. 1, nr. 2, omfatter revisionen (foruden statens regnskaber) regnskaber for institutioner, foreninger, fonde m.v., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud eller ved bidrag, afgift eller anden

indtægt i henhold til lov. Revisionen, som er såvel en finansiell revision som en forvaltningsrevision, er beskrevet i lovens § 3.

Betingelsen om fyldestgørende offentligt tilsyn vil efter udvalgets opfattelse også være opfyldt, dersom fonden er underlagt det indseende og den styring, der følger af de almindelige statslige budget- og bevillingsregler, jfr. finansministeriets budgetvejledning 1979. Endelig vil et tilstrækkeligt tilsyn kunne følge af reglerne i den lovgivning, hvorved fonden er oprettet, eller af tilsynsbestemmelser fastsat af vedkommende minister for de pågældende institutioner.

Udvalget har på denne baggrund søgt at finde frem til generelle kriterier, som kan danne grundlag for en udskillelse af relevante grupper af selvejende institutioner. Disse kriterier foreslås suppleret med en adgang til at undtage selvejende institutioner efter et konkret skøn.

1°. Fonde, som er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og som er undergivet særligt tilsyn af staten.

Udvalget finder, at denne gruppe af institutioner bør holdes uden for fondslovens anvendelsesområde. Efter udvalgets opfattelse — som bekræftes af oversigten — vil der i forbindelse med oprettelsen af sådanne institutioner i loven eller ved udstedelsen af administrative regler være fastlagt sådanne regler, herunder tilsynsregler, som findes hensigtsmæssige for den pågældende institution eller den pågældende type af institutioner.

Det er karakteristisk for disse institutioner, at de ofte varetager funktioner af offentlig retlig karakter, og at der derfor er behov for regler, der er tilpasset disse funktioner. Udvalgets lovudkast tager derimod typisk sigte på institutioner (fonde), som ved kapitalforvaltning eller erhvervsdrift tilsigter et overskud til uddeling til bestemte formål. Det vil derfor efter udvalgets opfattelse ikke være hensigtsmæssigt — og for visse fonde næppe muligt — at lade fondslovene gælde.

Udvalget foreslår herefter i *stk. 2, nr. 1*, at fonde, som er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og som er undergivet særligt tilsyn af staten, ikke skal omfattes af loven.

Udvalget har overvejet, hvorvidt fonde oprettet på statsligt initiativ på anden måde end ved eller i henhold til lov bør undtages.

Udvalgets undersøgelser viser, at det er forholdsvis sjældent, at staten opretter selvejende institutioner, uden at dette sker ved lov eller i henhold til lov. Hvor sådanne institutioner imidlertid oprettes, fører de betragtninger, som er anført under 1°, i et vist omfang til, at institutionerne bør undtages fra fondslovenes anvendelsesområde. Efter udvalgets mening er det imidlertid ikke tilstrækkeligt, at institutionen oprettes af staten, eller at staten står som medstifter. Det bør tillige være en betingelse, at institutionen er undergivet tilsyn og løbende kontrol af staten. Efter udvalgets opfattelse bør udskillelsen af disse fonde ske efter en konkret prøvelse hos fondsmyndigheden, jfr. *stk. 3*.

2°. Fonde under offentligt tilsyn, der varetager offentlige formål.

Som det fremgår af oversigten, findes der navnlig inden for det sociale område, undervisningsområdet og industriministeriets område en stor gruppe af private selvejende institutioner, som er undergivet tilsyn i forbindelse med modtagelsen af tilskud fra det offentlige, enten i form af driftstilskud eller som betaling for institutionspladser, som en kommune har truffet aftale med institutionen om, med henblik på opfyldelsen af lovmæssige kommunale forpligtelser.

Det fremgår endvidere af oversigten, at disse institutioner normalt er undergivet et løbende tilsyn fra vedkommende offentlige myndigheds side. For institutioner, der modtager statsligt driftstilskud på halvdelen af driftsudgifterne eller mere, er eller vil der blive etableret et tilsyn efter de retningslinier, som er anført i finansministeriets cirkulærskrivelse af 13. november 1980, jfr. afsnit 4 i bilag 2.

Efter udvalgets opfattelse er der ikke tilstrækkelig begrundelse for, at fondslovene skal gælde ved siden af de regler, der — i form af vilkår for tilskud, standardvedtægter m.v. — er fastlagt for de enkelte typer af institutioner. Disse vilkår findes ofte i administrative forskrifter udstedt i medfør af loven. Også for denne ganske vist temmelig uensartede gruppe af selvejende institutioner gælder, at institutionerne ofte er »fondsfræmmede«, idet de såvel efter deres formål som — navnlig — efter deres funktionsmåde adskiller sig betydeligt fra de institutioner (fonde), som fondslovene har for øje. Det ville derfor næppe være

hensigtsmæssigt at lade disse love regulere de pågældende selvejende institutioner. Der skønnes heller ikke at være noget større behov herfor, idet det tilsyn, som er etableret med disse institutioner, må antages at være fastlagt under hensyn til den virksomhed, som udøves af de pågældende institutioner.

Udvalget foreslår på denne baggrund, at to kategorier ikke skal være omfattet af loven. For det første foreslås, at fonde, der som vilkår for at opnå godkendelse i henhold til lov eller som vilkår for at opnå drifts- eller anlægstilskud fra staten er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol af staten, ikke skal være omfattet af loven, jfr. *stk. 2, nr. 2*. Dernæst, at loven ikke skal omfatte fonde, med hvilke en kommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens forpligtelser i henhold til lov om social bistand, jfr. *stk. 2, nr. 3*. Udvalget foreslår i begge tilfælde, at fondsmyndigheden kan bestemme, at vedkommande institution helt eller delvis skal være omfattet af loven. Dette vil navnlig have betydning i de tilfælde, hvor fondsmyndigheden finder, at de særlige regler, der gælder for den eller de pågældende institutioner, ikke kan føre til en undtagelse fra lovens bestemmelser, eller hvor kun en mindre del af den selvejende institutions samlede virksomhed omfatter virksomhed i henhold til *stk. 2, nr. 2* eller *3*.

I forslaget til *stk. 2, nr. 4*, præciseres, at loven ikke skal omfatte de fonde, der i medfør af § 1, *stk. 4* og *5*, i lov om erhvervsdrivende fonde ikke er omfattet af den nævnte lov.

3°. Andre fonde under offentligt tilsyn, herunder øvrige fonde med særligt kommunalt tilhørsforhold.

Udover de nævnte institutioner findes en lang række meget forskelligartede institutioner, som ikke udøver virksomhed med hjemmel i lov eller i henhold til lov, men som — typisk på grund af offentligt tilskud — står under offentligt tilsyn.

Et betydeligt antal institutioner har et særligt kommunalt tilhørsforhold.

Kommuner kan normalt ikke selvstændigt oprette selvejende institutioner, men kan i et vist omfang — direkte eller indirekte — medvirke ved oprettelsen af selvejende institutioner. Kommuner yder desuden ofte økonomisk støtte til selvejende institutioner, der varetager lokale samfundsopgaver, især inden for

kultur- og fritidsområderne. Endelig udøver kommuner i mange tilfælde bestyrelses- og tilsynsopgaver i forhold til selvejende institutioner.

Kommuner kan således på forskellig måde være engageret i selvejende institutioner, men karakteren heraf varierer meget og kan også variere over en periode. ÅA kommunalt tilhørsforhold bør derfor efter udvalgets mening ikke i sig selv føre til, at en selvejende institution er undtaget fra lovens regler. Der bør derimod være mulighed for konkret at undlade selvejende institutioner, som udøver en virksomhed i nært samarbejde med en kommune og dermed er undergivet et offentligt tilsyn.

Udvalget foreslår derfor, at der i *stk. 3* optages en bestemmelse, hvorefter fondsmyndigheden kan bestemme, at en fond, som på anden måde end efter fondslovgivningen er under offentligt tilsyn og økonomisk kontrol, helt eller delvis skal være undtaget fra loven. Den fornødne koordination bør ske ved, at afgørelsen skal træffes med justitsministerens samtykke. Udformningen af undtagelsesbestemmelsen i *stk. 3* udelukker ikke, at fondsmyndigheden kan undtage fonde såvel enkeltvis som gruppevis fra lovens område.

Såfremt det på andet grundlag etablerede offentlige tilsyn ophører, skal den pågældende fond opfylde fondslovgivningens krav.

3. Efter udvalgets opfattelse kan der være behov for, at offentligheden ét sted kan få oplysning om de pågældende fonde. Dette gælder specielt oplysning om navn, hjemsted og formål. Det foreslås derfor i *stk. 4*, at der oprettes en fortegnelse over de pågældende fonde i fondsregisteret, og at justitsministeren kan fastsætte nærmere regler herom. Denne fortegnelse vil alene have det nævnte informative formål, og noteringen af vedkommende fond medfører ikke retsvirkninger efter fondslovgivningen i øvrigt. For erhvervsdrivende fonde foreslås en tilsvarende fortegnelse oprettet i aktieselskabsregisteret.

Kapitel 2. Navn.

Til § 2.

Det foreslås i *stk. 1*, at fonde i deres navn skal benytte ordet »fond«. Som nævnt i bemærkningerne til § 1 anvendes i dag flere beteg-

nelser for samme retlige begreb, uden at der knytter sig forskellige retsvirkninger til den valgte betegnelse. Udvalget har af hensyn til omverdenen i vid forstand (aftaleerhververe, legatsøgere, kreditorer m.v.) fundet behov for, at de fonde, der omfattes af loven, skal anvende en ensartet betegnelse og foreslår, at det i nyere tid hyppigt anvendte udtryk »fond« bliver fællesbetegnelsen. Der bør imidlertid være fri adgang for fondens stifter til at vælge fondens navn, og kravet i § 2 fremtræder herefter som et krav om, at betegnelsen fond på tydelig måde indgår i institutionens navn. Kravet er efter udvalgets opfattelse f.eks. opfyldt, hvis ordet »fond« sættes i en parentes efter det øvrige navn.

Udvalget har overvejet, om § 2 af hensyn til ensartetheden også burde gælde for bestående fonde. Det har imidlertid været den overvejende opfattelse, at der ikke er tilstrækkelig anledning til at pålægge bestående fonde en tilføjelse til navnet.

Bestemmelsen i stk. 2 og 3 svarer med visse forenklinger til aktieselskabslovens § 153, stk. 2, 3 og 6. I praksis forekommer det, at fonden ønskes navngivet efter f.eks. aføde slægtninge, til hvis minde fonden oprettes. Ved den foreslåede tekst i stk. 2, hvorefter alene uberettiget brug forbydes, er det hensigten at gøre klart, at denne praksis kan fortsætte.

Kapitel 3. Registrering.

Til § 3.

1. Som det fremgår af kapitel III og af bemærkningerne til § 1, stilles der ikke efter gældende ret noget krav om, at en fond for at være gyldigt stiftet skal godkendes af nogen myndighed eller registreres hos det offentlige. En fond kan således oprettes og drive virksomhed på grundlag af en rent privatretlig disposition uden nogen form for offentlig indsig.

Derimod består der en adgang til at opnå stadfæstelse af fondens fundats. Herigennem opnås en offentlig anerkendelse af fonden, ligesom fonden - som et vilkår for stadfæstelsen — undergives løbende tilsyn.

Som et vigtigt led i fondsrefonmen finder udvalget, at alle fonde fremtidig bør registreres. Fonde er i dag vokset til en så betydelig faktor i samfunds- og erhvervslivet, at en

registreringsordning - på linie med den ordning, der allerede gælder for aktie- og anpartsselskaber, og som overvejes for andre selskaber, jfr. betænkning nr. 937/1981 om kommanditselskaber — forekommer ønskelig. Herved opnås først og fremmest, at der skabes øget offentlighed omkring fondenes virksomhed. Registrering i fondsregisteret indebærer, at myndighederne, de persongrupper og foreninger m.v., som skal tilgodeses gennem fondenes virksomhed, og offentligheden bliver bekendt med eller får mulighed for at skaffe sig kendskab til fondens oprettelse, til grundlaget for fondens virksomhed (fundatsen) og til bestyrelsens sammensætning. Når dette sammenholdes med kravet om indsendelse af årsregnskab til fondsmyndigheden, jfr. udkastets § 19, stk. 2, og bemærkningerne hertil, vil der være skabt det fornødne grundlag for en bedre indsigt i fondenes forhold.

Udvalget peger tillige på, at det ikke i forbindelse med udvalgsarbejdet har været muligt at tilvejebringe statistisk repræsentative oplysninger om bestående fonde. En registreringsordning, der — som udvalget foreslår, jfr. § 43 — også omfatter eksisterende fonde, vil afhjælpe denne mangel og vil dermed tillige give et væsentligt bedre grundlag for kommende ændringer i den lovgivning, som udvalgets arbejde skal danne grundlag for.

Med hensyn til retsstillingen i de øvrige nordiske lande bemærkes, at en registreringsordning indgår i den norske lov om stiftelser, og at en sådan ordning overvejes i det svenske udvalg.

Udvalget har overvejet, om også små fonde bør registreres. Konklusionen på disse overvejelser har været, at alle fonde bør registreres, men at de fornødne hensyn til mindre fonde i givet fald kan tilgodeses gennem udvalgets forslag i § 41, stk. 2, hvorefter justitsministeren kan bestemme, at dele af loven ikke skal finde anvendelse på de i § 8, stk. 2, nævnte fonde. Der henvises til bemærkningerne til disse bestemmelser.

2. Udvalget har drøftet, hvorvidt det også bør anses for en forudsætning for en fondsdannelse, at fonden skal virke uden tidsbegrænsning eller i hvert fald over en længere årrække. Det kan i denne forbindelse nævnes, at det svenske lovudkast formentlig vil indeholde en afgrænsning af fondsbegrebet, hvori indgår, at der skal være tale om en formue.

som varigt er udskilt til varetagelse af bestemte formål.

Også i Danmark gælder det utvivlsomt, at fonde typisk er bestemt til at virke uden tidsbegrænsning. I stadfæstelsespraksis har man imidlertid accepteret fundatser, der indebar, at ikke blot afkastet, men også formuen, over en forud fastlagt årrække skal anvendes til fondens formål.

Udvalget finder, at denne praksis bør opretholdes under den kommende lovgivning. Efter udvalgets mening kan denne fremgangsmåde meget vel være en rimelig løsning for en stifter, som på den ene side ønsker at tilgodese visse formål gennem oprettelse af en fond og på den anden side gennem adgang til eller pligt til kapitalforbrug vil sikre, at fonden sættes i stand til effektivt at støtte formålet.

Der må dog efter udvalgets opfattelse gælde visse mindstekrav med hensyn til den tidsmæssige udstrækning af virksomheden for at anerkende oprettelsen af en fond. Skal kapitalen således forbruges i løbet af en ganske kort periode, forekommer det ikke rimeligt at varetage formålet gennem oprettelsen af en selvstændig fond. Udvalget har imidlertid ikke ment at burde foreslå en bestemt grænse for den periode, fonden skal virke. Afgørelsen heraf må træffes i forbindelse med oprettelsen, herunder navnlig ved registreringen.

For visse retsdannelser gælder endvidere, at de, således som formålet er udformet, skal udøve en begrænset virksomhed. Dette gælder således de såkaldte indsamlingsfonde, d.v.s. fonde eller »komitéer« som samler midler ind til løsning af en bestemt konkret opgave. For offentlige indsamlinger gælder i forvejen en regulering i form af lov nr. 287 af 9. juni 1971 om offentlige indsamlinger og justitsministeriets bekendtgørelse nr. 523 af 15. december 1971. Efter disse regler skal en indsamling forestås af en institution, forening eller en komité bestående af mindst 3 personer. Anmeldelse om indsamling skal gives til politiet. Indsamlede midler skal indsættes på en konto, der er specielt oprettet til dette formål, og - bortset fra rimelige omkostninger - må midlerne kun anvendes til det anmeldte formål. Regnskabet skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor og skal i almindelighed offentliggøres inden 6 måneder i et eller flere dagblade.

På grundlag af de ovenfor angivne synspunk-

ter finder udvalget, at disse retsdannelser ikke kan anses for omfattet af fondslovgivningen.

3. Ved registreringen skal det påses, at de regler, der gælder for fonden (fundatsen), dels er i overensstemmelse med fondens eget stiftelsesgrundlag (f.eks. testamente, gavebrev eller lignende), dels ikke er i strid med fondslovgivningen eller den øvrige lovgivning. Er disse betingelser ikke opfyldt, skal registrering nægtes eller gøres betinget af, at manglerne ved fundatsen afhjælpes.

Registrering skal som anført i bemærkningerne til § 1 tillige nægtes, hvis de grundlæggende vilkår for oprettelsen af en fond ikke er opfyldt på registreringstidspunktet. Hvad særlig angår kravet om fondsmidlernes udskillelse fra stifterens formue henvises til bemærkningerne til § 8.

Såfremt registrering af en eller flere fundatsbestemmelser nægtes, afhænger retsstillingen af, om fonden oprettes i stifterens levende live eller ved testamente.

Såfremt stifteren er i live ved fondsdannelsen, vil nægtelse af registrering efter almindelige regler kunne medføre, at stifteren kan tilbagekalde sit løfte om at etablere en fond. Efter udvalgets opfattelse bør dette spørgsmål ikke søges reguleret i fondslovgivningen.

Oprettes fonden ved testamente, vil manglen — i overensstemmelse med hidtidig praksis — normalt kunne afhjælpes ved fundatsændring (permutation). Der henvises herved til udkastets § 32, stk. 3, og bemærkningerne hertil. Ved fonde, der er oprettet ved testamente, vil der dog kunne forekomme tilfælde, hvor det af arvinger vil kunne gøres gældende, at en afgørende forudsætning for testationen er bristet, og at testamentets bestemmelser om oprettelsen af en fond derfor må tilsidesættes. Afgørelse herom må træffes på skiftet på grundlag af de almindelige regler om testamentsfortolkning.

Særligt med hensyn til oprettelse af familiefonde henvises til udvalgets bemærkninger til udkastets § 7.

I udkastets § 41, stk. 1, nr. 1, foreslås den nærmere gennemførelse af registreringen fastsat administrativt. Der henvises til udvalgets bemærkninger til denne bestemmelse.

Om fastlæggelse af en særlig tidsfrist, inden hvis udløb fonden skal registreres, henvises til bemærkningerne til § 4.

Til § 4.

Denne bestemmelse, der svarer til aktieselskabslovens § 12, er en konsekvens af udvalgets forslag om en registreringsordning. I *stk. 1* fastslås, at en fond, der ikke er registreret, ikke er et selvstændigt retssubjekt. Dette indebærer, at fonden ikke kan erhverve rettigheder eller indgå forpligtelser, ligesom fonden ikke har processuel partsevne, bortset fra søgsmål om stiftelsen, herunder om erhvervelse af arv.

I *stk. 2* foreslås, at hælteisen for forpligtelser, der indgås på fondens vegne før registrering, påhviler den eller dem, der har indgået aftale om den pågældende forpligtelse. Ved registreringen overtages forpligtelserne af fonden.

Der har i udvalget været rejst spørgsmål om en særlig tidsfrist, således at en fond skal indsendes til registrering inden en vis frist efter fondens stiftelse. Det er herunder fremhævet, at spørgsmålet også har relation til beskatningen af fondens stifter.

Konsekvensen af den foreslåede regel i § 4 er som nævnt, at fonden ikke kommer til eksistens, og at den kun i et vist omfang har processuel partsevne, før den er registreret. Efter den overvejende opfattelse i udvalget er der for ikke-erhvervsdrivende fonde alene behov for en særlig tidsfrist, hvis særlige offentligretlige hensyn, specielt af ordensmæssig karakter eller — ved fonde, der stiftes ved testamente - hensynet til stifteren taler derfor. Dette er næppe tilfældet. Etableres fonden på grundlag af et testamente, yder den øvrige lovgivning - herunder ved beskikkelse af en særlig ad hoc-værge for fonden - de fornødne garantier for, at fonden oprettes som bestemt af testator. Heller ikke ved fonde, der oprettes i stifterens levende live, forekommer en tidsfrist påkrævet ud fra fondsretlige synspunkter. Derimod kan en tidsfrist muligt komme på tale i forbindelse med eventuelle beskatningsregler.

Kapitel 4. Fundats. Formål.

Til § 5.

§ 5, stk. 1, bestemmer, at der altid skal udarbejdes en fundats for fonden, ligesom bestemmelsen indeholder visse minimumskrav til fundatsens udformning.

Fundatsen er det privatretlige grundlag for fondens virksomhed. Fundatsen udarbejdes på grundlag af bestemmelserne i oprettelsesdokumentet, suppleret med regler, der regulerer de spørgsmål, som enten ikke er omtalt i stiftelsesdokumentet eller i stiftelsesdokumentet er overladt til regulering i fundatsen. Udfyldning af stiftelsesdokumentets bestemmelser forekommer navnlig ved fonde, der oprettes ved testamente. Selv om der ikke i dag er et krav om fundats, må det antages, at der i langt de fleste tilfælde udarbejdes fundats for en fond. I stadfæstelsespraksis er det selve fundatsen som fysisk dokument, der stadfæstes.

I forbindelse med en lovregulering af fondsområdet og i sammenhæng med forslaget om registrering af alle fonde har udvalget fundet det nødvendigt at stille krav om, at der altid skal udarbejdes en fundats. Denne vil efter registreringen være offentligt tilgængelig.

Kravene i § 5, stk. 1, til fundatsens udformning er opstillet med udgangspunkt i stadfæstelsespraksis, og kravene i nr. 4 (formål), nr. 5 og 6 (kapital), nr. 8 (ledelse) nr. 9 (regnskab) og nr. 10 (overskudsanvendelse) har sammenhæng med udvalgets øvrige forslag. Med hensyn til disse bestemmelser henvises til udvalgets bemærkninger om de enkelte emner.

I § 5, stk. 1, nr. 3, stilles der krav om, at fondens hjemsted her i landet skal være angivet i fundatsen.

I *nr. 7* stilles forslag om, at fundatsen skal angive de særlige rettigheder, som stifteren måtte have truffet bestemmelse om. Det forekommer ofte i praksis, at en fond skal udbetale rentenydelser til bestemte personer. Det er f.eks. almindeligt, at der skal udbetales et nærmere angivet beløb til personer inden for stifterens familie eller til ansatte og lignende i en periode eller for de pågældendes livstid. Udvalget finder ikke, at rentenydelse bør være til hinder for registrering, idet rentenydelser ofte vil være udtryk for et ønske fra stifterens side om samtidig med oprettelsen af en fond at tilgodese nærmere angivne personer. Alternativet ville være en testamentarisk bestemmelse om, at der efter stifterens død udlægges en kapital som tilhørende hans bo, således at kapitalen skulle henstå til rentenydelse for de pågældende, og således at dødsboet efter rentenydelsens ophør skulle genoptages og kapitalen udlægges til fonden.

En sådan disposition er upraktisk, da den forudsætter, at stifterens dødsbo behandles flere gange, eventuelt med mange års mellemrum. Det må ud fra samfundsmæssige hensyn foretrækkes, at stifterens bo afsluttes endeligt ved hans død.

Udvalgets overvejelser på dette punkt er herefter resulteret i forslaget om, at rentenydelser og andre særlige rettigheder udtrykkeligt skal angives i fundatsen.

Reglerne i § 5, stk. 1, tilsigter alene at angive minimumskravene til fundatsen, og i det omfang yderligere bestemmelser ikke strider mod lovgivningens almindelige regler, kan de i overensstemmelse med stifterens ønske, eller i det omfang det i øvrigt findes hensigtsmæssigt, optages i fundatsen. Der kan f.eks. være tale om fundatsbestemmelser om revision. Sådanne bestemmelser er gyldige, medmindre de strider mod udkastets §§ 20 og 21.

Efter udvalgets mening er det ønskeligt, at alle centrale spørgsmål udtrykkeligt reguleres i fundatsen. Dette skylries hensynet til stifteren og det formål, der skal tilgodeses gennem fondens virksomhed. En omhyggeligt udformet fundats virker tillige som et arbejdsgrundlag for ledelsen og letter samfundets mulighed for tilsyn med fonden.

De samme hensyn har ført til udvalgets forslag til § 5, stk. 3, hvorefter de almindelige retningslinier vedrørende varetagelsen af fondens formål og overskudsanvendelse, som bestyrelsen måtte fastsætte, skal indsendes til fondsregisteret. De dokumenter, der skal indsendes, er bestyrelsesbeslutninger om fondens virke, som kunne være optaget i fundatsen. Bestemmelsen forudsætter ikke, at bestyrelsen i alle tilfælde indsender f.eks. en forretningsorden eller et bestyrelsesprotokollat om sin praksis.

Såfremt fondsregisteret finder, at de supplerende retningslinier strider mod fundatsen, bør sagen forelægges fondsmyndigheden. Fondsmyndigheden kan også tage spørgsmålet op af egen drift, efter klage eller i forbindelse med den årlige gennemgang af regnskab.

Endelig indeholder § 5, stk. 2, en ordensfor-skrift om, at dokumenter, hvortil der henvises i fundatsen, men hvis hovedindhold ikke er gengivet i denne, skal vedhæftes fundatsen.

Til § 6.

En af gyldighedsbetingelserne for, at der foreligger en fond, er, at der i stiftelsesgrundlaget er optaget et eller flere nærmere angivne formål, som fonden skal tilgodes. Der findes i dag kun få begrænsninger i de formål, en fond kan tjene. Formålet må ikke stride mod lov eller ærbarhed eller åbenbart være uden mening, smh. princippet i arvelovens § 54, hvorefter en testamentarisk bestemmelse, der går ud på en anvendelse eller tilintetgørelse af efterladenskaberne, som åbenbart savner fornuftig mening, er ugyldig, ligesom det må antages, at fonde med formålsbestemmelser, der er umulige at opfylde, ikke gyldigt kan stiftes.

Bestemmelsen i § 6 er en lovfæstelse af den almindelige grundsætning om, at formalet ikke må stride mod lov og ærbarhed. En tilsvarende regel gælder for aftaler, jfr. Danske Lov 5-1-2.

Som eksempler på *lov-mæssige* hindringer kan nævnes, at en fond ikke kan stiftes med det formål at begå eller understøtte lovovertrædelser. Tilsvarende gælder, at en virksomhed, som efter loven alene kan drives som personlig virksomhed, f.eks. advokatvirksomhed, ikke kan drives i fondsform. Fondens formål må endvidere ikke stride mod fideikommiss-lovgivningen, jfr. nærmere udvalgets bemærkninger til § 7.

Begrebet »*ærbarhed*» er en retlig standard. Begrebet er ikke altid sammenfaldende med den almindelige opfattelse i samfundet af, hvad der er etisk eller uetisk handlemåde. Et formål vil kun være i strid med ærbarhed, hvis det er i klar modstrid med almindelige moralforestillinger. Efter det for udvalget oplyste har spørgsmålet ikke i nyere tid været til administrativ bedømmelse, ligesom der ikke foreligger retspraksis om spørgsmålet.

Bestemmelsen forudsætter, at ethvert formål, der ikke er ulovligt eller strider mod ærbarhed, kan tilgodeses af stifteren. Denne vidtstrakte frihed til at oprette fonde til varetagelse af ethvert lovligt formål er i overensstemmelse med gældende ret.

Udvalget har overvejet, om der kunne være anledning til for fremtiden at begrænse denne frihed. Dette kunne ske ved kun at tillade oprettelse af fonde, der tjener et særligt kvalificeret formål. En detaljeret opregning af sådanne kvalificerede formål ville hverken være

mulig eller ønskelig. En beføjelse for fondsregistreret til på et rent skønsmæssigt grundlag at nægte at registrere en fond under henvisning til, at formålet ikke anses for tilstrækkeligt kvalificeret, ville efter udvalgets mening dels være udtryk for et afgørende brud med den hidtidige retstilstand, dels være uacceptabel ud fra principielle synspunkter.

Et forsøg på afgrænsning af visse (anerkendelsesværdige) formål måtte derfor bygge på kriterier, som har rod i lovgivning og praksis. Det mest nærliggende ville i denne forbindelse være en regel om, at der kun kan oprettes fonde med almennyttige formål. Med hensyn til den nærmere forståelse af begrebet »almennyttig« henvises til udvalgets analyse i bilag 3. Gennemgangen af begrebet i lovgivningen og administrativ praksis viser efter udvalgets opfattelse, at begrebet ikke har en bestemt fast og entydig betydning.

Dette taler i sig selv mod at lade dette kriterium danne grundlag for en lovmæssig afgrænsning af de anerkendte formål.

Hertil kommer, at der efter udvalgets mening er visse formål, som en fond bør kunne tilgodese, selv om formålet ikke efter traditionel opfattelse kan betragtes som almennyttigt. Dette er således tilfældet med fonde, der som en væsentlig del af deres formål har videreførelse af en erhvervsvirksomhed.

En begrænsning, der betød, at kun fonde med almennyttigt formål kunne oprettes, ville endvidere have betydning for adgangen til at oprette familiefonde. I det omfang adgangen til at oprette familiefonde skal begrænses, bør dette imidlertid efter udvalgets opfattelse ske gennem en udtrykkelig regel, jfr. udkastets § 7, og ikke som en »modsætningsslutning« fra en regel om almennyttige formål.

Udvalget er herefter nået til det resultat, at der ikke er tilstrækkelig begrundelse for gennem lovgivningen at begrænse de formål, som kan tilgodeses ved oprettelse af fonde.

Til § 7.

Ved familiefonde forstås i almindelighed fonde, hvis afkast helt eller delvis er forbeholdt medlemmerne af en eller flere familier, eller til hvis afkast medlemmerne af den eller de pågældende familier har fortrinsret.

Adgangen til gennem oprettelsen af fonde at tilgodese familien er i dag alene begrænset af

grundlovens § 84 og arvelovens § 68. Efter grundlovens § 84 kan intet len, stamhus, fideikommisgods eller andet familiefideikommis oprettes for fremtiden. Arvelovens § 68 bestemmer, at ejendele ved testamente ikke kan tillægges flere ved testators død ufødte personer efter hinanden.

Grundloven fastlægger ikke, hvad der skal forstås ved familiefideikommisser. En sådan fastlæggelse skete imidlertid ved lov nr. 139 af 1. maj 1954 om familiefideikommisssers overgang til fri ejendom. Efter lovens § 2, stk. 1, forstås ved familiefideikommis en formue, om hvilken det er bestemt, at den skal nedarves i en bestemt familie, således at den efter visse arvegangsregler tilfalder flere ved opretterens død ufødte generationer efter hinanden.

Forbudet i arvelovens § 68 er i overensstemmelse hermed.

Det fremgår af forarbejderne til grundlovens § 84 og arvelovens § 68, at det ikke har været hensigten med disse bestemmelser at hindre oprettelsen af familiefonde. Afgørende for, om der foreligger et familiefideikommis eller en familiefond, er efter 1954-loven, om der er anordnet en forud fastlagt successionsordning, der indebærer, at de ved ordningen indsatte successorer har et *retskrav* på at nyde godt af formuen, eller om familiemedlemmerne alene har adgang til andel i formuens afkast, således at valget mellem flere berettigede træffes af fondens bestyrelse på grundlag af de i fundatsen fastsatte regler.

Grundlovsbestemmelsen om familiefideikommisser har faet sin nuværende udformning ved grundloven af 1953. Allerede 1849-grundloven indeholdt imidlertid et forbud mod oprettelse af len, stamhuse og fideikommisgodser. 1849-grundloven havde desuden en bestemmelse om, at det ved lov skulle bestemmes, hvorledes len, stamhuse og fideikommisgodser kunne overgå til fri ejendom. Dette skete ved lensaflysningen af 1919.

Forbudet i 1849-grundloven var rettet imod adelen. Formålet med den gældende grundlovsbestemmelse er først og fremmest at forhindre, at der gennem oprettelse af familiefideikommisser dannes en arvelig rigmands-klasse, baseret på opsamlede formuer, som går i arv på en forud fastlagt måde i bestemte familier.

Man har også fundet det uacceptabelt, at en arvelader (eller en gave giver) skal kunne træffe afgørelse om anvendelse af sin formue i en

fremtid, som han ikke kan have noget overblik over.

Udvalget har drøftet, om den gældende frihed til oprettelse af familiefonde bør opretholdes, eller om der bør gennemføres begrænsninger, enten således at oprettelse af familiefonde helt forbydes, eller således at man — som en videreudvikling af forbudet mod stiftelse af familiefideikommissier — begrænser adgangen til at oprette familiefonde på en sådan måde, at familiens ene- eller fortrinsret højst kan opretholdes for familiemedlemmer, der lever på stiftelsestidspunktet og for én i forhold til disse ufødt generation.

Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Selmer, Trolldborg og Skau Wogensen finder, at forbudet mod familiefideikommissier bør ajourføres, således at også adgangen til at begunstige familien gennem oprettelse af familiefonde begrænses til familiemedlemmer, der lever på stiftelsestidspunktet, og én i forhold til disse ufødt generation. Disse medlemmer foreslår, at der i § 7 optages en regel herom.

Disse medlemmer finder, at der vel i formel henseende er forskel mellem familiefideikommissier og familiefonde, men at de hensyn, som ligger bag forbudet mod oprettelse af familiefideikommissier, i realiteten i væsentligt samme omfang gør sig gældende ved familiefonde. Selv om de begunstigede ikke ved fonde — som ved fideikommissier — har noget retskrav på at modtage andel i formuens afkast, vil kredsen af de begunstigede ikke sjældent være så relativt snæver, at de pågældendes muligheder for at nyde godt af formuen ikke adskiller sig nævneværdigt fra en fideikommisindehavers.

På denne baggrund forekommer det efter disse medlemmers mening ikke velbegrundet, at familiemedlemmer i et ubegrænset antal generationer skal være ene- eller fortrinsberettigede til at nyde godt af en fond, der er oprettet af en person, til hvem de pågældende ikke kan påregnes at have nogen særlig tilknytning.

Reglen i § 7, stk. 1, tilgodeser efter disse medlemmers mening i fuldt omfang hensynet til stifterens berettigede interesse i at forbeholde familien en vis fortrinsret. Denne fortrinsret kan efter omstændighederne - navnlig tidspunktet for fondens stiftelse og familiedlemmernes levealder - strække sig over en meget lang periode. Disse medlemmer

henviser også til, at reglen ikke vil afskære familiens adgang til at få andel i fondens afkast, men alene forbyder fortrinsret efter en vis tid, således at familiemedlemmerne herefter kan komme i betragtning ved uddeling af fondens afkast på lige fod med andre, der også opfylder fondtatsens betingelser.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Ras- mussen finder ikke, at der er anledning til at ændre den gældende retstilstand. Disse medlemmer henviser til, at der her i landet er en lang tradition for oprettelse af familielegater. Ved grundlovsændringen i 1953 og ved arveloven af 1963 tog man udtrykkeligt stilling til, om denne tradition skulle brydes. Ved begge lejligheder blev det klart tilkendegivet, at man ikke ønskede at forhindre oprettelse af familiefonde. I arvelovskommissionens betænkning side 158 anføres følgende om adgangen til oprettelse af familiefonde:

»Reglen i denne Paragraf i Udkastet angaar, som Ordene viser, kun Retten til at testere til fysiske Personer. Den betyder derfor ligesaa lidt som den tilsvarende Regel i den svenske Lov nogen Begrænsning i Adgangen til at raade til Fordel for juridiske Personer. Uden Hensyn til Bestemmelsen i § 87 kan der som hidtil ved Testamente raades til Fordel for Institutioner saasom Hospitaler, Stiftelser, Foreninger, Legater etc., ligesom der kan stiftes Familielegater, hvorved en særlig Kreds af ufødte Personer begunstiges. Der stiftes ganske vist herved en Ret for en Række ufødte Personer, men da ingen bestemt af disse er begunstiget ved den afdøde Testators Bestemmelse, er det uden Betænkelighed. Testator kommer ikke til at træffe bindende Afgørelser for en Fremtid, som han ikke kan overse. Naar de paagældende Institutioners Bestyrelse efter et Skøn over de til enhver Tid foreliggende Oplysninger kan bestemme, hvilke Personer inden for en Kreds der skal nyde godt af dens Midler, taler de Grunde, som bærer Forslaget om den i nærværende Paragraf indeholdte Begrænsning i Testationsadgangen, ikke for, at et Testamente til Fordel for en Forening eller et Legat skal være ugyldigt. Men det maa dog være en Forudsætning, at Retten til Nydelsen af f.Eks. et Legat ikke i videre Omfang, end denne Paragraf tillader, er fastlagt af Testator. Den maa afhænge af en Prøvelse om Omstændigheder, som er uafhængige af Testators Vilje, i Almindelighed de paagældende Personers Trang og Værdighed til at nyde godt af legatets Midler.«

Disse synspunkter har fortsat gyldighed, og der er ikke fremkommet noget, som kan begrunde en ændret holdning. Tværtimod ville

en begrænsning af den gældende frihed til at tilgodese familien kunne have særdeles uheldige konsekvenser, ikke mindst ved de erhvervsdrivende fonde. Oprettelse af en eller flere fonde er ofte den for virksomheden mest hensigtsmæssige fremgangsmåde til løsning af de problemer, som et generationsskifte rejser, idet man herved undgår, at virksomheden splittes. På den anden side må det tages i betragtning, at den eller de personer, som overdrager deres interesser i virksomheden til en fond, gør familien arveløs med hensyn til de formueværdier, der er anbragt i virksomheden. Dette vil for mange fondsstiftere give anledning til forståelige betænkeligheder. Disse betænkeligheder kan tildels imødegås ved at give familien fortrinsret til en del af fondens afkast. Afskæres denne mulighed, vil det let kunne medføre, at virksomhedsindehavere til skade for virksomhedens overlevelsesmuligheder afstår fra at lade virksomheden overgå til en fond.

Disse medlemmer peger endvidere på, at en begrænsning i adgangen til at oprette familiefonde rejser særlige problemer i de meget hyppigt forekommende tilfælde, hvor en fond foruden familien skal tilgodese andre, typisk almennyttige formål. En regel, der indebar, at en sådan blandet fond ville være ugyldig, hvis begunstigelsen af familien går videre end tilladt, ville være klart uhensigtsmæssig ud fra samfundsmæssige synspunkter. Hvis en sådan begrænsning gennemføres, må der derfor tages stilling til, hvorledes der skal forholdes i en sådan situation.

Greve og *Vistisen* finder, at adgangen til at oprette familiefonde helt bør ophæves. Disse medlemmer finder det ikke stemmende med nutidig tankegang, at en i princippet tidsubegrænset selvejende institution som en fond skal kunne oprettes med henblik på helt eller delvis at tilgodese familiemæssige interesser. Selv om adgangen til oprettelse af familiefonde begrænses på linie med fideikommissforbudet, vil meget betydelige formueværdier fortsat i en lang periode kunne forbeholdes familien, uden at dette tjener noget anerkendelsesværdigt samfundsmæssigt formål.

Disse medlemmer henviser tillige til de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af oprettelsen af familiefonde, der er behandlet i kapitel V.

Greve og *Vistisen* kan subsidiært tiltræde, at der

gennemføres en begrænsning af adgangen til at oprette familiefonde som foreslået i § 7, stk. 1.

De medlemmer, som går ind for en begrænsning i adgangen til at oprette familiefonde, finder, at tilsvarende synspunkter kan anføres med hensyn til bestemmelser, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier ret til at indtage en bestemt stilling eller til på anden måde, herunder i form af arbejdsverderlag, at oppebære økonomiske ydelser fra fonden eller fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. Disse medlemmer foreslår derfor, at § 7, stk. 1, gøres anvendelig på sådanne bestemmelser, jfr. udkastets § 7, stk. 2. Hvad særlig angår adgangen til at beklæde hvervet som medlem af bestyrelsen finder disse medlemmer dog, at stifteren kan have en rimelig interesse i, at familien også ud over den periode, som er angivet i § 7, stk. 2, jfr. stk. 1, er repræsenteret i bestyrelsen. Det foreslås derfor, at bestemmelsen i stk. 2 ikke skal finde anvendelse på hverv som medlem af bestyrelsen.

Med hensyn til retsvirkningerne af, at oprettelsesdokumentet (eller fundatsen) begunstiger familien i videre omfang end tilladt, bemærker de medlemmer, der går ind for § 7, stk. 1 og 2, at det ikke bør være en konsekvens, at fonden ikke er gyldigt stiftet. Dette er særlig klart i de foran nævnte tilfælde, hvor fonden har et blandet formål. Men også hvor fonden alene har til formål at tilgodese familien, bør konsekvensen ikke være fondsdannelsens ugyldighed. Disse medlemmer foreslår derfor § 7, stk. 1, udformet således, at bestemmelserne om fortrinsret for familien kun har retsvirkning efter deres indhold, i det omfang de foreslåede begrænsninger iagttages. Dette giver således stifteren mulighed for at udskyde konsekvenserne af § 7 til det tidspunkt, hvor den sidste generation, som efter bestemmelsen kan begunstiges, afgår ved døden. Hvorledes der herefter skal forholdes, vil afhænge af fundatsens (fundatsbestemmelsernes) nærmere udformning. Er der tale om, at fonden skal tilgodese nærmere opregnede formål, f.eks. støtte til uddannelse, til trængende og/eller ældre, men således at medlemmerne af en eller flere familier har fortrinsret, vil det være en nærliggende mulighed, at fonden videreføres med det angivne formål, dog således at familiens fortrinsret bortfalder. Er der

derimod tale om, at fonden udelukkende har til formål at begunstige familiemedlemmer, der har behov for støtte til nærmere angivne formål (f.eks. uddannelse) eller på grund af særlige omstændigheder (f.eks. sygdom eller alderdom), må der foretages en fundatsændring i medfør af kapitel 10. Det normale vil dog formentlig være, at der i fundatsen er truffet bestemmelse om, til hvilket formål midlerne skal anvendes, når familien ikke længere udelukkende kan tilgodeses.

Udvalget er opmærksom på, at der kan tænkes tilfælde, hvor der er en sådan sammenhæng mellem de enkelte fundatsbestemmelser, at arvinger vil gøre gældende, at hele fondsdannelsen er ugyldig. Dette spørgsmål kan navnlig opstå ved fonde, der dannes på testamentarisk grundlag, men udvalget har ikke ment at burde løse konflikten i fondsloven. Spørgsmålet må herefter løses ud fra de regler, der gælder om testamentsfortolkning. Med hensyn til bestemmelsens anvendelse på bestående familiefonde henvises til § 43 og bemærkningerne hertil.

Kapitel 5. Kapital.

Til § 8.

1. I dag stiller de fleste ministerier ved offentlig stadfæstelse af fundatsen krav om en vis mindstekapital. Størrelsen af den kapital, der i almindelighed skal være tilvejebragt for at opnå stadfæstelse, har i længere tid været 100.000 kr.

Baggrunden herfor er, at fonde i princippet skal virke uden tidsbegrænsning, og at fonde med en kapital på mindre end 100.000 kr. ikke kan forventes at opnå et sådant afkast af formuen, at fonden — når der også tages hensyn til de nødvendige administrationsomkostninger — har mulighed for at støtte det eller de angivne formål i et omfang, der gør det rimeligt at stadfæste fundatsen med det deraf følgende tilsyn m.v. fra det offentliges side.

Som nærmere omtalt i bilag 1 er der ud fra lignende synspunkter gennem længere tid udfoldet bestræbelser for at nedlægge små og uhensigtsmæssige fonde, hvis administrationsomkostninger ikke står i rimeligt forhold til nytten, ligesom et stort antal fonde er blevet sammenlagt.

Da der ikke er noget krav om stadfæstelse, og

da der ikke i øvrigt kan opstilles noget krav om en bestemt mindstekapital, er konsekvensen af et afslag på stadfæstelse i dag imidlertid ikke, at fonden ikke stiftes, men blot at den ikke undergives tilsyn. En undtagelse herfra gælder kun, hvis kapitalen er så ringe, at bestemmelsen om oprettelse af fonden kan tilsidesættes eller ændres ud fra permutationsretlige synspunkter.

2. Udvalget har overvejet, om denne retstilstand bør ændres i forbindelse med den kommende fondslovgivning. For så vidt angår de erhvervsdrivende fonde foreslås det, at disse fonde skal have en grundkapital svarende til mindstekapitalen for aktieselskaber, d.v.s. 300.000 kr., jfr. § 7 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde. Ud fra synspunkter, der svarer til dem, der ligger bag den gældende stadfæstelsespraksis, finder udvalget, at det også for de ikke-erhvervsdrivende fondes vedkommende bør kræves, at fonden ved oprettelsen har et rimeligt kapitalgrundlag. Dette kan tænkes opnået enten ved at fastsætte en bestemt mindstegrænse eller ved at bestemme, at kapitalen skal stå i rimeligt forhold til de formål, som fonden skal tilgodeses. En bestemmelse af sidstnævnte indhold er optaget i den norske fondslov (§ 10), og udvalget er bekendt med, at en tilsvarende regel overvejes i det svenske udvalg. Udvalget finder imidlertid, at en sådan regel vil give anledning til betydelig usikkerhed, og at det derfor må foretrækkes, at der i loven fastsættes en mindstegrænse, men således at der dels gives fondsmyndigheden adgang til ud fra en konkret vurdering at undtage fra denne grænse, dels gives justitsministeren bemyndigelse til at dispensere fra mindstegrænsen for visse grupper af fonde. Mindstegrænsen foreslås fastsat til 200.000 kr.

Fondsmyndighedens dispensationsadgang i henhold til § 8 vedrører som nævnt konkrete dispensationer. Adgangen til at undtage fra dette krav vil kunne benyttes, hvor fondens formål er af en sådan karakter, f.eks. varetagelse af begrænsede lokale formål, at fonden med rimelighed kan fungere med en mindre kapital. Undtagelse vil efter omstændighederne også kunne være motiveret, når opretteren har bestemt, at ikke blot afkastet, men også fondens kapital, over en vis årrække skal uddeles til formålet, jfr. udkastets § 9, stk. 3, og bemærkningerne hertil.

Som eksempler på grupper af fonde, hvor anvendelsen af den generelle dispensationsadgang kan være aktuel, er under udvalgets drøftelser bl.a. fremhævet gravstedslegater, skolelegater, sociale fonde (uddannelsesfonde, hjælpe- og understøttelsesfonde o.s.v.) til fordel for medarbejderne, der oprettes i erhvervs-virksomheder, jfr. ligningslovens § 14 F og § 52 i lov om beskatning af pensionsordninger m.v., samt jubilæumsfonde, feriefonde osv. Endvidere er fremhævet medarbejderaktiefonde, der oprettes som led i medarbejderaktieordninger, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 47 af 25. februar 1977 om medarbejderaktieordninger efter ligningslovens § 7 A.

Kravet om en egenkapital på 200.000 kr. kan gøre det nødvendigt i forbindelse med registreringen at tilvejebringe nærmere oplysning om værdien af de aktiver, som overdrages fonden. Særlig aktuelt kan dette være med hensyn til gælds- og pantebreve, som stifteren har udstedt til fonden.

3. Udvalget har overvejet i lovteksten at stille krav om, at fondens aktiver skal være uigenkaldeligt overdraget til fonden.

Som anført i bemærkningerne til § 1 og § 3 er uigenkaldelig udskillelse af aktiver af økonomisk værdi fra stifterens formue en grundbetingelse for etableringen af en fond. Det er i dag principielt tilstrækkeligt, at stifteren har påtaget sig en retligt bindende forpligtelse, således at han vil handle retstridigt over for fonden, hvis forpligtelsen ikke opfyldes, og således at der er skabt en ret for fonden eller den, der repræsenterer fonden, til at kræve forpligtelsen opfyldt. Forpligtelsen kan foreligge som et uigenkaldeligt tilsagn om at ville overføre værdier til fonden. I sådanne tilfælde må stifteren have afgivet tilsagnet til enten den udpegede, selvstændige ledelse eller til en trediemand, der repræsenterer fonden. Udskillelsen er ikke uigenkaldelig (retligt bindende), såfremt stifteren har forbeholdt sig ret til at råde over kapitalen, f.eks. ved vilkårligt at tilbagekalde et tilsagn.

I bedømmelsen af, om der er sket en uigenkaldelig udskillelse af aktiver af økonomisk værdi, indgår de almindelige retlige betingelser for at påtage sig bindende forpligtelser. Hertil kommer, at det skal kunne godtgøres, at stifteren har påtaget sig forpligtelsen i tilstrækkeligt klar form. Det er ikke muligt entydigt at angive, hvilke krav der stilles i

denne henseende. Som momenter, der kan have betydning, kan nævnes: udpegelse af en selvstændig ledelse, dennes uafhængighed, fastlæggelse af formålet, oprettelse af fundats, eller om en overførelse fysisk har fundet sted. Udvalget har på denne baggrund ikke ment at burde foreslå, at der i loven medtages en udtrykkelig bestemmelse om, at fondens aktiver skal være uigenkaldeligt overdraget til fonden, ligesom man heller ikke i øvrigt — bortset fra registrering — foreslår stiftelsesproceduren reguleret. Udvalget finder, at de gældende almindelige aftaleretlige grundsætninger er tilstrækkelige til at regulere spørgsmålet. Det forudsættes som anført i bemærkningerne til § 3, at det i forbindelse med registreringen påses, at kravet om uigenkaldelig udskillelse af fondens formue er opfyldt.

Til § 9.

Til stk. 1 og 2.

Udvalget har overvejet forskellige definitioner af lovens kapitalbegreb. Disse drøftelser har taget udgangspunkt i stadfæstelsespraksis, hvor man normalt stiller krav om, at kapitalen ikke kan angribes, og hvor dette krav som nedenfor anført suppleres af et krav om forbudspåtegning af aktiverne. Konsekvensen af denne praksis er, at fondens formue består af en kapitalkonto, der er opbygget på grundlag af fondens stamkapital, aktiver, der senere er erhvervet ved arv eller gave, kursgevinster og henlæggelser til kapitalen, samt af en udelingskonto, der anvendes til uddelinger til formålet.

De fleste fundatser indeholder i dag en bestemmelse om, at kapitalen ikke må angribes. Baggrunden herfor er, at fonde som altrovejende hovedregel er bestemt til at virke uden tidsbegrænsning. Efter udvalgets mening bør kapitalurørligheden fortsat være udgangspunktet, og udvalget foreslår derfor i § 9, *stk. 1*, at fondsbestyrelsen ikke uden fondsmyndighedens samtykke må overdrage, pantsætte eller uddele:

- 1) de aktiver, der forelå ved fondens stiftelse, eller hvad der træder i stedet herfor,
- 2) de aktiver, som senere tilfalder fonden som arv eller gave — eller hvad der træder i stedet herfor — medmindre arveladeren eller giveren har bestemt, at aktiverne skal anvendes til uddeling,

- 3) de aktiver, der modsvare overskud, som er henlagt til konsolidering af fondens formue.

Forslaget indebærer, at den bundne kapital - bortset fra første regnskabsår - udover de aktiver, der forelå ved stiftelsen, typisk vil omfatte den forøgelse, der normalt vil fremkomme ved kursgevinster, fondsaktier, tegningsrettigheder, arv eller gave, der tilfalder fonden, samt henlæggelser af årets overskud i medfør af forslaget § 25, stk. 2.

De midler, der er afsat til uddeling, er derimod til fri disposition til uddelingsformål. Urørligheden omfatter heller ikke de dele af årets overskud, der ikke uddeles med det samme, men afsættes til uddeling i følgende år. I sidstnævnte tilfælde vil midlerne ofte være placeret som kontantindestående. Kontrollen med, at der sker fundatsmæssig uddeling, varetages af fondsmyndigheden, jfr. kapitel 8.

Indeholder fundatsen ikke modstående bestemmelser, jfr. herved udkastets § 9, stk. 3, kan bestyrelsen kun med fondsmyndighedens samtykke disponere over aktiverne. Særlig for så vidt angår anvendelse af disse aktiver til uddeling vil en tilladelse hertil forudsætte, at betingelserne for ændring af fundatsen er opfyldt, jfr. lovudkastets kapitel 10 og bemærkningerne hertil.

Med hensyn til overdragelse af aktiverne som led i en ombytning af kapitalen henvises til stk. 4 og bemærkningerne hertil.

Hvad særlig angår arv eller gave, der senere tilfalder fonden, bemærkes, at udvalget i overensstemmelse med gældende ret foreslår, at arv eller gave skal henføres til den bundne kapital, medmindre arvelader eller gavegiver har truffet anden bestemmelse. I sidstnævnte tilfælde henføres beløbet (aktiverne) til uddelingskontoen. Selv i mangel af udtrykkelig bestemmelse herom må tilsvarende gælde, hvis arven eller gaven efter fondens forhold udgør et ubetydeligt beløb.

Udvalget har også drøftet spørgsmålet om fondes kassebeholdning. Kravene til likvide midler i form af kassebeholdning afhænger af fondens størrelse og karakteren af den virksomhed, fonden udøver. Ved fonde med stadfæstet fundats påses det, at kassebeholdningen ikke er større end påkrævet. Provenuet af udtrukne værdipapirer m.v. skal normalt hurtigt genanbringes efter anbringelsesreglerne. Udvalget forudsætter, at disse retningslinier

vil blive lagt til grund i forbindelse med fondsmyndighedens tilsyn, men finder ikke behov for, at der i loven optages bestemmelser om spørgsmålet. Man lægger endvidere til grund, at de problemer, der kan opstå ved fondens etablering, hvor det kan være nødvendigt at anvende en mindre del af den bundne kapital til administration, kan afklares ved forhandling mellem bestyrelsen og fondsmyndigheden.

Stadfæstede fundatsers bestemmelser om kapitalurørlighed suppleres som regel af en bestemmelse om, at der skal gives værdipapirer påtegning om, at der kun må rådes over dem med tilsynsmyndighedens samtykke, eller at rådighedsbegrænsningen noteres på legatets depot. For fast ejendoms vedkommende skal der ske tinglysning af den tilsvarende rådighedsindskrænkning. Sådanne bestemmelser har i første række til formål at afskære bestyrelsen fra at have en formel legitimation til at råde over værdierne.

Udvalget har overvejet at foreslå denne ordning afskaffet af rationaliseringsgrunde, således at overtrædelse af forbudet i stk. 1 alene ville være sanktioneret gennem udkastets ansvars- og tilsynsregier. Udvalget har dog fundet, at der er behov for en sikring af aktivernes tilstedeværelse, og at dette kan ske uden større ulempe for bestyrelsen, når sikringen i almindelighed kan foretages ved »spærring« af depotet. Bestemmelser herom er fastsat i justitsministeriets cirkulærskrivelse af 8. august 1980. Det foreslås, at kravet om sikring af rådighedsindskrænkningen lovfæstes, jfr. stk. 2.

Til stk. 3.

I stadfæstelsespraksis har man accepteret, at kravet om urørlighed fraviges, hvor stifteren har bestemt, at fondens kapital — sammen med afkastet - over en forud bestemt årrække skal anvendes til fordel for de fastlagte formål. Udvalget finder, at der fortsat ikke bør være noget til hinder for, at opretteren træffer bestemmelse om kapitalforbrug og foreslår, at adgangen hertil lovfæstes, jfr. stk. 3. Udvalget forudsætter dog herved, at det tidsrum, over hvilket kapitalen kan anvendes til uddeling, ikke er så kort, at der ikke er rimeligt grundlag for oprettelse af en selvstændig institution med de deraf følgende krav om udpegning af bestyrelse m.v. Udvalget har ikke fundet det

muligt at fastlægge en bestemt grænse for den periode, hvor fonden skal virke. Eventuelle tvivlsspørgsmål i denne henseende må afklares i forbindelse med fondens oprettelse.

Reglen tager sigte på bestemmelser, der fastsættes i fundatsen ved fondens stiftelse. Arv og gave, der senere tilfalder fonden, er derimod omfattet af stk. 1, jfr. ovenfor.

Til stk. 4.

For fonde, der er under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn, er der med hjemmel i lov nr. 211 af 13. maj 1981 om anbringelse og bestyrelse af umyndiges midler m.v. ved bekendtgørelse nr. 477 af 17. september 1981 og nr. 515 af 23. september 1982 fastsat regler om anbringelse af disse fondes kapital. Bekendtgørelsen er optrykt som underbilag 2 til bilag 1.

Anbringelsesreglerne er fravigelige og finder således kun anvendelse, når der ikke i fundatsen er truffet anden bestemmelse. Endvidere er anbringelsesreglerne ikke til hinder for, at de midler, som overdrages fonden af stifteren eller udlægges på skifte, bevares i den form, hvori de foreligger ved overdragelsen eller udlægges. Endelig kan justitsministeriet tilade anden anbringelse.

Udvalget stiller forslag om, at disse regler fremtidig gøres anvendelige på alle fonde, jfr. udkastets *stk. 4*.

Princippet om kapitalens urørlighed brydes efter administrativ praksis ved kapitalombytninger. Ved ombytninger forstås en omlægning af fondens kapital gennem salg af værdipapirer og indkøb af andre værdipapirer. Derimod omfatter begrebet ikke genanbringelse af udtrukne aktiver. Ombytninger kræver i dag ved stadfæstede fonde vedkommen- de ministeriums godkendelse. Der er i justitsministeriets cirkulærskrivelse af 15. april 1980 givet nærmere retningslinier om ombytning af obligationer.

Udvalget forudsætter, at dette spørgsmål tages op i forbindelse med de administrative regler, der skal fastsættes i henhold til *stk. 4*. Udvalget forudsætter endvidere, at de kommende administrative regler for ombytning bliver let håndterlige og lempelige.

Den fysiske placering af aktiverne afhænger efter gældende ret af fundatsens bestemmelser. For at lette fondsmyndighedens opgaver har udvalget overvejet at foreslå en regel om,

at fondens aktiver så vidt muligt skal være anbragt i en forvaltningsafdeling, der er godkendt i henhold til arvelovens § 61, eller i realkreditinstitutter, der er godkendt af staten, eller på lignende betryggende måde. Udvalget har dog fundet, at dette spørgsmål mest hensigtsmæssigt kan tages op i forbindelse med regler, der skal fastsættes i henhold til *stk. 4*.

Kapitel 6. Ledelse.

Ved fonde — som ved andre selvejende institutioner — er spørgsmålet om ledelsens sammensætning og valg af afgørende betydning. Bestyrelsen er som udgangspunkt eneansvarlig for fondens virksomhed. Der er ikke som ved andre juridiske personer kapitalejere, andels- have eller foreningsmedlemmer, som kan kontrollere bestyrelsens dispositioner og foranledige en ændring i ledelsen, hvis det findes påkrævet af hensyn til fonden.

Det er derfor væsentligt, at det gennem de regler, som gælder for valg af bestyrelsen, og den praksis, som følges, så vidt muligt sikres, at den fornødne sagkundskab er repræsenteret i bestyrelsen.

De krav, som bør stilles til ledelsen, afhænger af fondens størrelse, formål og karakter. Er fondens formål almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, er det ønskeligt, at der - i hvert fald i mangel af særlige rådgivende organer — i bestyrelsen findes personer, som har særlige forudsætninger for at vurdere, hvorledes fonden bedst kan tilgodese de interesser, som den skal tjene. Også indsigt med hensyn til forvaltningen af den kapital, som fonden ejer, er væsentlig. Er fonden erhvervsdrivende, bør det tillige sikres, at den fornødne sagkundskab med hensyn til den erhvervsvirksomhed, som fonden udøver, er repræsenteret i bestyrelsen.

Udvalget har derfor overvejet, om man bør søge at fastlægge regler, der tager sigte på, at fondens ledelse opfylder de krav, som varetagelsen af fondens interesser tilsiger. Dette ville indebære en begrænsning af den frihed, som stifteren hidtil - med visse begrænsninger med henblik på at sikre, at fonden reelt er en selvstændig institution - har haft til at fastlægge, hvorledes bestyrelsen skal sammensættes og udpeges.

Behovet for sådanne regler må vurderes på baggrund af hidtidig praksis. Med hensyn til

stadfæstede fonde er det den hyppigst forekommende ordning, at bestyrelsen er selvsupplerende. Det er dog ikke usædvanligt, at beføjelsen til at udpege bestyrelsen eller i hvert fald et eller flere medlemmer af bestyrelsen henlægges til udenforstående organisationer eller myndigheder, ligesom det kan være foreskrevet, at et eller flere bestyrelsesmedlemmer skal udpeges af en udenforstående kreds af personer, f.eks. familien. Andre muligheder kan tænkes, f.eks. ordninger, hvorefter hvert enkelt bestyrelsesmedlem udpeger sin efterfølger. Uanset hvorledes nye bestyrelsesmedlemmer udpeges, gælder valget sædvanligvis indtil videre. Der er således — bortset fra eventuelle aldersgrænser — normalt ikke begrænsninger i det pågældende medlems funktionsperiode.

Udvalget har navnlig overvejet, om selvsuppleringsystemet kan anses for acceptabelt. Mod dette system kan indvendes, at det ikke giver tilstrækkelig sikkerhed for, at bestyrelsen er betryggende sammensat. Tværtimod kan systemet hævdes at indebære en vis risiko for, at man ved udvælgelsen af nye bestyrelsesmedlemmer snarere lægger vægt på traditioner, »forbindelser« og lignende end på vedkommendes saglige kvalifikationer. Det kunne siges at være mindre tilfredsstillende, at bestyrelsen, som er (ene)ansvarlig for fonden, bestemmer sin egen sammensætning.

Heroverfor kan det anføres, at bestyrelsens medlemmer vil have en naturlig tilskyndelse til at sikre sig, at bestyrelsen (fortsat) er sammensat på en sådan måde, at den kan varetage ledelsen af fonden på betryggende vis. Dette gælder ikke mindst de medlemmer, som i bestyrelsen varetager bestemte interesser, f.eks. fordi de repræsenterer et eller flere af de formål, som fonden skal tilgodese.

Der foreligger ikke for udvalget sådanne erfaringer, som kunne tale for at afskaffe selvsuppleringsystemet.

Hvis der - som udvalget foreslår - gives fondsmyndigheden adgang til at afsætte bestyrelsesmedlemmer, som misrøgter deres bestyrelseshverv, vil dette endvidere, når det ses i sammenhæng med det foreslåede tilsyn, indeholde et betydeligt værn mod misbrug. Endelig må det tages i betragtning, at selvsuppleringsystemet som nævnt svarer til hidtidig udbredt praksis, og at det forekommer vanskeligt at pege på et mere hensigtsmæssigt system.

Udvalget finder derfor ud fra en samlet vurdering, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at søge selvsuppleringsystemet afskaffet.

En mulighed for at opnå fleksibilitet i bestyrelsen kunne være at begrænse de enkelte bestyrelsesmedlemmers funktionsperiode, f.eks. til 4 år. En regel, der udelukkede genvalg, ville dog være klart uensigtsmæssig, idet den ville berøve bestyrelsen den nødvendige kontinuitet og erfaring. Bl.a. under hensyn til de meget uensartede typer af fonde, som lovgivningen skal dække, vil heller ikke en regel, der begrænsede antallet af funktionsperioder, efter udvalgets mening være hensigtsmæssig.

En regel om en begrænset funktionsperiode måtte derfor give mulighed for genvalg. Gennem en sådan regel ville man opnå, at et medlems fortsatte funktion i bestyrelsen skulle optages til bedømmelse ved funktionsperiodens udløb. En sådan regel gælder i aktieselskaber, jfr. aktieselskabslovens § 49, stk. 7, hvorefter funktionsperioden højst er 4 år.

Udvalget har imidlertid ikke fundet tilstrækkelig anledning til at foreslå en sådan regel overført til fonde. Man har herved lagt vægt på, at der ved mange, navnlig mindre, (kapitalforvaltende) fonde næppe er noget større reelt behov for at begrænse funktionsperioden. Selvsuppleringsystemet bevirker desuden, at der i praksis formentlig kun sjældent vil blive gjort brug af den mulighed for udskiftning, som en regel om begrænset funktionsperiode medfører. En sådan regel kunne befrygtes at give anledning til en vis uro i bestyrelsen til skade for samarbejdsmulighederne. Endelig har man lagt vægt på, at der dels gennem udvalgets forslag om en 75-årsaldersgrænse, jfr. udkastets § 12, stk. 1, dels gennem reglerne i udkastets § 12, stk. 3 og 4, om fjernelse af bestyrelsesmedlemmer er mulighed for at sikre, at medlemmer, der ikke er i besiddelse af de fornødne kvalifikationer, udtæder af bestyrelsen.

En anden mulighed for at sikre, at bestyrelsen har de nødvendige kvalifikationer, er at opstille visse krav i loven. Udover elementære krav om myndighed og rådighed over formue er det imidlertid efter udvalgets mening næppe muligt at fastlægge hensigtsmæssige generelle kvalifikationskrav. Dertil er forholdene i de fonde, der vil være omfattet af loven, for forskellige.

Udvalget har endelig overvejet, om den prin-

cielle frihed for stifteren til at fastlægge fremgangsmåden ved valg af nye bestyrelsesmedlemmer bør suppleres med et krav om, at valget af nye bestyrelsesmedlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden, således som det i dag kræves ved stadfæstede fonde.

Et krav om godkendelse af nye bestyrelsesmedlemmer kunne i et vist omfang medvirke til at imødegå de betænkeligheder, som selv-suppleringsystemet måtte give anledning til. Efter udvalgets mening bør man imidlertid ikke overvurdere fordelene ved en godkendelsesordning. Hvor der ikke i fundatsen er fastlagt bestemte kvalifikationskrav, vil fondsmyndighedens muligheder for at »udøve censur« i forbindelse med forslag til nye bestyrelsesmedlemmer være ret begrænsede. Det har i praksis vist sig, at de tilsynsførende ministerier ved de stadfæstede fonde yderst sjældent nægter at godkende en indstilling. Nogle medlemmer lægger også vægt på, at det vil være betænkeligt at give fondsmyndigheden en skønmæssig adgang til at nægte at godkende et medlem, som - typisk — er udpeget af den øvrige bestyrelse. Hvis der skal være nogen realitet i godkendelsesbeføjelsen, vil det endvidere ikke sjældent forudsætte, at fondsmyndigheden iværksætter temmelig omfattende undersøgelser til belysning af de pågældendes kvalifikationer. Også ressource-mæssige hensyn taler derfor imod en godkendelsesordning.

Udvalgets overvejelser er herefter resulteret i et forslag om, at valget af nye bestyrelsesmedlemmer skal meddeles fondsmyndigheden, der påser, at betingelserne - de lovbestemte og de eventuelt i fundatsen fastlagte — er opfyldt. Det bemærkes herved, at det pågældende medlem tiltræder hvervet ved sin udpegelse, men at han naturligvis må fratræde, såfremt fondsmyndigheden finder, at betingelserne ikke er opfyldt.

Til § 10.

Det foreslås, at en fond skal ledes af en bestyrelse på mindst 3 medlemmer. Udvalget finder, at denne regel, der følges i mange fonde i dag, tilgodeser behovet for ledelsen af en kapitalforvaltende fond. Når udvalget ikke foreslår mere end 3 medlemmer, har det også baggrund i hensynet til, at der kan ydes et rimeligt honorar til bestyrelsen. I legatpraksis har balancen mellem bestyrelsens honorarer

og uddelingen til formålet undertiden givet anledning til problemer.

Der findes i dag en del, navnlig mindre, fonde, som bestyres af 1 person eller en bestyrelse på 2 medlemmer. Også i fremtiden vil der i forbindelse med fondsoprettelse kunne forekomme tilfælde, hvor en fond på tilfredsstillende måde må forventes at kunne bestyres af 1 eller 2 personer. Udvalget foreslår på denne baggrund, at der gives fondsmyndigheden adgang til at dispensere fra kravet om mindst 3 bestyrelsesmedlemmer.

Hvis bestyrelsen af en fond ønskes henlagt til juridiske personer, f.eks. kommunalpolitiske organer, aktieselskabs- eller foreningsorganer, forvaltningsafdelinger m.v., vil en dispensation også være nødvendig. Fondsmyndigheden vil herved få mulighed for at vurdere, om det pågældende organ er indrettet på en sådan måde, at der ikke vil være betænkeligheder ved at indsætte det som bestyrelse i fonden.

Nødvendigheden af en dispensation i disse tilfælde må også ses i sammenhæng med, at flere af bestemmelserne i kapitel 6 efter deres indhold ikke vil kunne finde anvendelse, hvis bestyrelsen udgøres af en juridisk person eller en kollektiv enhed. Når bestyrelsen for en fond eksempelvis udgøres af bestyrelsen i et aktieselskab eller i en forening, er det den til enhver tid værende selskabs- og foreningsbestyrelse, der udgør fondsbestyrelsen, og reglerne i §§ 11-13, § 14, stk. i, og § 15 kan derfor ikke finde anvendelse, jfr. stk. 3 og bemærkningerne hertil.

Hvis der imidlertid ikke foreligger betænkeligheder ved, at bestyrelsen af en fond overlades til en juridisk person, forudsættes det, at der gives dispensation.

Udvalget har særligt drøftet, om kommunalpolitiske organer, der bestyrer fonde, bør undtages direkte i loven.

Ebbesen, Fogh, Greve, Kjølbjerg, Mogensen, Søren Rasmussen, Selmer og Vistisen finder, at kravet om dispensation for fondsmyndigheden også bør gælde de tilfælde, hvor bestyrelsen udgøres af en kommunalbestyrelse eller et udvalg nedsat udelukkende blandt kommunalbestyrelsens medlemmer. Disse medlemmer henviser til, at der i den private sektor findes et meget stort antal fonde, der bestyres af juridiske personer. Dette gælder f.eks. talrige fonde (legater), som bestyres af bankers og

sparekassers forvaltningsafdelinger, ligesom der eksisterer en del fonde, som bestyres af aktieselskabsorganer, især fonde til gavn for medarbejdere i selskaberne. Når opretholdelsen af sådanne ordninger i den private sektor gøres betinget af dispensation, bør det samme gælde på det kommunale område, hvorved bemærkes, at der ikke er nogen forhåndsformodning for, at de nævnte forvaltningsafdelinger m.fl. skulle administrere fonde (legater) mindre forsvarligt end kommunale organer. Når den ved lovforslaget etablerede ordning af fondes forhold forlanges respekteret af private fonde, findes det i det hele ikke velbegrundet, at der skulle gælde andre og lempeligere regler for kommunalt bestyrede fonde.

Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Trolborg og Skau Wogensen finder, at der ikke bør gælde noget krav om dispensation fra fondsmyndigheden, hvis bestyrelsen udgøres af en kommunalbestyrelse eller et udvalg nedsat udelukkende blandt kommunalbestyrelsens medlemmer, f.eks. økonomiudvalget eller socialudvalget.

Disse medlemmer fremhæver, at der i dag er et stort antal kommunalt bestyrede fonde, og at adgangen til uden dispensation at henlægge bestyrelsen til et kommunalpolitisk organ fortsat bør bestå. Da de kommunalpolitiske organer er offentlige myndigheder, for hvilke der bl.a. gælder reglerne i den kommunale valglov og den kommunale styrelseslov om valg, tilsyn m.v., vil det ikke være rimeligt i disse tilfælde at stille krav om dispensation fra fondsmyndigheden. De pågældende medlemmer henviser også til, at der i henhold til justitsministeriets cirkulæreskrivelse nr. 10 af 11. januar 1974 om kommunalt bestyrede legater er gennemført en række forenklinger af kommunernes legatforvaltning, herunder tilrettelagt en særlig, lempeligere administration med hensyn til revision, decision og prohibering. Endelig taler - på grund af det store antal fonde, der bestyres af kommunalpolitiske organer - administrative hensyn for, at der i selve loven gives en undtagelsesbestemmelse.

Bestemmelsen i *stk. 1* indebærer, at bestyrelsen er det organ, som varetager ledelsen af fonden. Der er ikke noget til hinder for, at der i fundatsen træffes bestemmelse om oprettelse af et repræsentantskab eller lignende organ

med rådgivende funktioner, eller at det foreskrives, at bestyrelsen skal indhente indstilling eller udtalelse fra andre, f.eks. i forbindelse med uddeling af de disponible midler, men i begge tilfælde må det kræves, at beslutningsretten fortsat ligger hos bestyrelsen.

I *stk. 2* foreslås, at bestyrelsen kan ansætte én eller flere direktører. Udvalget har i sine overvejelser lagt til grund, at der i de fleste kapitalforvaltende fonde ikke er behov eller økonomisk mulighed for at ansætte en direktør. Medmindre andet er fastsat i fundatsen, bør ansættelse af én eller flere direktører derfor kun finde sted, hvis bestyrelsen finder det påkrævet under hensyn til fondens karakter og størrelse. Der er ikke med forslaget tilsigtet ændring i den almindelige praksis, hvorefter bestyrelsen udpeger et bestyrelsesmedlem (f.eks. en advokat) eller et pengeinstitut til at varetage praktiske administrationsspørgsmål. Udpeges et medlem til administrator, skal den pågældendes totalvederlag (bestyrelseshonorar og administrationsvederlag) godkendes af fondsmyndigheden, jfr. udkastets § 16.

Udvalget har drøftet behovet for at adskille bestyrelse og direktion, og der er rejst spørgsmål, om en direktør bør kunne være medlem af bestyrelsen. Herved er fremhævet de konfliktsituationer, f.eks. godkendelse af den pågældendes aflønning, der kan være til stede, selv om habilitetsreglerne i § 17 gennemføres. Den overvejende opfattelse i udvalget er imidlertid, at der ikke er grundlag for at give særregler herom. Man har herved lagt vægt på, at aktieselskabslovens kapitel 9 ikke indeholder særregler af denne art, bortset fra bestemmelserne om, at en direktør ikke må vælges til formand for bestyrelsen, samt at flertallet af bestyrelsesmedlemmer ikke må være direktører. Hertil kommer, at samtlige ydelser til den pågældende efter udkastets § 16 skal godkendes af fondsmyndigheden.

I *stk. 3* er det udtrykkeligt fastslået, hvilke bestemmelser i kapitel 6 der ikke finder anvendelse, når en fonds bestyrelse udgøres af en juridisk person, jfr. ovenfor om *stk. 1*. En anvendelse af kapitlets regler om medlemmernes tiltræden og udtræden af en fonds bestyrelse, herunder reglerne om habilitetskrav, ville kunne føre til, at fondens bestyrelse kunne fa en anden sammensætning end den

pågældende juridiske person, og dette ville være uforeneligt med, at bestyrelsen i henhold til fundatsen er henlagt til den pågældende juridiske person. Det er som ovenfor nævnt bl.a. derfor, at det i stk. 1 er stillet krav om fondsmyndighedens dispensation som betingelse for anerkendelse af juridiske personer som bestyrelser i fonde.

Til § 11.

Udkastet til §§ 11-12 indeholder de generelle krav til de enkelte bestyrelsesmedlemmer og regler om udtræden af bestyrelsen.

Efter § 11 skal bestyrelsesmedlemmer og direktører være myndige. Efter udvalgets mening er der ikke behov for at tillade, at umyndige kan indtræde i ledelsen af en fond. Samtidig foreslås, at direktører og mindst halvdelen af bestyrelsesmedlemmerne skal være bosat her i landet, medmindre fondsmyndigheden undtager fra kravet, eller kravet strider mod internationale forpligtelser.

Udvalget har overvejet i overensstemmelse med legatpraksis at stille krav om, at alle bestyrelsesmedlemmer skal have bopæl i Danmark, medmindre kravet strider mod internationale aftaler. For denne regel taler, at det er vanskeligere at sanktionere ulovlige dispositioner over for bestyrelsesmedlemmer, der bor i udlandet. Der er dog næppe behov for at stille et så absolut krav, og udvalget foreslår herefter, at bopælskravet omfatter direktøren (der vil være fondens administrator) og halvdelen af bestyrelsen. Dette er i overensstemmelse med selskabslovgivningens regler.

Til § 12.

Udvalget foreslår, at der fastsættes en bestemt aldersgrænse for medlemskab af fondsbestyrelser. Efter udvalgets mening er det hensigtsmæssigt at arbejde med en fast regel, der afskærer diskussion om et medlems fortatte egnethed. Forslaget er i overensstemmelse med stadfæstelsespraksis, hvor man altid forlanger en aldersgrænse indsat i fundatsen. Bl.a. på grund af selvsuppleringsystemet er behovet for en sådan ordning større i fonde end aktieselskaber, hvor der ikke gælder en bestemt aldersgrænse.

I stadfæstelsespraksis har aldersgrænsen normalt været fastsat til 70 år. Det hænger

antageligt sammen med den 70-årsgrænse, som gælder for tjenestemænd. Udvalget har på denne baggrund overvejet, om en lignende aldersgrænse bør optages i loven. Derfor taler, at bestyrelsesmedlemmer, der er udpeget af det offentlige eller af organisationer eller lignende, ofte sidder i bestyrelsen i kraft af deres stilling og deres kontaktflade til nydergrupper og det formål, fonden varetager. Det er derfor naturligt, at disse medlemmer fra træder bestyrelseshvervet samtidig med, at de forlader hovedstillingen. Det kan dog anføres, at de pågældende netop ved afgang fra hovedstillingen vil få bedre tid til hvervet som bestyrelsesmedlem, og at de repræsenterer en værdifuld viden og erfaring, som fonden kunne nyde godt af. Hertil kommer, at hvervet som bestyrelsesmedlem ikke er så byrdefuldt som en tjenestemandsstilling eller lignende.

Ud fra en sammenfattende vurdering af de nævnte synspunkter foreslår udvalget herefter, at en 75-årsgrænse lovfæstes, men at der bør være adgang for fondsmyndigheden til at undtage fra aldersgrænsen.

Udvalget henviser herved til, at udvalgets øvrige forslag medfører, at et bestyrelsesmedlem selv kan udtræde, og at fondsmyndigheden kan afsætte et bestyrelsesmedlem, jfr. nedenfor om § 12, stk. 4.

Fogh mener ikke, at der bør indføres nogen aldersgrænse for bestyrelsesmedlemmer. Der henvises herved til, at der ikke i selskabslovgivningen i øvrigt findes sådanne aldersgrænser, og at det i mange tilfælde vil være ganske urimeligt, om adgangen til at være medlem af en fondsbestyrelse skulle være afhængig af en offentlig tilladelse.

Efter *stk. 2* skal et bestyrelsesmedlem udtræde, såfremt han er under konkurs. Bestemmelsen er udformet i overensstemmelse med stadfæstelsespraksis, og udvalget finder, at der er behov for at videreføre dette krav.

Bestemmelserne i *stk. 3 og 4* omhandler fondsmyndighedens adgang til at afsætte bestyrelsesmedlemmer.

Disse bestemmelser må i et vist omfang ses i sammenhæng med udvalgets overvejelser om en lovmæssig fastlæggelse af fremgangsmåden i forbindelse med valg af bestyrelsesmedlemmer og om fastsættelse af bestemte kvalifikationskrav til bestyrelsesmedlemmer. Som foran anført er udvalget nået til det resultat, at

der ikke er tilstrækkeligt grundlag for en lovregulering af disse spørgsmål. Udvalget finder på den anden side, at det er et naturligt modstykke til opretholdelse af den hidtidige frihed på dette område, at der gives fondsmyndigheden adgang til under særlige omstændigheder at afsætte bestyrelsesmedlemmer, der har vist sig uværdige eller uegnede. En sådan beføjelse er efter udvalgets opfattelse tillige et naturligt led i det tilsyn, som udvalget foreslår etableret, jfr. kapitel 11. Udvalget lægger i begge henseender vægt på, at der som ofte fremhævet ikke ved fonde er noget andet organ, som kan sikre, at sådanne bestyrelsesmedlemmer udtræder af bestyrelsen.

Med hensyn til spørgsmålet om, under hvilke omstændigheder fondsmyndigheden skal kunne skride ind, finder udvalget, at en indgriben kan være motiveret dels ud fra vandelsmæssige synspunkter, dels i tilfælde hvor det eller de pågældende bestyrelsesmedlemmer ikke (længere) på forsvarlig måde kan udføre hvervet. I overensstemmelse hermed foreslås det i stk. 3, at fondsmyndigheden kan afsætte et bestyrelsesmedlem, der gør sig skyldig i en handling, som gør ham uværdig til fortsat at være medlem af bestyrelsen. Reglen svarer til hidtidig stadfæstelsespraksis. Udvalget ønsker i denne forbindelse at fremhæve, at hvervet som bestyrelsesmedlem i en fond er et **tillidshverv**, og at det derfor er rimeligt at fastholde et vandelskrav i den foreslåede udformning.

Efter stk. 4 kan fondsmyndigheden afsætte et bestyrelsesmedlem, som på grund af længerevarende sygdom eller anden svækkelse har vist sig ude af stand til at beklæde hvervet som bestyrelsesmedlem, eller som har vist sig åbenbart uegnet. Også denne regel er i overensstemmelse med praksis ved de fonde, hvis fundats er stadfæstet. Hvad særlig angår adgangen til at afsætte et bestyrelsesmedlem, som har vist sig åbenbart uegnet, bemærkes, at bestemmelsen navnlig tager sigte på tilfælde, hvor vedkommende har misrøgtet sit hverv som medlem af bestyrelsen, f.eks. ved grove eller oftere gentagne tilsidesættelser af væsentlige bestemmelser i lovgivningen eller fundatsen, herunder ved at undlade at meddele fondsmyndigheden de oplysninger, som fondsmyndigheden har forlangt, jfr. § 36, stk. 2, eller ved at undlade at efterkomme de

pålæg, som meddeles af tilsynsmyndigheden, eller ved en uforsvarlig forvaltning af fondens midler. Bestemmelsen vil også kunne anvendes over for bestyrelsesmedlemmer, som forsømmer at udføre deres hverv, navnlig hvis det sker gennem en længere periode. Som det fremgår af det anførte, har begge bestemmelser karakter af undtagelsesregler, der forudsættes kun at blive bragt i anvendelse, hvor der klart har manifesteret sig et behov for at afsætte det eller de pågældende bestyrelsesmedlemmer, og en ændring af bestyrelsessammensætningen ikke kan opnås ad anden vej.

Til § 13.

Der henvises til udvalgets indledende bemærkninger til kapitel 6, jfr. ovenfor side 57-59. Specielt med hensyn til, hvornår et bestyrelsesmedlem tiltræder sit erhverv, henvises til side 59.

Til § 14.

I § 14 foreslås særlige begrænsninger i bestyrelsens sammensætning. Allerede under den gældende retstilstand er et af hovedvilkårene for at anerkende en fond som et særligt retssubjekt, at der er udpeget en selvstændig ledelse. Kravet om selvstændighed må først og fremmest ses i forhold til stifteren eller det stiftende organ. Kravet stilles af skattemyndighederne i forbindelse med godkendelse af fonden som selvstændigt skattesubjekt. Kravet anses i almindelighed for opfyldt, hvis ét medlem af bestyrelsen indtager en i forhold til stifteren uvildig og uafhængig stilling. Dette er efter statsskattedirektoratets praksis tilfældet, hvor vedkommende bestyrelsesmedlem udpeges af et uvildigt organ eller indtager en særlig stilling, der afgiver fornøden garanti for uvildighed.

Der er enighed i udvalget om, at bestemmelsen alene omhandler fysiske personer, således at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvor en juridisk person stifter en fond.

Flertallet af udvalgets medlemmer (*Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Selmer, Trolborg og Skau Wogensén*) finder, at disse hensyn bør føre til, at stifteren, dennes ægtefælle eller faste samlever samt personer, der er nært beslægtede eller besvogrede med

stifteren, ikke kan udgøre bestyrelsens flertal, jfr. forslaget herom i stk. 1. Disse medlemmer finder dog, at bestemmelsen bør kunne fraviges med fondsmyndighedens samtykke. Fravigelse vil navnlig kunne være motiveret, hvis ydelser fra fonden ikke kan tilfalde stifterens familie.

Greve og Vistisen, der i øvrigt støtter udkastet i stk. 1, ville finde det rigtigere, at der ikke kan dispenseres fra reglen. Disse medlemmer henviser dels **til**, at der i forbindelse med en fondsdannelse skal ske en effektiv formueudskillelse, dels til at det offentlige efter udvalgets øvrige udkast kun har et ret begrænset tilsyn med fonde. Det er bestyrelsen, der træfler beslutningerne i en fond, og stk. 1 er med til at styrke bestyrelsen og sikre dennes uafhængighed af stifteren.

De medlemmer, der går ind for stk. 1, finder, at samme grunde kan anføres i de tilfælde, hvor fonden stiftes af et selskab, ligesom man er opmærksom på, at bestemmelsen i stk. 1 i et vist omfang kunne omgås ved, at stifteren før etableringen af fonden stiftede et selskab, der herefter stod som stifter af fonden. På denne baggrund foreslås i stk. 2, at i de tilfælde, hvor fonden stiftes af et selskab, kan en person, der direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af den stemmeberettigede kapital i selskabet, ikke uden fondsmyndighedens samtykke udgøre bestyrelsens flertal sammen med de personer, der er nævnt i stk. 1, ligesom den sidstnævnte personkreds heller ikke kan udgøre bestyrelsens flertal.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Rasmussen finder ikke behov for reglerne i § 14. Disse medlemmer henviser til, at skattemyndighedernes praksis alene vedrører spørgsmålet, hvorvidt fonden har en selvstændig eksistens. Dette vil efter lovudkastet blive påsat ved registreringen. De pågældende medlemmer kan heller ikke se, hvilke andre hensyn - eller misbrugssituationer - bestemmelsen har for øje, navnlig når det tages i betragtning, at fonde efter det øvrige lovudkast vil blive underkastet et løbende tilsyn.

Til § 15.

I legatpraksis stilles i dag ofte krav om, at der er udpeget en suppleant for hvert bestyrel-

sesmedlem. Kravet kan også følge af fundatsen. Efter udvalgets mening er der imidlertid i kapitalforvaltende fonde ikke tilstrækkelig begrundelse for at stille krav om, at der i alle fonde skal være udpeget en eller flere suppleanter. Hvor der er udpeget suppleanter, skal de opfylde lovens krav.

Har et bestyrelsesmedlem forfald, og er der udpeget en suppleant, skal der i dag i almindelighed gives denne adgang til at træde i medlemmets sted, så længe forfaldet varer. Udvalget forudsætter denne regel opretholdt.

Til § 16.

Efter udvalgets forslag skal vederlag til bestyrelsen godkendes af fondsmyndigheden. Udvalgets forslag er i overensstemmelse med fast legatpraksis. Baggrunden for denne praksis er bl.a., at der ved fonde ikke som f.eks. i aktieselskaber er en anden instans i selve fonden, der kan godkende eller i øvrigt føre kontrol med ledelsens honorering. Udvalgets forslag i kapitel 9 til almindelige erstatningsregler yder næppe tilstrækkeligt værn mod misbrug.

Godkendelseskravet omfatter alle ydelser, der tillægges det enkelte medlem (honorar, fribolig eller adgang til fondens faste ejendom, jagttrettigheder, benyttelse af bil og lignende, avis- og tidsskriftshold, rejser m.v.).

Udvalget anser ikke en regel om, at også direktørers lønforhold skal godkendes af fondsmyndigheden, for hensigtsmæssig. Svaret for, at direktørens løn er rimelig, jfr. lovudkastets § 27, påhviler bestyrelsen. I tilfælde, hvor et bestyrelsesmedlem tillige virker som direktør eller administrator, jfr. udvalgets bemærkninger til § 10, stk. 2, medfører bestemmelsen i § 16 dog, at vedkommendes totalvederlag skal godkendes af fondsmyndigheden.

Det er ikke muligt i lovteksten nærmere at angive niveauet for bestyrelsesvederlaget. Det følger dog af udkastets § 27, at vederlaget ikke må overstige, hvad der må anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang. Efter det for udvalget oplyste godkendes i dag i legatpraksis, at bestyrelsen i mindre fonde anvender indtil 10% af fondens indtægter i samlede administrationsomkostninger, hvori indgår omkostninger af enhver art. I større fonde godkendes i almindelighed, at der anvendes 5-8%.

Til § 17.

Udvalgets forslag er i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 58.

Som **nævnt** nedenfor i bemærkningerne til udkastets § 27 kan der ikke uden særlig hjemmel i fundatsen ydes legatportioner, lån og lignende til bestyrelsesmedlemmer. Det følger også af gældende ret, at vedkommende medlem ikke kan deltage i behandlingen af disse spørgsmål. Udvalget har dog ikke fundet behov for i § 17 at optage en speciel regel herom.

Til § 18.

Tilstk. 1 og 2.

Efter *stk. 1* påhviler det formanden at sørge for, at der afholdes bestyrelsesmøder, når dette er nødvendigt, ligesom formanden skal påse, at samtlige medlemmer indkaldes.

Udvalgets forslag til *stk. 2* er i overensstemmelse med gældende ret. Efter forslaget er bestyrelsen beslutningsdygtig, når halvdelen af medlemmerne er til stede, og bestyrelsens beslutning træffes ved simpelt flertal. I tilfælde af stemmelighed foreslås det, at formandens stemme er udslagsgivende. Der kan fastsættes anden bestemmelse i fundatsen.

Består bestyrelsen af et ulige antal medlemmer, medfører reglen, at et flertal af medlemmer (f.eks. 3, hvis bestyrelsen består af 5 medlemmer) skal være til stede, før bestyrelsen er beslutningsdygtig. Udgøres bestyrelsen af et lige antal medlemmer, f.eks. 4, har udvalget ikke fundet det påkrævet at foreskrive, at mere end halvdelen (det vil i det **nævnte** eksempel sige 3) skal være til stede. Udvalget har herved lagt vægt på, at en **række** anliggender er af en sådan karakter, at de fuldt forsvarligt kan behandles under deltagelse af et mindre antal. Der kan i fundatsen træffes anden bestemmelse om quorum og stemmeflertal. Krav om kvalificeret majoritet vil ofte være stillet i forbindelse med forslag til fundatsændringer.

Til stk. 3.

Som det fremgår af bemærkningerne nedenfor

til § 36, tager det offentlige tilsyn — i overensstemmelse med hvad hidtil har været praksis med hensyn til de stadfæstede fonde - sigte på at sikre, at fonden forvaltes i overensstemmelse med lovgivningen og fundatsen. Dispositionsretten inden for disse rammer er derimod som udgangspunkt overladt til bestyrelsen, og eventuelt ansvar i forbindelse med bestyrelsens dispositioner må gøres gældende efterfølgende.

Efter udvalgets opfattelse er der imidlertid behov for en ordning, som indebærer, at bestyrelsen skal indhente fondsmyndighedens forudgående samtykke til visse dispositioner, som, selv om de ikke strider mod fundatsen, dog er af særlig indgribende betydning for fonden. En sådan ordning er almindelig ved de stadfæstede fonde. Baggrunden herfor er navnlig, at der ved fonde i modsætning til f.eks. aktieselskaber ikke findes nogen kreds af berettigede personer, som kan føre kontrol med bestyrelsens dispositioner.

Udvalget ønsker dog at fremhæve, at det ikke er hensigten at tillægge tilsynet beføjelser, der f.eks. svarer til aktionærkredsens beføjelser i aktieselskaber. Bestemmelsen tager — således som det fremgår af formuleringen - sigte på helt ekstraordinære dispositioner.

Hovedområdet er dispositioner, der ikke kræver permutation, men som nærmer sig permutation, eller som ville kunne bringe fondens eksistens i fare. I bedømmelsen indgår også fondens art og størrelse. Der kan forekomme dispositioner, der bedømt i forhold til visse fonde kan være ekstraordinære, men som ikke anses for ekstraordinære i f.eks. meget store fonde, og som derfor ikke nødvendiggør forudgående samtykke fra fondsmyndigheden. Specielt med hensyn til kapitalplaceringer har det betydning, hvilke anvisninger stifteren har givet i fundatsen.

Til stk. 4.

I *stk. 4* foreslås reglen i aktieselskabslovens § 56, *stk. 3*, overført. Reglen tilsigter at skabe klarhed over, hvad bestyrelsen har besluttet, og at åbne mulighed for, at der i protokollen kan indføres mindretallets opfattelse af en sag, bestyrelsen har drøftet.

Kapitel 7. Årsregnskab og revision.

Til § 19.

Tilstk. 1.

Der findes ikke i dag lovregler om regnskabsaflæggelse omfattende alle fonde. Fonde, der udøver erhvervsvirksomhed, er bogføringspligtige efter bogføringsloven (lov nr. 178 af 5. juni 1959 og bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959).

I forbindelse med stadfæstelse af fundatsen for fonde — hvad enten de er erhvervsdrivende eller kapitalforvaltende - stilles der krav om, at bestyrelsen skal aflægge årsregnskab, der indeholder oplysning om fondens indtægter og udgifter samt aktiver og passiver ved regnskabsårets afslutning.

Noget krav herom eksisterer som nævnt ikke med hensyn til de ikke-stadfæstede fonde, men der er grund til at tro, at fundatserne for praktisk talt alle fonde foreskriver lignende regler om regnskabspligt. Det bemærkes herved, at fonde efter skattekontrollovens § 6, stk. 1, er pligtige på begæring af de skattelegnende myndigheder til disse at indsende deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skattelegningen.

Med hensyn til den fremtidige ordning for de ikke-erhvervsdrivende fonde bemærkes:

Udarbejdelse af fyldestgørende årsregnskaber er — foruden for fonden selv - af væsentlig betydning, dels af hensyn til udøvelsen af det tilsyn, som udvalget stiller forslag om i kapitel 11, dels med henblik på at give de interessegrupper, der er omfattet af fondens formål, mulighed for at følge fondens uddelinger. Regnskabsaflæggelse har endvidere betydning for offentlighedens mulighed for at få kendskab til fondens virksomhed.

Der er derfor i udvalget enighed om, at alle fonde fremtidig bør være regnskabspligtige.

Udvalget har overvejet, hvilke krav der bør stilles til regnskabets udformning.

Stadfæstede fundatser indeholder normalt ikke nærmere regler herom. For at årsregnskabet skal kunne opfylde de funktioner, som er nævnt foran, bør det på overskuelig, klar og sammenhængende måde angive dels de enkelte aktiver og passiver, der indgår i status og disses værdiansættelse, dels - med fornøden

benævnelse — de enkelte indtægts- og udgiftsposter, der indgår i resultatopgørelsen, med angivelse af resultatet og dets anvendelse til fondens formål eller til henlæggelser.

De nærmere krav til fondes regnskabsaflæggelse må i øvrigt afhænge af fondens størrelse og karakteren af den virksomhed, som fonden udøver. Udvalget peger i denne forbindelse på, at der gennem ministeriernes tilsynspraksis på sædvanemæssigt grundlag er opstået standarder med hensyn til regnskabsaflæggelsen. Ofte er standarden »god regnskabsskik« lagd til grund.

Hverken reglerne i årsregnskabsloven (lov nr. 284 af 10. juni 1981) - som udvalget med visse tilpasninger foreslår gjort anvendelige for de erhvervsdrivende fonde - eller i bogføringsloven findes egnede til uden videre at blive overført til de ikke-erhvervsdrivende fonde, bl.a. fordi reglerne tager sigte på, at regnskabet opfylder de krav, som virksomhedens erhvervsudøvelse tilsiger. Særligt fremhæves, at udvalget på grund af de ikke-erhvervsdrivende fondes uensartethed ikke finder det hensigtsmæssigt i loven at stille krav om, at årsregnskabet skal give »et retvisende billede af fondens aktiver og passiver, dens økonomiske stilling samt resultatet«, jfr. herved årsregnskabslovens § 4, stk. 2. Selv om denne standard i vidt omfang medfører samme krav til årsregnskabet som de, der er angivet ovenfor, og som følger af standarden »god regnskabsskik«, forekommer det ikke rigtigt at anvende en standard, der i sig rummer sammenhæng med årsregnskabslovens øvrige regler.

Det er derfor ønskeligt at formulere de generelle krav til årsregnskabets udarbejdelse på en anden måde end årsregnskabslovens. Udvalget har foretrukket, at man - i hvert fald indtil videre - indskrænker sig til at kræve, at årsregnskabet skal udarbejdes i overensstemmelse med god regnskabsskik. Dette udtryk må forstås på baggrund af det foran anførte om de funktioner, som regnskabet har, de regnskabsstandarder, der har udviklet sig eller generelt vil blive skabt på grundlag af begrebet »god regnskabsskik«, og den praksis med hensyn til årsregnskabets opgørelse, som allerede er skabt i forbindelse med udøvelsen af tilsynet med stadfæstede fonde.

Udvalget finder det imidlertid hensigtsmæssigt, at der allerede nu i et vist omfang fastsættes visse regler om regnskabsaflæggel-

se. Det kan således vise sig hensigtsmæssigt at stille krav om, at der ved udarbejdelsen af regnskabet anvendes en bestemt ensartet fremgangsmåde, eventuelt således at regnskabet opstilles på et bestemt skema eller formular. Det vil endvidere kunne overvejes at stille særlige krav til regnskabsaflæggelsen ved fonde over en vis størrelse, herunder et krav om afgivelse af en årsberetning, der supplerer de oplysninger om fondens virksomhed, som regnskabet giver.

Hjemmelen til at fastsætte administrative forskrifter foreslås optaget i § 42, stk. 1, nr. 6.

Søren Rasmussen kan ikke tilslutte sig den af flertallet foreslåede formulering af lovudkastets § 19, stk. 1, men finder, at også ikke-erhvervsdrivende fondes regnskaber bør give et retvisende billede af fondens økonomiske stilling.

Efter gennemførelsen af årsregnskabsloven er den gældende lovmæssige standard - eller generalklausul - på regnskabsområdet »et retvisende billede«, hvorimod »god regnskabskik« udgik som lovfæstet begreb og blev henvist til generelt at spille en udfyldende rolle, bl.a. i ikke-lovregulerede forhold, eller hvor der gives valgmuligheder.

Der må advares imod at genindføre begrebet »god regnskabskik« i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for ikke-erhvervsdrivende fonde, idet en naturlig følgeslutning heraf måtte blive, at et regnskab aflagt efter »god regnskabskik« ikke behøver at være retvisende. Begrebet ville derved blive devalueret på en måde, som fremover ville gøre det uanvendeligt i den foran beskrevne rolle.

Søren Rasmussen er i øvrigt enig i, at en række af årsregnskabslovens regler ikke er egnede i forbindelse med ikke-erhvervsdrivende fonde, hvilket ikke vil kunne misforstås, når der ikke er henvist dertil. Dette medlem kan også tilslutte sig udvalgets bemærkninger vedrørende fastsættelsen af administrative forskrifter.

Af de anførte grunde foreslår dette medlem § 19, stk. 1, udformes således:

»Fonde skal aflægge et årsregnskab, der giver et retvisende billede af fondens aktiver og passiver, dens økonomiske stilling samt resultatet.«

Til stk. 2.

Ifølge bestemmelsen skal regnskabet underskrives af bestyrelsen og indsendes til fonds-

myndigheden inden 6 måneder efter regnskabsårets slutning.

Regnskabsindsendelse til fondsmyndigheden er et nødvendigt led i det tilsyn, som foreslås etableret med alle fonde, jfr. lovudkastets kapitel 11. Med hensyn til fondsmyndighedens opgaver og beføjelser i relation til årsregnskabet henvises til bemærkningerne til kapitel 11.

Indsendelsen af regnskab til fondsmyndigheden medfører, at regnskabet bliver undergivet aktindsigt efter reglerne i offentlighedsloven.

Som anført i bemærkningerne til § 3 er det et væsentligt formål med den foreslåede registreringsordning at skabe øget offentlighed omkring fondenes virksomhed. Muligheden for at blive bekendt med årsregnskabet er et vigtigt led heri.

Efter udvalgets opfattelse knytter der sig ikke væsentlige betænkeligheder til at bringe offentlighedslovens regler i anvendelse. Udvalget lægger herved vægt på, at loven åbner mulighed for at undtage oplysninger i årsregnskabet fra aktindsigt, hvis oplysningerne vedrører enkeltpersoners personlige eller økonomiske forhold, jfr. offentlighedslovens § 2, stk. 1, nr. 1. Dette vil ofte være tilfældet med hensyn til navnene på dem, der har modtaget ydelser fra fonden. Disse personer har et rimeligt krav på, at deres identitet ikke offentliggøres. Problemet vil eventuelt kunne løses ved, at legatmodtagernes navne oplyses i et særligt bilag til regnskabet. Udvalget forudsætter, at dette spørgsmål tages op i de administrative regler, som skal fastsættes i medfør af § 41.

Offentlighedslovens § 2, stk. 1, nr. 1, omfatter som nævnt kun enkeltpersoners forhold. Der vil således ikke være mulighed for med hjemmel i denne bestemmelse at tilbageholde oplysninger om uddeling til foreninger m.v. Efter udvalgets opfattelse er der imidlertid næppe behov for i almindelighed at undtage sådanne oplysninger fra aktindsigt. Særlige forhold kan dog også i disse tilfælde begrunde, at den modtagende forenings identitet ikke offentliggøres. I så fald vil aktindsigt kunne nægtes med hjemmel i offentlighedslovens § 2, stk. 2, nr. 4, hvorefter der ikke er krav på at få oplysninger, når adgangen hertil findes at burde vige for væsentlige hensyn til beskyttelse af andre interesser, hvor hemmeligholdelse efter forholdets særlige karakter er påkrævet.

Udvalget ønsker dog at pege på, at bestemmelsen i offentlighedslovens § 2, stk. 2, nr. 4, muligvis ikke vil være fyldestgørende i alle tilfælde. Der er således rejst spørgsmål, om bestemmelsen vil opfylde behovet: for at udelukke aktindsigt, hvor det drejer sig om ydelser fra fonde til politiske eller faglige formål. Udvalget har imidlertid ikke fundet at burde gå nærmere ind på dette spørgsmål, som må ses i en bredere sammenhæng, herunder i sammenhæng med spørgsmålet om offentlighed omkring foreningsbidrag til lignende formål.

Udvalget anser endvidere spørgsmålet om offentlighed i forretningsmæssige forhold for at være tilfredsstillende afklaret med undtagelsesreglen i offentlighedslovens § 2, stk. 1, nr. 2. Efter denne regel omfatter adgangen til aktindsigt ikke dokumenter, der indeholder oplysning om tekniske indretninger eller fremgangsmåder eller om drifts- eller forretningsforhold, for så vidt det er af væsentlig økonomisk betydning for den person eller virksomhed, oplysningerne angår, at begæringen (om aktindsigt) ikke imødekommes.

Til § 20.

Efter lovudkastet er det bestyrelsen, der som leder af fondens virksomhed er ansvarlig for, at der udarbejdes et regnskab, som opfylder kravene i § 19 og i de administrative regler om regnskabsaflæggelse.

Fondsmyndigheden vil som led i sit tilsyn have adgang til dels at kontrollere, at regnskabet opfylder de opstillede krav, dels på grundlag af regnskabet at påse, at fondatsen er overholdt, og at fonden i øvrigt drives forsvarligt, jfr. herom nærmere i bemærkningerne til kapitel 11.

Det er ikke hensigten, at fondsmyndigheden skal foretage en egentlig talmæssig revision af årsregnskabet. Udvalget har på denne baggrund overvejet, om der bør stilles krav om, at alle fondsregnskaber undergives revision. For en række, navnlig mindre, fonde er der imidlertid næppe tilstrækkeligt grundlag for at pålægge revisionspligt i loven. Bestyrelsens ansvar for en korrekt og forsvarlig regnskabsaflæggelse og fondsmyndighedens indgrebsmuligheder yder efter udvalgets mening tilstrækkelig sikring mod misbrug. Hertil kommer, at et krav om revision ville betyde en væsentlig økonomisk belastning for mindre fonde.

Er der tale om fonde med en betydelig egenkapital, finder udvalget på den anden side, at revision bør påbydes, og at det samtidig kræves, at en af revisorerne er statsautoriseret eller registreret revisor. Udvalget finder, at en grænse på 3 mill. kr. vil være passende.

Også ved fonde med en mindre egenkapital vil der kunne være behov for revision, selv om dette ikke er foreskrevet i fundatsen. Udvalget foreslår derfor, at der gives fondsmyndigheden adgang til at pålægge bestyrelsen at lade regnskabet revidere og at kræve, at mindst en af revisorerne skal være statsautoriseret eller registreret revisor.

Efter forslaget *stk. 4* kan revisor afsættes af fondsmyndigheden eller af den, der har udpeget ham.

Til §§ 21-24.

Udvalget stiller i §§ 21-24 en række forslag vedrørende revisor og revisionens udførelse. Forslagene tager udgangspunkt i reglerne i aktieselskabslovens kapitel 11, men på grund af fondenes særegne karakter — herunder specielt den manglende generalforsamling — er der på visse punkter behov for særregler.

Efter udvalgets mening er der behov for en bestemmelse om, at revisor skal efterkomme de krav vedrørende revisionen, som måtte blive stillet af fondsmyndigheden, og udvalget stiller forslag herom i § 22, *stk. 1, 2. pkt.* Det foreslås endvidere i § 22, *stk. 4*, at fondsmyndigheden — som led i sit tilsyn — kan pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold.

Det følger af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at fondsmyndigheden skal gøre fondens bestyrelse bekendt med revisors udtalelse.

Kapitel 8.

Uddeling og overskudsanvendelse.

Efter udkastets § 5, stk. 1, nr. 4 og 10, skal fondens fundats altid indeholde bestemmelser om fondens formål og anvendelse af overskud. Med hensyn til fonde med stadfæstede fundatser påser den stadfæstende myndighed i forbindelse med det løbende tilsyn med fonden, at fundatsens bestemmelser om uddeling overholdes.

Ved de ikke-stadfæstede fonde er der i dag kun meget begrænsede muligheder for at sikre

overholdelsen af uddelingsforpligtelserne. Dette hænger dels sammen med den manglende offentlighed, dels med at der kun i begrænset omfang vil være nogen udenforstående, som vil være påtaleberettiget med henblik på at rejse indsigelse mod bestyrelsens dispositioner.

Efter udvalgets opfattelse er der på denne baggrund behov for, at bestyrelsens forpligtelser med hensyn til uddeling og overskudsanvendelse fastlægges i loven.

Udkastets § 25 omhandler den principielle uddelingsforpligtelse, medens § 26 omhandler fondsmyndighedens kompetence i forbindelse med uddelingsspørgsmål. Endelig stilles der i § 27 forslag om begrænsninger i den kreds, den enkelte fond kan begunstige.

Det vil være en væsentlig opgave for det tilsyn, der foreslås etableret, at påse, at disse bestemmelser overholdes.

Til § 25.

Efter *stk. 1* påhviler det bestyrelsen at foretage uddeling til fondens formål af årets overskud. Bestemmelsen indebærer, at bestyrelsen efter fradrag af administrationsudgifter har pligt til at uddele årets overskud og de eventuelle beløb, der er overført fra tidligere år. Om pligtmæssige henlæggelser efter fundatsen og andre henlæggelser af årets overskud til fondens formue henvises til *stk. 2*, jfr. nedenfor side 69.

Reglen i *stk. 1* fastslår, hvad der allerede i dag må anses for gældende ret. En del af baggrunden for den gunstige stilling, som fonde har haft f.eks. i skatte- og atgiftsmæssig henseende, må antages at have været, at fondens overskud løbende anvendes til fordel for de formål, som fonden skal tilgodese. Ved fonde, hvis fundats er stadfæstet af det offentlige, påses dette som nævnt ved den årlige revision og decision af regnskabet, og det er i praksis et af de spørgsmål, der hyppigt giver anledning til bemærkninger eller henstillinger fra tilsynsmyndighedens side, jfr. bemærkningerne til § 26.

Udvalget er imidlertid opmærksom på, at uddelingsforpligtelsen bør kunne fraviges i visse situationer.

Der vil for det første ofte være et mindre beløb på uddelingskontoen, der overføres til uddeling i det følgende år. Denne fremgangsmåde vil efter udvalgets opfattelse ikke stride mod § 25, *stk. 1*.

Særlige grunde kan endvidere føre til, at en fondsbestyrelse foretager en »opsparing« på uddelingskontoen. Denne fremgangsmåde kan være rimelig, hvor der ønskes foretaget en større uddeling til et specielt formål i løbet af kortere tid. Efter udvalgets opfattelse kan dette spørgsmål næppe med fordel reguleres i loveteksten.

Udvalget er tillige opmærksom på, at nogle fonde har til formål at foretage eller yde støtte til større enkelt dispositioner, f.eks. indkøb af kunst. Efter omstændighederne vil dette kun kunne tilgodeses ved anvendelse af overskud over flere år. Dette indebærer, at der ikke kan foretages regelmæssig uddeling som forudsat i *stk. 1*.

Endelig vil der være tilfælde, hvor bestyrelsens uddelingsmuligheder vanskeliggøres af, at der ikke foreligger kvalificerede ansøgere til ydelser fra fonden.

På denne baggrund foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, en regel om, at uddeling under særlige omstændigheder kan foretages i et senere regnskabsår.

Ved siden af at fastslå den principielle uddelingspligt præciserer § 25, *stk. 1*, at uddelingen skal ske til de formål, der er fastsat i fundatsen. Det er et selvfølgeligt krav, at der kun må ske uddeling til de formål, der er nævnt i fundatsen. Bestemmelsen indeholder imidlertid tillige et direktiv til bestyrelsen om, at der i fonde med flere formål ikke bør ske en ensidig begunstigelse over en årrække af ét formål.

I *stk. 2* foreslås, at bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser af årets overskud til konsolidering af fondens formue. Reglen indeholder samtidig en bemyndigelse til justitsministeren til at fastsætte regler om spørgsmålet.

Der gælder i dag ingen almindelige regler om henlæggelser af årets overskud. I stadfæstede fundats er findes ofte en bestemmelse, hvorefter bestyrelsen uden forelæggelse for tilsynsmyndigheden kan henlægge indtil 25% af overskuddet. Yderligere henlæggelse kræver tilsynsmyndighedens samtykke, og spørgsmålet påses ved den årlige revision og decision. Begrundelsen for at tillade henlæggelser til kapitalen er behovet for en sikring mod udhuling af kapitalen som følge af forringelser i pengeværdien. Herved virker henlæggelserne til gavn for fremtidige legatmodtagere.

Udvalget har i den forbindelse overvejet forskellige modeller. Den i legatpraksis gældende 25%-regel forekommer imidlertid mindre egnet som generel lovregel, når henses til fondenes forskellige karakterer og størrelser. Efter udvalgets forslag til § 25, stk. 2, sker henlæggelserne på bestyrelsens ansvar, og der er enighed i udvalget om, at for store henlæggelser bør kunne give anledning til indskriden fra fondsmyndighedens side, jfr. § 26.

Hvis fundatsen indeholder bestemmelser om pligtmæssige henlæggelser, opstår spørgsmålet om forholdet mellem disse fundatskrav og § 25, stk. 2. I legatpraksis har man i nyere tid tilladt henlæggelser op til 25%, selv om fundatskravet var mindre. Udvalget går ud fra, at denne praksis vil blive opretholdt. Kræver fundatsen væsentlig større henlæggelser, må det afhænge af de hensyn, der ligger bag fundatsbestemmelsen, om bestemmelsen fortsat kan accepteres, eller om henlæggelsen falder uden for de rammer, som § 25 afstikker.

Fogh og Mogensen finder, at fundatsbestemmelser, der kræver større henlæggelser, end § 25, stk. 2, fører til, under alle omstændigheder bør respekteres.

Det følger af udkastets § 9, at eventuelle henlæggelser sker til fondens egenkapital. Henlæggelser kan således ikke ske til opbygning af en fri kapital.

Til § 26.

I tilslutning til udvalgets forslag i § 25 indeholder § 26 regler om fondsmyndighedens indgriben over for manglende uddeling til formålet.

Såfremt uddelingen står i misforhold til fondens midler, kan fondsmyndigheden efter *stk. 1* henstille til bestyrelsen at overveje at søge uddelingen forøget eller nedsat. Undlader bestyrelsen at følge henstillingen, kan fondsmyndigheden efter *stk. 2* optage forhandlinger med bestyrelsen. Endelig kan fondsmyndigheden efter *stk. 3* pålægge bestyrelsen at foretage de fornødne dispositioner med henblik på at forøge eller nedsætte uddelingen, såfremt uddelingens størrelse må anses for at indebære fare for en krænkelser af fundatsen.

Udvalgets forslag tager dels sigte på den situation, at bestyrelsen uddeler en for ringe

del til formålet, dels på at der ikke sker en konsolidering af fondens egenkapital. På grundlag af legatpraksis går man ud fra, at der navnlig vil være behov for indgriben på grund af for ringe uddeling, smh. bemærkningerne til § 25.

Ved udformningen af forslaget, jfr. kravet om, at der skal foreligge fare for fundatskrænkelser, har udvalget lagt vægt på at betone, at der skal foreligge særdeles tungtvejende grunde, før fondsmyndigheden udøver sin kompetence i henhold til stk. 3. Det forudsættes, at det ikke ved forhandling med bestyrelsen efter stk. 2 er lykkedes at nå et acceptabelt resultat.

Til § 27.

Efter fast legatpraksis kan medlemmer i fondsbestyrelser ikke uden udtrykkelig hjemmel i fundatsen uddele legatportioner, yde lån eller lignende til sig selv eller nære pårørende. Tilsvarende gælder legatportioner eller lån til personer, der i øvrigt har nær tilknytning til fondens administration, samt fondens revisor. Udvalget stiller i § 27 forslag om, at denne praksis lovfæstes. Forslaget hviler samtidig på sådanne synspunkter, at der efter udvalgets mening ikke er behov for at tillade, at bestyrelsen uanset hjemmel i fundatsen kan træffe anden bestemmelse.

Reglen er efter udvalgets opfattelse ikke til hinder for, at stifteren i fundatsen tillægger bestyrelsesmedlemmer eller andre en rentenydelsesret eller andre rettigheder, der ikke forudsætter en beslutning fra bestyrelsen.

I det omfang stifteren tillægger meget nære pårørende rentenydelsesret, afhænger det af almindelige regler, om der er foretaget den fornødne udskillelse fra stifterens formue. Dette spørgsmål må afklares ved fondens registrering.

§ 27 har tillige sammenhæng med § 16, hvorefter vederlag til bestyrelsesmedlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden. Der henvises til bemærkningerne til § 16.

Kapitel 9. Erstatning.

Allerede efter gældende ret er bestyrelsesmedlemmer og direktører ansvarlige over for fonden for den skade, de tilføjer fonden. Ansvarer bygger på dansk rets almindelige regler om erstatningsansvar. Tilsvarende gælder fondens revisor.

Udvalget foreslår, at der i fondslovgivningen optages bestemmelser om de pågældendes erstatningsansvar. Derimod har man ikke fundet anledning til at foreslå bestemmelser om fondens - eller bestyrelsens m.v. - erstatningsansvar over for trediemand. Udkastet regulerer heller ikke — bortset fra kompetencen til at beslutte søgsmål, jfr. § 30 - den situation, at fonden rejser erstatningssøgsmål mod andre end ledelsen og revisorer.

Til § 28.

Bestemmelsen fastslår i *stk. 1* og *stk. 2* bestyrelsesmedlemmers, direktørers og revisorers erstatningspligt. Bestemmelsen svarer til aktieselskabslovens §§ 140 og 141.

Forslaget til *stk. 3*, hvorefter erstatningen kan nedsættes, når det lindes rimeligt under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstændighederne i øvrigt, svarer til aktieselskabslovens § 143.

Til § 29.

Efter forslaget træffes beslutning om erstatningssøgsmål af bestyrelsen eller fondsmyndigheden.

Efter aktieselskabslovens § 144 træffes beslutningen af generalforsamlingen. Da dette organ som tidligere fremhævet ikke findes i fonde, og da søgsmål i henhold til kapitel 9 bl.a. rettes mod ledelsen eller en del af denne, bør der yderligere tillægges et udenforstående organ kompetence til at træffe beslutning om søgsmål.

Til § 30.

Det foreslås, at søgsmål mod bestyrelsesmedlemmer, direktører og revisorer kan anlægges ved retten på det sted, hvor fonden har sit hjemsted. Det følger af § 5, *stk. 1*, nr. 3, at fonden altid skal have hjemsted i Danmark, og der vil således altid være en kompetent dansk domstol.

Udvalget har derimod ikke fundet, at en tilsvarende regel bør gælde søgsmål mod trediemand. I disse tilfælde finder herefter almindelige værnetingsregler anvendelse.

Kapitel 10.

Ændringer af fundatsen m.v.

1. Udvalget foreslår i kapitel 10 nærmere regler om ændring af fundatsen og opløsning af fonde.

Med hensyn til gældende ret bemærker udvalget følgende:

Regeringens ret til uden positiv lovhjæmmel at permutere har eksisteret gennem liere hundrede år. Ved permutation foretages en ændring eller fravigelse af stifterens bestemmelse, således som den er udtrykt i oprettelsesdokumentet (testamente, gavebrev eller lignende), eller direkte i fundatsen. Begrundelsen for permutationsretten er, at der - ikke mindst ved fonde, der som udgangspunkt skal virke uden tidsbegrænsning — bør være mulighed for at ændre testaments- eller fundatsbestemmelser, som ikke kan gennemføres, eller som må anses for at være åbenbart uhensigtsmæssige.

Permutationsretten står i modsætning til fortolkning af de i betragtning kommende bestemmelser. Fortolkning har til formål at fastlægge, hvad der har været meningen med ordene i den pågældende bestemmelse. Ved udøvelse af permutation er opgaven at finde en løsning, der uden at være dækket af ordene i de pågældende bestemmelser må anses for påkrævet, fordi bestemmelserne på grund af ændrede forhold ikke længere kan opfyldes eller er blevet uhensigtsmæssige.

Om der foreligger permutation eller fortolkning, har betydning for kompetencen. Foreligger der spørgsmål om permutation, er kompetencen hos justitsministeriet, jfr. med hensyn til testamenter arvelovens § 69 og andre dokumenter bekendtgørelse nr. 29 af 15. februar 1965. Fortolkning foretages af bestyrelsen eller - hvis det drejer sig om tilpasning af arveladers testamentariske bestemmelser som led i skiftebehandlingen — af den, der behandler boet. Er arveladers vilje klar, kan ændring kun ske med justitsministeriets tilladelse i henhold til § 69, jfr. betænkning nr. 291/61 om arvelovgivningen, side 128.

Ved stadfæstede fundatser gælder desuden efter praksis, at det tilsynsførende ministerium skal tiltræde fundatsændringen.

2. Bestemmelsen i arvelovens § 69 har følgende ordlyd:

»Har testator pålagt en arving en bestemt anvendelse af arven eller indskrænkning i rådigheden over denne, kan justitsministeren, når hensynet til arvingens tarv taler derfor - navnlig hvis forholdene har forandret sig - tillade sådanne afvigelser fra testamentet, som ikke væsentlig fraviger testationens formål og karakter.

Stk. 2. Har testator indsat nogen til at påse overholdelsen af sådan forskrift, kan afvigelsen ikke ske uden dennes samtykke, medmindre særlige omstændigheder taler herfor.«

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at den tager sigte på at lovfæste den gældende permutationspraksis.

Udgangspunktet for justitsministeriets permutationspraksis har været, at ændringen skal være påkrævet, fordi den eller de pågældende fundatsbestemmelser, navnlig på grund af ændrede forhold, ikke længere lader sig efterleve eller er blevet åbenbart uhensigtsmæssige, at opretterens vilje respekteres, i den forstand at ændringen ikke går videre end påkrævet, at der ikke må ske indskrænkning i aktuelle rettigheder eller enkeltpersoners berettigede forventninger om ydelser fra fonden, og at bestyrelsens samtykke normalt skal foreligge.

Hvor det drejer sig om fundatsbestemmelser, der vedrører fondens forvaltning, har man i praksis stillet mindre vidtgående krav, idet man har tilladt ændringer, når den pågældende bestemmelse har vist sig uhensigtsmæssig.

Udvalget har drøftet, om de anførte retningslinier — herunder kravet om tilladelse fra justitsministeriet — også gælder, hvor der i oprettelsesdokumentet er tillagt bestyrelsen adgang til at ændre fundatsen, eller hvor der er tale om ændring af fundatsbestemmelser, som ikke hidrører fra stifteren, eller — ved fonde oprettet i stifterens levende live — stifterens samtykke til ændringen foreligger. Ernst Andersen har i »Legater og stiftelser« (1962) gjort gældende, at der i sådanne tilfælde — som forfatteren betegner som »uægte« permutation — ikke kræves tilkendelse efter arvelovens § 69. Det er over for udvalget oplyst, at det i praksis forekommer, at bestyrelserne i ikke-stadfæstede fonde — i overensstemmelse med den anførte opfattelse - foretager fundatsændringer på egen hånd.

Der gør sig i udvalget forskellige opfattelser

gældende med hensyn til berettigelsen af denne praksis. Udvalget finder imidlertid, at der i loven bør tages stilling til spørgsmålet, jfr. § 31 og bemærkningerne hertil.

Bl.a. under hensyn til, at bestemmelsernes anvendelsesområde er videre end efter gældende ret, har udvalget valgt at anvende ordene »ændring af fundatsen« fremfor »permutation«.

Til § 31.

Til stk. 1 og 2.

Bestemmelsen i *stk. 1* indebærer en udvidelse af den adgang til fundatsændring, som har udviklet sig på baggrund af arvelovens § 69 og permutationspraksis. Som foran anført kræver permutation efter gældende praksis, at den pågældende fundatsbestemmelse, navnlig på grund af ændrede forhold, ikke kan efterleves eller er blevet åbenbart uhensigtsmæssig. Efter udvalgets opfattelse er der behov for en vis smidiggørelse af denne praksis. Dette foreslås markeret ved at udforme bestemmelsen således, at fondsmyndigheden efter indstilling fra bestyrelsen og med justitsministerens samtykke kan tillade, at en fundatsbestemmelse ændres, når bestemmelsen vanskeligt kan opfyldes eller er blevet uhensigtsmæssig.

Baggrunden herfor er navnlig, at fonde som tidligere fremhævet i langt de fleste tilfælde skal virke i princippet uden tidsbegrænsning. Som følge af de meget betydelige ændringer i samfundsforholdene, som er sket i de sidste årtier, og som må forventes at ske i den kommende tid, er der efter udvalgets opfattelse behov for en noget friere adgang for bestyrelsen til med fotidsmyndighedens og justitsministeriets samtykke at ændre fondens fundats med henblik på at tilpasse bestemmelserne til de ændrede samfundsforhold. Ændringer i de økonomiske forhold, navnlig som følge af inflationen, kan således bevirke, at det økonomiske grundlag for en uændret fortsættelse af fondens virksomhed ikke er til stede. Også ændringer i forholdene inden for de områder, som fonden ifølge sit formål skal uddele midler til, kan bevirke, at en ændring af fundatsen er hensigtsmæssig. Det vil ofte ikke være muligt for stifteren at forudse udviklingen og tage højde for påkrævede ændringer gennem bestemmelser i fundatsen.

Hertil kommer, at det navnlig i ældre fundats-er forholdsvis ofte forekommer, at der ikke i fundatsen findes adgang til at foretage ændringer.

Udvalget lægger betydelig vægt på, at fundatsændring efter § 31 forudsætter et samvirke mellem fondens bestyrelse, fondsmyndigheden og justitsministeren. Herigennem sikres efter udvalgets mening, at den videregående adgang til at foretage ændringer, som bestemmelsen lægger op til, ikke indebærer fare for misbrug til skade for de interesser, som fonden ifølge stifterens bestemmelse skal varetage. Det bemærkes i denne forbindelse, at § 31 ikke medfører indskrænkninger i stifterens adgang til at bestemme, at indstilling fra bestyrelsen om fundatsændring skal ske med kvalificeret majoritet, eller at et udenforstående organ skal samtykke i fundatsændringen.

Udvalget forudsætter, at der ved anvendelsen af bestemmelsen i overensstemmelse med arvelovens § 69 og hidtidig praksis vil blive stillet strengere krav ved ændringer af fondens formålsbestemmelse end ved ændringer, der vedrører fundatsens forvaltningsbestemmelser, herunder bestemmelser, der fastlægger et bestemt maksimum for legatportioners størrelse, eller fastsætter indtægts- eller formuegrænser som vilkår for at modtage ydelser fra fonden. Man finder dog ikke behov for, at dette direkte fastslås i lovteksten. Der skønnes heller ikke behov for i loven at optage den almindelige grundsætning om, at der ikke må ske indskrænkning i aktuelle rettigheder eller berettigede forventninger om ydelser fra fonden.

Afgørelsen efter § 31 kan gå ud på, at en eller flere fundatsbestemmelser ændres. Afgørelsen kan også gå ud på, at fonden sammenlægges med en anden fond, eller at fonden opløses ved uddeling af kapitalen til formålet.

Som nærmere omtalt i bilag 1 er der gennem længere tid udfoldet bestræbelser for at opløse små fonde, hvis administrationsomkostninger ikke står i forhold til nytten, ligesom et stort antal fonde er blevet sammenlagt. I kraft af dette er der opløst eller sammenlagt ca. 5.000 fonde. Udvalget finder, bl.a. af ressourcehensyn, at dette arbejde bør fortsætte efter de hidtidige retningslinier. Arbejdet har været baseret på et samarbejde mellem bestyrelsen, tilsynsmyndigheden og justitsministeriet, således at opløsning eller sammenlægning er

sket efter ansøgning fra bestyrelsen. På denne baggrund foreslås det, at det i § 31 præciseres, at ændringen efter bestemmelsen kan gå ud på, at en fond sammenlægges med en anden fond, eller at fonden opløses ved uddeling af kapitalen til formålet.

Det foreslås præciseret, at tilladelse til, at kapitalen uddeles, gøres betinget af, at fondens midler er utilstrækkelige til på rimelig måde at opfylde fondens formål. Hvis der ikke i fundatsen er truffet bestemmelse om, hvorledes der skal forholdes i tilfælde af fondens opløsning, må det påses, at fondens midler anvendes til formål, der så vidt muligt svarer til eller er beslægtet med fondens hidtidige formål. I overensstemmelse med sædvanlige permutationsretlige grundsætninger forudsættes det endvidere, at sammenlægning af fonde kun sker, hvis de fonde, der sammenlægges, har samme eller beslægtede formål.

Er der tale om erhvervsdrivende fonde, skal tillige bestemmelsen i denne lovs § 34 iagttages i forbindelse med opløsning.

Med hensyn til kompetencen til at tillade fundatsændringer foreslår udvalget, at kompetencen henlægges til fondsmyndigheden, men således at fondsmyndigheden skal indhente justitsministerens samtykke til ændringer. Dette svarer til den ordning, som i dag er gældende for de stadfæstede fonde. Efter udvalgets opfattelse er et sådant samvirke mellem fondsmyndigheden og justitsministeren ønskeligt. Fondsmyndigheden vil i kraft af det løbende tilsyn med fonden have de bedste forudsætninger for at vurdere behovet for ændringen, og justitsministerens medvirken sikrer, at de almindelige permutationsretlige grundsætninger respekteres.

På baggrund af den foreslåede udformning af bestemmelsen finder *Greve, Hagen Jørgensen, Kjølbye, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Søren Rasmussen, Selmer, Trolldborg, Vistisen og Skau Wogensen*, at kravet om tilladelse til fundatsændringer også bør gælde, hvor der er tale om en ændring af fundatsbestemmelser, der ikke hidrører fra opretteren, eller hvor samtykke fra opretteren foreligger, og ved ændringer i tilfælde, hvor oprettelsesdokumentet tillægger bestyrelsen adgang til på egen hånd at ændre den pågældende bestemmelse. Disse medlemmer finder, at der også i disse tilfælde er behov for, at det påses, at ændringen opfylder kravene i §31, og henviser herved til det principielt uheldige i, at

bestyrelsen, der skal administrere fonden, selv kan fastsætte det regelgrundlag, den skal administrere efter. I aktieselskaber er det således generalforsamlingen og ikke bestyrelsen, som kan ændre vedtægterne. Disse medlemmer foreslår derfor, at det i stk. 2 præciseres, at reglerne i stk. 1 finder anvendelse, uanset om der er tillagt bestyrelsen eller andre ret til at ændre fundatsen. Det er derimod ikke fundet påkrævet at medtage en udtrykkelig bestemmelse om, at stk. 1 også skal gælde ved fundatsbestemmelser, der ikke hidrører fra opretteren, eller hvor opretteren har givet samtykke til ændringen, idet dette følger direkte af bestemmelsens ordlyd.

Ved afgørelsen af, om betingelserne for en fundatsændring er opfyldt, vil der efter disse medlemmers mening være anledning til at vise særlig imødekommethed, hvis ønsket om ændring fremsættes af en opretter, der stadig lever, ligesom det bør tillægges betydning, om opretteren har tillagt bestyrelsen adgang til at foretage ændringer på egen hånd.

Endelig fremhæver disse medlemmer, at en sondring mellem væsentlige og ikke-væsentlige ændringer af fundatsen efter deres mening vanskeligt lader sig praktisere.

Fogh og Mogensen finder, at forslaget i § 31 om, at fundatsen kun kan ændres ved beslutninger af fondsmyndigheden og justitsministeriet, går langt videre end påkrævet. Efter disse medlemmers mening må det efter gældende ret antages, at en ikke-stadfæstet fundats kan ændres uden medvirken af offentlige myndigheder, hvis fundatsen indeholder hjemmel til og forskrifter om fremgangsmåden ved sådanne ændringer. Kun i fonde med stadfæstet fundats eller i fonde, hvis fundats ikke indeholder udtrykkelige ændringsbestemmelser, er en forvaltningsakt nødvendig.

Disse medlemmer peger på, at fondsstiftelse principielt er en privatretlig disposition, og der har hidtil været en betydelig frihed med hensyn til fundatskoncipering. Heller ikke i fremtiden bør stifteren afskæres fra muligheden for i fundatsen at bestemme, at bestyrelsen kan ændre nærmere angivne bestemmelser (naturligvis med underretning til fondsregisteret og fondsmyndigheden). Dette synes at være en naturlig følge af, at det er stifteren, der afgør, om han overhovedet vil oprette en fond eller ej, ligesom han har noget friere hænder til at fastsætte indholdet af fondens første fundats. Hertil kommer, at

stifteren kan have et naturligt ønske om, at visse fondsbestemmelser skal være underkastet en rimelig fleksibilitet. I øvrigt er alle enige om, at stifteren kan tillægge fondsbestyrelsen skønsmæssige afgørelser inden for visse rammer, og det er også af den grund naturligt, at stifteren kan indsætte ændringsbestemmelser i fundatsen.

I øvrigt peger disse medlemmer på, at forudsætte ændringer i en fundats ikke er en ekstraordinær foranstaltning af den art, som lovforslaget efter sin formulering navnlig synes at tage sigte på.

Med hensyn til en eventuel sondring mellem meget vidtgående ændringer og andre ændringer bemærker de pågældende medlemmer endelig, at det kan volde nogen vanskelighed at udskille de ændringer, som en sådan regel skulle omfatte, men at sondringen næppe er vanskeligere at drage end den sondring, som lovforslagets stk. 3 forudsætter, at justitsministeren kan drage.

Ebbesen kan tiltræde disse synspunkter og foreslår i konsekvens heraf, at stk. 2 ændres således, at bestyrelsen eller andre kan tillægges adgang til at foretage ændringer af fundatsens bestemmelser.

Af hensyn til registreringen og kontrollen med fondene må det være en naturlig forudsætning, at ændringerne anmeldes til fondsregisteret og fondsmyndigheden inden for en kortere frist efter vedtagelsen.

For at forebygge misbrug af adgangen til at ændre fundatsens bestemmelser bør der efter dette medlems mening tillægges registeret og fondsmyndigheden adgang til efter samråd med justitsministeriet at udøve kritik af ændringen og eventuelt kræve vedtagelsen ophævet eller ændret, såfremt betingelserne for fundatsændring ikke er opfyldt.

Til stk. 3.

Efter udvalgets opfattelse er der behov for, at visse fundatsbestemmelser - typisk administrative bestemmelser — kan ændres af bestyrelsen eller - efter bestyrelsens indstilling - af fondsmyndigheden uden justitsministerens samtykke. Det foreslås derfor, at der gives justitsministeren adgang til at fastsætte regler herom.

Som eksempel på fundatsbestemmelser, der bør kunne ændres af bestyrelsen uden forudgående godkendelse, kan nævnes procedure-

forskrifter. Det følger endvidere af udkastet til §§ 8-9 i lov om erhvervsdrivende fonde, at fundatsændring som følge af forhøjelse eller nedsættelse af grundkapitalen i erhvervsdrivende fonde kan ske uden forudgående godkendelse af fundatsændringen.

Adgangen til at frafalde kravet om justitsministerens samtykke kan navnlig tænkes anvendt ved ændring af fundatsbestemmelser om regnskab og revision, størrelsen af ydelser fra fonden, indtægtsgrænser og lignende. Det bemærkes, at dette allerede i dag praktiseres i et vist omfang gennem en aftale mellem justitsministeriet og de øvrige legatministerier. Hvis fundatsen ændres af bestyrelsen alene eller af bestyrelsen med fondsmyndighedens samtykke, skal der gives underretning til fbndsregisteret (for erhvervsdrivende fonde anmeldelse til aktieselskabs-registeret) og fondsmyndigheden.

Til § 32.

Permutation forudsætter som nævnt normalt en ansøgning fra bestyrelsen. Der foreligger ikke eksempler på, at justitsministeriet har foretaget en permutation uden ansøgning, men justitsministeriet har antaget, at dette ikke er udelukket. En vis støtte herfor haves i arvelovens § 69, stk. 2.

Efter udvalgets opfattelse er der behov for regler, der giver justitsministeren mulighed for at gribe ind, hvor der er helt åbenbart behov for fundatsændringer, men hvor bestyrelsen ikke vil medvirke til at gennemføre de nødvendige ændringer. En uændret videreførelse af fonden kan i visse situationer indebære en fare for en reel krænkelse af stifterens intentioner. Hvis man ikke i sådanne situationer havde mulighed for at gennemføre fundatsændringer uden ansøgning fra bestyrelsen, ville man kun kunne tilvejebringe grundlaget for ændringer ved at afsætte bestyrelsen i medfør af § 12, stk. 4, en udvej, som næppe altid vil være mulig eller hensigtsmæssig.

Spørgsmålet om fundatsændring uden ansøgning vil navnlig kunne komme frem, hvor fondsmyndigheden gennem sit løbende tilsyn konstaterer forhold af en sådan karakter, at ændring bør foretages. Udvalget går således ud fra, at initiativet til fundatsændring i henhold til § 32 normalt vil komme fra fondsmyndigheden.

Fundatsændringer uden ansøgning fra bestyrelsen er et ekstraordinært skridt, som kun bør foretages, når behovet for ændring er helt klart manifesteret. For at markere dette foreslås bestemmelsen udformet således, at ændring kan ske, når fundatsbestemmelsen har vist sig uigennemførlig eller åbenbart uhensigtsmæssig, jfr. *stk. 1*. Også her gælder det, at der bør anlægges en strengere vurdering ved ændring af formålsbestemmelser end ved ændringer, der vedrører fondens forvaltning. I overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige principper foreslås det, at ændring kun kan ske efter forhandling med bestyrelsen og fondsmyndigheden.

Et særligt problem udgør de fonde, hvis kapital ikke (længere) er tilstrækkelig til at varetage fondens formål på rimelig måde.

Efter udvalgets opfattelse kan det ikke udelukkes, at der også i disse situationer kan være behov for ændringer, selv om bestyrelsen ikke tager noget initiativ. En bestemmelse herom foreslås medtaget som *stk. 2 i § 32*. Efter udvalgets mening bør ændring kunne ske ved fonde, hvis kapital enten absolut set er meget beskeden - efter udvalgets forslag under 50.000 kr. - eller som har et sådant formål, at fondens kapital er åbenbart utilstrækkelig til at opfylde formålet. Ændringen skal kunne gå ud på, at fonden opløses eller sammenlægges med en anden fond. Valget mellem disse 2 muligheder må navnlig afhænge af fondens formål. Er der tale om et formål, der (fortsat) har betydning, men hvor fonden på grund af det for ringe kapitalgrundlag ikke på egen hånd kan tilgodese formålet på rimelig måde, må udgangspunktet være, at fonden søges sammenlagt med en anden fond med samme eller lignende formål. Er der derimod tale om en familiefond, vil der ofte ikke være mulighed for overførelse til en anden fond med samme eller lignende formål, og ændringen må da bestå i, at fonden opløses, og kapitalen udbetales til dem, der er omfattet af formålet.

Ligesom efter *stk. 1* er det klart, at ændringen efter *stk. 2* kun bør kunne ske efter forhandling mellem bestyrelsen og fondsmyndigheden, og dette foreslås udtrykkeligt angivet i bestemmelsen.

Efter *stk. 3* kan justitsministeren bestemme, at en fundatsbestemmelse skal ændres, når den strider mod lovgivningen.

Anvendelsen af denne regel vil navnlig være

aktuel, hvor det ved registreringen eller senere konstateres, at en fundatsbestemmelse strider mod lovgivningen, og stifteren ikke er i live. Det kan tænkes, at der er en sådan sammenhæng mellem de enkelte fundatsbestemmelser, at stifterens øvrige arvinger vil gøre gældende, at hele fondsdannelsen er ugyldig. Som nævnt side 54 i forbindelse med udvalgets overvejelser om begrænsninger i adgangen til at oprette familiefonde har udvalget ikke fundet at burde løse denne konflikt i fondsloven.

Til § 33.

Efter udvalgets opfattelse kan det ikke udelukkes, at der vil være behov for nærmere regler om fremgangsmåden ved opløsning eller sammenlægning af fonde, herunder sammenlægning af ensartede fonde, og udvalget stiller derfor forslag om, at justitsministeren kan fastsætte sådanne regler. Opløsning af insolvente fonde skal fortsat ske efter konkurslovgivningens regler.

Kapitel 11.

Fondsregisteret. Fondsmyndigheden.

Til § 34.

Udvalgets forslag om oprettelse af et fondsregister er en konsekvens af § 3, hvorefter fonde skal registreres i fondsregisteret. Efter udkastet til § 5 i lov om erhvervsdrivende fonde skal erhvervsdrivende fonde registreres i fondsregisteret og i aktieselskabsregisteret. Med hensyn til samarbejdet mellem disse registre henviser udvalget til sine bemærkninger til § 5 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

Med hensyn til fondsregisterets opgaver bemærker udvalget følgende:

Fondsregisterets hovedopgave er at registrere fonden i henhold til § 3. Ved registreringen skal registeret påse, at fondens fundats er i overensstemmelse med stiftelsesgrundlaget, hvor et sådant foreligger, at de grundlæggende betingelser for oprettelsen af en fond er til stede, herunder at der er foretaget en uigenkaldelig udskillelse af fondens formue, og at der er etableret en bestyrelse. Der henvises herom til bemærkningerne til §§ 1 og 3. Fondsregisteret skal påse, at fondsdannelsen ikke strider mod præceptive regler, jfr. navnlig kapitel 4.

Efter § 5, stk. 3, skal de almindelige retningslinier vedrørende formål og overskudsanvendelse, bestyrelsen fastsætter, indsendes til fondsregisteret.

Udvalget forudsætter, at fondsmyndigheden giver fondsregisteret underretning om valg af nye bestyrelsesmedlemmer.

Med hensyn til årsregnskabet følger det af udkastets § 19, stk. 2, at dette skal indsendes til fondsmyndigheden. Efter udvalgets mening er det imidlertid værdifuldt, at offentligheden ét sted kan få aktindsigt i de vigtigste dokumenter (fundats, regnskab, bestyrelsesmedlemmer), hvorfor udvalget forudsætter, at fondsmyndigheden sender et eksemplar af regnskabet til fondsregisteret.

Efter udkastets § 41, stk. 1, nr. 1, foreslås den nærmere gennemførelse af registreringen fastsat administrativt. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

De dokumenter, der findes i fondsregisteret, er undergivet aktindsigt efter reglerne i offentlighedsloven, jfr. bemærkningerne side 66-67.

Til § 35.

Bestemmelsen regulerer, hvilken minister der er fondsmyndighed

Med hensyn til de stadfæstede fonde meddeles stadfæstelse efter gældende praksis af den minister, under hvis forretningsområde fondens formål hører. Fonde med flere formål, der ikke hører under samme minister, stadfæstes af justitsministeren, medmindre der er et overvejende hovedformål, der hører under en anden minister. Endvidere stadfæster justitsministeren fundatser for familiefonde og velgørende stiftelser.

Udvalget stiller i § 35 forslag om, at denne ordning videreføres. Der lægges herved vægt på, at vedkommende ressortministerium er det nærmeste til at beskytte formålet og i besiddelse af den største sagkundskab med hensyn hertil. Fundatserne indeholder ofte en forholdsvis bred beskrivelse af de formål, som fonden skal varetage, uden at det i enkeltheder fastlægges, hvorledes opgaverne skal varetages. Det er derfor udvalgets opfattelse, at tilsynet med fonden bør udøves af den myndighed, som i øvrigt beskæftiger sig med de formål, fonden skal tilgodese.

Udvalget har herved også taget i betragtning, at man i dag ikke har præcise oplysninger om, hvor mange fonde der findes. Det ville være

vanskeligt at overskue konsekvenserne af oprettelsen af ét samlet fondstilsyn, selv om denne løsning ville indebære visse fordele. Mulighederne for at vurdere det hensigtsmæssige i at etablere én samlet fondsmyndighed vil imidlertid være væsentligt bedre om nogle år, når man kender arbejdets omfang og har indhøstet erfaringer med den gældende opdeling af tilsynet. Denne vurdering kunne f.eks. ske 5 år efter lovens ikrafttræden.

Efter det (or udvalget oplyste foregår der i dag regelmæssige møder mellem legatministerierne. Udvalget fremhæver det ønskelige i, at denne praksis fortsætter mellem de enkelte londsmyndigheder, og at justitsministeriet i øvrigt fortsat udøver koordinerende funktioner.

Har fonden liere ligestillede formål, der ikke hører under samme minister, er justitsministeren efter forslaget fondsmyndighed. Hvis hovedformålet med fonden reelt er erhvervsdrift, vil fonden henhøre under industriministeren, selv om fonden også skal varetage andre formål.

Familiefonde vil som i dag høre under justitsministeren.

Med hensyn til fonde, hvis fundats er offentligt stadfæstet, finder udvalget, at fonden fortsat bør høre under den minister, der har stadfæstet fundatsen. Det forudsættes dog, at ændringer i ministeriernes ressort normalt vil medføre tilsvarende ændringer med hensyn til de fonde, der er undergivet vedkommende ministeriums tilsyn.

Med hensyn til fondsmyndighedens opgaver bemærker udvalget følgende:

Fondsmyndigheden kan i henhold til § 8 undtage fra kapitalkravet på 200.000 kr.

Efter § 9, stk. 1, kan fondsbestyrelsen kun med fondsmyndighedens samtykke uddele, overdrage eller pantsætte nærmere beskrevne aktiver.

Meddelelse om udpegelse af et nyt bestyrelsesmedlem skal sendes til fondsmyndigheden, jfr. § 13, stk. 1. Sker der ikke udpegning i overensstemmelse med fundatsen, foretages den af fondsmyndigheden, jfr. § 13, stk. 2. Herudover har fondsmyndigheden visse dispensations- og indgrebsbeføjelser i henhold til kapitel 6 (Ledelse) og kapitel 7 (Revision).

Vederlag og andre ydelser til bestyrelsesmedlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden, jfr. § 16.

Med hensyn til fondsmyndighedens opgaver i

forbindelse med årsregnskabet henvises til side 77. Fondsmyndighedens opgaver i forbindelse med manglende uddeling er nærmere omhandlet side 69.

Fondsmyndigheden påser overholdelsen af fondslovene, jfr. § 36 og udvalgets bemærkninger nedenfor. Fondsmyndigheden kan herunder foretage indstilling til justitsministeren om permutation uden ansøgning, jfr. § 32.

Fondsmyndigheden kan træffe beslutning om anlæggelse af søgsmål mod bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer eller trediemand, jfr. § 29.

Til § 36.

Forslaget bygger på de principper, som i lang tid har været fulgt for de stadfæstede fonde. Forslaget indebærer, at fondsmyndigheden skal påse, at fonden i sin virksomhed overholder fondsloven, ligesom fondsmyndigheden kan skride ind, hvis det konstateres, at fundatsen ikke er overholdt. Som tidligere nævnt finder udvalget, at der er behov for at etablere et sådant tilsyn med alle fonde, der er omfattet af loven. Udvalget peger i denne forbindelse på, at fondsmyndigheden gennem sit tilsyn vil have væsentligt bedre forudsætninger for at udøve de beføjelser, som efter kapitel 5 - 8 og 10 foreslås tillagt fondsmyndigheden. Dette gælder eksempelvis beføjelserne efter § 9, § 12, stk. 3 og 4, § 16 og § 26.

Med hensyn til fondsmyndighedens indseende med fondene bør udgangspunktet efter udvalgets mening tages i det tilsyn, som hidtil har været udøvet med de stadfæstede fonde.

Tilsynet med disse fonde har været tæt knyttet sammen med tilsynsmyndighedens gennemgang af fondens årsregnskab.

Revisionen foretages af en af tilsynsmyndigheden udpeget person, der som regel er embedsmand i det tilsynsførende ministerium. Revisionen omfatter altid en kontrol af, om fundatsen er overholdt, herunder specielt om der er sket fundatsmæssig uddeling til formålet. Såfremt regnskabet ikke revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, eller kapitalen bestyres af et godkendt forvaltningsinstitut, omfatter den ministerielle gennemgang tillige en egentlig tal- og bilagsmæssig kontrol. Revisionen afsluttes med en decisionsskrivelse til fondens bestyrelse, hvori meddeles eventuelle antegnelser til regnskabet, eller at der ikke er fundet noget at

indvende imod regnskabet. Der gives derimod ikke en egentlig decharge til bestyrelsen, og det hænder, at tilsynsmyndigheden - trods en antegnelsesfri decision - efter nogle års forløb tager f.eks. fondens uddelingspolitik eller administrationsudgifter op.

Udvalget har overvejet, om den nævnte ordning bør overføres til alle fonde, der er omfattet af loven. Dette ville medføre, at fondsmyndigheden skulle gennemgå og tage stilling til alle regnskaber, medmindre fonden som følge af de administrative forskrifter, der udstedes i henhold til udkastets § 41, stk. 2, jfr. nedenfor, ikke var undergivet et løbende tilsyn. Efter udvalgets opfattelse taler ressourcemæssige hensyn imod gennemførelsen af et sådant krav. Udvalget peger på ny på, at det ikke i forbindelse med udvalgsarbejdet har været muligt at tilvejebringe præcise tal-mæssige oplysninger om bestående fonde.

Undladelse af at gennemføre en ordning med godkendelse af alle regnskaber indebærer imidlertid ikke, at fondsmyndigheden er afskåret fra som led i tilsynet at gennemgå regnskaberne. Det vil således være overladt til fondsmyndigheden selv at tage stilling til, på hvilken måde man vil udøve det regnskabsmæssige tilsyn med den enkelte fond, således at tilsynet, hvor en regelmæssig årlig gennemgang undlades, typisk vil blive udøvet stikprøvevis eller efter en konkret klage over fondens administration. Ordningen udelukker heller ikke, at der hyppigere foretages gennemgang af f.eks. større fondes regnskaber.

Udvalgets forslag om at undlade et lovmæssigt krav om godkendelse af alle regnskaber hindrer heller ikke, at regnskabs gennemgangen foretages efter henstilling fra andre offentlige myndigheder, f.eks. skattemyndighederne. Udvalget peger dog på, at fondsmyndighedens gennemgang typisk har et andet sigte end skattemyndighedernes.

Til § 37.

Der betales i dag ingen afgift ved stadfæstelse af en fundats. Derimod betales en afgift for tilsynsmyndighedens revision og decision af regnskabet. Afgiften fastsættes skønsmæssigt på grundlag af fondens kapital, afkast samt det arbejde, der er forbundet med revisionen. Efter udvalgets opfattelse bør de udgifter, der følger af det offentliges arbejde med fonde,

dækkes ved bidrag fra den enkelte fond. Udvalget stiller i § 37 forslag om, at der dels skal betales en engangsafgift ved registrering af fonden, dels et beløb ved indsendelsen af årsregnskabet. De nærmere afgifter forslås fastsat administrativt, jfr. § 41, stk. 1, nr. 3.

Kapitel 12. Straffebestemmelser.

Til § 38.

Bestemmelsen hjemler i *stk. 1* adgang til at pålægge straf for overtrædelse af lovens forskrifter om indsendelse af anmeldelser, meddelelser og årsregnskaber til fondsregisteret og fondsmyndigheden. Endvidere stilles der forslag om straf for bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer og deres suppleanter, hvis de ubeføjet røber, hvad de har fået kendskab om under udøvelsen af deres hverv. Der er efter forslaget kun hjemmel til at anvende den laveste straffeart, bøde.

Bestemmelsen er i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 160, stk. 1.

Udvalget henviser i øvrigt til sine bemærkninger til § 39.

I *stk. 2* foreslås, at fondsmyndigheden kan pålægge tvangsbøder, såfremt fondsbestyrelsen, direktionen eller revisor undlader at efterkomme de pligter, der påhviler dem i forhold til fondsregisteret og fondsmyndigheden.

Bestemmelsen er i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 160, stk. 2.

Til § 39.

Bestemmelsen giver i *stk. 1 og 2* adgang til at pålægge bødestraf for nærmere angivne overtrædelser af loven.

Udvalget har nærmere overvejet, i hvilket omfang overholdelsen af loven kan sikres gennem civilretlige sanktionsmuligheder, herunder lovens erstatningsregler. Efter udvalgets mening er der — ved siden af § 38 — kun behov for få straffebestemmelser. Udvalget lægger her vægt på, at fondsmyndigheden — som i dag ved stadfæstede fundatser — har mulighed for at udtale kritik af bestyrelsens dispositioner, og at fondsmyndigheden ved grove og gentagne krænkelse har hjemmel i § 12, stk. 4, til at afsætte et eller flere bestyrelsesmedlemmer.

Det foreslås herefter, at overtrædelse af § 43, stk. 1, (manglende anmeldelse af bestående fonde til registrering) straffes med bøde. Endvidere foreslås, at grov eller gentagen overtrædelse af udkastets § 16 (vederlag til bestyrelsen uden fondsmyndighedens samtykke) og § 27 (ydelse af legatportioner, lån m.v. til stiftere, ledelse, revisorer og dem nærtstående personer) straffes med bøde.

§ 41, stk. 1, giver justitsministeren bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler til lovens gennemførelse. I § 39, stk. 3, gives der mulighed for at fastsætte bødestraf for overtrædelse af de forskrifter, der måtte blive udfærdiget i medfør af § 41, stk. 1, nr. 1, 2 og 6.

Kapitel 13. Særlige bestemmelser.

Til § 40.

Som anført i bemærkningerne til § 32 er det et væsentligt formål med den foreslåede registreringsordning at skabe øget offentlighed omkring fondens virksomhed. I overensstemmelse hermed foreslås, at registreringer efter justitsministerens nærmere bestemmelse bekendtgøres i Statstidende. Udvalget finder derimod ikke behov for at foreslå, at udpegelse af bestyrelsesmedlemmer eller modtagelse af fondes årsregnskaber bekendtgøres i Statstidende. Udvalget peger i denne forbindelse på, at de pågældende oplysninger vil være offentligt tilgængelige i fondsregisteret.

Til § 41.

Til stk. 1.

Bestemmelsen indeholder en række bemyndigelser til justitsministeren.

I nr. 1 foreslås justitsministeren bemyndiget til at fastsætte regler om den nærmere gennemførelse af registreringen. Disse regler bør fastlægge, hvilke oplysninger og dokumenter der skal følge med anmeldelsen til registrering, ligesom det kan vise sig hensigtsmæssigt at stille krav om, at anmeldelsen sker på en bestemt formular.

Udvalget henviser i denne forbindelse til de detaljerede regler i aktieselskabslovens kapitel 19 og udvalgets forslag til kapitel 10 i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

Udvalget forudsætter, at en udnyttelse af

bemyndigelsen sker i samråd med industriministeren og overregistrator ved aktieselskabsregisteret.

Efter nr. 2 kan justitsministeren fastsætte regler om gennemførelsen af tilsynet. Allerede i dag foregår der som tidligere fremhævet regelmæssige møder mellem legatministerierne, og udvalget forudsætter, at eventuelle administrative regler om tilsynet gennemføres efter forhandling med de enkelte fondsmyndigheder.

Efter udvalgets opfattelse ville en ordning, hvorefter afgifterne i henhold til § 37 fastsættes af den enkelte fondsmyndighed, være mindre hensigtsmæssig. I nr. 3 foreslås derfor, at afgifterne fastsættes af justitsministeren.

I nr. 4 foreslås justitsministeren bemyndiget til at fastsætte regler om beregningen af ap-portindskud. Sådanne regler findes i dag i anbringelsesbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 477 af 17. september 1981).

Efter nr. 5 kan justitsministeren tilpasse beløbsgrænserne i § 8, stk. 1, (200.000 kr.) og § 32, stk. 2, (50.000 kr.) til den almindelige økonomiske udvikling. Udvalget har anset det for unødvendigt, at de ajourføringer af beløbsangivelserne, som udviklingen måtte gøre påkrævede, skal ske ved lovgivning.

Efter nr. 6 kan justitsministeren fastsætte regler om årsregnskabet. Der henvises til udvalgets bemærkninger ovenfor side 65-66.

Til stk. 2.

Udvalget foreslår i § 8, at en fond ved oprettelsen skal have en egenkapital på mindst 200.000 kr. Fondsmyndigheden kan efter § 8, stk. 2, undtage fra dette krav, og justitsministeren kan fastsætte regierom, at kapitalkravet i § 8 ikke skal gælde for visse grupper af fonde. Reglen indebærer som nævnt side 54, at en fond med en egenkapital på under 200.000 kr. kun kan stiftes med særlig godkendelse.

Der er i udvalget rejst spørgsmål, om loven bør åbne mulighed for at stifte mindre fonde, eventuelt således at visse af lovens regler ikke skal finde anvendelse for disse fonde, jfr. ovenfor side 54-55.

Ud fra ressourcehensyn synes det mindre hensigtsmæssigt at acceptere små fonde, men der kan efter den overvejende opfattelse i udvalget peges på grupper af fonde, hvor der fortsat kan siges at være et vist behov for at bevare adgangen til at anvende fondsformen, jfr. eksemplerne ovenfor. En anvendelse af

lovens almindelige regler på sådanne meget små fonde vil i nogle tilfælde forekomme for omfattende, ligesom der måske for visse grupper kan tænkes etableret andre mere begrænsede tilsynsformer.

Udvalget foreslår på denne baggrund i stk. 2, at justitsministeren bemyndiges til at fastsætte, at dele af loven ikke finder anvendelse på de i § 8, stk. 2, nævnte fonde.

Efter udvalgets opfattelse bør små fonde under alle omstændigheder registreres i fondsregisteret. Derimod synes der ikke at være væsentlige indvendinger imod, at lovens tilsyns- eller regnskabskrav ikke — eller ikke fuldt ud — skal gælde for disse fonde.

Kapitel 14. Ikrafttrædelsesbestemmelser.

Til §§ 42 og 43.

1. Udvalget finder behov for, at der snarest skabes overblik over, hvor mange fonde der findes. Det foreslås derfor i § 43, stk. 1, at bestående fonde inden for 1 år fra lovens ikrafttræden skal anmeldes til registrering.

Efter udvalgets mening har bestemmelserne i lovudkastet en sådan begrundelse, at også bestående fonde bør opfylde lovens krav.

2. For visse bestemmelser kan der dog gøres særlige synspunkter gældende. Dette gælder således § 2 (navn), § 7 (familiefonde), § 8 (krav til egenkapital) og § 14, stk. 3 (hvorefter stifteren og denne nærtstående personer ikke kan udgøre bestyrelsens flertal).

a. Udvalget har ikke fundet tilstrækkelig begrundelse for, at også bestående fonde skal opfylde kravet i § 2, stk. 1, om i deres navn at benytte ordet fond.

b. Med hensyn til *bestemmelsen i § 7* om begrænsninger i adgangen til at oprette familiefonde er der i udvalget enighed om, at der ikke er tilstrækkelig begrundelse for at lade de foreslåede regler finde anvendelse på fonde, der allerede er oprettet. En anvendelse af reglerne på eksisterende fonde ville efter udvalgets opfattelse indebære et afgørende brud med den hidtidige retstilstand og kunne rejse spørgsmål om forholdet til grundlovens § 73. Hertil kommer, at en sådan ordning ville rejse meget komplicerede overgangsproblemer.

Udvalget har i denne forbindelse overvejet, om begrænsningen i § 7 også bør vige for modstående bestemmelser i testamenter, der er udfærdiget før lovens ikrafttræden (»hvilende testamenter«).

Greve, Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørsgaard, Pontoppidan, Selmer, Trolborg, Vistisen og Skau Wogensen mener, at det bør være afgørende, om testator er afgået ved døden før eller efter lovens ikrafttræden, ved hvilken regel man vil følge arvelovgivningens almindelige princip vedrørende ikrafttrædelsestidspunktet for lovændringer angående en arveladers materielle testationskompetence, jfr. arvelovens § 73. Disse medlemmer påpeger, at en regel, hvorefter tidspunktet for testamentets oprettelse er afgørende, vil være ensbetydende med, at et »hvilende testamente« far retsvirkning ikke blot ved testators død, men i en principielt ubestemt fremtid, hvilket vil være en helt usædvanlig arveretlig regel. Betænkkelighederne ved en sådan regel bliver ikke mindre af, at et »hvilende testamente« efter samme retningslinier som andre testamenter er frit genkaldeligt. De tvivlsspørgsmål, der måtte opstå, såfremt man følger arvelovgivningens almindelige princip vedrørende ikrafttrædelsestidspunktet, kan efter disse medlemmers mening løses ved fortolkning eller fundatsændring.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Rasmussen finder, at de grunde, der fører til, at § 7 ikke skal have tilbagevirkende kraft, også bør føre til, at fonde, der stiftes i henhold til testamente, der er oprettet før loven, undtages. Disse medlemmer lægger herved også vægt på, at mange testatorer - på grund af ukendskab til loven eller på grund af retlig eller faktisk umulighed - ikke vil ændre deres testamentariske dispositioner. Disse medlemmer foreslår derfor, at § 43 suppleres af et stk. 4, hvorefter testamentariske dispositioner uanset § 7 anses for gyldige, såfremt de er oprettet før lovens ikrafttræden.

c. Efter udvalgets opfattelse bør heller ikke bestemmelsen i § 8, hvorefter fonde ved oprettelsen skal have en egenkapital på 200.000 kr., gøres anvendelig på bestående fonde. Bestående fonde med en mindre kapital vil vanskeligt kunne opfylde et sådant krav, idet fonde normalt ikke har mulighed for at fa tilført kapital udefra.

d. Udvalget finder, at hensynet til de personer, der sidder i bestyrelsen i dag, tilsiger, at de pågældende undtages fra bestemmelsen i §14.

En bestemmelse herom foreslås optaget som stk. 3 i § 43.

3. Udvalget foreslår på denne baggrund i stk. 2, at bestående fonde med de anførte begrænsninger skal opfylde lovens krav. Fristen herfor foreslås fastsat til 2 år fra lovens ikrafttræden. Udvalget har herved lagt vægt på, at lovens gennemførelse vil bevirke, at der på væsentlige punkter skabes et nyt retsgrundlag for fonde, herunder navnlig for de ikke-stadfæstede fonde. Det må derfor forventes, at det for bestyrelsen i alle fonde vil være nødvendigt at gennemgå fondens fundats og stille forslag om de ændringer i fundatsen, som er påkrævet for at bringe fundatsen i overensstemmelse med loven. Der bør derfor gives bestyrelserne rimelig tid til at foretage denne gennemgang. På den anden side bør der ikke gå for lang tid, inden de fornødne tilpasninger er gennemført. På denne baggrund stiller udvalget forslag om en 2-års frist.

Da man ikke på forhånd kan danne sig et fuldstændigt overblik over lovens konsekvenser for alle bestående fonde, og udvalget derfor ikke tør udelukke, at der kan være fonde, hvor en anvendelse af loven ikke i alle henseender vil være rimelig, foreslås det, at justitsministeren bemyndiges til at undtage fra kravet om fundatsens tilpasning til loven for enkelte fonde eller for grupper af fonde.

4. Udvalget går ud fra, at en gennemførelse af udvalgets lovudkast vil medføre, at der ikke længere meddeles offentlig stadfæstelse på fundatser. Efter udvalgets mening er det ikke hensigtsmæssigt, at der fremover skal arbejdes med flere regelsæt, bl.a. med den konsekvens, at der også for nye stadfæstede fonde skulle gælde andre - eventuelt strengere - krav. Hvis fundatsen efter gældende regler er stad-

fæstet, gør der sig efter udvalgets opfattelse særlige hensyn gældende.

Det er utvivlsomt, at fundatserne for de stadfæstede fonde, hvis de undtagelsesvis ikke er i overensstemmelse med lovens præceptive regler, må ændres, ligesom det er tilfældet for de ikke-stadfæstede fundatser. Det bemærkes i denne forbindelse, at lovudkastet ikke har betydning for fundatsbestemmelser, hvorefter bestyrelsesmedlemmer skal udpeges af en myndighed, organisation eller lignende uden for fonden. Sådanne bestemmelser forekommer ikke sjældent i praksis, og lovudkastet er ikke til hinder for, at disse bestemmelser opretholdes.

Som nævnt i bilag 1 og i bemærkningerne til lovudkastet udøves der ved de stadfæstede fonde et tilsyn, der typisk er mere vidtgående end det tilsyn, der vil følge af den foreslåede lovgivning. Eksempelvis stilles der krav om godkendelse af valg af nye bestyrelsesmedlemmer, ligesom årsregnskabet undergives revision og decision ved den tilsynsførende myndighed.

Efter udvalgets opfattelse vil det ikke være tilfredsstillende, hvis de strengere krav, der indeholdes i fundatserne, uden videre skulle afløses af lovens ordning. Dette er særligt klart, hvor stadfæstelse er sket efter ønske fra stifteren. I hvilket omfang der skal ske en tilpasning af eksisterende fundatser, må bl.a. afhænge af baggrunden for indsættelsen af de pågældende fundatsbestemmelser. Som nævnt vil bestemmelsen i stk. 2 nødvendiggøre, at bestyrelsen gennemgår fondens fundats med henblik på en konstatering af, om fundatsen er i overensstemmelse med lovens præceptive regler. Spørgsmålet om, hvorvidt der herudover skal ske en tilpasning af fundatsen, bør efter udvalgets mening afgøres i samvirke mellem bestyrelsen og fondsmyndigheden. Som udgangspunkt bør det som nævnt være fundatsens regler, der er afgørende. Udvalget finder dog, at der i lyset af lovens udformning bør ses med velvilje på bestyrelsens ønsker om en tilpasning af fundatsbestemmelser til lovens regler.

3. Udkast til lov om erhvervsdrivende fonde.

Kapitel 1. Lovens anvendelsesområde.

§ 1. Loven finder anvendelse på fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner, der efter stk. 2 anses for at være erhvervsdrivende (erhvervsdrivende fonde).

Stk. 2. En fond anses efter denne lov for erhvervsdrivende, hvis den

- 1) overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser eller lignende, for hvilke den normalt modtager vederlag, eller
- 2) udøver virksomhed med salg eller udlejning af fast ejendom, eller
- 3) har den i aktieselskabslovens § 2, stk. 1 eller 2, anførte forbindelse med et aktie- eller anpartsselskab eller med en anden virksomhed af den i nr. 1 eller 2 nævnte art.

Stk. 3. En fond anses dog ikke for erhvervsdrivende, hvis den virksomhed, fonden udøver eller har den i stk. 2, nr. 3, anførte forbindelse med, er af begrænset omfang eller kun omfatter en uvæsentlig del af fondens samlede formue.

Stk. 4. Loven omfatter ikke:

- 1) fonde, der er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og som er undergivet særligt tilsyn af staten,
- 2) Danmarks Nationalbank, sparekasser, pensionskasser og godkendte realkreditinstitutter,
- 3) fonde, der som vilkår for at opnå godkendelse i henhold til lov eller som vilkår for at opnå drifts- eller anlægstilskud fra staten er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol af staten, medmindre fondsmyndigheden bestemmer, at fonden helt eller delvis skal være omfattet af loven,
- 4) fonde, med hvilke en kommune eller amtskommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens eller amtskommunens forpligtelser i henhold til lov om social bistand, medmindre fondsmyndigheden bestemmer, at fonden helt eller delvis skal være omfattet af loven.

Stk. 5. Fondsmyndigheden kan med industriministerens samtykke bestemme, at en fond, som på anden måde end efter denne lov er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol, helt eller delvis skal være undtaget fra loven.

Stk. 6. I aktieselskabs-registeret oprettes en fortegnelse over de fonde, som i medfør af stk. 4 og 5 ikke er omfattet af loven. Industriministeren kan fastsætte nærmere regler herom.

§ 2. En fond, som omfattes af § 1, stk. 2, nr. 3, anses som moderfond, og den eller de aktie- eller anpartsselskaber eller andre virksomheder, med hvilke fonden har den dér anførte forbindelse, anses som dattervirksomheder.

Stk. 2. En moderfond og dens dattervirksomheder udgør i forening en koncern.

§ 3. Overregistrator afgør i tvivlstilfælde, om en fond er omfattet af denne lov.

Kapitel 2. Navn.

§ 4. § 2, stk. 1 og 2, i lov om fonde finder anvendelse. En erhvervsdrivende fonds navn, hjemsted (hovedkontor) samt det registreringsnummer, hvorunder den er indført i aktieselskabs-registeret, skal anføres på fondens breve og andre forretningspapirer.

Stk. 2. Udover fonden tillige virksomhed under anvendelse af binavne, skal disse angives i fundatsen i forbindelse med fondens navn. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på fondes binavne. Ved benyttelse af binavnet skal fondens hovednavn tilføjes binavnet i parentes.

Kapitel 3. Registrering af stiftelsen.

Fundats. Formål.

§ 5. En erhvervsdrivende fond skal registreres i fondsregisteret og i aktieselskabs-registeret. Anmeldelse indsendes til aktieselskabs-registeret. Optagelse i aktieselskabs-registeret

kan ikke finde sted, før fonden er optaget i fondsregisteret.

§ 6. §§ 4-7 og § 34 i lov om fonde finder anvendelse. Dog skal fundatsen i stedet for at angive egenkapitalens størrelse ved oprettelsen indeholde bestemmelse om grundkapitalens størrelse, og hvorledes den er indbetalt (kontant eller i andre værdier).

Kapitel 4. Kapital.

§ 7. En erhvervsdrivende fond skal have en grundkapital på mindst 300.000 kr. Fonden kan ikke registreres, før den i fundatsen fastsatte grundkapital er fuldt indbetalt.

Stk. 2. Skal indbetaling af en fonds grundkapital helt eller delvis ske i andre værdier end i kontanter (apportindskud), eller skal en fond overtage sådanne værdier i forbindelse med oprettelsen, skal der redegøres for de **omstændigheder**, der er af betydning for bedømmelsen af indskuddet eller overtagelsen. Redegørelsen skal indeholde en beskrivelse af de enkelte indskudte eller overtagne aktiver og skal angive navn og bopæl på de personer, der er omfattet af aftale om indskud eller overtagelse. I forbindelse hermed skal der afgives erklæring af en statsautoriseret eller registreret revisor om den værdi, hvortil de indskudte eller overtagne aktiver kan optages i balancen, herunder oplysning om den anvendte fremgangsmåde ved vurderingen.

Stk. 3. Apportindskud skal kunne gøres til genstand for økonomisk vurdering og kan ikke foretages ved påtagelse af forpligtelse til at udføre arbejde eller erlægge tjenesteydelse.

Stk. 4. For aktier og obligationer, der er optaget til notering på Københavns Fondsbørs, kan den senest noterede køberkurs lægges til grund. For andre aktier, for obligationer, for anpartar i anpartsselskaber samt for kapitalandele i dattervirksomheder kan skattekursen lægges til grund.

Stk. 5. Såfremt erklæring ikke er afgivet inden for de sidste fire måneder før anmeldelse i henhold til § 35, stk. 2, skal der afgives en supplerende erklæring fra den revisor, der har afgivet erklæringen, om apportindskuddets værdi i mellemtiden er ændret væsentligt.

§ 8. En erhvervsdrivende fonds grundkapital kan forhøjes ved bestyrelsens beslutning:

1) ved overførelse af reserver eller overskud ifølge fondens senest reviderede årsregnskab, eller

2) ved arv, gave eller lignende bidrag, som fonden har modtaget til forhøjelse af grundkapitalen.

Stk. 2. Bestyrelsen foretager de ændringer af fundatsen, der er en nødvendig følge af en forhøjelse i henhold til stk. 1.

Stk. 3. Ved kapitalforhøjelse, der sker på grundlag af arv, gave eller lignende bidrag i andre værdier end kontanter, gælder reglerne i § 7, stk. 2-5, idet erklæring efter stk. 2, sidste pkt., dog afgives af fondens revisor.

Stk. 4. Ved kapitalforhøjelse, der sker i form af overførelse af reserver eller overskud, skal fondens revisor afgive erklæring om, at fondens økonomiske stilling ikke er forringet på en sådan måde, at de reserver eller overskud, der overføres, ikke længere er til stede.

Stk. 5. Kapitalforhøjelse efter stk. 1 skal anmeldes inden en måned efter beslutning om overførelse fra reserver eller overskud, henholdsvis efter indbetaling af forhøjelsesbeløbet.

§ 9. Nedsættelse af grundkapitalen kræver fondsmyndighedens samtykke. Industriministeren kan fastsætte regler om meddelelse af samtykke, herunder om underretning af kreditorer, og om indgivelse af anmeldelse.

Stk. 2. Fundatsen kan bestemme, at grundkapitalen gennem et nærmere fastsat tidsrum skal nedsættes med bestemte beløb eller bestemte andele med henblik på uddeling til formålet. De nødvendige fundatsændringer som følge af en nedsættelse besluttet af bestyrelsen og skal anmeldes til aktieselskabsregisteret inden en måned efter beslutningen. Uddeling i henhold til 1. pkt. og nedsættelse af grundkapitalen kan kun ske, såfremt fondens revisor erklærer, at fonden efter uddelingen vil have utvivlsomt tilstrækkelige midler til at dække sine kreditorer.

Stk. 3. Grundkapitalen kan ikke nedsættes til et beløb under det i § 7, stk. 1, 1. pkt., fastsatte mindstebeløb.

Kapitel 5. Ledelse.

§ 10. En erhvervsdrivende fond ledes af en bestyrelse, der ud over de bestyrelsesmedlemmer, der vælges efter § 11, stk. 1, 1. pkt., består af mindst 3 medlemmer.

Stk. 2. § 10, stk. 2, §§ 11-18 og § 27 i lov om fonde finder anvendelse.

Stk. 3. Flertallet af bestyrelsens medlemmer må ikke være ansat som direktører i fonden. En direktør må ikke uden fondsmyndighedens samtykke vælges til formand.

§ 11. De i aktieselskabsloven og i henhold til denne fastsatte regler om arbejdstageres valg af bestyrelsesmedlemmer finder tilsvarende anvendelse på en erhvervsdrivende fond og dens dattervirksomheder. De bestyrelsesmedlemmer, der vælges af arbejdstagerne, deltager kun i behandlingen af spørgsmål, som ikke vedrører erhvervsvirksomheden, såfremt dette er bestemt i fundatsen. I det omfang, nye bestyrelsesmedlemmer skal udpeges af bestyrelsen, deltager de bestyrelsesmedlemmer, der er valgt af arbejdstagerne, ikke i udpegelsen, medmindre andet er bestemt i fundatsen.

Stk. 2. Hvor de af arbejdstagerne valgte bestyrelsesmedlemmer efter stk. 1, 2. eller 3. pkt., ikke deltager i behandlingen, medregnes de pågældende bestyrelsesmedlemmer ikke, når det til en beslutning kræves, at et bestemt antal af medlemmerne eller en bestemt del af bestyrelsen er til stede.

§ 12. I en moderfond skal de enkelte medlemmer af fondens bestyrelse og direktion ved deres indtræden i bestyrelsen eller direktionen give bestyrelsen meddelelse om deres kapitalandele i dattervirksomheder samt meddelelse om senere erhvervelse og afhændelse af sådanne andele. Disse meddelelser skal indføres i en særlig protokol. Fondens bestyrelse kan vælge at føre en fælles protokol for samtlige virksomheder i koncernen.

Stk. 2. Bestyrelsesmedlemmer og direktører i en moderfond må ikke udføre eller deltage i spekulationsforretninger vedrørende kapitalandele i dattervirksomheder.

§ 13. Bestyrelsen i en moderfond skal underrette en dattervirksomhed, så snart et koncernforhold er etableret. En dattervirksomhed skal give moderfonden de oplysninger, som er nødvendige for vurderingen af koncernens stilling og resultatet af koncernens virksomhed.

Stk. 2. En moderfond skal løbende underrette dattervirksomheder om forhold, der har interesse for koncernens erhvervsvirksomhed

som helhed. En dattervirksomhed skal endvidere underrettes om påtænkte beslutninger af væsentlig betydning for dattervirksomheden.

§ 14. Bestyrelsen forestår ledelsen og organisationen af en erhvervsdrivende fonds virksomhed. Findes der en direktion, forestår ledelsen af bestyrelsen og direktionen.

Stk. 2. Direktionen varetager den daglige ledelse af fonden og skal derved følge de retningslinier og anvisninger, som bestyrelsen har givet.

Stk. 3. Bestyrelsen skal påse, at bogføringen og formueforvaltningen kontrolleres på en efter fondens forhold tilfredsstillende måde. Er der ansat en direktion, skal denne sørge for, at fondens bogføring sker under iagttagelse af lovgivningens regler herom, og at formueforvaltningen foregår på betryggende måde.

Stk. 4. Prokura kan kun meddeles af bestyrelsen.

§ 15. Et medlem af bestyrelsen, en direktør, fondsmyndigheden eller overregistrator kan forlange, at bestyrelsen indkaldes.

§ 16. En erhvervsdrivende fond forpligtes ved retshandler, der på fondens vegne indgås af den samlede bestyrelse eller af et medlem af bestyrelsen eller af en direktør.

Stk. 2. Den tegningsret, som efter stk. 1 tilkommer det enkelte medlem af bestyrelsen og af direktionen, kan i fundatsen begrænses således, at tegningsretten kun kan udøves af flere medlemmer i forening eller af et eller flere bestemte medlemmer hver for sig eller i forening. Anden begrænsning i tegningsretten kan ikke registreres.

Kapitel 6. Årsregnskab og revision.

Årsregnskab m.v.

§ 17. For hvert regnskabsår udarbejdes et årsregnskab bestående af balance (status), resultatopgørelse og noter. Der udarbejdes endvidere årsberetning og i moderfonde et koncernregnskab. Disse dele udgør en helhed.

Stk. 2. Bestemmelserne i § 1, stk. 2, § 2, stk. 2, §§ 3-9, kapitlerne 2-8 samt § 63 i lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven) finder tilsvarende anven-

delse på erhvervsdrivende fonde med de fravigelser og tilpasninger, der følger af fondes særlige forhold.

Stk. 3. Udøver en fond aktiviteter, der efter deres karakter eller formål adskiller sig væsentligt fra fondens erhvervsmæssige virksomhed,

- 1) skal indtægter og udgifter samt aktiver og passiver vedrørende sådanne aktiviteter, i det omfang det er nødvendigt for at opfylde årsregnskabslovens § 4, stk. 2, optages særskilt i årsregnskabet under særlige hovedposter med passende benævnelser og med forklaring i noterne af posternes særlige karakter,
- 2) kan finansielle anlægsaktiver vedrørende sådanne aktiviteter værdiansættes anderledes end foreskrevet i årsregnskabslovens §§ 26 - 29. Disse posters særlige karakter skal forklares i noterne. Fravigelsen skal behørigt begrundes i noterne, der tillige skal angive fravigelsernes indvirkning på fondens aktiver og passiver, økonomiske stilling og resultat.

Stk. 4. Moderfonde, der ikke omfattes af § 1, stk. 2, nr. 1 og 2, og som ej heller, bortset fra konvertible gældsbreve, yder lån til eller stiller sikkerhed for dattervirksomheder, kan, når forholdene taler derfor, udarbejde koncernregnskabet som et sammendrag af dattervirksomhedernes regnskaber. I så fald skal der i årsberetningen gives oplysning om anvendelse af denne fremgangsmåde med angivelse af moderfondens og dattervirksomhedernes samlede årsresultat og af deres samlede egenkapital eller samlede tab, opgjort efter reglerne i kapitel 8 i årsregnskabsloven. De nævnte angivelser kan udelades, hvis kapitalinteresserne værdiansættes i moderfondens årsregnskab i medfør af nævnte lovs § 40.

Stk. 5. Er en fond ved en fundatsbestemmelse tilknyttet en erhvervsdrivende virksomhed eller en anden fond, skal der redegøres herfor i fondens årsregnskab eller i årsberetningen.

Stk. 6. Industriministeren kan foreskrive særlige skemaer, som fonde skal benytte ved opstilling af årsregnskabet. Industriministeren kan endvidere fastsætte regler om, hvorledes de af stk. 3 omfattede undtagelser skal specificeres og indgå i årsregnskabet.

Revision.

§ 18. En erhvervsdrivende fonds årsregnskab og koncernregnskab skal undergives revision af en eller flere revisorer udpeget af bestyrelsen eller i henhold til fundatsen.

Stk. 2. Er der ingen revisor i fonden, udpeger fondsmyndigheden en revisor.

Stk. 3. Revisor skal være myndig. Revisor skal have bopæl her i landet, medmindre fondsmyndigheden undtager fra dette krav, eller kravet strider mod internationale forpligtelser, eller mod bestemmelser fastsat af industriministeren.

Stk. 4. Mindst en af revisorerne skal være statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 5. Vælges et revisionsselskab til revisor, skal den, hvem revisionen overdrages, opfylde de i §§ 18 og 19 foreskrevne betingelser.

Stk. 6. Vælges flere revisorer, kan en valgt revisors personale eller medinteressenter ikke vælges som medrevisor. Vælges et revisionselskab til revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat person vælges som medrevisor.

Stk. 7. Bestemmelserne om revisorer i dette kapitel finder tilsvarende anvendelse på revisorsuppleanter.

§ 19. Til revisor må ikke udpeges eller vælges:

- 1) medlemmer af fondens eller dens dattervirksomheders direktion, bestyrelse eller repræsentantskab,
- 2) personer, som står i afhængighedsforhold til fonden, til en dattervirksomhed, til medlemmer af fondens bestyrelse eller direktion eller til funktionærer, som har til opgave at sørge for eller kontrollere bogføringen eller forvaltningen af midlerne,
- 3) personer, der er knyttet til fondens eller til en dattervirksomheds bestyrelse, direktion eller de i nr. 2 nævnte funktionærer ved ægteskab, fast samlivsforhold eller slægts- eller svogerskab i ret op- eller nedstigende linie eller i sidelinien så nært som søsken-
de.

§ 20. En revisor kan afsættes af den, der har valgt ham, eller af fondsmyndigheden.

§ 21. Bestyrelse og direktion skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, der er nødvendig for udførelse af hvervet. En datter-

virksomheds bestyrelse og direktion har tilsvarende forpligtelse over for fondens revisor.

§ 22. Revisor skal revidere årsregnskabet i overensstemmelse med god revisionsskik og herunder foretage en kritisk gennemgang af fondens regnskabsmateriale og dens forhold i øvrigt. Revisor skal herunder efterkomme de krav vedrørende revisionen, som måtte blive stillet af overregistrator eller fondsmyndigheden.

Stk. 2. Revisor skal tillige revidere koncernregnskabet og koncernvirksomhedernes indbyrdes regnskabsmæssige forhold.

§ 23. Revisor skal gøre anmærkning i revisionspåtegningen og give nødvendige supplerende oplysninger, hvis årsregnskabet, årsberetningen eller koncernregnskabet ikke indeholder de oplysninger om fondens, henholdsvis koncernens, aktiver og passiver, økonomiske stilling og resultat eller andre oplysninger, som skal gives, eller hvis årsberetningen er i strid med årsregnskabet eller koncernregnskabet.

Stk. 2. Har revisor ved sin revision fundet, at der foreligger forhold, som kan medføre ansvar for bestyrelsesmedlemmer eller direktører, eller savner revisor fornødne oplysninger om en dattervirksomheds forhold, skal dette oplyses i revisionspåtegningen.

Stk. 3. Revisor kan i øvrigt i påtegningen meddele oplysninger, som revisor anser det for rigtigt at lade komme til overregistrator eller fondsmyndighedens kundskab.

§ 24. Revisor skal til brug for bestyrelsen føre en revisionsprotokol, hvori revisor skal anføre, hvilke revisionsarbejder der er udført, samt eventuelle mangler vedrørende fondens bogholderi og regnskabsforhold. Protokollen forelægges ved alle bestyrelsesmøder, og enhver protokoltilførsel underskrives af samtlige bestyrelsesmedlemmer.

§ 25. Overregistrator og fondsmyndigheden kan pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold.

§ 26. En revisor, der fratræder sit hverv, er berettiget til at meddele den revisor, der træder i stedet, grunden til sin fratræden.

Kapitel 7. Uddeling og overskudsanvendelse.

§ 27. Det påhviler bestyrelsen at foretage uddeling i overensstemmelse med § 28 til de formål, der er fastsat i fundatsen. Bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser til konsolidering af fonden.

§ 28. Uddeling kan kun ske af følgende midler:

- 1) årsresultatet, overført overskud fra tidligere år og andre reserver, der ikke er bundne ifølge fondens fundats, efter fradrag af udækket underskud og pligtige henlæggelser,
- 2) kapitalnedsættelsesbeløb efter § 9.

§ 29. § 26 i lov om fonde finder tilsvarende anvendelse. Overregistrator kan efter udtalelse fra fondsmyndigheden pålægge bestyrelsen at foretage henlæggelser.

Kapitel 8. Erstatning.

§ 30. Bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer og granskningsmænd er erstatningsansvarlige for skade tilføjet fonden efter reglerne i §§ 28-30 i lov om fonde.

Stk. 2. De i stk. 1 nævnte personer er tillige erstatningsansvarlige for skade, de under udførelsen af deres hverv forsætligt eller uagtsomt har tilføjet kreditorer eller trediemænd. § 28, stk. 3, og § 30 i lov om fonde finder anvendelse.

Kapitel 9. Ændring af fundatsen m.v.

§ 31. § 31 og § 32, stk. 1 og 3, i lov om fonde finder anvendelse.

§ 32. Industriministeren kan fastsætte regler om opløsning af erhvervsdrivende fonde.

Stk. 2. Industriministeren kan fastsætte regler, hvorefter aktieselskabslovens kapitel 15 med de fornødne tilpasninger finder anvendelse på

- 1) fusion af erhvervsdrivende fonde,
- 2) fusion, hvorved en moderfond overtager en dattervirksomhed, der er et aktie- eller anpartsselskab.

§ 33. Bliver en fond omfattet af denne lov, skal den inden fire måneder anmeldes som

erhvervsdrivende fond til aktieselskabsregisteret. Som bilag til anmeldelsen skal vedlægges en redegørelse fra bestyrelsen om virksomheden. Reglerne i § 6, 2. pkt., samt § 7 skal iagttages ved registreringen.

§ 34. Hvis en fond ophører med at drive erhvervsvirksomhed, skal bestyrelsen anmelde dette til aktieselskabsregisteret. Som bilag til anmeldelsen skal vedlægges en redegørelse for virksomhedens ophør. Fonden slettes af aktieselskabsregisteret med virkning fra det kommende regnskabsårs begyndelse, og overregistrator underretter fondsmyndigheden og fondsregisteret herom.

Kapitel 10. Anmeldelse og registrering. Fondsmyndighedens og overregistratorers opgaver. Granskning.

Anmeldelse.

§ 35. I aktieselskabsregisteret føres et register over fonde, der er omfattet af denne lov.

Stk. 2. Anmeldelse til aktieselskabsregisteret i henhold til § 5 skal ske senest tre måneder efter, at fundatsen er underskrevet. Er en fond stiftet ved testamente, skal den anmeldes umiddelbart efter boets slutning.

Stk. 3. Ændring i en fonds fundats eller ændring i et forhold, hvorom anmeldelse er sket, skal anmeldes inden en måned til aktieselskabsregisteret.

Stk. 4. Senest seks måneder efter regnskabsårets udgang skal til aktieselskabsregisteret indsendes bekræftet kopi af det reviderede årsregnskab, herunder koncernregnskab, samt af årsberetningen.

Stk. 5. Overregistrator sender genpart af anmeldelser, årsregnskaber m.v. til fondsmyndigheden og fondsregisteret og giver meddelelse om registreringer til fondsmyndigheden.

§ 36. Ved stiftelse, forhøjelse eller nedsættelse af grundkapitalen skal anmeldelsen vedlægges oplysning om de dermed forbundne omkostninger.

Registrering.

§ 37. Registrering skal nægtes, såfremt det anmeldte ikke er i overensstemmelse med denne lov, med bestemmelser, som er fastsat i

medfør af § 9, stk. 1, § 32 og § 41, stk. 1, eller med fundatsen.

Stk. 2. Kan en anmeldelse ikke registreres på grund af en fejl eller mangel, kan overregistrator fastsætte en frist til berigtigelse. Sker berigtigelse ikke inden den fastsatte frist, nægtes registrering.

Stk. 3. Anmelderen skal have skriftlig meddelelse om nægtelse af registrering og grunden hertil.

§ 38. Registreringer efter denne lov eller efter regler udstedt i henhold til loven skal straks bekendtgøres i Statstidende. Indholdet af bekendtgørelser i Statstidende anses for at være kommet til trediemands kundskab.

Fondsmyndighedens og overregistratorers opgaver.

§ 39. Fondsmyndigheden og overregistrator påser overholdelsen af denne lov.

Stk. 2. Fondsmyndigheden og overregistrator kan forlange de oplysninger, der er nødvendige til varetagelse af deres opgaver. I øvrigt finder §§ 35 og 37 i lov om fonde anvendelse.

Stk. 3. Overregistrator kan meddele forlængelse af de frister, der er fastsat i denne lov.

Granskning.

§ 40. Overregistrator kan bestemme, at der skal foretages granskning af nærmere angivne forhold vedrørende en erhvervsdrivende fond, dens forvaltning eller regnskaber. Overregistrator udpeger en eller flere granskningsmænd. Udgifterne til granskning udredes foreløbig af overregistrator, men afholdes af fonden.

Stk. 2. Reglen i § 21 finder anvendelse.

Stk. 3. Granskningsmændene skal afgive en skriftlig beretning til overregistrator. Overregistrator fastsætter deres vederlag.

Stk. 4. Overregistrator sender genpart af beretningen til fondsmyndigheden, industriministeren og justitsministeren.

Særlige bestemmelser.

§ 41. Industriministeren fastsætter regler om anmeldelse, indsendelse af årsregnskaber m.v., registrering og om udgivelse af en fortegnelse over registrerede fonde.

Stk. 2. For anmeldelse, udskrifter m.v. og

bekendtgørelse betales en afgift efter regler fastsat af industriministeren.

§ 42. Dokumenter, der beror i aktieselskabsregisteret, er offentligt tilgængelige. Oplysninger, der meddeles overregistrator efter § 25 og § 39, stk. 2, samt beretninger efter § 40, er dog kun offentligt tilgængelige i det omfang, overregistrator bestemmer det.

Stk. 2. Industriministeren kan fastsætte bestemmelser om, at oplysninger, der beror i aktieselskabsregisteret, og som ikke angår fondens erhvervsvirksomhed, ikke er offentligt tilgængelige.

§ 43. Krænker en registrering nogens ret, hører spørgsmålet om registreringens udslettelse under domstolene. Sag herom skal anlægges mod fonden senest seks måneder efter registreringens bekendtgørelse i Statstidende. Retten tilsender overregistrator udskrift af dommen. Om sagens udfald skal der uden betaling optages bemærkning i registeret og ske bekendtgørelse i Statstidende.

Stk. 2. Andre afgørelser, der træffes af overregistrator, kan inden en måned indbringes for industriministeren. Sag til omgørelse af overregistrators eller industriministerens afgørelse skal anlægges inden seks måneder.

Kapitel 11. Straffebestemmelser m.v.

§ 44. Er strengere straf ikke forskyldt efter borgerlig straffelov, straffes overtrædelse af lovens forskrifter om indsendelse af anmeldelser og årsregnskaber m.v. til aktieselskabsregisteret med bøde. På samme måde straffes bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer og granskningsmænd eller suppleanter for disse, dersom de ubeføjet røber, hvad de under udøvelsen af deres hverv har faet kundskab om.

Stk. 2. Med bøde straffes forsætlig eller groft uagtsom overtrædelse af

- 1) § 12, § 14, stk. 3, og § 47, stk. 1,
- 2) de i § 17, stk. 2, nævnte bestemmelser i lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., i det omfang en sådan overtrædelse kan straffes efter nævnte lovs § 65.

Stk. 3. Med bøde straffes grov eller gentagen overtrædelse af §§ 16 og 27 i lov om fonde, i det omfang en sådan overtrædelse kan straffes efter nævnte lov.

Stk. 4. I forskrifter, der udfærdiges i henhold

til loven, kan der fastsættes straf af bøde for grov eller gentagen overtrædelse af bestemmelser i forskrifterne.

§ 45. Undlader en fonds bestyrelse, direktion eller revisor i rette tid at efterkomme de pligter, der påhviler dem i forhold til aktieselskabsregisteret eller fondsmyndigheden, eller som påhviler dem ifølge regler, der udstedes i medfør af loven, kan overregistrator eller fondsmyndigheden som tvangsmiddel pålægge de pågældende daglige eller ugentlige bøder.

Kapitel 12. Ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 46. Loven træder i kraft den.....

Stk. 2. Tidspunktet for ikrafttrædelsen af § 17, stk. 2, for fonde, der var oprettet inden den 29. januar 1981, og som har til hovedformål at udøve rederivirksomhed eller har den i § 1, stk. 2, nr. 3, nævnte forbindelse med et aktie- eller anpartsselskab eller anden virksomhed, der har sådant hovedformål, bestemmes af industriministeren. Disse fonde skal i stedet udarbejde årsregnskab og eventuelt koncernregnskab efter reglerne i aktieselskabslovens kapitel 12, bortset fra § 108, med de fravigelser og tilpasninger, der følger af fondes særlige forhold. Bestemmelserne i § 17, stk. 3 og 4, anvendes med de fornødne tilpasninger.

Stk. 3. (Færøerne og Grønland).

§ 47. Inden ét år efter lovens ikrafttræden skal bestående fonde anmeldes til aktieselskabsregisteret.

Stk. 2. Inden to år efter lovens ikrafttræden skal bestående fonde opfylde bestemmelserne i denne lov, medmindre industriministeren efter forhandling med justitsministeren helt eller delvis undtager fra dette krav. Dette gælder dog ikke § 2, stk. 1 og 2, og § 7 i lov om fonde. Den, der ved lovens ikrafttræden er medlem af bestyrelsen, kan uanset bestemmelsen i § 10, stk. 2, jfr. lov om fonde § 14, bevare dette hverv.

Stk. 3. Inden tre år efter lovens ikrafttræden skal bestående fonde tilvejebringe en grundkapital på mindst 300.000 kr. Dette gælder dog ikke, hvis overregistrator på grundlag af en erklæring derom fra bestyrelsen finder, at det under hensyn til fondens forhold må anses for udelukket at tilvejebringe en grundkapital

af den nævnte størrelse. Bestyrelsens erklæring skal være ledsaget af en udtalelse fra revisor.

Stk. 4. Bestemmelsen i stk. 3, 1. pkt., gælder ikke for fonde, der omfattes af § 9, stk. 2.

§ 48. Bestemmelserne i lov nr. 23 af 1. marts 1889 om handelsregistre, firma og prokura om anmeldelse til handelsregistrene af selskaber med begrænset ansvar finder ikke an-

vendelse på erhvervsdrivende fonde, der har hjemsted her i landet.

Stk. 2. Bliver en fond, der er optaget i handelsregisteret eller i foreningsregisteret, optaget i aktieselskabsregisteret, og dette bekendtgøres i Statstidende, slettes fonden af handelsregisteret eller foreningsregisteret. Dokumenter vedrørende en sådan fond overføres til aktieselskabsregisteret,

4. Bemærkninger til lovudkastet.

Kapitel 1. Lovens anvendelsesområde.

Til § 1.

Tilstk. 1.

Bestemmelsen fastlægger lovens anvendelsesområde.

I stk. 1 foreslår udvalget, at loven skal omfatte fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner, der efter stk. 2 anses for at være erhvervsdrivende. Disse selvejende institutioner betegner loven som »erhvervsdrivende fonde«.

Som det fremgår af bemærkningerne til § 1 i udkastet til lov om fonde, foreslår udvalget ikke en definition af begrebet fond, men henholder sig til den udformning af fondsbegrebet, der er sket gennem sædvane og praksis.

En fond har herefter navnlig følgende karakteristika:

- 1) En formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.
Dette betyder, at fonde, der har til hensigt at etablere en selvåndlæggelse, ikke gyldigt kan stiftes.
- 2) Et eller flere bestemte formål.
- 3) Rådighedsbeføjelserne tilkommer en selvstændigt retssubjekt.
- 4) Fonden kan som sådan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser, d.v.s. at den er et selvstændigt retssubjekt.
- 5) Ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue, d.v.s. at ejendomsretten til fondens formue tilkommer fonden som sådan. Aktiverne falder ikke i arv, og kan ikke ved opløsning af fonden udbetales til en ejerkreds, men skal normalt udbetales eller overføres til fondens formål eller til en anden fond med samme eller lignende formål.

Som bilag 7 er optaget en redegørelse for afgrænsningen mellem fonde og andre juridiske personer.

Efter gældende ret er der fri adgang til at oprette erhvervsdrivende fonde med et hvilket som helst formål, medmindre lovgivningen har gjort undtagelse herfra. Næringslovens § 5, stk. 3, fastslår selvejende institutioners (fondes) adgang til at udøve næringsvirksomhed, når de i loven angivne almindelige betingelser er opfyldt. Mange love forudsætter, at en vis virksomhed kan udøves af fonde. Således kan eksempelvis realkreditinstitutter, rederivirksomheder, pensionskasser, revisionsvirksomheder og boligselskaber organiseres som fonde. Frygten for en forflygtigelse af det professionelle ansvar har dog ført til regler om, at en række liberale erhverv ikke må drives på anden måde end som personligt firma eller i interessentskabsform.

I betænkningens kapitel III har udvalget redegjort for de bevæggrunde, der kan føre til at vælge fondsformen som juridisk ramme for direkte eller indirekte udøvelse af erhvervsvirksomhed.

Lovudkastet gør ikke indgreb i fondes adgang til selv eller gennem dattervirksomheder at udøve erhvervsvirksomhed. Om der skal gælde indskrænkninger heri, bør efter udvalgets opfattelse bestemmes i de love, der gælder for det pågældende erhverv.

På de fleste områder indeholder lovudkastet den materielle regulering af de erhvervsdrivende fondes retsstilling. I det omfang, hvori bestemmelserne i udkastet til lov om fonde skal finde anvendelse på erhvervsdrivende fonde, og hvor en sproglig tilpasning ikke har været fornøden, har udvalget dog fundet det hensigtsmæssigt at nøjes med en henvisning til udkastet til lov om fonde.

Lovudkastets regler er generelle i den forstand, at udkastet tilsigter at gælde for alle fonde, der er erhvervsdrivende efter lovens definition. Der tilsigtes dog ingen forandring af de for visse fonde eller grupper af fonde ved lov eller i henhold til lov givne særlige regler.

Tilstk. 2 og 3.

Stk. 2 fastlægger, hvornår en fond efter denne lov skal anses for erhvervsdrivende.

Udvalget har i kapitel III og i bilag 5 givet en redegørelse for forståelsen af begrebet erhvervsdrivende i gældende lovgivning og praksis, hvortil henvises. Det fremgår af undersøgelsen, at udtrykket »erhvervsdrivende« i den gældende lovgivning dækker over ikke ubetydelige variationer, og at det således ikke på grundlag af gældende ret er muligt at formulere et kort og entydigt, generelt anvendt begreb, der er egnet til anvendelse i et forslag til lov om erhvervsdrivende fonde.

Som følge heraf fastlægger lovudkastet, hvad der i denne lov skal forstås ved en erhvervsdrivende fond. Formålet er at udsondre de fonde, hvis særlige tilknytning til erhvervsvirksomhed er af en sådan karakter, at de efter udvalgets opfattelse bør omfattes af de regler, som lovudkastet indeholder. Stk. 2 tilsigter endvidere at afgrænse lovudkastets anvendelsesområde over for udvalgets lovudkast om fonde.

Fonde kan være knyttet til erhvervsvirksomhed enten således, at de selv udøver virksomheden, eller således at de, gennem besiddelse af aktier eller andre kapitalandele i en erhvervsvirksomhed, har en bestemmende indflydelse over denne (holdingfonde). Bestemmelsen i stk. 2 afspejler dette.

Reglerne i *stk. 2, nr. 1 og 2*, omhandler de tilfælde, hvor fonden selv driver erhvervsvirksomhed. *Stk. 2, nr. 1*, nævner de tilfælde, hvor en fond overdrager varer eller immaterielle rettigheder (f.eks. patenter, varemærker eller know-how) eller erlægger tjenesteydelser eller lignende (f.eks. leasing). Som betingelse for at betegne fonden som erhvervsdrivende, foreskrives det, at den normalt modtager vederlag som modydelse. Det er ikke afgørende, om virksomheden er overskudsgivende, eller om der faktisk ikke betales vederlag i den konkrete situation.

Afgørende for, om en fond herefter kan karakteriseres som erhvervsdrivende i lovens forstand, er således ikke alene fundatsens formålsangivelse, men den virksomhed, der faktisk drives eller udøves indflydelse på. Selv om fundatsen angiver formålet som almenvelgørende, kan fonden have en sådan tilknytning til en erhvervsvirksomhed, at den betragtes som erhvervsdrivende i lovens forstand. Skal fonden ifølge formålet alene vare-

tage et alment ikke-erhvervsmæssigt formål, betragtes fonden således som erhvervsdrivende, dersom formålet skal fremmes gennem overskuddet af f.eks. en fabriktionsvirksomhed, som fonden ejer.

Udkastet adskiller sig på dette punkt fra aktieselskabslovens § 1, stk. 5, hvorefter loven ikke omfatter selskaber, hvis vedtægter bestemmer, at udbyttet anvendes til almennyttige formål.

Virksomhed bestående i salg eller udlejning af fast ejendom er i *stk. 2, nr. 2*, nævnt udtrykkeligt, da fast ejendom efter sædvanlig sprogbrug ikke omfattes af udtrykkene varer eller tjenesteydelser. Udlejning af fast ejendom mod vederlag indebærer, at fonden betragtes som erhvervsdrivende, dersom udlejningen tilsigter at opnå et afkast til uddeling til fondens formål. Hvis formålet er helt eller delvis at uddele friboliger uden eller mod en lav betaling - således som det f.eks. er tilfældet med en række klostre og stiftelser - finder udvalget derimod ikke, at fonden kan karakteriseres som erhvervsdrivende. Selv om sådanne stiftelser — ofte på grund af den økonomiske udvikling - har været nødsaget til at tage et mindre vederlag for den bolig, der stilles til rådighed, medfører dette ikke, at stiftelsen kan siges erhvervsmæssigt at udleje fast ejendom. Der lægges her vægt på, at formålet ikke er at opnå et afkast til uddeling, men at opretholde og uddele friboliger.

Bestemmelsen i *stk. 2, nr. 3*, omhandler de tilfælde, hvor fonden ikke selv driver nogen erhvervsvirksomhed, men har en sådan særlig tilknytning til en erhvervsvirksomhed, at den efter udvalgets opfattelse bør omfattes af lovudkastet.

På samme måde som aktie- og anpartsselskaber kan fonde have bestemmende indflydelse over aktie- eller anpartsselskaber gennem besiddelse af aktier eller anparter i disse. Det samme kan været tilfældet i forhold til andre virksomhedsformer ved fondes besiddelse af kapitalandele i disse. Det gælder virksomheder som kommanditselskaber, andelsselskaber, interessentskaber m.v. En bestemmende indflydelse kan ikke blot følge af besiddelse af kapitalandele, men kan også være baseret på særlige bestemmelser i vedtægter, fundats eller lignende f.eks. aftale.

De muligheder, fonde har for at kunne udøve bestemmende indflydelse over andre erhvervsvirksomheder, navnlig gennem påvirk-

ning af økonomiske dispositioner, har ført til, at udvalget nærmere har overvejet, om de selskabsretlige koncernregler bør anvendes på grupper af virksomheder, hvori fonde indgår. Udvalget har i denne henseende nærmere vurderet, dels hvilke virksomhedsformer der bør omfattes af udkastets koncernregler, dels kriterierne for hvornår en koncern foreligger. Afgrænsningen af de fonde, der på grund af deres bestemmende indflydelse over andre erhvervsvirksomheder bør omfattes af udkastets erhvervsretlige regler, har nær sammenhæng med udvalgets koncernretlige overvejelser. Udvalget finder navnlig, at der bør anvendes samme kriterier ved afgrænsningen af, hvilke fonde der anses som moderfonde som ved fastlæggelsen af, hvilke fonde der anses som erhvervsdrivende. Udvalget henviser herom til sine bemærkninger til udkastets § 2, og skal her alene pege på, at man foreslår en koncerndefinition, der svarer til aktie- og anpartsselskabslovenes med den udvidelse, der følger af lov nr. 284 af 10. juni 1981 om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. Dette betyder, at datterselskaberne ikke behøver at være aktie- eller anpartsselskaber, men også andre virksomhedsformer kan være omfattet. Udvalgets forslag i stk. 2, nr. 3, er på linie hermed.

Fogh finder ikke, at der er noget grundlag for at fastlægge en koncerndefinition, der går videre end den i aktieselskabslovgivningen gældende. Sigtet har tværtimod på en række punkter været at søge gennemført ligestilling imellem erhvervsdrivende fonde og aktieselskaber. Den omstændighed, at en erhvervsvirksomhed direkte eller indirekte drives af en fond, er ikke tilstrækkelig begrundelse for at udvide det i dag fastlagte koncernbegreb. Hvis en sådan udvidelse eventuelt skal ske, bør det overvejes i forbindelse med en ændring også i aktieselskabsloven, når EF's direktiv om koncerner til sin tid måtte foreligge.

En fond betegnes efter udvalgets forslag herefter som erhvervsdrivende, dersom den ejer en så stor del af aktierne eller anparterne i et aktie- eller anpartsselskab, at den repræsenterer flertallet af stemmerne, jfr. princippet i aktieselskabslovens § 2, stk. 1. En fond skal ligeledes anses som erhvervsdrivende, dersom den i øvrigt på grund af aktiebesiddelse, anpartsbesiddelse eller aftale har en bestemmende indflydelse over et aktie- eller anparts-

selskab og tillige en betydelig andel i dets driftsresultat, jfr. princippet i aktieselskabslovens § 2, stk. 2.

Den allerede af årsregnskabsloven følgende udvidelse af koncernbegrebet til at omfatte andre dattervirksomheder end aktie- og anpartsselskaber har til konsekvens, at en fond også betragtes som erhvervsdrivende, hvis den gennem besiddelse af **egenkapital**-andele i sådanne andre dattervirksomheder (kommanditselskaber, andelsselskaber, interessentskaber m.v.), der udøver virksomhed som nævnt i stk. 1, nr. 1 og 2, har den i aktieselskabslovens § 2 nævnte forbindelse med disse virksomheder.

Udvalget skal fremhæve, at en bestemmende indflydelse kan følge af bestemmelser i vedtægter, fundats eller aftale, f.eks. betingelser knyttet til aftale om at indskyde ansvarlig lånekapital.

Udvalget skal påpege, at det ikke efter lovudkastet hindrer en fonds karakter af erhvervsdrivende, at der mellem fonden og den erhvervsmæssige virksomhed er indskudt et eller flere »mellemed«, f.eks. et interessentskab, selvom disse isoleret betragtet ikke efter udvalgets forslag anses som erhvervsdrivende efter nr. 1 og 2, men dog har den krævede indflydelse over en sådan erhvervsvirksomhed. Dette følger af henvisningen til de i aktieselskabslovens § 2 nævnte »forbindelser«, der også omfatter en sådan indirekte tilknytning.

Udkastets § 1, stk. 3, indeholder en begrænsning i erhvervsdefinitionen, således at en fond ikke anses for erhvervsdrivende - og således holdes uden for lovudkastets anvendelsesområde — dersom erhvervsvirksomheden er af begrænset omfang eller kun omfatter en uvæsentlig del af fondens samlede formue. Der tænkes her bl.a. på tilfælde, hvor fondens kapitalgrundlag i alt væsentligt består af obligationer, pantebreve eller eventuelle kapitalandele i form af aktier, anparter eller lignende uden dertil knyttet bestemmende indflydelse, og på tilfælde, hvor fonden driver eller har den krævede indflydelse over en erhvervsvirksomhed, der i forhold til fondens samlede aktivmasse udgør en ubetydelig del. Bestemmelsen tager imidlertid også sigte på tilfælde, hvor fondens erhvervsvirksomhed i sig selv er af begrænset omfang, f.eks. tilfælde hvor en fond ejer en mindre udlejningsejendom.

Tilstk. 4 og 5.

Som anført i bemærkningerne til § 1 i udkastet til lov om fonde, kan der efter udvalgets mening ikke drages nogen retlig relevant sondring mellem fonde og selvejende institutioner.

Lovgivningen forudsætter ikke sjældent eksistensen af selvejende institutioner, og for visse selvejende institutioner eller grupper af selvejende institutioner indeholder lovgivningen en omfattende regulering, herunder etablering af tilsynsordninger. Dette viser sig særligt klart, når den pågældende institution direkte er oprettet ved lov. Men også i andre tilfælde, hvor en selvejende institution udøver en bestemt virksomhed, kan der være etableret en sådan særlig lovregulering. Dette gælder sparekasser og realkreditinstitutter m.v., og i mange andre tilfælde, hvor en selvejende institution - evt. i forbindelse med godkendelse af dens virksomhed — er finansieret helt eller i det væsentligste af offentlige midler.

Udvalget har på denne baggrund overvejet behovet for at undtage visse selvejende institutioner (fonde) fra lovens anvendelsesområde.

Til brug for udvalgets overvejelser har udvalget indhentet oplysninger fra statslige og kommunale myndigheder om antallet og karakteren af fonde, der er oprettet ved lov eller i henhold til lov eller af staten. Svarene er gengivet i bilag 2. Flere ministerier har i deres besvarelse tillige medtaget oplysninger om privat oprettede fonde, der modtager driftstilskud fra staten, idet der i flere tilfælde er en glidende overgang mellem på den ene side lovregulerede eller statsoprettede fonde og på den anden side tilskudsmodtagende fonde, navnlig når en fond fuldt ud finansieres af offentlige midler og evt. ledes af en bestyrelse, der helt eller delvis udpeges af det offentlige. Der er endvidere i svarene fra nogle ministerier medtaget institutioner, som efter udvalgets opfattelse ikke kan betegnes som selvejende, men snarere må karakteriseres som sammenslutninger, d.v.s. selskaber og foreninger, jfr. herved bilag 7 om afgrænsning af fonde over for andre juridiske personer.

Hovedsynspunktet for udvalgets overvejelser har været, at der er behov for undtagelser, hvor selvejende institutioner på grundlag af andre regelsæt end fondslovgivningen er underlagt et tilstrækkeligt fyldestgørende offentligt tilsyn.

Et sådant tilsyn vil efter udvalgets opfattelse være etableret, dersom fonden er underlagt revision efter lov nr. 321 af 26. juni 1975 om revision af statens regnskaber. Ifølge lovens § 2, stk. 1, nr. 2, omfatter revisionen (foruden statens regnskaber) regnskaber for institutioner, foreninger, fonde m.v., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud eller ved bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov. Revisionen, som er såvel en finansiel revision som en forvaltningsrevision, er beskrevet i lovens § 3.

Betingelsen om fyldestgørende offentligt tilsyn vil efter udvalgets opfattelse også være opfyldt, dersom fonden er underlagt det indseende og den styring, der følger af de almindelige statslige budget- og bevillingsregler, jfr. finansministeriets budgetvejledning 1979. Endelig vil et tilstrækkeligt tilsyn kunne følge af reglerne i den lovgivning, hvorved fonden er oprettet eller af tilsynsbestemmelser fastsat af vedkommende minister for den pågældende institution. Som eksempel herpå nævnes lov nr. 179 af 14. maj 1980 om en værdipapircentral, især §§ 2, 3, 22 samt kap. 8.

Bestemmelserne i stk. 4-5 indeholder udvalgets forslag til undtagelsesbestemmelser. Stk. 4 indeholder visse generelle kriterier, hvorefter fonde undtages fra lovens anvendelsesområde. Disse kriterier suppleres i stk. 5 af en adgang til at undtage selvejende institutioner efter et konkret skøn.

I *stk. 4, nr. 1*, foreslår udvalget, at loven ikke skal gælde for fonde, der er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og som er under særligt tilsyn af staten. Eksempler på fonde, der er oprettet på offentligt initiativ ved lov eller i henhold til lov, fremgår af bilag 2.

Bestemmelsen i nr. 1 tager typisk sigte på institutioner (fonde), som ikke ved kapitalforvaltning eller direkte eller indirekte ved udøvelse af erhvervsvirksomhed tilsigter at opnå indtægter til uddeling til bestemte formål. Det er karakteristisk for disse institutioner, at de varetager funktioner af hovedsagelig offentligretlig karakter, og at der derfor er behov for regler, der er tilpasset disse funktioner. Det vil derfor efter udvalgets opfattelse ikke være hensigtsmæssigt — for visse fonde næppe engang muligt - at lade fondslovene gælde. Som eksempler på fonde, der ud fra ovennævnte kriterier undtages fra loven, kan nævnes Værdipapircentralen (lov nr. 179 af 14. maj 1980), Københavns Fondsbørs (lov

nr. 220 af 7. juni 1979 med senere ændringer), Danmarks Erhvervsfond (lov nr. 145 af 4. april 1960), Skibskreditfonden (lov nr. 143 af 17. maj 1961) og Rejsegarantifonden (lov nr. 150 af 10. april 1979).

Udvalget har overvejet, hvorvidt fonde oprettet på statsligt initiativ på anden måde end ved lov eller i henhold til lov, bør undtages fra loven. Det er imidlertid forholdsvis sjældent, at staten opretter fonde, uden at dette sker ved lov eller i henhold til lov. Praksis viser dog eksempler på, at oprettelse er sket ved aktstykke til finansudvalget. F.eks. blev Dansk Institut for Prøvning og Justering (Dantest) oprettet af industriministeriet den 1. januar 1980 ved aktstykke nr. 170 af 12. december 1979, jfr. herved pkt. 2.5 i bilag 2.

Hvor oprettelse af fonde sker på andet grundlag end ved lov eller i henhold til lov, finder udvalget det imidlertid betænkeligt at foreslå en umiddelbar undtagelse fra loven, da der ikke i disse tilfælde haves den samme sikkerhed for, at der etableres et tilsyn som nævnt ovenfor. Undtagelse bør derfor kun gøres efter en konkret prøvelse, der hjemles i udkastets stk. 5.

I *stk. 4, nr. 2*, undtages særskilt Danmarks Nationalbank samt tre særlige grupper af selvejende institutioner: sparekasser, pensionskasser og godkendte realkreditinstitutter.

Sparekasser, der i øvrigt ikke omfattes af udvalgets kommissorium, skal ifølge bank- og sparekasseloven, **jfr.** lovbekendtgørelse nr. 35 af 30. januar 1981 med senere ændringer, være organiseret som selvejende institutioner, og deres virksomhed er fuldt ud reguleret af bank- og sparekasseloven. Dette medfører et omfattende tilsyn udøvet gennem tilsynet med banker og sparekasser, der påser overholdelsen af ikke alene bank- og sparekasseloven, men også af anden lovgivning.

Pensionskasser kan være organiseret som selvejende institutioner, og vil — på samme måde som andre virksomheder, der afgiver generelt tilsagn om ydelse af pension — være omfattet af lov om tilsyn med pensionskasser, jfr. lovbekendtgørelse nr. 163 af 26. maj 1959 med senere ændringer. Tilsynet udøves af forsikringstilsynet og angår såvel de berørte virksomheders drift som det sikkerhedsmæssige grundlag for opfyldelsen af pensionsforpligtelserne.

Kun realkreditinstitutter, der er godkendt af boligministeren i henhold til lov om realkreditinstitutter, jfr. lovbekendtgørelse nr. 233 af 25. maj 1977, er berettiget til at yde lån mod pant i fast ejendom ved udstedelse af obligationer. Realkreditinstitutter kan være organiseret som selvejende institutioner. For tiden er dette tilfældet for Byggeriets **Realkreditfond** og Industriens Realkreditfond. (Dansk Landbrugs Realkreditfond omfattes ikke af lov om realkreditinstitutter, men af en særlig lov nr. 60 af 7. juli 1977.)

Realkreditinstitutterne er i henhold til de ovennævnte love under tilsyn af boligministeren, der påser, at det enkelte institut overholder bestemmelserne i selve loven, regler udfærdiget i medfør af loven og instituttets vedtægter. Nærmere regler om tilsynet findes i boligministeriets bekendtgørelse nr. 593 af 15. december 1980 om tilsyn med realkreditinstitutter.

I *stk. 4, nr. 3*, foreslår udvalget en yderligere undtagelse for fonde, der som vilkår for at opnå godkendelse i henhold til lov eller som vilkår for at opnå drifts- eller anlægstilskud fra staten er under offentligt tilsyn og økonomisk kontrol af staten. Det bestemmes flere steder i lovgivningen, at kun godkendte institutioner er berettigede til at modtage tilskud. Som det fremgår af oversigten i bilag 2, findes der navnlig inden for industriministeriets, undervisningsministeriets og socialministeriets område en meget stor gruppe af private selvejende institutioner, der i forbindelse med godkendelses- og/eller tilskudsordninger er under tilsyn.

Omfanget af statens indsigt i og styring af godkendte og/eller tilskudsmodtagende selvejende institutioners **forhold varierer imidlertid** og beror til dels på graden af statsfinansiering.

Budgetdepartementets beretning om selvejende institutioners bevillingsmæssige stilling (juni 1979) indeholder i kapitel 4 en generel gennemgang og vurdering af gældende bevillingsret med hensyn til hjemmel for ydelse af tilskud og gældende regler om budgetkontrol, dispositionsadgang og statens kontrol med finansielle dispositioner.

I bilag 2, afsnit 4, har udvalget optrykt finansministeriets cirkulærskrivelse af 13. november 1980 til samtlige ministerier. I overensstemmelse med de i budgetdepartementets beretning indeholdte konklusioner henstilles

det i finansministeriets cirkulærskrivelse, at der for institutioner, der modtager statsligt driftstilskud på halvdelen af driftsudgifterne eller mere, etableres et tilsyn efter nærmere beskrevne regler.

I tilknytning hertil skal udvalget særligt omtale de teknologiske serviceinstitutter. For disse gælder specielle regler for ydelse af tilskud og tilsyn.

I henhold til § 5, stk. 3-4, i lov nr. 142 af 21. marts 1973 om teknologisk service kan industriministeren efter indstilling fra Teknologirådet godkende et teknologisk institut for indtil fem år ad gangen. For tiden er der i alt godkendt 27 institutter, jfr. pkt. 2.5 i bilag 2. Det er en betingelse for godkendelsen, at der er tale om en selvejende, almennyttig institution, der arbejder på et vedtægtsmæssigt, økonomisk, teknisk og personalemæssigt betryggende grundlag.

Forud for hver indstilling foretager Teknologirådet en nærmere gennemgang af vedkommende instituts forhold dels vedtægter, formål, hidtidige arbejdsresultater, klientgrupper, ressourceforbrug, investeringer m.v., dels mere generelt dets forhold til omverdenen. Godkendelsen forudsætter et omfattende tilsyn fra Teknologirådets side med institutternes grundlag, aktiviteter og økonomi. Godkendelsen er endvidere en betingelse for at opnå »basistilskud« og lån.

Det påhviler institutterne at indsende reviderede årsregnskaber, årsrapporter og driftsanalyser til Teknologirådet. Der er yderligere udfærdiget et sæt administrative retningslinier, der skal benyttes ved udarbejdelsen af budgetter, ansøgninger og rapporter til Teknologirådet.

Udvalget finder, at der ikke er noget behov for, at loven skal gælde for de selvejende institutioner, der er undergivet adækvate tilsyns- og kontrolordninger m.v. — afstemt efter deres særlige forhold - enten i kraft af at de fuldt ud eller i det væsentlige er statsfinansierede eller som vilkår for deres godkendelse i henhold til lov.

Ligesom tilfældet er for fonde oprettet ved lov elier i henhold til lov, adskiller de fonde, der her er tale om, sig i formål og navnlig funktionsmåde betydeligt fra de fonde, som fondslovene typisk har for øje. Heller ikke efter gældende ret eller praksis behandles de institutioner, der omfattes af nr. 3, på samme måde som egentlige (stadfæstede) fonde.

Med tilsvarende begrundelse foreslår udvalget endvidere, jfr. stk. 4, nr. 4, at loven heller ikke skal omfatte fonde, med hvilke en kommune eller en amtskommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens forpligtelser i henhold til lov om social bistand.

For de af nr. 3 og 4 omfattede fonde foreslås det dog, at fondsmyndigheden kan bestemme, at vedkommende institution helt eller delvis skal være omfattet af loven. Dette vil navnlig have betydning i de tilfælde, hvor fondsmyndigheden finder, at de særlige regler, der gælder for institutionen, ikke kan føre til en undtagelse fra lovens bestemmelser, eller hvor kun en mindre del af den selvejende institutions samlede virksomhed omfattes af nr. 3 eller 4. I disse tilfælde skal loven gælde for fonden.

I stk. 5 foreslår udvalget, at bestemmelsen i stk. 4 suppleres med en adgang til at undtage en fond efter et konkret skøn, såfremt fonden på anden måde end efter denne lov er under offentligt tilsyn og økonomisk kontrol. Kompetencen hertil foreslås henlagt til fondsmyndigheden. Den fornødne koordination vil ske ved, at afgørelsen træffes med industriministerens samtykke.

Med hensyn til fonde med kommunalt eller amtskommunalt tilhørsforhold henviser udvalget til sine bemærkninger til § 1, stk. 3, i udkastet til lov om fonde. Det fremgår heraf, at sådanne fonde — bortset fra de i stk. 4, nr. 4, nævnte - kun bør undtages fra loven efter en konkret prøvelse. Det skal dog i denne forbindelse fremhæves, at i det omfang, de her omhandlede fonde udøver erhvervsvirksomhed i mere betydeligt omfang, bør de efter udvalgets opfattelse kun i særlige tilfælde undtages fra loven om erhvervsdrivende fonde.

Undtagelsesbestemmelsen i stk. 5 udelukker ikke, at fondsmyndigheden både kan undtage fonde enkeltvis og gruppevis fra lovens område.

Såfremt det offentlige tilsyn ophører i de tilfælde, der er nævnt i stk. 4, nr. 1, 3 og 4, og stk. 5, omfattes den pågældende selvejende institution for fremtiden af loven, jfr. herved specielt § 33.

Til stk. 6.

Efter udvalgets opfattelse er der behov for, at offentligheden kan få visse oplysninger også om de fonde, som i medfør af stk. 4 og 5 er

undtaget fra loven. Dette gælder specielt oplysning om navn, hjemsted og formål. Lige- som udvalget i § 1, stk. 4, i udkastet til lov om fonde foreslår, at der skal oprettes en fortegnelse over de undtagne institutioner i fondsregisteret, foreslår udvalget i stk. 6, at der i aktieselskabs-registeret oprettes en fortegnelse over de erhvervsdrivende fonde, som i medfør af stk. 4 og 5 ikke er omfattet af loven. Det foreslås endvidere, at industriminister kan fastsætte nærmere regler herom.

Til § 2.

Som det fremgår af udkastets § 1, stk. 2, nr. 3, og bemærkningerne hertil, anses fonde i relation til denne lov som erhvervsdrivende, når de har den der angivne forbindelse med erhvervsvirksomheder. Udvalget har i denne forbindelse nærmere overvejet dels hvilke virksomhedsformer, der skal omfattes af lovens koncernregler, dels hvilken indflydelse der skal kræves, for at en koncern kan antages at foreligge.

Udgangspunktet for udvalgets overvejelser har været den selskabsretlige koncerndefinition i aktie- og anpartsselskabslovenes § 2 og årsregnskabslovens § 1, stk. 2. Efter selskabslovene foreligger der en koncern, når et aktie- eller anpartsselskab ejer en så stor del af aktierne eller anparterne i et andet aktie- eller anpartsselskab, at det repræsenterer flertallet af stemmerne, eller når et aktie- eller anpartsselskab i øvrigt på grund af aktiebesiddelse, anpartsbesiddelse eller aftale har en bestemmende indflydelse over et andet aktie- eller anpartsselskab og tillige en betydelig andel i dets driftsresultat.

Koncerndefinitionen i aktie- og anpartsselskabslovene omfatter kun de koncerner, i hvilke både moder- og datterselskabet er aktie- eller anpartsselskaber. Virksomheder af anden art f.eks. interessentskaber, andelselskaber m.v., er ikke omfattet af definitionen, selv om den pågældende virksomhed har den i § 2 i aktieselskabsloven beskrevne bestemmende indflydelse på eller er undergivet en sådan indflydelse fra et aktie- eller anpartsselskab. Imidlertid har årsregnskabsloven, der trådte i kraft den 1. februar 1982, og som gennemfører EF's 4. selskabsretsdirektiv fra 1978 om årsregnskaber, i regnskabsmæssig henseende udvidet koncernbegrebet til

også at omfatte dattervirksomheder, der ikke er aktie- eller anpartsselskaber. Ifølge lovens § 57 skal et aktie- eller anpartsselskab, der er moderselskab, aflægge koncernregnskab for alle dattervirksomheder, jfr. § 1, stk. 2, nr. 5. Hertil henregnes ikke blot aktie- og anpartsselskaber, som er datterselskaber, jfr. aktie- og anpartsselskabslovenes § 2, men også andre virksomheder med hvilket selskabet har en tilsvarende forbindelse, jfr. § 1, stk. 2, nr. 5. Udtrykket virksomhed omfatter i overensstemmelse med EØF-traktatens art. 58, stk. 2, ethvert erhvervsdrivende foretagende, uanset om deltagerne hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser eller ej, og uanset, hvorledes virksomheden retligt er organiseret med hensyn til forvaltning og overskudsfordeling. Udtrykket omfatter således interessentskaber, kommanditselskaber og foretagender af anden art.

Selskabslovenes bestemmelser om hvilke virksomheder der kan indgå i en koncern, er snævre, idet de ikke omfatter andre former for virksomheder, der ud fra virksomhedsøkonomiske betragtninger kan indgå i en koncern ganske som aktie- og anpartsselskaber.

Efter udvalgets opfattelse bør udkastets koncernregler ikke begrænses til bestemte typer af dattervirksomheder.

Udvalget foreslår herefter navnlig på baggrund af de nye regler i årsregnskabsloven, at koncernreglerne i lovudkastet udformes således, at ikke blot aktie- og anpartsselskaber, men også virksomheder af anden art, kan indgå som dattervirksomheder i en koncern.

Med hensyn til spørgsmålet om, hvilken indflydelse på en dattervirksomhed der kan kræves for, at en koncern foreligger, bestemmer aktie- og anpartsselskabslovenes § 2, at koncernforhold foreligger, når moderselskabet enten ejer flertallet af stemmerne i et andet selskab, eller når selskabet i øvrigt på grund af aktiebesiddelse, anpartsbesiddelse eller aftale har en bestemmende indflydelse over et andet selskab og dertil en betydelig andel i dets driftsresultat.

Udvalget har overvejet, om man skulle overføre det i aktie- og anpartsselskabslovenes § 2, stk. 2, angivne krav om, at modervirksomheden også skal have »en betydelig andel i dets (dattervirksomhedens) driftsresultat«, eller om man burde udelade dette kriterium. Udvalgets overvejelser har resulteret i, at man ikke foreslår en ændring af det fra aktie-

og anpartsselskabslovene kendte koncernbegreb på dette punkt.

Udvalget finder, at fastlæggelsen af koncernbegrebet bør ske i den lov, der regulerer modervirksomhedens forhold. På denne baggrund indeholder udkastets § 2, **jfr.** § 1, stk. 2, nr. 3, en koncerndefinition, der omfatter de tilfælde, hvor modervirksomheden er en fond, og fastlægger koncernbegrebet i overensstemmelse med det ovenfor anførte.

Lovens koncernbegreb har først og fremmest betydning i forbindelse med lovens regler om koncernregnskab samt reglerne om repræsentation af koncernens arbejdstagere i bestyrelsen.

Til § 3.

Der vil i praksis kunne opstå tvivl om, hvorvidt en fond skal registreres i aktieselskabsregisteret som erhvervsdrivende. Registerets rigtige førelse er efter lovudkastet overregistrators opgave. Udvalget har imidlertid fundet det hensigtsmæssigt at præcisere, at overregistrator i tvivlstilfælde afgør, om en fond er erhvervsdrivende.

Overregistrators afgørelse kan på sædvanlig vis påklages efter udkastets § 43, stk. 2.

Kapitel 2. Navn.

Til § 4.

Selvejende institutioner, der udøver virksomhed, der omfattes af firmalovens § 8 (handel, håndværk, industri) sammenholdt med § 35, er ifølge lovens § 20 pligtige at anmelde deres firma til handelsregisteret, **jfr.** nærmere de indledende bemærkninger til udkastets kapitel 10 om anmeldelse. Ved firma forstås det navn, hvorunder virksomheden drives, og som anvendes ved underskrift. Efter § 9, stk. 5, skal firmaet indeholde et virksomheden betegnende udtryk, og det må ikke indeholde noget personnavn.

For aktie- og anpartsselskaber indeholdes udførlige navneregler i aktieselskabslovens § 153 og anpartsselskabslovens § 123.

Disse regler udgør sammen med varemærkeloven (lov nr. 211 af 11. juni 1959) og markedsføringsloven (lov nr. 297 af 14. juni 1974) reglerne om brug af forretningskendetegn m.v. i erhvervsforhold.

Udvalget finder, at der for fonde bør gælde

regler om navne, som svarer til aktieselskabslovens § 153, stk. 2 og 3. Udvalget foreslår, at navneregler optages i udkastet til lov om fonde, og at de ved en henvisning i lovudkastets § 4, *stk. 1, 1. pkt.*, gøres tilsvarende anvendelige på erhvervsdrivende fonde. I udkastets § 48, stk. 1, foreslås som konsekvens heraf, at fonde udgår af firmaloven.

Henvisningen til § 2, stk. 1, i udkastet til lov om fonde medfører, at erhvervsdrivende fonde skal benytte ordet »fond« i eller som tilføjelse til deres navn.

Som det fremgår af bemærkningerne til § 2 i udkastet til lov om fonde, findes der mange sproglige udtryk for begrebet selvejende institution, f.eks. legat, fond og stiftelse. Udkastet hindrer ikke, at erhvervsdrivende fonde fortsat kan benytte disse betegnelser, men udkastet fordrer, at udtrykket fond indføres i eller føjes til navnet. Med hensyn til bestående fonde henvises til udkastets § 47 og bemærkningerne hertil.

Udkastets § 4, *stk. 1, 2. pkt.*, er i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 153, stk. 6, og anpartsselskabslovens § 123, stk. 6. Disse regler tilsigter en klargørelse over for trediemand af, hvilken virksomhedsform han kontraherer med, samt i hvilket register og under hvilket registreringsnummer han kan finde oplysninger om fonden f.eks. med hensyn til tegningsretten.

For ikke at lægge hindringer i vejen for de i praksis forekommende tilfælde, hvor en fond oprettes f.eks. til minde om en bestemt afdød person og i sit navn indeholder den pågældende persons navn, foreslår udvalget for fondes vedkommende dog den ændring i aktie- og anpartsselskabslovenes absolutte forbud mod brug af slægtsnavn m.v., der ikke tilkommer selskabet, at forbudet kun omfatter den »uberettigede« brug af de nævnte navne m.v.

Der har i praksis vist sig behov for, at fonde kan udøve virksomhed under *binavne*. Af handelsministeriets cirkulære af 23. december 1971 om anmeldelser til handelsregisteret, afsnit M, stk. 2, fremgår, at et selskab med begrænset ansvar, som benytter flere firmaer for sin virksomhed, **vil** kunne få bifirmaer registreret i tilknytning til hovedfirmaet. Det antages endvidere, at der som for hovednavnet skal optages et virksomheden betegnende udtryk, **jfr.** ovenfor om firmalovens § 9, stk. 5.

Da fimaloven i udkastets § 48 foreslås ophævet for fondes vedkommende, foreslår udvalget i stk. 2 en regel, der i lighed med aktieselskabslovens § 153, stk. 4, fastslår fondes adgang hertil. De almindelige navneregler i stk. 1 skal herefter finde anvendelse på binavne, hvortil kommer, at binavne skal have fundatsmæssig hjemmel. Det foreskrives endvidere, at fondens hovednavn i parentes skal være føjet til binavnet, når det benyttes.

Kapitel 3. Registrering af stiftelsen. Fundats. Formål.

Til §§ 5 og 6.

Registrering af stiftelsen.

Ligesom i udkastet til lov om fonde finder udvalget ikke behov for at regulere stiftelsesproceduren for oprettelse af erhvervsdrivende fonde. Der tilsigtes herved ingen ændring i de bestående regler.

Udvalget foreslår en generel registreringsordning for fonde. I udkastets § 5, 1. pkt., foreslås, at erhvervsdrivende fonde — ligesom ikke-erhvervsdrivende fonde — skal registreres i fondsregisteret, hvor således alle fonde registreres. Herudover skal erhvervsdrivende fonde tillige registreres i aktieselskabsregisteret.

Om de gældende regler om registrering af selvejende institutioner i henhold til firma-loven, samt om de hidtidige overvejelser og forslag om registrering af selskaber m.v., henvises til de indledende bemærkninger til udkastets kapitel 10 om anmeldelse og registrering m.v. Det er af industriministeriet over for udvalget oplyst, at der tilstræbes en retstilstand, hvor alle erhvervsdrivende juridiske personer registreres i aktieselskabsregisteret. Fondsregisteret påser for både erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde, at oprettelsen af fonden opfylder de krav, der må stilles for anerkendelsen af fonden som selvstændig juridisk person. Fondsregisteret skal således påse, at formuen er effektivt uskilt fra stifterens formue, og at der er udpeget en bestyrelse, der har en sådan selvstændighed særligt i forhold til stifteren, at fonden kan siges at være en selvstændig juridisk person. Fondsregisteret skal endvidere kontrollere, at det retlige grundlag (testamente, gavebrev eller anden retshandel) for fonden er til stede

og fundatsen i overensstemmelse hermed, om fundatsens formålsbestemmelser er i strid med lov og ærbarhed, eller er i strid med reglerne om familiefonde.

Aktieselskabs-registeret påser i stiftelsesfasen navnlig reglerne om vurdering af apportindskud og navnereglerne.

Om registrering i fondsregisteret henviser udkastets § 6 til § 34 i udkastet til lov om fonde. Registrering i fondsregisteret er en betingelse for fondens status som selvstændig juridisk person og dermed for dens rets- og handleevne, jfr. henvisningen til § 4 i udkastet til lov om fonde. Heraf følger, at for forpligtelser, der før registreringen indgås på fondens vegne, hæfter de, som har indgået forpligtelsen eller har medansvar herfor, solidarisk. Ved registreringen overtager fonden disse forpligtelser.

Det bemærkes, at udkastet ikke knytter civilretlige retsvirkninger til manglende registrering i aktieselskabs-registeret. Herved undgås bl.a. problemer, når ikke-erhvervsdrivende fonde bliver erhvervsdrivende, jfr. udkastets § 33. Undladelse af at anmelde fonden til aktieselskabs-registeret vil medføre strafansvar efter udkastets § 44. Anmeldelse kan eventuelt fremtvinges ved tvangsbøder efter udkastets § 45.

Efter § 5, 3. pkt., skal fonden optages i fondsregisteret, forinden optagelse i aktieselskabsregisteret finder sted. Denne regel skyldes, at fondsregisteret som nævnt påser, at der overhovedet foreligger en fond. Først efter at dette ved registrering i fondsregisteret er endeligt konstateret, optages fonden i aktieselskabsregisteret. Registrering i aktieselskabsregisteret bekendtgøres efter § 38 i Statstidende.

De nærmere regler om anmeldelse til aktieselskabs-registeret indeholdes i udkastets kapitel 10.

Udvalget finder det vigtigt, at anmeldelsesproceduren indrettes således, at registrering i to registre i videst muligt omfang ikke medfører øgede arbejdsbyrder for dem, der i praksis skal foretage anmeldelser. Dette sikres ved, at der om stiftelse af en erhvervsdrivende fond alene skal indgives én anmeldelse, nemlig til aktieselskabs-registeret, jfr. udkastets § 35, stk. 2, og § 5, 2. pkt. Aktieselskabs-registeret videresender derefter anmeldelsen til fondsregisteret. Fremgangsmåden vil blive fastlagt i den bekendtgørelse, der skal udstedes efter § 41, stk. 1. Dernæst forudsætter

udvalget, at der etableres et nært samarbejde mellem de to registreringsmyndigheder. Selv om det i § 5, 3. pkt., er fastlagt, at registrering sker i fondsregisteret, forinden registrering i aktieselskabs-registeret kan ske, går udvalget ud fra, at aktieselskabs-registeret inden optagelsen i fondsregisteret har påbegyndt sin gennemgang af anmeldelsen og meddeler fondsregisteret, om der er fundet hindringer **for** registrering i aktieselskabs-registeret, f.eks. navnespørgsmål.

Medens udvalget ikke i udkastet til lov om fonde foreslår en særlig tidsfrist for indgivelse af anmeldelse af fonden, foreslås som i aktieselskabsloven en tidsfrist for erhvervsdrivende fondes anmeldelse til aktieselskabs-registeret, jfr. udkastets § 35, stk. 2.

Udvalgets forslag om registrering af fonde i fbndsregisteret og i aktieselskabs-registeret medfører ingen ændringer i de gældende regler om pligt til at foretage anmeldelse til toldvæsenets virksomhedsregister (momsregisteret), kildeskattedirektoratets register over indeholdelsespligtige arbejdsgivere og ATP's arbejdsgiverregister eller andre offentlige registre.

Fundats.

Til gyldig stiftelse af en fond kræves efter udkastet som efter gældende ret oprettelse af en fundats.

I udkastets § 6, jfr. § 5 i udkastet til lov om fonde, fastlægges kravet om en fundats. Udvalget har fundet, at de bestemmelser om fundatsens indhold, som er indeholdt som minimumskrav i § 5 i udkastet til lov om fonde, også er anvendelige på erhvervsdrivende fonde. Dog skal fundatsen for en erhvervsdrivende fond i stedet for at angive egenkapitalens størrelse ved oprettelsen indeholde bestemmelser om grundkapitalens størrelse til enhver tid, og hvorledes den er indbetalt (kontant eller i andre værdier), jfr. §6, 2. pkt.

Udvalget forudsætter, at de i § 5, stk. 3, i udkastet til lov om fonde nævnte retningslinier for varetagelsen af fondens formål og overskudsanvendelse, som bestyrelsen måtte fastsætte, indsendes til fondsregisteret gennem aktieselskabs-registeret.

De krav til fundatsens indhold, der stilles i § 5, **er** alene minimumskrav. **Der** er således intet til hinder for, at andre spørgsmål eller

forhold bliver genstand for omtale eller retlig regulering i fundatsen.

Formål.

Fondens formål skal angives i fundatsen, jfr. § 5, stk. 1, nr. 4, i udkastet til lov om fonde sammenholdt med § 6 i nærværende lovudkast.

Med hensyn til de erhvervsmæssige formål, som en fond kan tjene, henvises til bemærkningerne foran til § 1, stk. 1, hvorefter fremgår, at erhvervsvirksomhed kan udøves i fondeform i det omfang, der ikke særskilt er gjort undtagelse herfra ved lov.

Med hensyn til de begrænsninger, der i øvrigt gælder for, hvilke formål en fond kan have, henvises til §§ 6 og 7 i udkastet til lov om fonde. Disse regler er i nærværende udkasts § 6 gjort anvendelige på erhvervsdrivende fonde.

Udvalget skal fremhæve, at en fonds formål udelukkende kan tilsigte varetagelsen af erhvervsmæssige interesser, som f.eks. at bevare og udbygge en erhvervsvirksomhed, som fonden enten selv driver, eller i hvilken fonden ejer en betydelig kapitalandel. Sådanne fonde forekommer i praksis, og udvalgets forslag indeholder ingen ændring af gældende ret på det punkt.

Som det fremgår af bemærkningerne til § 1, stk. 2, anses en fond som erhvervsdrivende og dermed som omfattet af lovudkastet, selv om erhvervsdrift ikke indgår i fondens formålsangivelse. Formålsangivelsen kan f.eks. alene være en almenyttig målsætning, uden at det af formålet fremgår, at midlerne hertil tilvejebringes gennem drift af en erhvervsvirksomhed.

Formålet kan angive en tidsbegrænset virksomhed, f.eks. støtte til et bestemt erhvervsmæssigt projekt, hvorefter fonden skal bringes til ophør eller fortsætte med andre aktiviteter. I tilfælde af ophør er det vigtigt, at der i fundatsen er truffet bestemmelse om, hvad et eventuelt provenu skal anvendes til.

Kapitel 4. Kapital.

Et væsentligt sigte med lovudkastet er en rimelig ligestilling mellem lovreglerne for erhvervsdrivende fonde og andre lovregulerede virksomhedsformer, under hvilke der kan udøves erhvervsdrift med begrænset ansvar. Det indebærer, at der ved udarbejdelse af reglerne

om erhvervsdrivende fonde bør tages hensyn til de regler og principper, som gælder i selskabslovgivningen, især aktieselskabsloven.

Udvalget har derfor taget udgangspunkt i aktie- og anpartsselskabslovenes regler, således som de er udformet efter de ændringer, som fandt sted ved lov nr. 282 af 9. juni 1982 om ændring af lov om aktieselskaber og lov nr. 283 af 9. juni 1982 om ændring af lov om anpartsselskaber.

Ændringerne i aktieselskabsloven gennemfører EF's 2. selskabsretsdirektiv af 13. december 1976. Direktivets art. 6 bestemmer, at mindstekapitalen skal fastsættes til mindst 25.000 europæiske regningsenheder, og herefter er aktiekapitalen i aktieselskabslovens § 1, stk. 3, fastsat til 300.000 kr. I forbindelse med selskabers stiftelse og forhøjelse af kapitalen foreskriver loven i overensstemmelse med direktivet, at indskud af andre værdier end kontanter (apportindskud) skal vurderes af uvildige, sagkyndige vurderingsmænd, jfr. aktieselskabslovens § 6b.

For at bevare en principiel overensstemmelse med aktieselskabsloven gennemførtes tilsvarende ændringer i anpartsselskabsloven, men med rimelig hensyntagen til disse virksomheders forhold. Således er aktieselskabslovens detaljerede vurderingsregler ikke overført, men kravene til stifterens redegørelse for ikke-kontante indskud (apportindskud) er udbygget, jfr. lovens § 5a, ligesom lovens § 5b foreskriver, at en statsautoriseret eller registreret revisor skal afgive en udtalelse om rigtigheden af denne redegørelse, herunder om den anvendte fremgangsmåde ved vurderingen.

Ved udarbejdelsen af de fondsretlige kapitalregler har udvalget foretaget en række forenklinger i forhold til aktie- og anpartsselskabslovene. Adskillige regler har kunnet udelades, da der ikke i fonde er selskabsdeltagere, der skal beskyttes. Reglerne om stiftelse, indbetaling samt forhøjelse og nedsættelse af grundkapitalen har derfor kunnet samles i ét kapitel.

Udvalget foreslår, at erhvervsdrivende fonde skal have en grundkapital. Grundkapitalen i fonde får efter udkastet samme karakter som aktie- og indskudskapitalen i aktie- og anpartsselskaber, og er således udtryk for, at der ved virksomhedens begyndelse har foreligget en indbetalt egenkapital af en vis størrelse, som ikke kan uddeles.

For ikke-erhvervsdrivende fonde opstilles der ikke krav om en grundkapital, men det foreslås, at disse ved oprettelsen skal have en egenkapital på mindst 200.000 kr. Denne kapital er principielt urørlig. Fondsbestyrelsen kan kun med fondsmyndighedens samtykke foretage visse nærmere angivne dispositioner over aktiver, der ikke er bestemt til uddeling. Endvidere skal kapitalen som hovedregel anbringes i bestemte aktiver efter særlige regler. Grundkapitalen i erhvervsdrivende fonde er det derimod muligt at råde over i videre omfang i forbindelse med fondens erhvervmæssige aktiviteter. Grundkapitalen kan være anbragt i de aktiver, som fonden benytter til erhvervsvirksomheden, eller i kapitalandele i dattervirksomheder.

Til forskel fra aktieselskaber kræves dog fondsmyndighedens samtykke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at fondatsen ikke kan overholdes, jfr. § 18, stk. 3, i udkastet til lov om fonde, der ved udkastets § 10, stk. 2, gøres anvendelig på erhvervsdrivende fonde. Har fonden til formål (direkte eller indirekte) at opretholde og videreføre en virksomhed, vil afhændelse eller nedlæggelse af erhvervsvirksomheden kun kunne ske efter reglerne om fondatsændring i § 31.

Udvalget har overvejet, om der var anledning til helt eller delvis at foreskrive anbringelsesregler for kapitalen af samme art som efter § 9, stk. 4, i udkastet til lov om fonde. Udvalget finder imidlertid, at det for erhvervsdrivende fonde ikke er muligt — og ej heller ønskeligt — at udforme sådanne regler. Såfremt stifteren ønsker en særlig anbringelse, kan han bestemme det i fondatsen. De fornødne garantier følger i øvrigt af bestyrelsens almindelige pligt til at sørge for, at formueforvaltningen foregår på betryggende måde, jfr. udkastets § 14, stk. 3, sammenholdt med reglen i udkastets § 39 om fondsmyndighedens og overregistrators beføjelser.

Til § 7.

Stk. 1, 1. pkt., om grundkapitalen svarer til aktieselskabslovens kapitalkrav, der med virkning fra 1. januar 1983 er fastsat til mindst 300.000 kr.

Grundkapitalens størrelse skal angives i fondatsen, jfr. udkastets § 6. Det bemærkes, at fondatsens angivelse af grundkapitalens stør-

reise ikke kun angår størrelsen af den grundkapital, der er til stede ved fondens oprettelse. Senere ændringer heri skal anmeldes til aktieselskabs-registeret efter reglerne om anmeldelse af fundatsændringer, jfr. udkastets § 8, stk. 5, og § 9 samt bemærkningerne hertil.

Af overgangsbestemmelserne i udkastets § 47, stk. 3, fremgår, at de ved lovens ikrafttræden bestående fonde skal bringe deres grundkapital op på mindst det lovpligtige mindstebeløb inden tre år efter lovens ikrafttræden. Dette skal dog ikke gælde, hvis overregistrator på grundlag af en erklæring derom fra bestyrelsen samt en udtalelse fra revisor finder, at det under hensyn til fondens forhold må anses for udelukket at tilvejebringe en grundkapital af den nævnte størrelse.

Fondens virksomhed kan efter omstændighederne foruden af grundkapitalen og henlagte reserver finansieres af f.eks. ansvarlig lånekapital.

Udvalget har ikke fundet grundlag for at skabe hjemmel for, at virksomheden kan finansieres ved indbetaling af garantikapital, som kendes fra sparekasser.

Efter bank- og sparekasseloven indgår garantikapital i egenkapitalen, og udover en forrentning af garantikapitalen tillægges der garantierne ret til at vælge medlemmer til repræsentantskabet, der er sparekassens øverste myndighed. Udvalget finder, at udøvelsen af denne beføjelse, der ligner en »ejers« beføjelse, er i strid med fondens struktur som en organisation, hvori ingen har ejerinteresser, og at sådanne ordninger derfor kun bør kunne etableres, hvor der er særlig hjemmel hertil i lovgivningen for den pågældende institution. Anderledes forholder det sig derimod med ansvarlig lånekapital. Denne kapital, som er fremmedkapital, står ganske vist tilbage for fondens andre kreditorer, men giver ikke indskyderne andre rettigheder end dem, der tilkommer kreditorer i almindelighed.

I *stk. 1, 2. pkt.*, fordres, at hele grundkapitalen ved stiftelsen skal være indbetalt, forinden fonden kan registreres. Dette letter kontrollen med indbetalingspligtens overholdelse væsentligt. De grunde, der er anført for den frist, der gives med hensyn til indbetaling af en del af aktiekapitalen i aktieselskabslovens § 11, stk. 2, gør sig efter udvalgets opfattelse ikke gældende her. I øvrigt indbetales hele aktiekapitalen normalt straks.

Ligesom aktieselskabsloven indeholder ud-

kastet ikke krav om afvikling af fondens erhvervsvirksomhed, dersom den nominelle grundkapital ikke er i behold, jfr. herved også bemærkningerne til udkastets § 31 vedrørende § 32, stk. 2, i udkastet til lov om fonde.

Bestemmelserne i *stk. 2-5* indeholder nærmere regler for de tilfælde, hvor indbetaling af fondens grundkapital sker i andre værdier end kontanter (apportindskud), eller hvor en fond overtager sådanne værdier i forbindelse med oprettelsen. Det centrale i bestemmelserne er, at der skal foreligge en erklæring fra en uvildig person om værdien af de pågældende aktiver, og at fremgangsmåden ved værdiansættelsen oplyses. Bestemmelserne bygger i det væsentligste på principperne i anpartsselskabsloven, som ændret ved lov nr. 283 af 9. juni 1982, jfr. de indledende bemærkninger.

Stk. 2, 1. og 2. pkt., foreskriver, at der i forbindelse med fondens oprettelse skal redegøres for de omstændigheder, der er af betydning for bedømmelsen af indskuddet, hvortil bl.a. hører en beskrivelse af de enkelte indskudte eller overtagne aktiver. Pligten til at afgive redegørelsen påhviler stifteren (stifterne) eller den, som måtte være bemyndiget til at oprette fondatsen, f.eks. eksekutor.

I tilfælde hvor en bestående virksomhed skal føres videre i fondsform, lægger udvalget til grund, at virksomheden udgør ét indskud ligesom i aktie- og anpartsselskabslovene. En beskrivelse af virksomhedens aktiver og passiver i form af en åbningsbalance med revisionspåtegning vil normalt være tilstrækkelig, jfr. aktieselskabslovens § 6a, stk. 2.

I tilknytning til redegørelsen foreslår udvalget, at der skal afgives en erklæring af en statsautoriseret eller registreret revisor om den værdi, hvortil de indskudte eller overtagne aktiver kan optages i balancen, herunder oplysning om den anvendte fremgangsmåde ved vurderingen. Udvalget har ikke fundet behov for at overføre aktieselskabslovens regler i § 6b om vurderingsberetning udarbejdet af sagkyndige vurderingsmænd.

De aktiver, som indskydes i en fond, består ofte af aktier eller andre værdipapirer eller en virksomhed som sådan. Efter udvalgets opfattelse vil revisors regnskabskyndighed og - i mange tilfælde — kendskab til den virksomhed, som indskydes, være et tilstrækkeligt grundlag for at afgive en udtalelse om indskuddets værdi. Hvor der opstår særlige

spørgsmål om vurdering af visse aktiver, f.eks. et patent, går udvalget ud fra, at revisor vil skaffe sig den fornødne bistand.

En information om værdien af de indskudte aktiver har kun betydning, dersom det tillige oplyses, hvorpå værdiansættelsen bygger. Revisor skal derfor i sin erklæring endvidere give oplysning om, hvilke principper vurderingen er baseret på, herunder hvorvidt den er sket ud fra »going-concern-princippet«, og om baggrunden for fastsættelsen af en eventuel goodwill-værdi o.s.v.

Udkastet indeholder ikke bestemmelser om, hvilken revisor der skal afgive erklæringen, men udvalget forudsætter, at det normalt vil være fondens revisor. Typisk vil stifteren/eksekutor og revisor i fællesskab formentlig udarbejde de nævnte dokumenter. Revisor skal opfylde de almindelige habilitetsbetingelser efter revisorlovene.

Særlige — og mindre omkostningskrævende — vurderingsregler tillades i *stk. 4*, for så vidt angår visse aktiver, som i forvejen er genstand for offentlig værdiansættelse. Det gælder aktier og obligationer, der er optaget til notering på Københavns Fondsbørs, hvor udvalget foreslår, at den senest noterede køberkurs lægges til grund. For andre aktier, for obligationer, for anparter i anpartsselskaber samt for kapitalandele i dattervirksomheder foreslår udvalget, at skattekursen kan lægges til grund. De problemer, der rejser sig i forbindelse med, at den værdi, som disse kursfastsættelser er udtryk for, kan ændre sig, tilgodeses gennem kravet i *stk. 5* om en ikke-forringelseserklæring.

EF's 2. selskabsretsdirektivs art. 7 foreskriver som almindelig regel, at apportindskud skal bestå af formuegoder, som kan gøres til genstand for en økonomisk vurdering. Disse formuegoder kan dog ikke bestå i forpligtelsen til at udføre arbejde eller erlægge tjenesteydelser. Bestemmelsen er nu indeholdt i aktieselskabslovens § 6, *stk. 2*, og i anpartsselskabslovens § 5a, *stk. 2*. Udkastets § 7, *stk. 3*, fastslår samme grundlæggende regel. Herudover vil alle slags apportindskud kunne tillades, og fondsregisteret og aktieselskabsregisteret vil alene kunne nægte registrering, hvor det fremgår, at de indskudte formueværdier efter deres art er åbenbart uegnet til at kunne være »indbetaling«.

Lovgivningen kan dog begrænse adgangen til at indskyde visse aktiver i en fond. Efter lov

om landbrugsejendomme, jfr. lovbekendtgørelse nr. 603 af 30. november 1978, § 20, *stk. 1*, kan fonde (og andre juridiske personer) ikke uden landbrugsministerens forudgående tilladelse erhverve adkomst på en landbrugsejendom, der er beliggende i landzone.

Da informationsværdien af revisors erklæring efter *stk. 2* aftager med tiden, foreslås i *stk. 5*, at såfremt erklæringen ikke er afgivet inden for de sidste fire måneder før anmeldelsen til aktieselskabsregisteret, skal revisor afgive en supplerende erklæring om, hvorvidt indskudets værdi i mellemtiden er ændret væsentligt. I givet fald må der redegøres herfor.

Til § 8.

Stk. 1 bestemmer, at grundkapitalen kan forhøjes såvel ved overførelse af reserver eller overskud som ved arv, gave eller andet lignende bidrag, som fonden har modtaget med klausul om, at de skal indgå i grundkapitalen. Uden for disse tilfælde er der ikke adgang til og ej heller behov for at forhøje grundkapitalen. Denne begrænsning i adgangen til forhøjelse betyder, at proceduren ved forhøjelse af grundkapitalen kan forenkles væsentligt i forhold til reglerne i aktieselskabslovens §§ 29 og 32.

I udkastet til lov om fonde er forhøjelser af den bundne egenkapital ikke en ændring af fondatsen, idet udkastet alene foreskriver en angivelse af egenkapitalen ved oprettelsen. Ifølge nærværende lovudkast skal grundkapitalens størrelse derimod være anført i fondatsen, og enhver ændring af størrelsen nødvendigvis derfor en fondatsændring. Udvalget finder imidlertid, at det ved forhøjelse er unødvendigt at følge reglerne om ændring af fondatsen i udkastets § 31. Udvalget fastslår derfor i *stk. 2*, at bestyrelsen har kompetence til at foretage de ændringer af fondatsen, der er en nødvendig følge af kapitalforhøjelsen. Bestyrelsens beslutning skal indføres i bestyrelsesprotokollen og må i det mindste angive det beløb, hvormed grundkapitalen skal forhøjes, samt på hvilken måde og med hvilke midler kapitalen skal forhøjes.

I *stk. 3* foreslår udvalget, at dersom kapitalforhøjelsen finder sted ved ikke-kontante indskud på grundlag af arv, gave eller lignende bidrag, skal reglerne om vurdering af apportindskud i udkastets § 7, *stk. 2-5*, finde anven-

delse. Reglerne om indskud af ikke-kontante værdier ved stiftelse og ved kapitalforhøjelse bliver herved ens, hvorved omgåelse af stiftelsesreglerne hindres.

Hvis en kapitalforhøjelse sker ved overførelse af reserver eller overskud, følger det af almindelige regler, at regnskabet, der ligger til grund for beslutningen, skal vedrøre det seneste regnskabsår, for hvilket der ifølge lovens og fundatsens bestemmelser skal være udarbejdet og revideret et regnskab, og at reserven eller overskuddet skal fremgå af dette årsregnskab.

Medmindre regnskabet udarbejdes i tidsmæssig sammenhæng med forhøjelsesbeslutningen, kan balancen være forringet i et sådant omfang, at der ikke er dækning i reserverne m.v. for forhøjelsen. Udvalget foreslår derfor i *stk. 4*, at fondens revisor skal afgive erklæring om, at fondens økonomiske stilling ikke er forringet på en sådan måde, at de reserver eller overskud, der overføres, ikke længere er til stede.

Stk. 5 fastsætter, at kapitalforhøjelse skal anmeldes inden én måned efter beslutningen om overførelse af reserver eller overskud, henholdsvis efter indbetalingen af forhøjelsesbeløbet. Ligesom fonden ikke kan registreres, før hele grundkapitalen er indbetalt, må anmeldelse af kapitalforhøjelse heller ikke registreres, før hele indbetalingen har fundet sted. Fristens længde er i overensstemmelse med den almindelige anmeldelsesfrist i udkastets § 35, *stk. 3*.

Til § 9.

Stk. 1 fastslår, at grundkapitalen kan nedsættes. Bestyrelsens beslutning, der indebærer en ændring af fundatsen og derfor har berøringsflade til de i kapitel 9 givne regler om ændring af fundatsen, skal dog godkendes af fondsmyndigheden.

Nedsættelse af grundkapitalen kan være begrundet i, at fonden er overkapitaliseret, og at bestyrelsen derfor finder det rigtigt at foretage uddeling af grundkapitalen til formålet. Beslutning om kapitalnedsættelse kan endvidere være motiveret af ønsket om regnskabsmæssigt at dække et underskud.

Da nedsættelse af grundkapitalen efter udvalgets opfattelse må antages at blive forholdsvis sjælden for fonde, finder udvalget ikke behov

for at foreslå detaljerede regler som i aktieselskabsloven. I stedet foreslår udvalget, at industriministeren bemyndiges til at fastsætte regler om meddelelse af samtykke, herunder om underretning af kreditorer (proklama) i tilfælde, hvor nedsættelsesbeløbet uddeles til formålet etc., samt om indgivelse af anmeldelse herom.

Stk. 2 vedrører de såkaldte kapitalforbrugende fonde.

I udkastet til lov om fonde foreslår udvalget i § 9, *stk. 3*, at opretholde den hidtidige adgang til at oprette fonde, der har til formål over en fastlagt periode at foretage uddelinger af hele fondens kapital, således at fonden herefter ophører. Efter udvalgets opfattelse, vil det formentlig sjældent forekomme, at der bliver truffet beslutning om kapitalforbrug i erhvervsdrivende fonde.

Kapitalforbrug skal efter *stk. 2* have hjemmel i fundatsen, ligesom de nærmere regler for uddelingerne klart må fremgå heraf. Fundatsen må bl.a. præcisere, med hvor store beløb eller andele grundkapitalen periodevis skal nedsættes til fordel for formålet, og den samlede periode, hvori der skal ske kapitalnedsættelse af denne art.

Når uddelingerne således sker i henhold til fundatsen, foreslår udvalget, at nedsættelserne og deraf følgende fundatsændringer kan besluttet af bestyrelsen og finde sted uden kreditorindkaldelse (proklama).

For at hindre, at fonde, der står økonomisk svagt, foretager uddelinger til skade for kreditorerne, foreskrives det som yderligere betingelse, at nedsættelse kun må ske, hvis fondens revisor erklærer, at fonden efter nedsættelsen og uddeling af nedsættelsesbeløbet vil have utvivlsomt tilstrækkelige midler til at dække kreditorerne. I modsat fald må § 9, *stk. 1*, iagttages, herunder de regler, som industriministeren måtte fastsætte efter *stk. 1, 2. pkt.*

Af *stk. 3* fremgår, at grundkapitalen ikke kan nedsættes til et lavere beløb end det lovpligtige mindstebeløb.

Hvis hele grundkapitalen skal uddeles efter *stk. 2*, f.eks. samtlige aktier i en holdingfond, må fonden opløses efter de regler, som fastsættes i henhold til udkastets § 32, *stk. 1*, eller omdanne sig til ikke-erhvervsdrivende fond efter udkastets § 34.

Kapitel 5. Ledelse.

Afgørende for ledelsens sammensætning og kompetence m.v. er efter gældende ret alene de regler, der er fastsat i fundatsen.

En fond ledes normalt af en bestyrelse på nogle få medlemmer. Nogle fonde — typisk store fonde — har dog flere ledende organer (direktion etc.), medens andre fonde ledes af en enkelt person. For fonde, der stiftes f.eks. af en forening, gælder det ofte, at fonden bestyres af foreningens bestyrelse.

Hvis fonden ønskes stadfæstet, stilles der i praksis ofte krav om, at valg af ledelsens medlemmer og deres suppleanter skal godkendes af det tilsynsførende ministerium, der endvidere tillægges beføjelse til at afsætte bestyrelsesmedlemmer i visse tilfælde, bl.a. hvor medlemmet viser sig uegnet til hvervet. Med hensyn til stadfæstelsespraksiis henvises til bilag 1.

Udvalget har ved overvejelserne om udformningen af reglerne om ledelsen taget udgangspunkt i aktieselskabslovens regler i kapitel 9 om selskabets ledelse.

En af de væsentligste forskelle mellem en fond og andre erhvervsdrivende virksomheder, f.eks. aktieselskaber eller foreninger, er, at der ikke uden for bestyrelsen er en kreds af personer, der som ejere kan vælge ledelsen og udøve en vis kontrol med dennes dispositioner. Generalforsamlingen er det selskabsorgan, der ifølge aktieselskabsloven vælger bestyrelsen, og som udøver en række beføjelser i forhold til denne. Som følge heraf foreslår udvalget, at visse af de beføjelser, der tilkommer generalforsamlingen, tillægges fondsmyndigheden og overregistrator ved aktieselskabs-registeret. Dette geelder f.eks. beføjelser med hensyn til bestyrelsesmedlemmernes afsættelse, godkendelse af vederlag, spørgsmålsret, granskingsadgang og erstatningssøgsmål.

Til § 10.

Stk. 1 bestemmer, at en fond skal have en bestyrelse. Når bestemmelsen fastslår, at bestyrelsen »leder« fonden, betyder det ikke alene, at den har samme funktion som bestyrelsen i et aktieselskab. Da der ikke er en generalforsamling eller lignende, er bestyrelsen samtidig fondens øverste besluttende myndighed.

Fundatsen skal indeholde oplysning om antallet af bestyrelsesmedlemmer, og hvorledes disse udpeges. Det kan være hensigtsmæssigt, at fundatsen indeholder bestemmelser om bestyrelsesmedlemmernes funktionsperiode.

Antallet af bestyrelsesmedlemmer kan ifølge stk. 1 ikke være under tre. Antallet af bestyrelsesmedlemmer kan i fundatsen angives som et bestemt tal eller som et højeste og/eller mindste antal. De af arbejdstagerne efter § 11, 1. pkt., valgte bestyrelsesmedlemmer medregnes ikke i dette antal, jfr. ordene »ud over« i lovteksten. Udvalget har ikke fundet grundlag for at foreslå en undtagelsesadgang for fondsmyndigheden til at tillade færre end tre bestyrelsesmedlemmer, således som udvalget foreslår i § 10 i udkastet til lov om fonde.

Lovudkastet overlader det til fundatsen at bestemme, hvorledes bestyrelsen skal udpeges, jfr. bemærkningerne i udkastet til lov om fonde. Det kan gyldigt bestemmes, at bestyrelsen skal være selvsupplerende. Selvsupplerende forekommer hyppigt i praksis og kan gå ud på, at det enkelte medlem selv vælger sin efterfølger, eller at bestyrelsen (evt. efter nærmere regler herom i fundatsen) foretager valget af det nye medlem. Fundatsen kan begrænse valgbarheden til personer med visse faglige kvalifikationer.

Fundatsens bestemmelser om bestyrelsesmedlemmernes udpegning kan også gå ud på, at ét eller flere (evt. alle) udpeges af en udenforstående organisation, f.eks. en brancheorganisation, faglig organisation, en bestemt virksomhed etc., en udenforstående kreds af personer, f.eks. en familie, bidragydere etc. Ofte foreskrives, at det offentlige skal udpege ét eller flere medlemmer, eller at den til enhver tid værende indehaver af en bestemt privat eller offentlig stilling skal være medlem af bestyrelsen.

I alle tilfælde gælder det dog, at udpegelsen skal meddeles fondsmyndigheden, jfr. § 13, stk. 1, i udkastet til lov om fonde, som i stk. 2 er gjort anvendelig på erhvervsdrivende fonde.

Udvalget har overvejet, om det i § 10 burde foreskrives, at der i bestyrelsen skal være den fornødne forretningsmæssige sagkundskab. Udvalget har ikke foreslået en bestemmelse herom, da den næppe vil skabe nogen reel yderligere garanti for fondens forsvarlige ledelse, ligesom den i sin ubestemthed vil være

overordentlig vanskelig at efterleve under hensyn til fondes mangfoldige virke.

Udvalget vil endelig fremhæve, at lovudkastet ikke er til hinder for, at der ifølge fundatsen oprettes et repræsentantskab eller lignende organ med rådgivende eller kontrollerende funktioner, eller at det i fundatsen foreskrives, at bestyrelsen, forinden den træffer sin beslutning, f.eks. i forbindelse med uddeling i henhold til formålet, skal indhente indstilling eller udtalelse fra andre, jfr. herved tillige bemærkningerne til udkastets § 27. Den endelige beslutningsret skal dog ligge hos bestyrelsen.

Stk. 2 gør ved henvisning en række bestemmelser om ledelsen i udkastet til lov om fonde anvendelige på erhvervsdrivende fonde. Det drejer sig om § 10, stk. 2, (bestyrelsen kan ansætte en direktion), §§ 11-15 (habilitetsbetingelserne for at være bestyrelsesmedlem, disses afgang og fondsmyndighedens adgang til at afsætte bestyrelsesmedlemmer), §§ 16 og 27 (vederlag m.v. til bestyrelsen), § 17 (inhabilitet) og § 18 (om indkaldelse til bestyrelsesmøder, om bestyrelsens beslutningsdygtighed samt om fondsmyndighedens samtykke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at fundatsen ikke kan overholdes).

Til enkelte af disse bestemmelser skal udvalget bemærke følgende:

Med hensyn til § 11, 2. pkt., hvorefter fondsmyndigheden kan undtage fra kravet om bopæl her i landet, forudsætter udvalget, at fondsmyndigheden følger samme regler og praksis, som følges i henhold til aktie- og anpartsselskabslovene.

Om § 14, stk. 1, hvorefter stifteren og denne nærstående personer ikke uden fondsmyndighedens samtykke kan udgøre bestyrelsens flertal, skal udvalget fremhæve, at denne regel ikke i sig selv hindrer, at en fonds bestyrelse udgøres af personer, der repræsenterer et selskabs eller en anden juridisk persons bestyrelse eller det offentlige.

§ 16 fastslår, at vederlag og andre ydelser til bestyrelsesmedlemmer skal godkendes af fondsmyndigheden. Bestemmelsen skal sammenholdes med § 27 om de maksimale ydelser til bestyrelsesmedlemmer, direktører m.v. Disse bestemmelser er ikke i sig selv til hinder for, at bestyrelsesmedlemmer og direktører aflønnes med tantieme. I så fald skal grundlaget for tantiemens beregning godkendes af

fondsmyndigheden. Fondsmyndigheden kan dog afslå at anerkende aflønning med tantieme, hvilket efter udvalgets opfattelse f.eks. vil være berettiget i holdingfonde, hvis formål ikke alene er erhvervsdrift.

Af stk. 3, 1. pkt., følger i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 51, at direktører kan være medlem af bestyrelsen, men at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne skal bestå af personer, der ikke samtidig er direktører i fonden. Udvalget har overvejet, om det bør forbydes, at en direktør kan være medlem af bestyrelsen. Som det fremgår af udvalgets bemærkninger til § 10 i udkastet til lov om fonde, er den overvejende opfattelse i udvalget den, at der ikke er grundlag for at fravige aktieselskabslovens regler på dette punkt.

Medens en direktør ifølge aktieselskabslovens § 56 ikke kan være bestyrelsesformand, finder udvalget, at der for fonde kan være tilfælde, hvor et sådant personsammenfald af praktiske grunde kan være begrundet. Det foreslås derfor i stk. 3, 2. pkt., at dette kan tillades af fondsmyndigheden.

Til § 11.

Det er udvalgets opfattelse, at den juridiske ramme for udøvelsen af erhvervsvirksomhed som udgangspunkt ikke må være afgørende for, om arbejdstagerne har adgang til at vælge medlemmer til bestyrelsen.

Det i betænkning 937/1981 om kommanditselskaber indeholdte lovudkast foreslår i § 12, stk. 2, regler om arbejdstagernes repræsentation i bestyrelsen svarende til aktieselskabslovens.

Udvalget foreslår i udkastets § 11, stk. 1, 1. pkt., at arbejdstagerne har ret til at vælge bestyrelsesmedlemmer til fondens bestyrelse efter samme regler som for aktieselskaber, jfr. aktieselskabslovens §§ 49, 177 og 178, som affattet ved lov nr. 266 af 16. juni 1980.

I medfør af disse regler, som tilsvarende findes i anpartsselskabsloven, har arbejdstagerne i aktie- og anpartsselskaber, der i de sidste tre år har beskæftiget gennemsnitligt mindst 50 arbejdstagere, ret til blandt selskabets arbejdstagere at vælge et antal medlemmer af bestyrelsen og suppleanter for disse, således at en trediedel af bestyrelsens medlemmer, dog mindst to, udgøres af disse (selskabsrepræsentation). Tilsvarende ret gælder for arbejdstagerne i selskaber, der udgør en

koncern med tilsammen 50 arbejdstagere, med hensyn til repræsentation i moderselskabets bestyrelse (koncernrepræsentation). Det samlede antal arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer i moderselskabet udgør ligeledes en trediedel af bestyrelsen, dog mindst tre medlemmer. Har moderselskabets arbejdstagere i forvejen valgt arbejdstagere til bestyrelsen (selskabsrepræsentation), nedsættes det antal bestyrelsesmedlemmer, som koncernens arbejdstagere kan vælge med to medlemmer.

I aktieselskabslovens § 49, stk. 3, begrænses koncernrepræsentationen til kun at omfatte koncerner i henhold til § 2, stk. 1, (stemmeflertal). Henvisningen til aktieselskabslovens regler om koncernrepræsentation indebærer en tilsvarende begrænsning i anvendelsesområdet for udkastets § 11 til kun at omfatte koncerner, hvor moderfonden har flertallet af stemmerne.

Anvendelsesområdet for § 11 begrænses herudover af bestemmelsen i udkastets § 1, stk. 3, der undtager sådanne fonde fra lovens anvendelsesområde, hvor erhvervsvirksomheden er af begrænset omfang eller udgør en uvæsentlig del af fondens samlede formue.

På den anden side er reglerne om koncernrepræsentation udvidet i forhold til aktie- og anpartsselskabslovens, idet udkastets koncerndefinition er uafhængig af dattervirksomhedens retsform (§ 2, stk. 1, sammenholdt med § 1, stk. 2, nr. 3).

Ved beregningen af, om fonden eller koncernen gennem de sidste tre år har beskæftiget gennemsnitligt mindst 50 arbejdstagere, skal samtlige de i fonden eller koncernen ansatte arbejdstagere medregnes, også selv om de pågældende ikke er beskæftiget med erhvervsvirksomhed, men f.eks. er ansat med henblik på varetagelse af fondens ikke-erhvervsmæssige, herunder almenyttige, formål eller fondens kapitalforvaltende funktion.

Til den nærmere gennemførelse af bestemmelserne har industriministeriet udarbejdet to bekendtgørelser, én om selskabsrepræsentation og én om koncernrepræsentation, bekendtgørelserne nr. 529 og 530 af 5. december 1980. Udover at indeholde regler om proceduren for afholdelse af valg af arbejdstagerrepræsentanter indeholder bekendtgørelserne regler om retlig beskyttelse i ansættelsen for arbejdstagerrepræsentanterne, om orientering af arbejdstagerne om selskabets forhold

samt om adgang til aktiebogen eller anparts-haverfortegnelsen. Disse bekendtgørelser vil med de modifikationer, som måtte være nødvendige som følge af fondes status som selvejende institutioner, efter udkastet finde anvendelse på fonde.

Hvis reglerne om arbejdstagernes adgang til at vælge bestyrelsesmedlemmer udformes som en ren henvisning til aktieselskabslovens bestemmelser vedrørende samme emne, deltager de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer i behandlingen af alle spørgsmål på linie med de øvrige bestyrelsesmedlemmer, idet aktieselskabslovens regler går ud på, at de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer har samme rettigheder, pligter og ansvar som de øvrige medlemmer af bestyrelsen.

En sådan overførelse af aktieselskabslovens regler ville betyde, at de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer fik større indflydelse i fonde end i aktieselskaber. Dels begrænses en fondsbestyrelses kompetence ikke af en generalforsamling, hvor ejerne udøver deres rettigheder; dels vil en fond ofte have et formål, der rækker ud over at drive erhvervsvirksomhed.

Denne forskel i relativ indflydelse udelukker ikke, at man kunne henholde sig til en henvisning til aktieselskabslovens regler, eftersom arbejdstagerindflydelsen ikke i fonde som i aktieselskaber kolliderer med hensynet til en ejergruppes interesser i at råde over den indskudte kapital.

Også i fonde er der dog modstående interesser, idet stifteren i fundatsen har fastlagt et formål og desuden ofte vil have givet udtryk for, hvem han ønsker skal sidde i bestyrelsen. Når dette sammenholdes med, at medbestemmelsesrettens idé er at give arbejdstagerne indsigt og indflydelse i spørgsmål, som vedrører den erhvervsvirksomhed, i hvilken de er ansat, foreslår udvalget, at der som *stk. 1, 2. pkt.*, optages en bestemmelse, hvorefter arbejdstagerrepræsentanterne kun deltager i behandlingen af spørgsmål, som ikke vedrører erhvervsvirksomheden, såfremt dette er bestemt i fundatsen.

Det er ikke muligt at give en udtømmende opregning af, hvilke spørgsmål der vedrører erhvervsvirksomheden. Begrebet må i denne forbindelse ikke forstås i for snæver betydning. Af emner, som vedrører erhvervsvirksomheden, kan nævnes omlægning af, indskrænkninger i eller udvidelser af fondens

eller en dattervirksomheds erhvervsvirksomhed, men også emner, som mere indirekte vedrører erhvervsvirksomheden, må falde inden for de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmers kompetence. De vil således skulle deltage i den generelle disponering over fondens overskud, herunder hvor stor en del af overskuddet, der skal stilles til rådighed til uddeling i henhold til fondens formål, henholdsvis henlægges til konsolidering af erhvervsvirksomheden. Derimod vil den nærmere fordeling af de afsatte beløb til fondens ikke-erhvervsmæssige, typisk alernyttige formål ikke være omfattet af de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmers kompetence, ligesom de i almindelighed vil være afskåret fra at deltage i behandlingen af spørgsmål om ændring af fundatsen i henseende til, hvilke ikke-erhvervsmæssige formål fonden kan støtte.

Behandlingen af disse spørgsmål er som legatretlige anliggender underlagt stifterens vilje, således som denne er kommet til udtryk i fundatsen. Stifteren har i fundatsen - mere eller mindre detaljeret - fastsat retningslinierne for bestyrelsens beslutningsfrihed på disse områder, og har eventuelt i fundatsen fastsat bestemmelser om bestyrelsens sammensætning under hensyn til fondens almenyttige, videnskabelige etc. formål.

Greve og Vistisen mener, at stk. 1, 2. pkt., bør udgå. Disse medlemmer finder det afgørende, at der ikke gøres forskel på bestyrelsesmedlemmernes retsstilling, alt efter hvem der har udpeget dem. En forskelsbehandling vil i øvrigt næppe kunne undgå at have en negativ virkning på samarbejdet i bestyrelsen. Der er ingen særlig grund til at lægge afgørende vægt på stifterens vilje netop vedrørende dette spørgsmål. Der henvises herved til, at en konsekvent hensyntagen til stifterens vilje, således som denne er kommet til udtryk i fundatsen, i det hele ville umuliggøre en præceptiv lovgivning, og at flertallet ikke på alle områder har indtaget dette standpunkt.

Disse medlemmer kan ej heller tilslutte sig flertallets betragtning om, at medbestemmelserettens idé ifølge aktie- og anpartsselskabslovene — at give arbejdstagerne indsiget og indflydelse i spørgsmål om erhvervsvirksomheden - nødvendigvis skal begrænse den indflydelse, som skal tilkomme arbejdstagerrepræsentanterne i fonde, der adskiller sig væsentligt fra de nævnte selskabsformer.

Udvalget foreslår i *stk. 1, 3. pkt.*, at de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer ikke - medmindre fundatsen bestemmer andet - deltager i bestyrelsens behandling af spørgsmål om udpegelse af et nyt medlem i forbindelse med, at et bestyrelsesmedlem, der ikke er valgt af arbejdstagerne, træder tilbage.

Som det fremgår af bemærkningerne til udkastets § 10, stk. 1, overlader lovudkastet det til stifteren selv at bestemme, hvorledes bestyrelsen skal udpeges. Stifteren kan f.eks. bestemme, at bestyrelsen skal være selvsupplerende. Når stk. 1, 3. pkt., bestemmer, at de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer ikke deltager i udpegelsen af nye bestyrelsesmedlemmer i disse tilfælde, skyldes det, at der ellers ville tilkomme disse medlemmer en indflydelse på evt. hele bestyrelsens sammensætning, hvilket går ud over sigtet med arbejdstagerrepræsentationen. De interessegrupper, der i øvrigt er repræsenteret i bestyrelsen, har omvendt ikke indflydelse på valget af de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer.

Som konsekvens af, at de arbejdstagervalgte bestyrelsesmedlemmer efter stk. 1, 2. og 3. pkt., ikke deltager i bestyrelsens behandling af visse spørgsmål, finder udvalget det praktisk i *stk. 2* at præcisere, at de pågældende bestyrelsesmedlemmer ikke medregnes ved opgørelsen af, om bestyrelsen er beslutningsdygtig, når det kræves, at et bestemt antal eller en bestemt del af medlemmerne er til stede.

Til § 12.

Stk. 1 svarer til aktieselskabslovens § 53, stk. 1, som ændret ved lov nr. 282 af 9. juni 1982. Den pålægger de enkelte medlemmer af moderfondens bestyrelse og direktion en underretningspligt over for bestyrelsen om deres kapitalandele i dattervirksomheder. Meddelelserne indføres i en særlig protokol, den såkaldte købs- og salgsgang, som kun er tilgængelig for bestyrelsens medlemmer, men bestyrelsen i en moderfond kan vælge at føre en fællesprotokol for samtlige virksomheder i koncernen. Oplysningspligten tjener bl.a. til at gøre forbudet i *stk. 2* mod spekulation effektivt og tillige som supplement til inhabilitetsreglen i § 17 i udkastet til lov om fonde, hvortil der er henvist i § 10, stk. 2.

Forbudet i *stk. 2* mod, at bestyrelsesmedlem-

mer og direktører udfører eller deltager i spekulationsforretninger vedrørende kapitalandele i dattervirksomheder, svarer til aktieselskabslovens § 53, stk. 2.

Overtrædelse af § 12 straffes efter § 44, stk. 2, nr. 1.

Til § 13.

Bestemmelsen i *stk. 1* svarer til aktieselskabslovens § 55. Begrundelsen for denne pligt for bestyrelsen i en moderfond er ligesom i aktie- og anpartsselskabslovene dels dattervirksomhedens almindelige interesse i at blive gjort bekendt med, at modervirksomheden nu har opnået en bestemmende indflydelse over dattervirksomheden, dels de særlige pligter, som koncernforholdet medfører for dattervirksomheden.

Er fonden ikke allerede registreret som erhvervsdrivende fond, men alene i fondsregisteret, følger det af udkastets § 33, at den skal anmeldes som erhvervsdrivende fond til aktieselskabs-registeret.

Bestemmelsen i *stk. 2* svarer til aktieselskabslovens § 55a og medfører pligt for moderfonden til at underrette dattervirksomhederne om forhold af interesse for koncernen. Den enkelte dattervirksomhed skal endvidere underrettes om påtænkte beslutninger af væsentlig betydning for dattervirksomheden. Bestemmelserne omfatter alle dattervirksomheder, uanset om arbejdstagerne har valgt medlemmer af bestyrelsen.

Underretningspligten vedrører kun koncernens erhvervsmæssige forhold, og hvad der må sidestilles hermed, derimod ikke de rent legatmæssige forhold.

Som forhold, der er omfattet af underretningspligten, kan nævnes ophør eller flytning af dattervirksomhederne eller dele af disse, indskrænkninger i, udvidelse eller ændringer af dattervirksomhedernes erhvervsvirksomhed, ændringer i dattervirksomhedernes organisation samt påbegyndelse eller afslutning af dattervirksomhedernes vedvarende samarbejde med andre virksomheder.

Til § 14.

Bestemmelserne i *stk. 1-4* vedrører fondens ledelse og den interne kompetencefordeling mellem bestyrelsen og direktionen. Bestem-

melsen bygger på aktieselskabslovens § 54, men udvalget har fundet, at der ikke er behov for at medtage alle detaljerne i § 54.

Stk. 1 svarer til aktieselskabslovens § 54, stk. 1, 1. pkt., som affattet ved lov nr. 282 af 9. juni 1982. Den fastslår, at bestyrelsen forestår ledelsen og — da den i fonde er det øverste besluttende organ — organisationen af fondens virksomhed. Hvis der findes en direktion, forestås ledelsen af bestyrelsen og direktionen.

Den nærmere fordeling af ledelsesadgang og -pligt mellem direktion og bestyrelse indeholdes i *stk. 2*. Herefter varetager direktionen den daglige ledelse af fonden. Ved den nærmere fastlæggelse af begrebet daglige ledelse må hensyn tages til virksomhedens art og størrelse samt til sædvane inden for de enkelte brancher. Udvalget har ikke fundet det påkrævet at overføre de detaljerede regler i aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 2.-4. pkt., hvor den daglige ledelse defineres, og hvorefter dispositioner, der efter fondens forhold er af usædvanlig art eller stor betydning, skal forelægges bestyrelsen og normalt kun kan foretages efter bemyndigelse fra denne. Dog må det ifølge forholdets natur også for fonde gælde, at forudgående bemyndigelse kan undlades, når bestyrelsens beslutning ikke kan afventes uden væsentlig ulempe for fonden, men bestyrelsen skal i så fald snarest muligt underrettes om den trufne disposition.

Bestemmelserne om bestyrelsens og direktionens pligt med hensyn til bogføringen og formueforvaltningen er samlet i *stk. 3*, der svarer til aktieselskabslovens § 54, stk. 3. Findes der ingen direktion, påhviler pligterne bestyrelsen. Er der en direktion, skal denne sørge for, at bogføringen foregår på betryggende måde i overensstemmelse med lovgivningen. Bogføringen omfatter hele fondens bogholderi og regnskabsvæsen. Bestyrelsen skal føre kontrol med direktionens bogføring og formueforvaltning. Bestyrelsens og direktionens pligt omfatter efter ordlyden også aktiverne forsvarlige anbringelse.

Reglerne i *stk. 2* og *3* om kompetencefordelingen mellem bestyrelse og direktion er kun interne kompetenceregler, hvis overtrædelse ikke kan påberåbes som ugyldighedsgrunde af fonden over for trediemand. Udvalget har ikke fundet det påkrævet at præcisere dette i lovtæksten, således som tilfældet er i aktieselskabslovens § 54, stk. 1, 3.-4. pkt.

Til § 15.

Hovedreglen er, at formanden for bestyrelsen skal sørge for, at der afholdes bestyrelsesmøde, når dette er nødvendigt, jfr. § 18, stk. 1, i udkastet til lov om fonde, som ved udkastets § 10, stk. 2, er gjort anvendelig på erhvervsdrivende fonde. Formanden har svaret for, at der indkaldes til bestyrelsesmøde, og bestemmer - i det omfang andet ikke er fastsat i fundatsen - selv indkaldelsesmåden, ligesom han skal påse, at alle medlemmerne indkaldes, jfr. § 18, stk. 1, i udkastet til lov om fonde.

I udkastets § 15 foreslår udvalget, at forlangende om indkaldelse kan fremsættes af et bestyrelsesmedlem eller en direktør samt af fondsmyndigheden eller overregistrator. Udvalget forudsætter dog, at fondsmyndigheden eller overregistrator kun i sjældne tilfælde vil forlange bestyrelsen indkaldt, f.eks. hvor bestyrelsen ikke besvarer henvendelser fra de pågældende myndigheder.

Til § 16.

I udkastet til lov om fonde har udvalget ikke foreslået regler om bestyrelsens og direktorens adgang til at forpligte fonden ved retshandler. For erhvervsdrivende fonde finder udvalget, at der kan være større behov for tegningsregler, og udvalget foreslår i § 16 regler svarende til aktieselskabslovens § 60, stk. 2 og 3, og anpartsselskabslovens § 41, stk. 2 og 3, således som disse er affattet ved lov nr. 282 og 283 af 9. juni 1982.

Udvalget har ikke fundet grund til at overføre reglerne i aktieselskabslovens § 61 på fonde. Reglerne indsattes i aktieselskabslovgivningen ved lov nr. 503 af 29. november 1972, der gennemførte EF's 1. selskabsretsdirektiv af 9. marts 1968 og passer mindre vel på fondens ikke-erhvervsmæssige virksomhed.

Kapitel 6. Årsregnskab og revision.

Årsregnskaber.

Der eksisterer ikke efter gældende ret forskrifter, der generelt pålægger selvejende institutioner at udarbejde og offentliggøre årsregnskaber. Udover fonden erhvervsvirksomhed, har fonden bogføringspligt, jfr. § 1A, nr. 6, i bogføringslov nr. 178 af 5. juni 1959. Nær-

mere regler om bogføringen indeholdes i handelsministeriets bekendtgørelse nr. 226 af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold med senere ændringer. Bestemmelserne tager i første række sigte på den interne bogføring, men bekendtgørelsen giver tillige visse regler om regnskabsaflæggelsen.

I praksis stilles der ved stadfæstelse af fonde krav om, at bestyrelsen hvert år aflægger regnskab omfattende indtægter, udgifter og status, men der stilles normalt ikke krav om, at fundatsen indeholder særlige regler om regnskabs opstilling. Ofte har standarden »god regnskabsskik« været lagt til grund for regnskabsaflæggelsen for fonde, herunder ikke mindst de erhvervsdrivende. Denne standard kom bl.a. til udtryk i aktieselskabslovens kapitel 12 om årsregnskaber m.v.

Disse regler har ikke været til hinder for, at årsregnskabet suppleredes med afdelingsregnskaber. Dette har haft særlig betydning for de fonde, der i praksis har aflagt (aflægger) årsregnskab med afdelingsregnskaber med særligt henblik på den del af fondens virksomhed, der har forbindelse med erhvervsvirksomhed.

Efter gældende ret er der ikke en generel adgang for offentligheden eller for fondens kreditorer, medkontrahenter og arbejdstagere til gennem årsregnskaber at få indsigt i fondens økonomiske forhold og derigennem varetage deres interesser. For stadfæstede fonde gælder, at de til tilsynsmyndigheden indsendte regnskaber er offentligt tilgængelige efter offentlighedslovens regler.

Aktie- og anpartsselskaber er undergivet detaljerede regnskabskrav. Med virkning for regnskabsår, der begyndte den 1. februar 1982 eller senere, skal de udarbejde årsregnskab, årsberetning og eventuelt koncernregnskab efter reglerne i årsregnskabsloven. Loven gennemfører EF's 4. selskabsretsdirektiv fra 1978 om årsregnskaber og indeholder herudover regler om aflæggelse af koncernregnskaber. Loven udvider det selskabsretlige koncernbegreb til også at omfatte dattervirksomheder, der ikke er aktie- eller anpartsselskaber, jfr. bemærkningerne til udkastets §2.

I forhold til de hidtidige regnskabsregler i aktie- og anpartsselskabslovene indeholder årsregnskabsloven væsentligt mere omfattende regler om årsregnskabs opstilling og indhold, bl.a. krav om anvendelse af skema-

tiske opstillinger for såvel balance som resultatopgørelse, samt udførlige vurderingsregler. Som øverste norm for regnskabsaflæggelse foreskriver loven, at regnskabet skal give et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, dets økonomiske stilling samt resultatet.

Årsregnskabsloven giver ligesom de hidtidige regler i aktieselskabsloven adgang til aflæggelse af afdelingsregnskaber som supplement til årsregnskabet.

I betænkning 937/1981 om kommanditselskaber foreslås, at årsregnskabsloven gøres anvendelig på kommanditselskaber, idet erhvervsdrivende selskaber så vidt muligt bør undergives samme krav til regnskabsaflæggelse.

Et væsentligt sigte med lovudkastet om erhvervsdrivende fonde er som tidligere nævnt, at erhvervsvirksomhed, der udøves i fondsform, sker på vilkår, der svarer til dem, der gælder for andre virksomhedsformer, hvor igennem erhvervsvirksomhed kan udøves, navnlig aktie- og anpartsselskaber. Udvalget foreslår derfor, at erhvervsdrivende fonde som udgangspunkt skal aflægge regnskab i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven.

Et krav om udarbejdelse og indsendelse til aktieselskabs-registeret af årsregnskaber og koncernregnskaber udarbejdet i overensstemmelse med disse regler er - foruden for offentligheden — af interesse for fondens kreditorer, medkontrahenter, arbejdstagere, begunstigede efter formålet og myndigheder, især overregistrator og fondsmyndigheden ved varetagelsen af deres opgaver efter udkastets kapitel 10.

Da årsregnskabslovens regler primært er affattet med aktie- og anpartsselskaber for øje, giver lovudkastet dog mulighed for de fravigelser og tilpasninger, som nødvendiggøres af fondes særlige forhold. Dette gælder også årsregnskabslovens koncernregnskabsregler.

Revision.

Gældende ret foreskriver ikke revision af erhvervsdrivende fondes regnskaber. Hvis fonden er stadfæstet, stilles der i praksis krav om, at fondens regnskaber revideres og indsendes til gennemgang og decision af den stadfæstende myndighed, jfr. nærmere bilag 1.

Hvis fonden benytter statsautoriserede eller registrerede revisorer, gælder de almindelige

regler i lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse nr. 293 af 28. juni 1967, og lov nr. 220 af 27. maj 1970 om registrerede revisorer, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse nr. 463 af 13. september 1976.

Efter udvalgets opfattelse bør erhvervsdrivende fonde fremtidig have pligt til at lade årsregnskabet og det eventuelle koncernregnskab undergive revision.

Lovudkastets regler om revision er udarbejdet med udgangspunkt i aktieselskabslovens regler.

Til § 17.

Årsregnskabet.

Bestemmelsen i *stk. 1* fastslår fondens pligt til at aflægge årsregnskab og årsberetning samt et eventuelt koncernregnskab. Pligten påhviler efter udkastets § 14 ledelsen. I overensstemmelse med § 2, *stk. 1*, i årsregnskabsloven fastslås, at årsregnskab, årsberetning og et eventuelt koncernregnskab udgør en helhed.

I *stk. 2* foreslår udvalget, at de fleste af årsregnskabslovens regler anvendes på fonde. Når lovudkastet ikke henviser til årsregnskabslovens §§62 og 64 om indsendelse og offentliggørelse m.v., skyldes det, at disse regler ikke er direkte anvendelige, bl.a. fordi fondes årsregnskaber ikke godkendes af en generalforsamling. Lovudkastet indeholder derfor i § 35, *stk. 4*, en regel om indsendelse af årsregnskaber m.v. samt i § 41, *stk. 1*, adgang for industriministeren til at fastsætte bestemmelser herom.

De enkelte fondes særlige karakterer kan medføre, at reglerne i årsregnskabsloven bør fraviges. Hjemmel findes allerede i loven, jfr. § 4, *stk. 4*, §§ 6 og 7 samt § 26, *stk. 2*. Efter § 4, *stk. 4*, skal der ske de fravigelser fra lovens bestemmelser, der er nødvendige for at give et retvisende billede af fondens aktiver og passiver, dens økonomiske stilling og resultat, men fravigelsen skal anføres og begrundes i noterne med angivelse af fravigelsens indvirkning på årsregnskabet's udsagn om fondens økonomiske forhold.

Fondenes særlige karakter af selvejende institutioner medfører endvidere, at en række bestemmelser i årsregnskabsloven ikke eller kun vanskeligt kan anvendes på fondes årsregnskaber. Dette gælder navnlig de bestem-

meiser, der forudsætter aktie- eller anparts-selskabsretlige begreber, f.eks. selskabets egne aktier eller anparter eller forudsætter, at selskabet kan være en dattervirksomhed. Sådanne bestemmelser findes bl.a. i årsregnskabslovens § 19, stk. 5, §§ 39 og 44, § 45, 1. pkt., § 46, stk. 4 og 5, §§ 52 og 53 samt tildels § 9, stk. 2, § 46, stk. 2, sidste pkt., og stk. 3, sidste pkt. Af lovtekniske grunde er det ikke fundet hensigtsmæssigt i loven at opregne disse bestemmelser, bl.a. fordi de vil kunne lå betydning for koncernregnskabet, hvor der skal ske sammendrag med regnskaber for dattervirksomheder, der er aktie- eller anpartsselskaber.

I stedet foreskrives i stk. 2, at der skal foretages de fravigelser fra og tilpasninger til årsregnskabslovens bestemmelser, der nødvendiggøres af fondes særlige karakter. Den ubestemte form dækker over fonde som kategori, idet hjemlen til fravigelser som følge af de enkelte fondes særegenheder som nævnt allerede findes bl.a. i årsregnskabslovens § 4, stk. 4.

For visse fondes vedkommende har udvalget imidlertid fundet, at der er behov for herudover i lovudkastet at medtage specielle regler, hvorved årsregnskabsloven fraviges. Det drejer sig om fonde, der udøver aktiviteter, der efter deres karakter og formål adskiller sig væsentligt fra fondens erhvervsmæssige virksomhed. Som tidligere nævnt er fonde omfattet af lovudkastet, hvis fonden driver erhvervsvirksomhed eller har den i § 1 anførte forbindelse med erhvervsvirksomhed. Dette gælder, selv om erhvervsdriften ikke er et formål i sig selv, men tjener som grundlag for varetagelsen af de formål, fonden skal tilgode-se. Ved andre fonde er den erhvervsmæssige aktivitet kun ét blandt flere formål. Som eksempler på fonde med aktiviteter, der kan adskille sig fra den erhvervsmæssige virksomhed, kan nævnes fonde, der udøver forskning, museums-, hospitals- eller uddannelsesvirksomhed. I erhvervsdrivende fonde af den her omhandlede karakter er der som anført ovenfor mulighed og ofte et særligt behov for at aflægge afdelingsregnskaber, i hvilke der redegøres for fondens forskelligartede aktiviteter, men som indgår i den samlede resultatopgørelse for fonden med eliminering af afdelingernes mellemværender m.v. De særlige aktiviteter, som en fond vil kunne udøve, medfører endvidere, at det undertiden er nød-

vendigt af hensyn til opfyldelsen af årsregnskabslovens krav at behandle visse poster i regnskabet efter særskilte regler.

Som følge heraf er der i *stk. 3, nr. 1*, optaget en bestemmelse, hvorefter indtægter og udgifter samt aktiver og passiver vedrørende de ovennævnte ikke-erhvervsmæssige aktiviteter skal optages særskilt i årsregnskabet under særlige hovedposter i det omfang, det er nødvendigt for at give et retvisende billede af fondens virksomhed. Disse særlige hovedposter skal fremgå af resultatopgørelsen henholdsvis balancen med benævnelser, der angiver deres karakter. Udkastet søger ikke at regulere de nye hovedposters specifikation, men det foreslås i *stk. 6*, at industriministeren bemyndiges til at foreskrive regler om specifikation og opstilling af de særlige poster samt om fornødent særlige skemaer. Specifikationen af de særlige poster beror på den nærmere beskaffenhed af den pågældende aktivitet og må i det mindste afspejle aktivernes opdeling i anlægs- og omsætningsaktiver i det omfang, det er nødvendigt for at give et retvisende billede af fondens virksomhed. Om aktiviteten skal vises i balancen og i resultatopgørelsen som enkelte poster med dertil knyttede noter eller som et særligt afdelingsregnskab, tager bestemmelsen heller ikke stilling til. Udkastet benytter eksempelvis udtrykket »passiver« i stedet for gæld for at præcisere muligheden for at optage særlige poster for afdelingers egenkapital.

Stk. 3, nr. 2, giver erhvervsdrivende fonde adgang til at værdiansætte visse finansielle anlægsaktiver vedrørende forannævnte ikke-erhvervsmæssige aktiviteter efter andre regler end de, der er foreskrevet i årsregnskabslovens §§ 26-29.

Årsregnskabsloven indeholder i § 29 regler om værdireguleringer ved nedskrivning af anlægsaktiver. Hovedreglen er, at anlægsaktiver, både materielle og finansielle, skal nedskrives til den lavere værdi, de har på balancetidspunktet, såfremt det må antages, at værdiforringelsen vil være varig. Finansielle anlægsaktiver kan dog nedskrives, selv om værdiforringelsen ikke antages at være varig. I alle tilfælde skal nedskrivningerne udgiftsføres i resultatopgørelsen. Såfremt begrundelsen for at nedskrive ikke længere er til stede, skal nedskrivningen tilbageføres over resultatopgørelsen. Det er endvidere præciseret, at nedskrivninger og korrektioner skal

specificeres i noterne i det omfang, dette ikke er sket i resultatopgørelsen, ligesom de altid skal begrundes.

Mange erhvervsdrivende fonde, der har andre formål end de erhvervsmæssige, følger i dag en anden praksis, idet man undlader at foretage løbende regulering af finansielle aktivers værdi over resultatopgørelsen. Regler svarende til årsregnskabslovens påtænkes ikke indført for ikke-erhvervsdrivende fonde i de forskrifter om årsregnskabet, der kan udstedes efter § 41, stk. 1, nr. 6, i udkastet til lov om fonde. Baggrunden herfor er navnlig, at de pågældende værdipapirer er urørlige, jfr. § 9 i udkastet til lov om fonde, og ikke forudsættes afhændet, førend de indløses, f.eks. for obligationers vedkommende ved udrækning til pari. Som en yderligere begrundelse for ikke at lade værdiregulering af visse værdipapirer indgå i resultatopgørelsen har det været fremført, at fonde ville have vanskeligt ved at tilrettelægge en rimelig uddelingspolitik, hvis fondenes overskud på grund af kursreguleringer var undergivet hyppige og store svingninger.

Udvalget finder, at det kan tillades, at visse finansielle anlægsaktiver, navnlig obligationer og lignende værdipapirer - inden for rammerne af årsregnskabslovens § 26, stk. 2 — undlades værdireguleret, således som det ellers er foreskrevet efter forsigtighedsprincippet i § 26, stk. 1, nr. 3, sammenholdt med § 29. Hjemlen hertil findes som ovenfor anført i nr. 2. Det følger af formuleringen, at bestemmelsen kun omfatter aktiver, der angår de ikke-erhvervsmæssige aktiviteter. Der skal gives oplysning om årsagen til fravigelsen fra årsregnskabslovens regler og fravigelsens indvirkning på årsregnskabet's billede af fondens økonomiske forhold, d.v.s. gives oplysning om, hvilken værdi de pågældende aktiver skulle have, såfremt de var værdiansat efter §§ 26 og 29. Det følger af årsregnskabslovens § 42, at noterne skal oplyse om de værdiansættelsesprincipper, der er benyttet, og derfor særskilt må oplyse om den manglende værdiregulering.

Hvad særlig aktier og tilsvarende kapitalandele angår, skal udvalget fremhæve, at aktier m.v., der danner grundlag for en bestemmende indflydelse over et aktieselskab m.v., eller i øvrigt er tilknyttet den erhvervsmæssige aktivitet, ikke omfattes af stk. 3, nr. 2. For andre aktiers eller kapitalandele's vedkommende vil

en undladelse af at lade kursregulering indgå i resultatopgørelsen normalt give anledning til betænkeligheder, således at fravigelsen fra regnskabslovens regler med hensyn til behandlingen af kursregulering kræver en særlig begrundelse. Har bestyrelsen herefter på grundlag af et regnskabsmæssigt overskud, der fremkommer, uden at kursreguleringer er foretaget over resultatopgørelsen, foretaget uddelinger, således at der ikke vil være tilstrækkelige midler til at dække fondens kreditorer, vil bestyrelsen kunne ifalde erstatningsansvar. Revisor skal gøre anmærkning herom i revisionspåtegningen efter udkastets § 23, stk. 2.

Udvalget foreslår i *stk. 6*, at industriministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler med hensyn til de omhandlede fravigelser i *stk. 3*. Desuden gives som nævnt bemyndigelse til at foreskrive særlige skemaer, såfremt der skulle vise sig behov herfor.

En selvejende institution kan ikke være dateret virksomhed. Ingen kan have ejerinteresser deri og dermed på dette grundlag have en bestemmende indflydelse. En fond vil dog fundatsmæssigt kunne have til formål at producere, forske m.v. udelukkende til fordel for en bestemt anden virksomhed. Fælles bestyrelsesmedlemmer med denne anden virksomhed vil også kunne forekomme. Sådanne tilknytningsforhold bør oplyses i årsregnskabet efter samme retningslinier som i årsregnskabsloven. Udvalget foreslår derfor i *stk. 5*, at en fond, der ved fundatsbestemmelse er tilknyttet en anden erhvervsdrivende virksomhed eller en anden fond, skal oplyse de regnskabsmæssige virkninger af disse forbindelser i årsregnskabet eller i årsberetningen.

Koncernregnskaber.

Det koncernbegreb, udvalget foreslår i udkastets § 2, er i overensstemmelse med årsregnskabslovens koncernbegreb. Udgangspunktet har været, at årsregnskabslovens koncernregnskabsregler bør gælde for grupper af virksomheder, hvor en fond er moder-virksomhed. § 17, stk. 2, henviser derfor til årsregnskabslovens kapitel 8 om aflæggelse af koncernregnskaber. Dette får betydning for fonde, hvis erhvervsmæssige virksomhed helt eller delvis udøves af en virksomhed, hvori fonden har bestemmende indflydelse på den måde, der beskrives i udkastets § 1, stk. 2, nr. 3, og § 2.

Udvalget er opmærksom på, at det hyppigt i praksis vil være mest hensigtsmæssigt at aflægge koncernregnskab uden inddragelse af moderfondens årsregnskab i dette. Dette vil ikke blot være tilfældet i de i årsregnskabslovens § 61 omhandlede situationer, hvor en koncernredegørelse kan træde i stedet for et koncernregnskab, men også i øvrigt hvor moderfonden har en betydelig selvstændig legatvirksomhed ved siden af sin erhvervsmæssige virksomhed.

En del af behovet for særlige regler om konsolidering tilgodeses af stk. 2, hvorefter der kan foretages de fravigelser, der følger af fondes særlige forhold. Udvalget har imidlertid fundet, at det af klarhedsgrunde og lovtekniske grunde er fornødent udtrykkeligt at give mulighed for at udarbejde et koncernregnskab som en konsolidering af regnskaber i fondens dattervirksomheder, men uden inddragelse af moderfonden selv. Bestemmelsen herom findes i *stk. 4*, der omfatter både tilfælde, hvor fonden alene besidder kapitalandele i én dattervirksomhed, der selv er modervirksomhed for andre dattervirksomheder, og tilfælde, hvor fonden besidder kapitalandele i flere dattervirksomheder (søstervirksomheder). I det sidste tilfælde kan koncernregnskabet udarbejdes ved »vandret konsolidering«.

Ikke enhver moderfond kan anvende bestemmelsen. Deltager moderfonden i koncernens drift, enten ved selv at drive erhvervsvirksomhed efter § 1, stk. 2, nr. 1 eller 2, eller ved långivning til eller sikkerhedsstillelse for dattervirksomhederne, kan bestemmelsen ikke anvendes. Særlig ved lån eller sikkerhedsstillelse fremhæves, at der da opstår interne mellemværender, som tilsiger, at konsolidering bør ske efter de normale principper.

Udvalget finder, at der er en sådan sammenhæng mellem finansiering af et aktie- eller anpartsselskabs kapitalbehov ved tegning af aktie- eller indskudskapital og ved ydelse af lån mod konvertible gældsbreve, at der er grund til at ligestille konvertible gældsbreve med aktie- og anpartsbesiddelser.

§ 17, stk. 4, 2. pkt., kræver, at der i moderfondens årsberetning skal gives oplysning om anvendelse af den her omhandlede fremgangsmåde, ligesom årsberetningen skal oplyse om hele koncernens samlede årsresultat, samlede egenkapital eller samlede tab, jfr. årsregnskabslovens § 59, stk. 2, og § 61, stk. 2. Kravet om opgørelse efter årsregn-

skabslovens kapitel 8 indebærer anvendelse af de elimineringsmetoder, der skal anvendes på konsolidering i almindelighed, således at eventuel indbyrdes besiddelse af kapitalandele mellem dattervirksomhederne også skal elimineres. I lighed med årsregnskabslovens §§ 43 og 61 kan de krævede yderligere oplysninger undlades, såfremt de kapitalinteresser, der ligger til grund for koncernforholdet, værdiansættes i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 40 om den såkaldte indre værdis metode.

Til § 18.

Stk. 1 fastslår, at en fonds årsregnskab og koncernregnskab skal revideres af en eller flere revisorer, samt at disse udpeges af bestyrelsen eller i henhold til fundatsen.

Hvor fundatsen ikke udtrykkeligt tillægger andre kompetence til at vælge revisorer, tilkommer kompetencen bestyrelsen, der er fondens øverste myndighed og ledelse, jfr. udkastets § 14.

Fundatsens bestemmelser kan f.eks. gå ud på, at en eller flere revisorer skal udpeges af en bestemt organisation, f.eks. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen af Registrerede Revisorer, eller at revisionen skal foretages af et bestemt revisionsselskab. Fundatsen kan endvidere indeholde andre særlige regler, f.eks. at revisorerne skal være statsautoriserede. I de fleste fonde vil reglerne om revisorer i lovudkastets §§ 18-26 dog efter udvalgets opfattelse være tilstrækkelige.

Udvalget finder ikke grundlag for at foreslå, at revisor skal godkendes af fondsmyndigheden, forinden han tiltræder. Det offentlige interesser tilgodeses gennem kravet i stk. 4 om, at revisor skal være statsautoriseret eller registreret samt gennem reglerne i §§ 18 og 19 om revisors uafhængighed sammenholdt med reglerne i revisorlovgivningen.

Undlader ledelsen at vælge en ny revisor i overensstemmelse med fundatsen og loven, efter at den hidtidige revisor er fratrådt eller efter en indtruffen vacance, og er der ingen suppleant, udnævner fondsmyndigheden efter *stk. 2* en ny revisor. Den pågældende revisor fungerer ikke blot midlertidigt, indtil ledelsen udpeger en revisor, men fungerer som fondens revisor i en eventuelt fastsat valgperiode henholdsvis i den resterende del af denne.

Stk. 3 indeholder regler om revisors myndig-

hed og bopælspligt her i landet. De svarer i alt væsentligt til aktieselskabslovens § 83, stk. 1, jfr. § 176, stk. 1. Krav om bopæl her i landet gælder — ligesom i aktieselskabsloven — ikke i det omfang, kravet strider mod internationale forpligtelser, eller andet følger af bestemmelser fastsat af industriministeren, men lovudkastet tillægger herudover fondsmyndigheden en konkret dispensationsadgang.

Revisors opgaver tilsiger, at han opfylder revisorlovenes krav til kvalifikationer og uafhængighed. Derfor bestemmer *stk. 4*, at mindst en af revisorerne skal være statsautoriseret eller registreret revisor. Reglen svarer til aktieselskabslovens § 83, stk. 2, og en tilsvarende regel er indsat i anpartsselskabslovens § 64, stk. 2, ved lov nr. 283 af 9. juni 1982.

I overensstemmelse med aktieselskabslovens § 83, stk. 4, foreskriver udkastets *stk. 6*, at i tilfælde, hvor der vælges flere revisorer, skal disse være uafhængige af hinanden. Af særlig betydning er reglen om, at hvis der skal være to revisorer, kan de ikke begge være tilknyttet samme revisionselskab, jfr. også § 13, stk. 2, i lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer, samt § 6, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 463 af 13. september 1979 om registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser.

Til § 19.

De habilitetskrav, der i § 19 stilles til revisor, svarer med enkelte præciseringer til aktieselskabslovens § 85, stk. 1, og skal sikre revisors uafhængighed i forhold til fonden.

Efter § 13, stk. 1, nr. 3, i lov om statsautoriserede revisorer må en statsautoriseret revisor i øvrigt ikke være revisor i en virksomhed, hvori han eller hans nærmeste familie har en mere betydelig økonomisk interesse.

Når udvalget i nr. 2 har udvidet bestemmelsen til ikke blot at gælde for personer, der står i afhængighedsforhold til fonden, men også til en dattervirksomhed, er dette en konsekvens af, at reglen i aktieselskabslovens § 85, stk. 2, om datterselskabsrevisorer ikke er overført til lovudkastet.

Under hensyn til fondenes meget forskellige karakter har udvalget ikke fundet det nødvendigt at overføre aktieselskabslovens § 83, stk. 5, hvorefter der til revisor i et

datterselskab så vidt muligt bør vælges mindst en af moderselskabets revisorer.

Forbudet i nr. 3 foreslår udvalget udstrakt til at gælde ikke blot ægteskab, men også faste samlivsforhold.

Til § 20.

Bestemmelsen om, at revisor til enhver tid kan afsættes af den, der har valgt ham, svarer til aktieselskabslovens § 86, stk. 2.

Da der ikke i fonde er en generalforsamling, foreslår udvalget, at der tillige tillægges fondsmyndigheden adgang til at afsætte revisor, dersom han ikke længere opfylder betingelserne for at være revisor eller i øvrigt har vist sig uegnet.

Udvalget har ikke fundet behov for at overføre reglen i aktieselskabslovens § 86 om, at revisor til enhver tid kan fratræde sit hverv, da dette må være en selvfølge. Udvalget henviser i øvrigt til § 26, hvorefter den fratrædende revisor er berettiget til at meddele den tiltrædende revisor grunden til sin fratræden.

Til § 21.

Bestemmelsen svarer til aktieselskabslovens § 89 og pålægger ledelsen, herunder en dattervirksomheds ledelse, en oplysningspligt over for revisor, i det omfang oplysningerne efter revisors skøn er nødvendige for revisionen.

Til § 22.

I overensstemmelse med aktieselskabslovens § 88, stk. 1, angiver *stk. 1, 1. pkt.*, de almindelige retningslinier for revisionens udførelse gennem en generel henvisning til de krav, der følger af den retlige standard »god revisions-skik«.

Stk. 1, 2. pkt., foreskriver, at revisor skal efterkomme de krav vedrørende revisionen, som måtte blive stillet af overregistrator eller fondsmyndigheden. Forslaget skal ses i sammenhæng med udvalgets forslag i § 25, hvorefter overregistrator eller fondsmyndigheden kan pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold.

En vurdering af hensigtsmæssigheden af ledelsens forretningsmæssige dispositioner (forvaltningsrevision) falder uden for revisors op-

gaver. Revisor skal dog påse, at bestyrelsens dispositioner ikke krænker fondatsen eller lovgivningen og har i denne forbindelse pligt til i sin påtegning på årsregnskabet at gøre opmærksom på sådanne dispositioner, jfr. udkastets § 23, stk. 3.

Er fonden moderfond, skal revisor efter bestemmelsen i *stk. 2* tillige revidere koncernregnskabet og koncernvirksomhedernes indbyrdes regnskabsmæssige forhold. Reglen svarer til aktieselskabslovens § 88, stk. 2.

Til § 23.

Lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer fastslår i § 12, stk. 1, at en statsautoriseret revisors underskrift på et regnskab, medmindre andet fremgår af påtegningen, anses som udtryk for, at regnskabet er revideret af ham, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.

En tilsvarende bestemmelse findes i § 6 i lov nr. 220 af 27. maj 1970 om registrerede revisorer.

Revisors påtegning på fondens års- og koncernregnskab vil derfor betyde, at han har påset, hvad der påhviler ham efter reglerne i udkastets § 22, jfr. § 18, stk. 4. Udvalget har på denne baggrund ikke fundet behov for at overføre reglen i aktieselskabslovens § 90, der foreskriver, at revisor ved påtegning på regnskabet skal bekræfte, at han har revideret regnskabet.

Ved lov nr. 282 af 9. juni 1982 om ændring af aktieselskabsloven har man ophævet den hidtidige sondring mellem revisionspåtegning og revisionsberetning, således at der kun skal gives én erklæring, der benævnes »revisionspåtegningen«.

Udvalget foreslår, at krav til revisionspåtegning svarende til aktieselskabslovens § 91, som ændret ved nævnte lov, indsættes i lovudkastet.

Udvalget kan endvidere tiltræde bemærkningerne til aktieselskabslovforslaget, hvorefter revisionspåtegningen, dersom revisionen afsluttes uden anmærkninger, bør meddeles i standardiseret form, f.eks. således:

»Jeg har revideret årsregnskabet (og koncernregnskabet) for 19XX for (fondens navn).

Regnskabet(erne) er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og fondatsens regnskabsbestemmelser«.

Til § 24.

Bestemmelsen svarer til aktieselskabslovens § 92 om revisionsprotokollen som det normale meddelelsesmiddel fra revisor til bestyrelsen om det løbende revisionsarbejde.

Til § 25.

Ifølge udkastets § 39 påhviler det fondsmyndigheden og overregistrator at påse overholdelsen af denne lov. En forudsætning herfor er, at der sikres mulighed for at modtage pålidelige informationer om fonden og dens formueforvaltning. Indsendelse af reviderede årsregnskaber m.v. udgør det væsentligste grundlag herfor. Overregistrator og fondsmyndigheden bør herudover have mulighed for på en enkel og uformel måde at skaffe sig yderligere eller supplerende oplysninger om fonden.

Revisor indtager en central rolle som oplysningskilde i kraft af sin stilling som uafhængigt organ med væsentlig indsigt i fondens økonomiske forhold. Derfor foreslår udvalget, at overregistrator og fondsmyndigheden kan pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold. En tilsvarende regel indeholdes i lov om forsikringsvirksomhed § 190, stk. 2, jfr. også § 36, stk. 5, i lov om banker og sparekasser.

I udkastets § 42, stk. 1, 2. pkt., foreslås, at de oplysninger, revisor afgiver til overregistrator eller fbndsmyndigheden, kun er offentligt tilgængelige i det omfang, overregistrator bestemmer dette.

Det følger af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at fondsmyndigheden eller overregistrator skal gøre fondens bestyrelse bekendt med revisors udtalelse.

Finder overregistrator efter gennemgangen af fondens årsregnskaber, revisors påtegning på regnskabet eller af andre årsager anledning til at fa klargjort visse forhold vedrørende fondens ledelse, kan overregistrator efter udkastets § 40 iværksætte granskning.

Til § 26.

Af § 17, stk. 2, i lov om statsautoriserede

revisorer og § 10, stk. 2, i lov om registrerede revisorer samt af markedsføringslovens § 9 følger, at revisor og hans medarbejdere ikke er berettigede til at afgive oplysninger om fondens forhold til uvedkommende. Udvalget har derfor ikke fundet behov for at foreslå en regel herom. Derimod indeholder udkastets § 26 ligesom aktieselskabslovens § 94, 2. pkt., en bestemmelse, hvorefter den fratrædende revisor er berettiget til at meddele den tiltrædende revisor grunden til sin fratræden.

Kapitel 7. Uddeling og overskudsanvendelse.

Det tilkommer inden for fondatsens rammer fondens bestyrelse at bestemme, hvor stor en del af fondens disponible midler der skal uddeles i henhold til formålet og til hvem.

Medmindre fonden er stadfæstet og dermed underlagt offentligt tilsyn, der påser, at fondatsen overholdes, er der efter gældende ret ofte ingen udenforstående, der kan gribe ind, f.eks. ved søgsmål, hvis bestyrelsen ikke tilgodeser de begunstigede efter formålet, således som det har været stifterens intentioner. Dette kan bero på, at formålet er angivet som et abstrakt, almennyttigt formål, f.eks. at fremme en bestemt forskning, at de begunstigede efter fondatsen er angivet generelt ved visse kendetegn, f.eks. unge handelsfolk eller at formålet går ud på en virksomheds konsolidering og videreførelse.

Ligesom det er tilfældet for de ikke-erhvervsdrivende fonde, jfr. kapitel 8 i udkastet til lov om fonde, foreslår udvalget, at der også for erhvervsdrivende fonde fastsættes regler, der tager sigte på at sikre, at der sker uddeling til de i fondatsen fastlagte formål.

For de erhvervsdrivende fondes vedkommende gør der sig imidlertid særlige forhold gældende, som medfører, at reglerne i kapitel 8 i udkastet til lov om fonde ikke uden videre kan overføres. Dette skyldes, at der over for hensynet til at sikre at der sker uddeling efter formålet, for mange erhvervsdrivende fonde står hensynet til fondens konsolidering og evt. videre udbygning, herunder - for holdingfondes vedkommende — til fondens mulighed for at indskyde yderligere kapital i de afhængige virksomheder med henblik på at efterleve fondatsens krav om opretholdelse af kontrollen med dattervirksomheden. Hensynet til

formålets varetagelse og fondens konsolidering er dog sammenfaldende, hvor formålet alene går ud på at drive virksomheden.

Udvalgets forslag til regler om uddeling og overskudsanvendelse i §§ 27-29 foretager en afvejelse af disse hensyn.

Til § 27.

Bestemmelsen fastslår i 1. *pkt.*, at bestyrelsen har ret og pligt til at foretage uddeling til de formål, som er fastsat i fondatsen.

Bestyrelsen kan ikke overlade til andre at foretage uddelingen. Dette er imidlertid efter udvalgets opfattelse ikke til hinder for, at der — som det er kendt fra praksis — i fonden er et rådgivende organ for bestyrelsen vedrørende uddelingen. Bestemmelser herom kan være optaget i fondatsen. Fondatsen kan ligeledes foreskrive, at bestyrelsen forinden uddelingen foretages skal indhente indstilling eller udtalelse fra andre.

Bestyrelsen skal sørge for, at der ikke uddeles større beløb end forsvarligt under hensyn til fondens — eventuelt koncernens — økonomiske stilling. Udvalget foreslår ingen regel herom, da den almindelige pligt til at lede fonden forsvarligt efter udvalgets opfattelse frem byder den fornødne garanti. Udvalget stiller ej heller forslag om en særlig konsolideringspligt i form af en lovpligtig reservefond, da erfaringerne med aktieselskabslovens § 111, stk. 1, har vist, at en sådan fond ikke har større betydning.

Udvalget foreslår derimod i 2. *pkt.* en mere skønspræget regel, hvorefter bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser til konsolidering af fondens formue.

Hvis fonden har til opgave at bevare og udbygge en erhvervsvirksomhed, er det ved stadfæstede fonde antaget, at det i perioder er lovligt ikke at uddele nogen del af et overskud til det eventuelle andet (ikke-erhvervsmæssige) formål, i det omfang konsolideringen må anses for nødvendig.

Udvalget går ud fra, at denne praksis videreføres efter lovudkastet.

Til § 28.

Bestemmelserne i nr. 1 og 2 opregner udtømmende de midler, hvoraf uddeling (bortset fra fondens ophør) kan ske.

Nr. 1 klargør i overensstemmelse med aktie-

selskabslovens § 110, stk. 1, det regnskabsmæssige overskudsbegreb, på grundlag af hvilket der kan foretages uddelinger respektive henlæggelser til reserver.

Nr. 1 nævner to begrænsninger i overskudsbegrebet, idet der skal ske fradrag af dels udækket underskud, dels pligtige henlæggelser. Pligtige henlæggelser kan følge af § 29 eller af fundatsens regler. Fundatsen kan f.eks. foreskrive en procentvis fordeling af overskuddet på henholdsvis formålets varetællelse og virksomhedens konsolidering eller kan foreskrive, at hele overskuddet skal henlægges til grundkapitalen, således at uddelinger i henhold til formålet først må finde sted, efter at grundkapitalen har opnået en vis størrelse eller efter et vist antal år.

En henlæggelsespligt kan også følge af bestyrelsens almindelige pligt til at lede erhvervsvirksomheden forsvarligt, jfr. udkastets § 14.

Til § 29.

I § 26 i udkastet til lov om fonde foreslår udvalget, at fondsmyndigheden kan henstille til bestyrelsen og eventuelt optage forhandling med denne med henblik på at få uddelingerne forøget eller nedsat i tilfælde, hvor uddelingerne står i misforhold til institutionens midler. Må uddelingernes størrelse anses for at indebære en fare for krænkelse af fundatsen, kan fondsmyndigheden pålægge bestyrelsen at foretage de fornødne dispositioner med henblik på en forøgelse eller nedsættelse af uddelingerne. Udvalget foreslår i /. *pkt.*, at disse regler gøres tilsvarende anvendelige på erhvervsdrivende fonde.

Som fremhævet i de indledende bemærkninger til dette kapitel kan der ved erhvervsdrivende fondes overskudsdisponering opstå modstrid mellem varetællelsen af formålet og hensynet til virksomhedens konsolidering.

Ved erhvervsdrivende fonde bør der være rimelig indseende med, at bestyrelsen ved fastlæggelsen af fondens uddelingspolitik også tager hensyn til fondens erhvervsmæssige konsolideringsbehov. Udvalget foreslår på denne baggrund i 2. *pkt.*, at overregistrator efter indhentet udtalelse fra fondsmyndigheden kan pålægge bestyrelsen at foretage henlæggelser.

Kapitel 8. Erstatning.

Til § 30.

Udkastet til lov om fonde indeholder i §§ 28-30 almindelige regler om erstatningsansvaret for bestyrelsesmedlemmer, direktører og revisorer, som under udførelsen af deres hverv forsætligt eller uagtsomt har tilføjet fonden skade. Reglerne herom bygger på dansk rets almindelige erstatningsregler. Der foreslås endvidere hjemmel til at nedsætte erstatningsansvaret, når dette findes rimeligt under hensyn til skyldgraden, skadens størrelse og omstændighederne i øvrigt.

Udvalget foreslår i *stk. 1*, at disse regler, der svarer til aktieselskabslovens, gøres tilsvarende anvendelige for erhvervsdrivende fonde for så vidt angår bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer og granskningsmænd.

De nævnte personer kan også pådrage sig erstatningsansvar over for andre end fonden, nemlig fondens kreditorer eller trediemænd. Udvalget foreslår derfor en regel herom i § 30, *stk. 2*.

Kapitel 9. Ændring af fundatsen m.v.

Sammen med regler om ændring af fundatsen foreslår udvalget i dette kapitel regler, bl.a. i form af bemyndigelser, om fondes opløsning, herunder sammenlægning (fusion), og om omdannelse af ikke-erhvervsdrivende fonde til erhvervsdrivende fonde og omvendt. Reglerne foreslås samlet i ét kapitel. Udvalget bemærker herved, at beslutning om opløsning m.v. eller omdannelse ofte forudsætter en fundatsændring.

Til § 31.

I bemærkningerne til kapitel 10 (Ændringer af fundatsen.) i udkastet til lov om fonde har udvalget nærmere redegjort for sine overvejelser om betingelserne for at foretage ændringer af fundatsen. Disse betragtninger har efter udvalgets opfattelse også gyldighed for erhvervsdrivende fonde. Udvalget foreslår derfor, at § 31 og § 32, stk. 1 og 3, i udkastet til lov om fonde gøres anvendelige på erhvervsdrivende fonde.

Herefter har fondsmyndigheden kompetencen til efter indstilling fra bestyrelsen at tildele, at en fundatsbestemmelse ændres, når

bestemmelsen ikke eller kun vanskeligt kan opfyldes eller er blevet uhensigtsmæssig. Forinden fondsmyndigheden meddeler tilladelser, skal den indhente justitsministerens samtykke til ændringen. Hvor der derimod er spørgsmål om at foretage fundatsændringer uden forudgående indstilling fra bestyrelsen, d.v.s. navnlig i tilfælde hvor fundatsens bestemmelser er uigennemførlige, åbenbart uhensigtsmæssige eller strider mod lovgivningen, er kompetencen hos justitsministeren.

Bestemmelsen i § 32, stk. 2, i udkastet til lov om fonde, hvorefter fonde kan opløses, når egenkapitalen er under 50.000 kr., eller hvor fondens midler er åbenbart utilstrækkelige til at opfylde formålet, er ikke medtaget i udkastet. Udvalget har herved tillagt det vægt, at mange andre momenter end egenkapitalens størrelse eller erhvervsvirksomhedens evne til at opfylde eventuelle andre formål end erhvervsdriften kommer i betragtning herved. F.eks. kan nævnes erhvervsvirksomhedens fremtidsudsigter, hensynet til medarbejdere og fremmedkapitalens finansiering. Er fonden insolvent, vil den kunne erklæres konkurs. I modsat fald kan opløsning finde sted efter de regler, der udfærdiges i medfør af udkastets § 32, stk. 1.

Udvalget er opmærksom på de særlige behov, erhvervsdrivende fonde har for på en enkel og hurtig måde at kunne tilpasse fundatsens bestemmelser i tilfælde af skiftende konjunkturer, nye lovregler o.s.v. Ved affattelsen af udkastets § 8 om forhøjelse af grundkapitalen og § 9, stk. 2, om kapitalforbrugende fonde har udvalget lagt til grund, at bestyrelsen på egen hånd kan foretage de ændringer af fundatsen, der er en nødvendig følge af beslutningen. Af udkastets § 9, stk. 1, om kapitalnedsættelse fremgår det, at bestyrelsens beslutning om nedsættelse kun kræver fondsmyndighedens godkendelse.

Udvalget finder, at de nævnte behov i øvrigt kan imødekommes gennem de undtagelser fra godkendelses- og/eller samtykkekravet, som justitsministeren ifølge udkastet til lov om fonde § 31, stk. 3, kan fastsætte.

Til § 32.

I § 32 behandles opløsning og fusion.

Opløsning.

Bortset fra insolvente fonde, der kan opløses

efter konkurslovens regler, er den eneste regel om fremgangsmåden ved opløsning af fonde efter gældende ret skiftelovens § 82, hvorefter reglerne om offentlig skiftebehandling af dødsboer finder tilsvarende anvendelse for »andre boer«.

Da opløsning af erhvervsdrivende fonde vil være relativt sjældent forekommende, er det fundet mest hensigtsmæssigt, at de nærmere regler om fremgangsmåden i givet fald fastsættes ved bekendtgørelse. I stk. 1 foreslås industriministeren derfor bemyndiget til at fastsætte regler om opløsning af fonde. Udvalget går ud fra, at en eventuel bekendtgørelse vil følge aktieselskabslovens kapitel 14 om opløsning af aktieselskaber ved likvidation med de ændringer og forenklinger, der følger af, at der ikke i fonde er selskabsdeltagere.

Det følger af udkastets § 14, stk. 1, at opløsning besluttet af bestyrelsen. Fundatsen kan indeholde bestemmelser om betingelserne for fondens ophør eller eventuelt for afvikling af erhvervsvirksomheden. Beslutning om opløsning forudsætter normalt en fundatsændring, som kræver fondsmyndighedens tilladelse efter udkastets § 31. Ikke enhver opløsning af en fond vil dog kræve fundatsændring. Det kan følge af fundatsen, at fonden er stiftet for et bestemt tidsrum, hvorefter den skal ophøre. Angår fondens fundats en tidsbegrænset virksomhed, f.eks. et byggeris gennemførelse, hvor ophørstidspunktet ikke på forhånd kan fastsættes, eller er fondens virksomhed ophørt af anden grund, f.eks. fordi den ejendom, fonden havde til formål at eje og administrere, er bortsaneret, vil en opløsning af fonden derimod kræve fundatsændring.

Udvalget skal i denne forbindelse pege på, at en forenklet »opløsning« kan følge af, at fondens erhvervsvirksomhed ophører eller afhændes. I så fald skal fonden afmeldes som erhvervsdrivende efter § 34. Herefter fortsætter fonden som ikke-erhvervsdrivende fond efter reglerne i lov om fonde, hvis opløsningsregler i givet fald skal anvendes.

Fusion.

Reglerne om fusion i aktie- og anpartsselskabslovene angår alene fusioner, hvor alle de involverede virksomheder er aktie- eller anpartsselskaber. Udvalget finder, at lignende regler bør gælde for fonde. I stk. 2 foreslås industriministeren derfor bemyndiget til at

fastsætte regler om fusion af fonde med henholdsvis andre fonde eller med dattervirksomheder, der er aktie- eller anpartsselskaber, således at fonden overtager dattervirksomheden.

Udvalget foreslår, at de regler om fusion, der er indeholdt i aktieselskabsloven, som ændret ved lov nr. 282 af 9. juni 1982, og som gennemførte EF's 3. selskabsretsdirektiv af 9. oktober 1978, skal være udgangspunktet for de regler, industriministeren fastsætter efter stk. 2. Reglerne skal imidlertid tilpasses, således at der tages hensyn til fondenes særlige forhold.

Udvalget har i denne forbindelse overvejet, om fusionen skal betragtes som et skyldnerskifte. Efter dansk rets almindelige regler vil det skyldnerskifte, der følger af fusionen, betvirke, at kreditorerne i de ophørende selskaber i mangel af særlig aftale kan forlange deres fordringer indfriet. Denne ordning er fraveget ved aktieselskabslovens kapitel 15 (og de tilsvarende regler i anpartsselskabsloven). Efter aktieselskabslovens § 134g kan kreditorerne forlange indfrielse eller - ved uforfaldne fordringer — sikkerhedsstillelse, hvis de i § 134c omtalte vurderingsmænd har afgivet erklæring om, at fusionen må antages at medføre en forringelse af muligheden for fyldestgørelse af kreditorerne i det enkelte selskab. En lignende ordning vil efter udvalgets opfattelse være rimelig ved fusion, hvori fonde indgår. Det foreslås derfor, at industriministerens bemyndigelse efter stk. 2 også kommer til at omfatte regler om skyldnerskifte.

Bemyndigelsen i nr. 2 er begrænset til fusioner, hvor dattervirksomheden er et aktie- eller anpartsselskab. For andre selskabsformer findes ikke regler om fusion, og udvalget finder det derfor vanskeligt at tillægge industriministeren en tilsvarende bemyndigelse. Som eksempel på de særlige problemer, der her kan opstå, skal udvalget nævne spørgsmålet om skyldnerskifte, hvor der i den ophørende virksomhed er personligt hæftende deltagere som f.eks. i kommanditselskaber.

For så vidt angår en fond, der ophører ved fusion, følger det af udkastets § 31, at bestyrelsens beslutning om opløsning af fonden ved fusion forudsætter en fundatsændring, og derfor kræver fondsmyndighedens tilladelse. Fusion betyder, at fonden ophører som selvstændig juridisk person. Ved fusion videre-

føres den ophørende fond af den overtagende fond. Fondsmyndigheden skal derfor påse, at den ophørende fonds virksomhed videreføres i overensstemmelse med de berørte fundatsers formål. Fusion forudsætter således, at de fusionerende fonde har i det væsentlige identiske — eller i det mindste ikke uforenelige — formål, eller at der gives tilladelse til formålsændring efter § 31.

Aktieselskabsregisteret må påse, at fondsmyndighedens godkendelse foreligger, hvor det kræves, og at fusionen er sket i overensstemmelse med fondsmyndighedens tilladelse og reglerne om fusion.

Beskyttelse af minoritetsdeltagere i dattervirksomheder.

Aktieselskabslovens § 20b angår den situation, hvor et moderselskab ejer mere end ni tiendedele såvel af aktierne eller anparterne som af stemmerne i et datterselskab. Bestemmelsen giver moderselskabet en ret til at indløse minoritetsaktionærerne eller -anparthaverne.

Aktieselskabslovens § 20d giver datterselskabets minoritetsaktionærer eller -anparthavere, der i disse tilfælde er så få, at de ikke har flere af de almindelige minoritetsbeføjelser, en tilsvarende ret til at forlange deres aktier eller anparter indløst af moderselskabet.

Tilsvarende regler indeholdes i anpartsselskabslovens § 14d og f.

Udvalget finder, at en ret for minoriteten til at kræve indløsning giver anledning til betænkeligheder, hvor modervirksomheden er en fond. Fonden vil navnlig kunne have vanskelighed med at finansiere indløsningen, og indløsning vil kunne påvirke fondens uddeling til formålet i længere tid.

Udvalget finder, at den fornødne beskyttelse for en minoritet på under 10 pct. i et aktie- eller anpartsselskab, der er dattervirksomhed, først og fremmest må søges i den almindelige generalklausul i aktieselskabslovens § 80 og anpartsselskabslovens § 61, som udvalget forudsætter anvendt over for eventuelle misbrug fra en fonds side, f.eks. ved udsultning. Disse bestemmelser suppleres af erstatnings- og indløsningsreglerne i aktieselskabslovens § 142 og anpartsselskabslovens § 112. Endelig vil klage over sådanne misbrug kunne foranledige, at overregistrator iværksætter granskning efter udkastets § 40.

Udvalget finder, at der er en sådan sammenhæng mellem minoritetens ret til at kræve indløsning og modervirksomhedens ret til at indløse minoriteten, at de to regler kun bør gennemføres samlet. Da udvalget som nævnt ikke finder at kunne foreslå reglen om minoritetens ret, foreslår udvalget, at der ikke i loven indsættes regler svarende til aktieselskabslovens § 20b. Da disse regler indeholder bestemmelser om tvungen ejendomsafståelse og om erstatningen herfor, følger det af almindelige regler, at de ikke kan gennemføres af industriministeren i medfør af § 32.

Til §§ 33 og 34.

Aktieselskaber er efter aktieselskabsloven pr. definition erhvervsdrivende og kan ikke alene have et velgørende eller almennyttigt formål, jfr. aktieselskabslovens § 1, stk. 1 og 5. Aktionærerne kan ikke vedtage en ændring af formålet, der går ud på, at kapitalen alene skal anvendes til almennyttige, velgørende formål. En anmeldelse herom til aktieselskabsregisteret nægtes registrering. Ønsker aktionærerne at afvikle erhvervsvirksomheden med denne hensigt, må reglerne om likvidation i aktieselskabslovens kapitel 14 iagttages.

En fond, der er registreret i aktieselskabsregisteret som erhvervsdrivende, vil derimod kunne ophøre med at være erhvervsdrivende og alene fortsætte som ikke-erhvervsdrivende fond. Retsvirkningerne er, at fonden slettes i aktieselskabsregisteret, hvorefter fonden alene vil være registreret i fondsregisteret og omfattet af udkastet til lov om fonde.

En fond, der alene er registreret i fondsregisteret i medfør af udkastet til lov om fonde, vil omvendt — eventuelt efter fundatsændring — kunne blive erhvervsdrivende, jfr. udkastets § 1, stk. 2. Herefter skal den registreres i aktieselskabsregisteret som erhvervsdrivende fond.

Udkastets §§ 33 og 34 regulerer en fonds omdannelse til erhvervsdrivende fond, henholdsvis en erhvervsdrivende fonds omdannelse til ikke-erhvervsdrivende fond.

Udkastets § 33 fastslår, at dersom en ikke-erhvervsdrivende fond påbegynder erhvervsvirksomhed, skal den inden fire måneder anmeldes som erhvervsdrivende fond til aktieselskabsregisteret. For at hindre omgåelse af udkastets regler om sikring af kapitalens tilstedeværelse ved stiftelsen, foreslår udvalget i

3. pkt., at udkastets § 6, 2. pkt., samt § 7 om grundkapitalen og om vurdering af apportindskud skal iagttages ved registreringen. Det svarer til princippet for omdannelse til aktieselskab i anpartsselskabslovens § 109, stk. 1, og betyder, at der ved omdannelsen skal være dækning for den nominelle grundkapital på mindst 300.000 kr. Bestemmelsen indeholder i 2. pkt. endvidere krav om udarbejdelse af en redegørelse om den af fonden udøvede erhvervsvirksomhed eller den erhvervsvirksomhed, som fonden har forbindelse med. Fondsmyndigheden vil derigennem kunne påse, om denne er i overensstemmelse med fundatsen.

Udkastets § 34 indeholder regler om omdannelse af en erhvervsdrivende fond til en ikke-erhvervsdrivende fond.

De hensyn, som ligger til grund for udkastets bestemmelser, tilsiger, at en fond ikke vilkårligt kan gå fra loven om erhvervsdrivende fonde til loven om ikke-erhvervsdrivende fonde. Der må derfor være tale om et varigt ophør af fondens erhvervsmæssige aktiviteter, hvis fonden skal kunne slettes af aktieselskabsregisteret. Udvalget skal navnlig fremhæve arbejdstagernes adgang til at vælge bestyrelsesmedlemmer til fondens — eventuelt moderfondens — bestyrelse og kravet om kontinuitet i anvendelsen af årsregnskabslovens regler. Dette fordrer, at fonden i det mindste skal aflægge regnskab efter årsregnskabslovens regler for hele det regnskabsår, hvori fonden indtil et vist tidspunkt ansås for erhvervsdrivende.

Udvalget foreslår på denne baggrund, at reglerne om erhvervsdrivende fonde fortsat skal anvendes indtil udløbet af det regnskabsår, hvori ændringen sker. Da fonden ved indsendelsen af regnskabet for det sidste regnskabsår, i hvilket fonden har drevet erhvervsvirksomhed, er slettet i aktieselskabsregisteret og alene omfattet af lov om fonde, følger det af denne lovs § 19, stk. 2, at regnskabet skal indsendes til fondsmyndigheden. Dette årsregnskab skal imidlertid aflægges efter reglerne i udkastets § 17.

Det påhviler overregistrator at påse, at betingelserne for slettelse er opfyldt. Til brug herfor kræver § 34 en redegørelse fra bestyrelsen om virksomhedens ophør.

Kapitel 10. Anmeldelse og registrering. Fondsmyndighedens og overregistrators opgaver. Granskning.

1. Anmeldelse og registrering.

Fonde, som udøver erhvervsmæssig virksomhed ved handel, håndværk, industri etc. som defineret i §§ 8 og 35 i firmaloven (lov nr. 23 af 1. marts 1889 om handelsregistre, firma og prokura som ændret ved senere love), har efter denne lovs § 20 om andre selskaber med begrænset ansvar pligt til at anmelde deres firma til handelsregisteret. Anmeldelserne bekendtgøres i Statstidende, og på industriministeriets foranstaltning udgives årligt en samling af anmeldelserne, hvori samtlige bekendtgørelser optages. Efter registrering kan offentligheden få oplysning om bl.a. vedtægterne, forretningens art, kapitalforhold, bestyrelsesmedlemmerne og tegningsregler m.v., jfr. lovens § 20.

Fonde, der ikke kan optages i handelsregisteret eller i andre af staten oprettede registre, kan under visse betingelser optages i foreningsregisteret, der forestås af overregistrator ved aktieselskabs-registeret, jfr. § 1 i lov nr. 100 af 31. marts 1926 om foreningsregisteret.

I betænkning nr. 613 af 1971 fremlagde handelsministeriets firmalovudvalg et udkast til ny firmalov, samt udkast til en lov om firma-registrering med forslag til et centralt firma-register under direktoratet for patent- og varemærkevæsenet til afløsning af de lokale handelsregistre. Ifølge § 4 i udkastet til lov om firmaregistrering skulle til firmaregisteret anmeldes firma for virksomhed, der omfattes af næringsloven, for så vidt virksomheden drives af enkeltmand under et firma, hvori hans personnavn ikke indgår, eller for så vidt virksomheden drives af et interessentskab, kommanditselskab, selskab med begrænset ansvar eller af en stiftelse, fond eller anden selvejende institution.

I betænkning nr. 937 af 1981 om kommanditselskaber foreslås, at kommanditselskaber skal anmeldes til aktieselskabs-registeret. Kommanditselskabsudvalget anfører, at det tilsigtede mål med en lovgivning, nemlig at skabe åbenhed og kontrol med selskabets forhold, gør det påkrævet, at kommanditselskaber indføres i et centralt register. Dette bør føres af aktieselskabs-registeret, der har erfaring på beslægtede områder. Samtidig fore-

slås firmaloven ophævet for kommanditselskabers vedkommende.

Ifølge sit kommissorium skal fondsudvalget overveje, hvilken myndighed der skal varetage registrerings- og tilsynsopgaverne, herunder i hvilket omfang registrering kan ske i allerede eksisterende registre, f.eks. aktieselskabs-registeret eller foreningsregisteret.

Som nævnt i bemærkningerne til kapitel 3 har industriministeriet iværksat eller påtænker at iværksætte en række udredninger, der skal tjene som grundlag for lovgivning, hvorefter alle erhvervsdrivende selskaber registreres i aktieselskabs-registeret. Aktieselskabs-registeret vil herved blive et omfattende erhvervsregister med tværgående selskabsretlig kompetence. Som led i disse bestræbelser er en registrering af andelsselskaber nævnt i kommissoriet for det af industriministeriet den 9. september 1981 nedsatte udvalg om andelsselskaber.

Det er endvidere hensigten, at aktieselskabs-registeret og foreningsregisteret i løbet af få år skal føres ved hjælp af EDB.

På baggrund af dette samt under hensyn til, at et hovedsigte med lovudkastet er at skabe lige vilkår mellem erhvervsdrivende fonde og andre erhvervsdrivende selskaber, finder udvalget det naturligt og hensigtsmæssigt, at erhvervsdrivende fonde registreres i aktieselskabs-registeret. Som konsekvens heraf skal fonde således ikke længere registreres i handelsregisteret.

Reglerne i dette kapitel indeholder de vigtigste regler om fremgangsmåden i forbindelse med anmeldelse og registrering. Bestemmelserne svarer i videst muligt omfang til de tilsvarende bestemmelser i aktie- og anpartsselskabslovene.

Retsvirkningen af registrering af fonde er dog ikke den samme som for selskaber, der registreres i aktieselskabs-registeret, da det er ved optagelsen i fondsregisteret og ikke i aktieselskabs-registeret, fonden opnår retsevne, jfr. herved udkastets kapitel 3 og bemærkningerne hertil.

Udvalget skal fremhæve, at registrering af en fond i aktieselskabs-registeret ikke forudsætter eller indebærer overregistrators godkendelse. Registrering skal ske, medmindre overregistrator konstaterer, at anmeldelsen eller fundatsen er i strid med lovgivningen. Dette svarer til aktie- og anpartsselskabslovene.

2. Fondsmyndighedens og overregistrators opgaver. Granskning.

Medens bestyrelse og direktion i aktie- og anpartsselskaber, andelsselskaber og lignende er undergivet kontrol og direktiver fra ejerne (aktionærer, anpartshavere, andelshavere), er der ved ikke-stadfæstede fonde normalt ingen udenforstående, som påser, at fonden administreres forsvarligt og i overensstemmelse med fundatsen. Ofte vil der heller ikke være nogen private påtaleberettigede.

Den ordning, som udvalget foreslår, går ud på, at fondsmyndigheden og overregistrator skal påse overholdelsen af fondsloven. Fondsmyndigheden og overregistrator kan skride ind, hvis det konstateres, at fundatsen ikke er overholdt. I tilknytning hertil tillægges fondsmyndigheden visse beføjelser med hensyn til bestyrelsesmedlemmers afsættelse, godkendelse af vederlag og ekstraordinære dispositioner (§ 10, stk. 2) m.v. Udvalget henviser i øvrigt til sine bemærkninger til § 39.

Såvel overregistrator som fondsmyndigheden får ret til fra fondens bestyrelse og revisor at forlange de oplysninger, som de finder nødvendige til brug for varetagelsen af deres opgaver (§ 39, stk. 2, og § 25). Endvidere foreslås overregistrator tillagt adgang til at iværksætte granskning (§ 40).

Udvalget finder i øvrigt anledning; til at fremhæve, at allerede kravene om registrering af alle fonde i et offentligt register, og for erhvervsdrivende fondes vedkommende tillige i aktieselskabs-registeret, samt om indsendelse af reviderede årsregnskaber til aktieselskabs-registeret, vil være af væsentlig betydning med hensyn til at skabe øget offentlighed om fondenes virksomhed.

3. Filialer.

Oprettes en forretningsafdeling (filial), som står under særskilt bestyrelse, skal den efter firmalovens § 16 anmeldes til handelsregisteret, såfremt hovedforretningen er anmeldelsespligtig. Filialen skal have særskilt bestyrelse, jfr. cirkulære af 12. november 1953, **pkt. 19.**

Udvalget har ikke fundet det påkrævet at fastsætte regler om registrering af filialer af indenlandske fonde. Sådanne filialer vil således ikke kunne registreres.

En udenlandsk virksomheds filial betragtes som selvstændig forretning og skal ifølge

firmalovens § 16 anmeldes af sin bestyrelse.

En fond med hjemsted i udlandet kan drive næring gennem en her i landet etableret filial, såfremt dette er hjemlet gennem international aftale eller ved bestemmelser fastsat af industriministeren, eller såfremt ministeren giver særlig tilladelse hertil, jfr. næringslovens § 5, stk. 4. Skal fonden drive virksomhed inden for handel, håndværk eller industri, skal filialen efter firmaloven anmeldes til handelsregisteret.

Firmalovens bestemmelser gælder ikke for aktie- og anpartsselskabers filialer, jfr. aktieselskabslovens § 162, stk. 3, og anpartsselskabslovens § 132, stk. 2. Men disse love indeholder i kapitel 17 regler om udenlandske aktie- og anpartsselskabers filialer her i landet. Det bestemmes heri bl.a., at filialer, der skal drive næringsvirksomhed, skal anmeldes til aktieselskabs-registeret, og filialen må ikke påbegynde sin virksomhed, før anmeldelse er sket, jfr. aktieselskabslovens § 151 og anpartsselskabslovens § 121, som ændret ved lov nr. 282 og 283 af 9. juni 1982.

Udvalget har overvejet, om der i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde bør foreslås regler om udenlandske fondes filialer her i landet af samme art som aktieselskabslovens. Udvalget finder, at der næppe for tiden er behov herfor. Hertil kommer, at begrebet selvejende institution ikke på samme måde som begrebet aktieselskab eller anpartsselskab i det væsentligste har samme indhold i de forskellige lande, hvorfor man i praksis ville blive stillet over for en række vanskelige afgrænsninger og klassifikationer af udenlandskejuridiske personer. Indtil en reform af firmalovgivningen foretages, bør man derfor opretholde gældende ret for registrering af udenlandske fondes filialer. Dette fremgår af udkastets § 48, stk. 1.

Til § 35.

I udkastets § 5 foreslås, at erhvervsdrivende fonde skal registreres i fondsregisteret og i aktieselskab-registeret.

Som konsekvens heraf fastslår udkastets § 35, *stk. 1*, at der i aktieselskabs-registeret føres et register over fonde, der er omfattet af denne lov.

I *stk. 2* foreslår udvalget i *1. pkt.*, at indgivelse af anmeldelse om stiftelse af en fond skal ske

inden tre måneder efter, at fundatsen er underskrevet.

Af bemærkningerne til § 4 i udkastet til lov om fonde fremgår, at udvalget har overvejet spørgsmålet om at fastsætte en frist for anmeldelse af fonde til registrering. For ikke-erhvervsdrivende fonde finder udvalget ikke grundlag for at fastsætte en frist. For så vidt angår erhvervsdrivende fonde, finder udvalget, at de samme ordensmæssige hensyn, som gør sig gældende for aktie- og anpartsselskaber, tilsiger, at disse fonde anmeldes til registrering inden en vis frist efter fundatsens underskrivelse. Udvalget foreslår en frist på tre måneder.

Hvor fonden stiftes ved testamente, finder udvalget det dog ikke muligt at foreskrive en tidsfrist, da fondsoprettelsen først sker som led i bobehandlingen. Udvalget foreslår i stedet, at fonden skal anmeldes umiddelbart efter boets slutning, jfr. *stk. 2, 2. pkt.* Den fornødne sikring af, at anmeldelse foretages, ligger efter udvalgets opfattelse i skiftelovgivningens regler om tilsyn med bobehandlingen.

Er en fond blevet erhvervsdrivende, følger det af udkastets § 33, at den skal anmeldes til aktieselskabs-registeret inden fire måneder.

Bestemmelsen i *stk. 2* skal sammenholdes med udkastets § 7, *stk. 1*, hvorefter en erhvervsdrivende fond ikke kan registreres, før den i fundatsen anførte grundkapital er fuldt indbetalt.

Som nævnt i bemærkningerne til kapitel 3 om registrering af stiftelsen skal alle anmeldelser vedrørende erhvervsdrivende fonde indgives til aktieselskabs-registeret, der herefter sørger for den fornødne koordination med fondsregisteret og fondsmyndigheden, jfr. *stk. 5*. Nærmere regler herom vil blive fastsat i den bekendtgørelse, der udstedes i medfør af § 41, *stk. 1*.

Stk. 3 fastsætter i overensstemmelse med aktie- og anpartsselskabslovene en almindelig anmeldelsesfrist på én måned for indgivelse af anmeldelse af fundatsændringer og ændringer i andre anmeldte forhold. Ved siden af denne bestemmelse indeholder udkastet fristbestemmelser i § 8, *stk. 5*, (kapitalforhøjelse skal anmeldes inden én måned efter beslutningen om overførelse fra reserver eller overskud, henholdsvis efter indbetaling af forhøjelsesbeløbet), § 9, *stk. 2*, (kapitalnedsættelse i kapitalforbrugende fonde skal anmeldes inden én

måned efter beslutningen) og § 33 (omdannelse til erhvervsdrivende fond skal anmeldes inden fire måneder).

Endelig kan særlige anmeldelsesfrister være indeholdt i administrative forskrifter om kapitalnedsættelse (§ 9, *stk. 1*), og om opløsning og fusion (§ 32) m.v.

Stk. 4 fastslår, at årsregnskabet, det eventuelle koncernregnskab samt årsberetningen skal indsendes senest seks måneder efter regnskabsårets udgang til aktieselskabs-registeret i revideret stand.

Til brug for fondsregisterets og fondsmyndighedens sagsbehandling pålægger udkastet i *stk. 5* overregistrator dels at sende disse kopi af modtagne anmeldelser og årsregnskaber m.v., dels at underrette fondsmyndigheden om foretagne registreringer.

Angår anmeldelsen f.eks. et bestyrelsesmedlems tiltrædelse, er det udvalgets opfattelse, at bestyrelsesmedlemmet - ligesom i aktieselskaber — skal anses som tiltrådt, når den pågældende er valgt eller udpeget. Efter § 10, *stk. 2*, jfr. § 13 i udkastet til lov om fonde, skal udpegelsen meddeles fondsmyndigheden. Udvalget finder det ikke nødvendigt som betingelse for registrering at foreslå, at fondsmyndigheden skal underrette den pågældende eller aktieselskabs-registeret om, at man ikke har indvendinger mod tiltrædelsen. Aktieselskabs-registeret kan registrere tiltrædelsen, hvis bestyrelsesmedlemmet opfylder lovens og fundatsens formelle betingelser.

Til § 36.

Bestemmelsen kræver, at der ved stiftelse og ved ændringer i grundkapitalens størrelse skal indsendes oplysning om omkostningerne.

Til § 37.

Som registreringsmyndighed har aktieselskabs-registeret til opgave at registrere og bekendtgøre de anmeldelser, der efter bestemmelserne i denne lov eller i forskrifter fastsat i medfør af § 9, *stk. 1*, § 32 og § 41, *stk. 1*, skal indgives.

I forbindelse med registerets behandling af anmeldelser om oprettelse af nye fonde skal registeret efter *stk. 1* påse, at anmeldelsen og de sammen med denne indsendte dokumenter er i overensstemmelse med lovens præceptive regler, herunder regler udstedt i medfør af

loven. Ligesom for aktie- og anpartsselskaber har overregistrator ikke pligt til at påse, at anden lovgivning ikke er overtrådt, men overregistrator er dog ikke afskåret fra at nægte registrering, hvis andre love m.v. er overtrådt.

Aktieselskabslovens §157, stk. 2, 1. pkt., giver overregistrator en almindelig hjemmel til at fastsætte en frist til berigtigelse af fejl og mangler, der kan afhjælpes af generalforsamlingen eller bestyrelsen. Udvalget foreslår i stk. 2, at der gives overregistrator en lignende beføjelse i relation til fonde. Herved undgås i mange tilfælde en registreringsnægtelse samt fortabelse af erlagte gebyrer.

Bestemmelsen kan altid benyttes til at rette formelle mangler, f.eks. indsendelse af manglende bilag eller tilvejebringelse af godkendelser, som efter lov eller fundats skal indhentes af bestyrelsen.

På grund af reglerne om fundatsændring i udkastets § 31 kan bestemmelsen ikke i alle henseender praktiseres som de tilsvarende regler i aktie- og anpartsselskabslovene. Drejer det sig om berigtigelse i forbindelse med fondens stiftelse, forudsætter dette, at fejlen eller manglen kan afhjælpes af stifteren eller den, stifteren har bemyndiget dertil. Denne berigtigelsesadgang får navnlig betydning i de tilfælde, hvor fundatsen oprettes i stifterens levende live eller af organisationer og lignende, hvor der ikke forinden registreringen kan siges at foreligge en endelig fundats. Er stifteren død, må reglerne om fundatsændring iagttages, medmindre det drejer sig om ændringer, som den, der behandler boet, kan anses for bemyndiget til at foretage. Overregistrator bør i så fald enten sætte en frist for indgivelse af ansøgning om tilladelse til at ændre fundatsen, eller ex officio forelægge anmeldelsen for den kompetente myndighed. Det samme gælder, hvis en allerede registreret fundats skal ændres.

Til § 38.

§ 38 omhandler bekendtgørelsen i Statstidende og retsvirkningerne heraf. Bestemmelsen svarer til aktieselskabslovens § 158, stk. 1 og stk. 2, 1. pkt. Udvalget anser det ikke fornødent at overføre de øvrige regler i § 158, der er indsat til gennemførelse af art. 3 i EF's 1. selskabsretsdirektiv fra 1968.

Til § 39.

I de indledende bemærkninger til dette kapitel har udvalget redegjort for sine forslag til sikring af fondes forsvarlige ledelse.

I overensstemmelse med disse synspunkter foreslås det i § 39, *stk. 1*, at det påhviler fondsmyndigheden og overregistrator at påse overholdelsen af denne lov. De pågældende myndigheder vil herved kunne skride ind over for krænkelse af fundatsen.

Med hensyn til den nærmere fordeling af opgaverne mellem fondsmyndigheden og aktieselskabs-registeret foreslår udvalget følgende retningslinier: Fondsmyndigheden skal påse, at fondens ledelse ikke ved sine dispositioner, herunder udelingspolitik, krænker fundatsen til skade for de begunstigede efter formålet. Aktieselskabs-registerets opgaver angår derimod de regler i lovudkastet, der specielt tager sigte på fondens erhvervsmæssige aktiviteter.

Grundlaget for myndighedernes virksomhed vil være de registrerede dokumenter, især fundatsen, og de indsendte reviderede årsregnskaber. I tilknytning hertil gives der i *stk. 2, 1.pkt.*, fondsmyndigheden og overregistrator beføjelse til fra fonden at forlange de oplysninger, som er nødvendige til varetagelse af deres opgaver. Fondsmyndigheden og overregistrator kan tillige ifølge udkastets § 25 pålægge revisor at give oplysninger om fondens forhold.

I udkastets § 42, stk. 1, 2. pkt., foreslår udvalget, at oplysningerne kun skal være offentligt tilgængelige, i det omfang overregistrator bestemmer det.

Lovudkastet indebærer ikke en almindelig adgang for myndighederne til på forhånd at vurdere hensigtsmæssigheden af ledelsens forretningsmæssige dispositioner. Bestyrelsens handlefrihed er i denne henseende afgrænset af reglen i § 18, stk. 3, i udkastet til lov om fonde, der i § 10, stk. 2, gøres tilsvarende anvendelig på erhvervsdrivende fonde. Herefter må bestyrelsen kun med fondsmyndighedens samtykke foretage eller medvirke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at fundatsen ikke kan overholdes.

Henvisningerne i *stk. 2, 2. pkt.*, til §§ 35 og 37 i udkastet til lov om fonde angår dels, hvilken minister der er fondsmyndighed, dels pålæggelse af afgift ved registrering og fondsmy-

dighedens virke. Om afgiftsspørgsmålet henvises til bemærkningerne til udkastets § 41, stk. 2.

I *stk. 3* foreslår udvalget, at overregistrator kan forlænge lovens frister.

Til § 40.

Finder overregistrator efter gennemgangen af fondens årsregnskab eller af andre grunde anledning til at få klargjort visse forhold vedrørende fonden, kan han efter *stk. 1* iværksætte en granskning af nærmere angivne forhold vedrørende fonden, dens forvaltning eller regnskaber. Granskningsinstituttet er imidlertid omkostningskrævende og af indgribende karakter for fonden, hvorfor udvalget forudsætter, at det kun bliver anvendt i tilfælde, hvor der foreligger vægtige grunde. Overregistrator's afgørelse kan indbringes for industriministeren efter reglerne i udkastets § 43, stk. 2.

De forhold, som vil kunne foranledige granskning, vil ofte være sådanne, som kan medføre erstatnings- eller strafansvar. Men granskning vil tillige kunne bringes i anvendelse til opklaring af visse regnskabsmæssige eller forretningsmæssige dispositioner, selv om der ikke er grund til at antage, at der skulle kunne gøres ansvar gældende. Granskning kan således være motiveret af ønsket om at få klarhed over, hvorfor fondens økonomiske stilling er forringet.

Udgangspunktet for formuleringen af § 40 har været aktieselskabslovens § 95. Granskningen foretages af en eller flere granskningsmænd, der udpeges af overregistrator. Ifølge udkastets *stk. 2*, der henviser til § 21, skal bestyrelsen og direktionen give granskningsmændene adgang til at foretage de undersøgelser, som de finder fornødne, samt give dem de oplysninger og den bistand, der er nødvendig for udførelsen af hvervet.

Granskningen kan også inddrage dattervirksomheders forhold, og dattervirksomhedens bestyrelse og direktion har tilsvarende forpligtelser over for granskningsmændene som moderfonden.

Udvalget har ikke fundet anledning til udtrykkeligt at foreskrive habilitetsbestemmelser for granskningsmænd, da overregistrator ved sin udpegning skal påse, at de pågældende er uvildige og har de kvalifikationer, som kræves i den konkrete sag.

Om granskningen og dens resultat skal granskningsmændene udarbejde en skriftlig beretning til overregistrator, jfr. udkastets *stk. 3*. Overregistrator sender kopi af beretningen til fondsmyndigheden, industriministeren og justitsministeren, jfr. udkastets *stk. 4*.

I udkastets § 42, stk. 1, 2. pkt., foreslår udvalget, at granskningsmændenes beretning alene skal være offentligt tilgængelig, i det omfang overregistrator bestemmer det.

Til § 41.

I aktieselskabslovens § 154, stk. 2, er det bestemt, at alle anmeldelser til aktieselskabsregisteret vedrørende aktieselskaber skal ske ved benyttelse af de af overregistrator foreskrevne blanketter. Anmeldelsernes nærmere indhold er udførligt omtalt i lovens §§ 155 og 156.

Udvalget har ikke fundet det hensigtsmæssigt at foreslå tilsvarende detaljerede regler i udkastet, men foreslår i *stk. 1*, at industriministeren bemyndiges til at fastsætte de nærmere regler. Udover regler om indgivelse af anmeldelse forudsætter udvalget, at bekendtgørelsen vil kræve, at anmeldelsen skal angive de lovpligtige fundatsbestemmelser, navn, stilling og bopæl for fondens bestyrelsesmedlemmer og revisorer og for de eventuelle direktører, prokurister og suppleanter for bestyrelsesmedlemmer og revisorer. Anmeldelsen bør endvidere indeholde eventuelle begrænsninger i bestyrelsesmedlemmers og direktørers tegningsret i henhold til udkastets § 16, stk. 2. Med anmeldelsen skal følge fundatsen og andre i anledning af oprettelsen udarbejdede dokumenter. Endvidere bør f.eks. skøder og andre overdragelsesdokumenter forevises.

I *stk. 1* får industriministeren tillige bemyndigelse til at fastsætte regler om registrering. Udvalget vil her særligt nævne, at det af registeret bør fremgå, hvilken minister der er fondsmyndighed, jfr. § 35 i udkastet til lov om fonde.

I *stk. 2* gives der hjemmel til at kræve afgift til aktieselskabsregisteret for anmeldelse, udskrifter m.v. og bekendtgørelse efter regler, fastsat af industriministeren. I udkastet til lov om fonde foreslås i § 37, jfr. § 41, stk. 1, nr. 3, at alle fonde pålignes et beløb til dækning af udgifterne ved registrering i fondsregisteret og ved fondsmyndighedens virksomhed. Be-

Stemmelsen er i § 39, stk. 2, gjort anvendelig på erhvervsdrivende fonde. Udvalget forudsætter dog, at i det omfang erhvervsdrivende fonde betaler afgift for registrering i aktieselskabs-registeret, skal de ikke tillige betale afgift for registrering i fondsregisteret.

Til § 42.

Et væsentligt sigte med lovudkastets regler om registrering af fonde er at skabe offentlighed omkring fonde og grupper af virksomheder, hvori fonde indgår på den i § 2 angivne måde. Derved får fondens kreditorer og offentligheden mulighed for indsigt i fondens organisatoriske og økonomiske forhold samt kendskab til, hvem der leder fonden og kan forpligte den ved retshandler.

I udkastet til lov om fonde har udvalget lagt til grund, at spørgsmålet om offentlighedens adgang til aktindsigt reguleres af lov om offentlighed i forvaltningen.

Aktie- og anpartsselskabers regnskaber, dokumenter og registerblade, der arkiveres i aktieselskabs-registeret, er offentligt tilgængelige, jfr. EF's 1. selskabsretsdirektiv fra 1968 art. 3, aktieselskabslovens § 158, stk. 1, anpartsselskabslovens § 128, stk. 1, bekendtgørelse nr. 477 af 20. august 1973 § 6 og årsregnskabslovens § 63. Disse regler begrænser ikke offentlighedens indsigt i de pågældende dokumenter (bortset fra visse regnskabsmæssige oplysninger i årsregnskabsloven, som ikke kræves indsendt) og kan derved give videre aktindsigt end efter lov om offentlighed i forvaltningen.

For så vidt angår erhvervsdrivende fonde, må der i relation til spørgsmålet om aktindsigt sondres mellem, om dokumenterne beror i aktieselskabs-registeret eller hos fondsmyndigheden. For dokumenter hos fondsmyndigheden gælder som for andre fonde lov om offentlighed i forvaltningen. Derimod bør reglerne om omfanget af offentlighedens adgang til de i aktieselskabs-registeret beroende oplysninger som udgangspunkt svare til aktie- og anpartsselskabslovenes regler.

Bestemmelsen i udkastets § 42, *stk. 1, 1. pkt.*, fastslår hovedreglen, at dokumenter vedrørende fonde skal være offentligt tilgængelige. At årsregnskaber m.v. er offentligt tilgængelige, følger også af årsregnskabslovens § 63, hvortil der henvises i udkastets § 17, stk. 2.

Udvalget er opmærksom på, at legatmodta-

gere, rentenydelsesberettigede og andre, som modtager ydelser fra fonden, kan have en berettiget forventning om ikke at blive identificeret ved navn eller lignende i de offentligt tilgængelige dokumenter. Udvalget har imidlertid ikke foreslået en udtrykkelig regel herom, bl.a. fordi ingen regler i årsregnskabsloven foreskriver disse oplysninger offentliggjort. Fondsmyndigheden og overregistrator kan efter udkastets § 39 forlange disse oplysninger indsendt separat. For så vidt sådanne oplysninger eller dokumenter måtte blive indsendt til aktieselskabs-registeret i forbindelse med et årsregnskab eller en anmeldelse til registrering, forudsætter udvalget, at de undtages fra offentlighed i den i medfør af § 42, stk. 2, udstedte bekendtgørelse.

For så vidt angår erhvervsdrivende fonde, tillægges der imidlertid ud over registreringsopgaverne aktieselskabs-registeret visse beføjelser, som ikke findes tilsvarende i aktie- og anpartsselskabslovene, og hvorved aktieselskabs-registeret kan komme i besiddelse af oplysninger om forretningsmæssige og driftsmæssige forhold, ligesom vedrørende den ikke-erhvervsmæssige, legatretlige udelingspraksis. Udvalget finder, at selskabslovgivningens offentlighedsprincip ikke bør gælde for typer af dokumenter eller oplysninger, som overregistrator kommer i besiddelse af som led i udøvelsen af disse beføjelser. Udvalget foreslår derfor visse begrænsninger i offentlighedsprincippet dels gennem en bemyndigelse til industriministeren, dels gennem opregning af visse dokumenter og oplysninger, hvor der efter udvalgets mening i særlig grad er anledning til at fravige offentlighedsprincippet.

I *stk. 1, 2. pkt.*, foreslår udvalget, at de oplysninger, som overregistrator kan forlange fra fondens revisor i medfør af udkastets § 25 samt fra fonden selv i medfør af udkastets § 39, stk. 2, kun er offentligt tilgængelige i det omfang, overregistrator beslutter det. Overregistrator skal i hver enkelt sag træffe beslutning om, hvorvidt og da i hvilket omfang de er offentligt tilgængelige.

Medens granskningsmændenes beretning ifølge aktieselskabsloven skal afgives til generalforsamlingen, skal beretningen ifølge udkastets § 40, stk. 3, afgives til overregistrator. Da beretningen ligeledes kan indeholde oplysninger om forhold, herunder forretningsmæssige forhold, som fonden, dens kreditorer

eller andre trediemænd kan have berettiget ønske om ikke at få gjort offentligt tilgængelig, foreslår udvalget endvidere i 2. pkt., at overregistrator i hvert enkelt tilfælde skal træffe beslutning om, hvorvidt og da i hvilket omfang beretningen eller dele af den skal være offentligt tilgængelig.

I udkastets § 42, stk. 2, foreslås det, at industriministeren kan undtage dokumenter fra offentligheden ved administrative regler. Som eksempel herpå kan nævnes attester om personlige forhold, **jfr.** bekendtgørelse nr. 477 af 20. august 1973, § 6, stk. 3, nr. 1.

Til § 43.

Stk. 1 om ophævelse eller ændring af foretagne registreringer svarer til aktieselskabslovens § 157, stk. 4.

Stk. 2 om den administrative rekurs samt sagsanlæg mod overregistratorer eller industriministeriets afgørelser svarer til aktieselskabslovens § 157, stk. 3. Bestemmelsen omfatter alle overregistratorers afgørelser vedrørende fonde.

Kapitel 11. Straffebestemmelser m. v.

Til § 44.

Overholdelse af reglerne om anmeldelser og indsendelse af årsregnskaber er - som udvalget flere steder i det foregående har redegjort for — af betydning for, at loven kan fungere efter hensigten. Udvalget foreslår derfor, at der ligesom i aktieselskabslovens § 160, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes en straffebestemmelse for undladelse af at indsende pligtige anmeldelser og årsregnskaber til aktieselskabsregisteret.

Er strengere straf forskyldt efter straffeloven, kommer denne til anvendelse. Udvalget skal i denne forbindelse henvise til, at straffelovens § 296 bl.a. tager sigte på urigtige eller vildledende angivelser angående aktieselskabers, andelsselskabers eller lignende foretagenders forhold gennem offentlige meddelelser, i beretninger, regnskabsopgørelser eller erklæringer til generalforsamlingen eller nogen selskabsmyndighed, ved anmeldelse til handelsregisteret eller aktieselskabsregisteret eller i indbydelse til dannelse af selskaber. Efter samme bestemmelse straffes endvidere overtrædelser af de for aktieselskaber eller andre

selskaber med begrænset ansvar gældende bestemmelser med hensyn til bl.a. anvendelse af overskud, udbetaling af tantieme eller tilbagebetaling af indskud.

Straffelovens § 297 omfatter andre tilfælde, hvor nogen i dokumenter, forretningsbreve, cirkulærer eller bekendtgørelser mod bedre vidende gør urigtige angivelser om det af ham bestyrede eller repræsenterede selskabs økonomiske stilling.

Udvalget foreslår i *stk. 1, 2. pkt.* — ligeledes i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 160, stk. 1, — en straffebestemmelse for de tilfælde, hvor bestyrelsesmedlemmer, direktører, revisorer og granskningsmænd eller suppleanter for disse ubeføjet røber, hvad de under udøvelsen af deres hverv har faet kundskab om.

Bestemmelsen i *stk. 2* giver adgang til at pålægge bødestraf for nærmere angivne overtrædelser af loven samt bestemmelser i årsregnskabsloven, i det omfang overtrædelser efter nævnte lov kan straffes. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med *stk. 3*, der straf-sanktionerer overtrædelse af visse bestemmelser i udkastet til lov om fonde, der ved henvisninger er gjort anvendelige i nærværende lovudkast.

Udvalget vil her indledningsvis fremhæve, at de strafbelagte bestemmelser foreslås givet et mindre omfang, end det er tilfældet i aktieselskabsloven. Når lovudkastet undlader at strafsanktionere bestemmelser, som er straf-sanktioneret i aktieselskabsloven, skyldes det, at udvalget har fundet, at andre sanktionsformer end straf vil være mere velegnede, f.eks. fondsmyndighedens afsættelse af bestyrelsesmedlemmer.

Af bestemmelser, som bør strafsanktioneres, foreslår udvalget i *nr. 1* følgende: § 12 (bestyrelsesmedlemmers og direktørers pligt til at give oplysning om deres beholdning og køb og salg af kapitalandele i dattervirksomheder og forbudet imod spekulation vedrørende kapitalandele i dattervirksomheder), § 14, stk. 3 (bogføring og formueforvaltning) og § 47, stk. 1 (overgangsregel).

Strafsanktionerne er i modsætning til *stk. 1* begrænset til forsæt eller grov uagtsomhed.

For så vidt angår overtrædelse af regnskabsbestemmelserne i udkastets § 17, stk. 2, der henviser til årsregnskabsloven, foreslår udvalget i *nr. 2*, at disse strafsanktioneres i det omfang, det er fastsat i årsregnskabsloven.

Under hensyn til at årsregnskabsloven er ny, og dens regler endnu ikke er indarbejdet i praksis, og til at reglernes anvendelse på fonde kun gælder med de fravigelser og tilpasninger, der følger af fondes særlige forhold, forudsætter udvalget, at straffebestemmelserne anvendes med varsomhed.

Stk. 3 strafsanktionerer de bestemmelser i udkastet til lov om fonde, der finder anvendelse i dette udkast, og som ligeledes er strafsanktioneret i § 39, stk. 2, i udkastet til lov om fonde. Det drejer sig om § 16 (vederlag til bestyrelsen uden fondsmyndighedens samtykke) og § 27 (ydelse af legatportioner og lån m.v. til stiftere, ledelse, revisorer og dem nærtstående personer). Strafsanktionerne er begrænset til grov eller gentagen overtrædelse af de pågældende bestemmelser.

Stk. 4 indeholder en almindelig hjemmel til at strafsanktionere overtrædelse af forskrifter, der udfærdiges i henhold til loven. Strafsanktionerne foreslås begrænset til grov eller gentagen overtrædelse af bestemmelserne.

Til § 45.

I overensstemmelse med aktieselskabslovens § 160, stk. 2, foreslår udvalget, at overregistrator eller fondsmyndigheden kan pålægge ledelsen tvangsbøder, såfremt den ikke efterkommer de pligter, der påhviler den i forhold til aktieselskabs-registeret eller fondsmyndigheden. Anvendelsesområdet for disse bøder vil være ledelsens manglende indgivelse af behørig årsregnskaber m.v. samt berigtigelse af indgivne anmeldelser og ledelsens undladelse af at give fyldestgørende oplysninger om fondens forhold til overregistrator eller fondsmyndigheden i medfør af § 39, stk. 2.

Udvalget foreslår herudover, at fondens revisor ligeledes af overregistrator eller fondsmyndigheden skal kunne pålægges tvangsbøder, dersom revisor ikke efterkommer overregistrator eller fondsmyndighedens anmodning om afgivelse af oplysninger om fondens forhold, eller dersom disse oplysninger er utilstrækkelige.

Kapitel 12.

Ikrafttrædelsesbestemmelser m. v.

Til § 46.

Lovens ikrafttrædelsestidspunkt i *stk. 1* bør

efter udvalgets opfattelse fastsættes således, at der efter lovens vedtagelse indrømmes en passende tid for fondene og for registreringsmyndighederne til at forberede lovens anvendelse.

Årsregnskabslovens § 66, stk. 2, bestemmer, at lovens ikrafttrædelse på selskaber, hvis hovedformål er rederivirksomhed, og som allerede var registreret på dagen for lovforslagets fremsættelse (den 29. januar 1981), bestemmes af industriministeren. Indtil dette sker (inden 1988, jfr. art. 55, stk. 2, i EF's 4. selskabsretsdirektiv af 1978 om årsregnskaber) skal rederiselskaber aflægge regnskab efter de hidtidige regler i aktieselskabslovens kapitel 12, også for så vidt angår moderselskaber, for hvilke aktieselskabslovens § 107 gælder. Aktieselskabslovens kapitel 12, der i øvrigt er ophævet efter årsregnskabslovens ikrafttrædelse, er opretholdt for disse selskabers vedkommende ved § 3, stk. 2, i lov nr. 285 af 10. juni 1981.

Reglen er grundet i det ønskelige i ikke at forringe danske rederiers konkurrenceevne i den internationale skibsfart. Med det sigte at skabe lige vilkår mellem rederiselskaber og rederifonde foreslås i *stk. 2* en tilsvarende regel, således at disse fonde skal aflægge regnskab efter reglerne i aktieselskabslovens kapitel 12 dog med de fravigelser og tilpasninger, der følger af fondes særlige forhold. Undtagelsen fra § 108 skyldes, at lovudkastet indeholder særlige regler om indsendelse og offentliggørelse af regnskaber. Det foreslås endvidere i *stk. 2*, at de særlige fravigelsesmuligheder, der er indeholdt i udkastets § 17, stk. 3 og 4, herunder bl.a. adgangen til at anvende vandret konsolidering, anvendes med de fornødne tilpasninger.

Til § 47.

Lovudkastet indeholder væsentlige nydannelser i fondenes retsgrundlag. Udvalget foreslår derfor, at lovudkastenes regler gradvis sættes i kraft for fonde, der allerede var stiftet ved lovens ikrafttræden.

Udvalget finder det dog af væsentlig betydning, at registreringsmyndighederne og fondsmyndighederne hurtigst muligt får et overblik over eksisterende fonde. Udvalget foreslår derfor i *stk. 1* en anmeldelsesfrist på ét år. Denne anmeldelse skal foretages, uanset om fonden opfylder lovudkastets mindste-

krav. Den er alene en foreløbig anmeldelse af fondens eksistens samt fremsendelse af fondens fundats.

I *stk. 2, 1. pkt.*, foreslår udvalget, at bestående fonde inden to år efter lovens ikrafttræden skal opfylde bestemmelserne i loven, d.v.s. have bragt deres fundats i overensstemmelse med denne og anmeldt dette til aktieselskabsregisteret. Da man ikke på forhånd kan danne sig et fuldstændigt overblik over lovudkastets konsekvenser for alle eksisterende fonde, og udvalget derfor ikke vil udelukke, at der er bestående fonde, hvorpå en anvendelse af loven ikke i alle henseender er rimelig, foreslår udvalget, at industriministeren efter forhandling med justitsministeren helt eller delvis kan undtage fra kravet om fundatsens fulde tilpasning til lovudkastets krav for enkelte fonde eller grupper af fonde.

Udvalget foreslår i *stk. 2, 2. og 3. pkt.*, følgende undtagelser fra lovens anvendelse på bestående fonde:

- 1) Udvalget finder ikke anledning til at pålægge bestående fonde at føje ordet »fond« til deres navn, således som det i øvrigt foreskrives for fonde i udkastets § 4, stk. 1, 1. pkt., der henviser til § 2, stk. 1 og 2, i udkastet til lov om fonde. Disse fonde skal dog ligesom senere oprettede fonde på deres breve og andre forretningspapirer anføre navn, hjemsted og registreringsnummer i aktieselskabsregisteret, jfr. udkastets § 4, stk. 1, 2. pkt.
- 2) De i § 7 i udkastet til lov om fonde foreslåede regler vedrørende familiefonde bør ikke omfatte bestående fonde.
- 3) Forbudet i § 14 i udkastet til lov om fonde, hvorefter stifteren og denne nærtstående personer ikke kan udgøre bestyrelsens flertal, bør ikke gælde for personer, der ved lovens ikrafttræden var medlemmer af bestyrelsen. Det betyder, at disse kan fortsætte som bestyrelsesmedlemmer i fonden, selv om de som stiftere m.v. udgør bestyrelsens flertal.

Udvalget har overvejet, om kravet til en mindstekapital svarende til aktieselskaber også bør gælde for bestående fonde.

De grunde, som har ført til udkastets regler om tilstedeværelse af en grundkapital som forudsætning for oprettelsen af nye fonde, gør sig efter udvalgets mening også gældende ved bestående fonde. Udgangspunktet bør derfor være, at disse regler med en rimelig frist også

bør gælde for bestående fonde. Dette er også den fremgangsmåde, som er fulgt ved forhøjelse af kravene til mindstekapital i aktie- og anpartsselskaber, jfr. senest lov nr. 282 og 283 af 9. juni 1982.

Imidlertid gør der sig ved fonde særlige forhold gældende, som bevirker, at man ikke uden videre kan anvende mønsteret fra selskabslovgivningen. Medens aktie- og anpartsselskaber ofte vil have mulighed for at skaffe ny kapital enten fra den bestående aktionærkreds eller gennem offentlig udbudt aktieemission, har fonde normalt ikke tilsvarende muligheder. Fondens karakter af selvejende institution medfører, at der ikke er nogen deltager- eller medlemskreds, som fonden kan henvende sig til. Bestående fonde vil derfor normalt ikke kunne opfylde kravene til mindstekapital, medmindre de har opbygget reserver, som kan overføres til kapitalen. Det bemærkes i denne forbindelse, at reserver, som er hensat til senere uddeling, ikke vil kunne anvendes hertil. Alternativet ville sædvanligvis være, at fonden opbyggede yderligere kapital gennem henlæggelse af fremtidigt overskud. Det vil dog ganske afhænge af forholdene i den enkelte fond, om fonden vil have mulighed for ad denne vej at tilvejebringe mindstekapitalen inden for en rimelig, kortere frist. Hertil kommer, at overskudshenlæggelse alene med det formål at opfylde kapitalkravet ville kunne medføre, at fonden må tilsidesætte sin fundatsmæssige pligt til uddeling til fondens formål.

Ud fra en samlet vurdering af de nævnte synspunkter foreslår udvalget herefter i *stk. 3*, at bestående fonde som udgangspunkt inden tre år efter lovens ikrafttræden skal have tilvejebragt en grundkapital på det i § 7, stk. 1, omhandlede mindstebeløb. For at undgå uheldige virkninger som følge af vanskelighederne med at skaffe kapital, foreslår udvalget endvidere i *stk. 3*, at kapitalkravet ikke skal gælde for fonde, der ikke har mulighed for at tilvejebringe en grundkapital af den nævnte størrelse. Udvalget foreslår, at kravet om mindstekapital ved bestående fonde ikke skal gælde, hvis overregistrator på grundlag af en erklæring derom fra bestyrelsen finder, at det må anses for udelukket at tilvejebringe en grundkapital på mindst 300.000 kr. Det forudsættes, at der anlægges en samlet vurdering af fondens forhold, hvorunder indgår fondens kapitalforhold, indtjeningsevne og

evt. mulighed for modtagelse af nye bidrag til kapitaldannelsen. Det forudsættes endvidere, at der tages hensyn til fondens fundatsmæssige forpligtelser ikke blot med hensyn til erhvervsvirksomheden, men også til fondens varetagelse af de almennyttige eller andre ikke-erhvervsmæssige formål. Den af bestyrelsen afgivne erklæring skal forsynes med en udtalelse fra fondens revisor.

I *stk. 4* foreslår udvalget, at kravet om grundkapital ikke gælder for fonde, der omfattes af § 9, *stk. 2*, d.v.s. kapitalforbrugende fonde.

Om forholdet mellem stadfæstede fonde og lovudkastet og om »hvilende testamenter« henviser udvalget til bemærkningerne til § 43 i udkastet til lov om fonde.

Til § 48.

Som det fremgår af de indledende bemærkninger til udkastets kapitel 10, skal fonde, der

driver erhvervsmæssig virksomhed som udtrykt i firmalovens §§ 8 og 35, d.v.s. udøver handel, håndværk og industri etc. anmeldes til handelsregisteret efter reglerne i § 20 om andre selskaber med begrænset ansvar. Udvalgets lovudkast medfører, at disse fonde fremtidigt skal registreres i aktieselskabsregisteret. Udvalget foreslår derfor i *stk. 1*, at bestemmelserne i lov nr. 23 af 1. marts 1889 om handelsregistre, firma og prokura om anmeldelse til handelsregistrene af selskaber med begrænset ansvar ikke finder anvendelse på erhvervsdrivende fonde, der har hjemsted her i landet. Kun for så vidt angår filialer af udenlandske fonde foreslår udvalget, at disse fortsat skal registreres i handelsregistrene i henhold til firmalovens regler, jfr. herom s. 121 f.

Stk. 2 indeholder hjemmel til formløst at slette de i handelsregistrene eller i foreningsregisteret registrerede fonde i forbindelse med disse fondes overførelse til aktieselskabsregisterets særlige fondsregister.

Kapitel V.

Udvalgets synspunkter om beskatning af fonde.

1. Fondsudvalgets behandling af skatte-spørgsmål.

Fondsudvalget har nedsat et underudvalg til behandling af skatte spørgsmål. Underudvalgets sammensætning fremgår af kapitel I.

Underudvalgets redegørelse er optaget som bilag

2. Lovændringer i perioden efter afgivelsen af underudvalgets redegørelse.

Blandt de vigtigste lovændringer af interesse i forbindelse med spørgsmålet om ændrede beskatningsregler for fonde kan nævnes indførelsen af ændrede aktieavancebeskatningsregler (lov nr. 295 af 10. juni 1981), begrænsning af fradragsretten for løbende ydelser (lov nr. 199 af 18. maj 1982), ændrede regler om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (lov nr. 246 og 247 af 9. juni 1982), samt lov om ophævelse af beskatning af fortjeneste og tab ved afståelse af goodwill m.m. (lov nr. 248 af 9. juni 1982). Nedenfor gives en kort beskrivelse af de omtalte ændringer.

a) Aktieavancebeskatningsloven.

Hovedpunkterne i de nye regler:

Advance eller tab på aktier, der er erhvervet som led i næring, beskattes efter de hidtil gældende regler.

For andre aktier er det afgørende, om afståelsen sker mere end 3 år efter erhvervelsen.

Sker afståelsen mindre end 3 år efter erhvervelsen, skal avancen beskattes som almindelig indkomst. Tab kan fradrages i avancer på andre aktier, der er afstået mindre end 3 år efter erhvervelsen. Tab kan fremføres til fradrag i sådanne avancer i indtil 5 år.

Sker afståelsen 3 år eller mere efter anskaffelsen, skal fortjeneste eller tab som hovedregel ikke medregnes til almindelig eller særlig indkomst. Hvis aktionæren alene eller sammen med nærstående inden for de sidste 5 år før afståelsen har besiddet mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af stemmeretten i det pågældende sel-

skab, skal fortjenesten dog beskattes som særlig indkomst, hvis afståelsen sker mere end 3 år efter erhvervelsen af aktierne.

b) Fradragsretten for løbende ydelser.

Ved loven er der sket yderligere begrænsninger af reglerne om fradragsret for løbende ydelser. Herefter kan (ensidige) løbende ydelser kun fratrækkes ved opgørelsen af giverens skattepligtige indkomst, hvis de tilfalder almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige institutioner. Af ydelser til personer kan ved indkomstopgørelsen højst fratrækkes 10.000 kr. Kredsen af de almennyttige institutioner udgør foreninger, fonde m.v., der er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A.

c) Beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Efter de nye regler beskattes den opgjorte fortjeneste fuldt ud, hvis ejendommen afstås inden for de 3 første års besiddelsestid. Derefter nedtrappes fortjenesten med 20 pct. årligt, således at salg efter ialt 7 års besiddelsestid kan ske skattefrit.

Reglerne gælder for alle salg af fast ejendom. Der lægges ikke vægt på, om skatteyderen har anskaffet ejendommen i spekulationsøjemed eller ej. Fortjeneste ved salg af ejendomme, som skatteyderen har erhvervet som led i sin næring (f.eks. som ejendomshandler) beskattes dog fortsat som almindelig indkomst. I alle tilfælde beskattes fortjenesten som særlig indkomst med 50 pct.

Fortjeneste ved udlæg af fast ejendom i et dødsbo til ægtefælle, arvinger eller legatarer medregnes ikke ved opgørelsen af boets skattepligtige indkomst.

Endelig bemærkes, at afståelsesaftigten i henhold til loven om frigørelsesafgift og afståelsesaftigt er afskaffet.

d) Beskatning af goodwill.

Med virkning fra den 1. juli 1982 skal fortjeneste

og tab ved afståelse af goodwill ikke længere medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der er dog fastsat visse nærmere overgangsbestemmelser.

3. Udvalgets principielle synspunkter.

Indledning.

Indledningsvis fremhæves, at udvalgets drøftelser af beskatningsproblemerne er sket på grundlag af de oplysninger og overvejelser, som fremgår af den vedlagte redegørelse fra det foran omtalte underudvalg vedrørende skatte- og afgiftsmæssige spørgsmål.

I det følgende benyttes ordet fond eller fonde som en fællesbetegnelse for legater, stiftelser, fonde og andre selvejende institutioner.

Efter udvalgets mening bør fondenes skattemæssige stilling vurderes i sammenhæng dels med den skattemæssige stilling for foreninger og korporationer m.v., der ligesom fonde efter de gældende regler alene er undergivet en begrænset beskatning, og dels med eventuel beskatning af hidtil skattefrie institutioner, herunder pensionskasser. Hvad særlig angår beskatningen af foreninger peger udvalget på, at der som anført i redegørelsens s. 383 består visse muligheder for, at en isoleret, udvidet beskatning af fonde kan bevirke, at fondsstiftere i fremtiden vil lade tilsvarende aktiviteter foregå i foreningsform. Udvalget har imidlertid ikke ment, at en vurdering af dette spørgsmål falder inden for udvalgets kommissorium. Udvalget fremhæver, at fondenes skattemæssige stilling efter udvalgets skøn også bør ses i sammenhæng med de skattemæssige problemer, der er forbundet med generationsskifte, såvel for virksomheder i selskabsform som for andre virksomheder.

Almennyttige fonde.

Udvalget har særlig overvejet, om der i forbindelse med indførelse af regler om en generel og udvidet beskatning af fonde skal gælde bestemmelser, hvorefter fonde med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål ikke inddrages under en udvidet skattepligt.

Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Pontoppidan, Søren Rasmussen, Selmer, Trolborg og Skau Wogensen anfører følgende:

Spørgsmålet om inddragelse af almennyttige fonde under en udvidet beskatning må ses i sammenhæng med, hvorledes en sådan beskatningsordning udformes. Hvis ordningen tilrettelægges således, at der indrømmes (almennyttige) fonde ad-

gang til i den skattepligtige indkomst at fradrage beløb, der er anvendt til formålet, og ordningen samtidig udformes på en sådan måde, at fonde, der har såvel skattepligtige som skattefrie indkomster (herunder navnlig udbytte fra danske selskaber, hvor aktiebesiddelsen er 25 pct. eller derover), kan fradrage de anvendte beløb i den skattepligtige indkomst, er der ikke grund til at tro, at nye beskatningsregler i væsentlig grad vil svække fondenes mulighed for at varetage deres formål.

Under de angivne forudsætninger vil en beskatning i det væsentlige indebære, at de almennyttige fonde bliver beskattet af den del af kapitalafkastet, som fonden enten henlægger til kapitalen med henblik på konsolidering af denne, eller holder disponibel f.eks. med henblik på at være i stand til at deltage i kapitaludvidelse i dattervirksomheder. Efter disse medlemmers mening er der ikke grund til, at disse dele af indkomsten ikke skal undergives beskatning.

Hertil kommer, at det vil være betænkeligt at knytte yderligere, væsentlige skattemæssige virkninger til fondes karakter af almennyttige. Dette kriterium, som efter sagens natur er meget skønspæget, giver allerede efter de gældende regler, ikke mindst ligningslovens § 8 A, anledning til betydelige vanskeligheder i administrativ praksis. Efter disse medlemmers mening er der ikke grundlag for at tro, at man ad lovgivningsvejen kan nå frem til en mere tilfredsstillende fastlæggelse af begrebet. En lang række fonde har endvidere blandede formål, idet de ikke blot skal varetage almennyttige formål, men også yde støtte til andre formål, herunder familieformål. En opdeling som nedenfor nævnt vil efter disse medlemmers mening give anledning til vanskeligheder i en række tilfælde.

Greve og Vistisen er enige med de foran nævnte medlemmer i, at almennyttige fonde ikke bør undtages fra en udvidet beskatning. Disse medlemmer ønsker imidlertid at tilføje følgende synspunkter:

Den gældende skattefritagelse for fonde er en anden måde at give offentlige tilskud på til formål, som ikke er underlagt offentlig kontrol og indsigt. Den forventede lovregulering vil ikke give den nødvendige kontrol, da det fortsat vil være fondsbestyrelsen, som suverænt afgør uddelingen.

Udviklingen har samtidig vist, at der nu er et mindre behov for en række aktiviteter, som udøves i fondsform. På de områder, hvor der fortsat er et samfundsmæssigt ønske om at støtte aktivite-

ter, bør dette finde sted gennem direkte tilskud fra det offentlige.

Der ses ikke at være nogen grund til at tro, at en beskatning vil medføre øgede offentlige udgifter. Det skyldes, at øgede udgifter til direkte tilskud fra det offentlige vil blive modsvaret af øgede skatteindtægter.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Nørgaard finder, at de gældende beskatningsregler bør opretholdes for så vidt angår almenvelgørende eller på anden måde almennyttige fonde, således at disse fonde er fritaget for skattepligt af anden indkomst end indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed og med hensyn til sidstnævnte indkomst kan fritages for beskatning i det omfang, indkomsten anvendes eller bindes til almennyttige formål. Til støtte herfor anfører disse medlemmer navnlig følgende:

Almennyttige fonde har som udelukkende sigte at støtte visse formål, som i almindelighed anses for særligt kvalificerede og samfundsgavnige. Fondenes karakter af selvejende institutioner betyder, at sigtet ikke er at opnå et overskud til en kreds af ejere eller berettigede, men at støtte de kvalificerede formål.

Den historiske udvikling viser da også, at almennyttige fonde stiftet af private borgere eller virksomheder i tidens løb har bidraget meget væsentligt til løsningen af en række vigtige og samfundsnyttige opgaver. Det fortjener særlig at fremhæves, at nye opgaver til stadighed er taget op i takt med den samfundsmæssige udvikling, f.eks. inden for sociale, humanitære og videnskabelige områder.

Mange af disse opgaver måtte ellers naturligt påhvile det offentlige. Fondene supplerer og forstærker det offentliges indsats på vigtige områder, hvor denne f.eks. af ressourcehensyn må begrænses. En inddragelse af de almennyttige fonde under udvidede beskatningsregler vil væsentligt forringe fondenes muligheder for i fremtiden at løse deres opgaver. Dette ville - rent bortset fra konsekvenserne for det offentlige udgifter - kunne medføre betydelige skadevirkninger for varetagelsen af en lang række kvalificerede formål. Det må endvidere forventes at få negativ indvirkning på oprettelsen af nye almennyttige fonde og for tilgangen af midler til eksisterende fonde ved testamente eller gaver.

Ved den forventede lovmæssige regulering af fonde, herunder disses registrering, vil der endvidere blive etableret et offentligt tilsyn, der vil skabe sikkerhed for, at de almennyttige fondes overskud ef-

ter en rimelig konsolidering vil blive anvendt til de almennyttige formål, som fonden efter sin fundats skal støtte. Herved undgås også, at uønsket kapitalakkumulation finder sted.

Det forekommer ikke holdbart at argumentere for en beskatning af almennyttige fonde ud fra betragtninger om, at kredsen af almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige fonde er vanskelig at afgrænse over for andre fonde. Mulige afgrænsningsvanskeligheder kan ikke motivere en beskatning, der savner rimelig begrundelse og er egnet til at fremkalde samfundsskadelige virkninger for en lang række fonde. Hertil kommer, at begrebet "almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige institutioner" gennem langvarig skatteadministrativ praksis har fået et i realiteten vel afgrænset indhold. Det er ikke givet, at den stedfundne fastlæggelse af begrebet uden videre skal finde anvendelse, når det gælder spørgsmålet om, hvorvidt almennyttige fonde skal fritages for en udvidet beskatning. Der vil i givet fald kunne blive tale om en af lovgivningsmagten foretagen afgrænsning af begrebets nærmere indhold. En hensigtsmæssig og rigtig fremgangsmåde ville det her være at vurdere behovet for en sådan justering, når man efter en periode, hvori den materielle fondslovgivning har virket, har opnået nærmere kendskab til fondenes formål og faktiske virkemåde.

En ordning, hvorefter almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige fonde ligesom alle andre fonde skulle have ret til fradrag for udlodninger, vil ikke løse de problemer, en beskatning vil medføre. Dette er særlig klart, hvis udlodningerne først skal fragå i ikke-skattepligtige indtægter, men selv om udlodningerne tillades fradraget i skattepligtig indkomst, vil problemerne ikke være løst. Der henvises her til de betragtninger, der er anført bl.a. af disse medlemmer i afsnittet om fondens fradrag og fonde med særligt erhvervsformål. Hertil kommer, at en beskatning af almennyttige fondes konsolidering alene til støtte for opfyldelsen af deres formål må forekomme i modstrid med de pligter til god og forsvarlig formueforvaltning og uddelingspraksis, som fondstilsynet skal påse overholdt, idet en beskatning af i øvrigt forsvarlige og rimelige henlæggelser til formålet kan medføre en uheldig og uønsket tilskyndelse til at foretage for store udlodninger.

Over for en ordning, hvorefter der generelt indrømmes fonde fradrag for udlodninger, må det endelig indvendes, at denne medfører, at alle fonde uden hensyn til deres formål og virksomhed sidestilles i skattemæssig henseende. En sådan ordning, der helt afskærer almennyttige fonde fra en-

hver form for skattefritagelse eller skattelempelse, bryder afgørende med dansk retstradition og almindelige retsgrundsætninger om fritagelse for beskatning af de institutioner, der anerkendes som samfundsnyttige.

Hvad særlig angår fonde, der ikke blot skal varetage almennyttige formål, men også yde støtte til andre formål, herunder familieførmål, bemærkes, at det af retstekniske og administrative årsager ikke vil være hensigtsmæssigt at fritage disse fonde for beskatning efter de for fonde med udelukkende almennyttige formål gældende regler. For de nævnte fonde med blandede formål må der åbnes mulighed for at foretage en opdeling af disse i én afdeling, der varetager de almennyttige formål med ret til skattefritagelse, og én afdeling, der varetager de øvrige formål og undergives eventuelle regler om beskatning.

Formuebeskatning af fonde.

Efter de gældende regler er formueskat en beskatningsform, der alene vedrører personer. Denne ordning går tilbage til den første statskattelov af 1903 og - den gældende - fra 1922. Heller ikke ved selskabsskatteoven af 1960 og ved de senere stedfundne ændringer af denne lov har man pålagt de selskaber m.v., der omfattes af loven, formueskat.

Baggrunden for, at man hidtil har begrænset formueskattepligten til personer, er, at formueskatten har været anset som substitut for en merindkomstskat af formueafkast, jfr. skatteunderudvalgets redegørelse side 344.

Ebbesen, Fogh, Hagen Jørgensen, Kjølbye, Laustsen, le Maire, Mogensen, Pontoppidan, Søren Rasmussen, Selmer, Trolborg og Skau Wogensen anfører, at en udvidelse af formuebeskatningen til at gælde for andre end personer i hvert fald ikke bør ske for fonde isoleret, men i givet fald på grundlag af forudgående, generelle overvejelser af spørgsmålet om det hensigtsmæssige i at udvide formueskattepligten til andet end fysiske personer.

Disse medlemmer tilføjer, at det offentlige fiskale hensyn ud fra en skatteteknisk betragtning i givet fald bedst vil kunne tilgodeses gennem en ren indkomstskatteordning. En formuebeskatning vil i væsentligt omfang ramme fonde med store formuer, der giver et ringe afkast, navnlig fonde, der besidder landbrugs-ejendomme, eller hvis kapital er placeret i aktier.

På denne baggrund mener disse medlemmer ikke, at der bør gennemføres en formuebeskatning af fonde.

Nørgaard, der kan tilslutte sig det foran anførte, finder dog, at der med hensyn til familiefonde gør sig særlige synspunkter gældende, og at det for disse fondes vedkommende vil være rimeligt med en formuebeskatning.

Greve og Vistisen finder, at fonde - navnlig familiefonde - bør undergives formuebeskatning, således at den skattepligtige formue opgøres efter regler, som i dag gælder for personer. Disse medlemmer henviser blandt andet til, at også aktionærer beskattes af formueværdien af deres aktier.

Formueskattesatsen må efter disse medlemmers mening afhænge af, i hvilket omfang og med hvilke satser fonde i øvrigt undergives beskatning. Disse medlemmer rejser samtidig spørgsmål om en højere formuebeskatningsprocent for familiefonde.

Der er i udvalget enighed om, at en formuebeskatning som den foreslåede forudsætter en nærmere afgrænsning af begrebet familiefonde.

Indkomstbeskatning af fonde.

Hvis det besluttet at gennemføre en udvidelse af den gældende beskatningsordning, bør denne foretages på grundlag af de regler, der gælder for aktie- og anpartsselskaber. Udformningen af ordningen må dog ske under hensyntagen til de særlige forhold, der følger af fondenes karakter af selvejende institutioner. Udvalget skal endvidere pege på sammenhængen med overvejelserne om en generel beskatning af kapitalafkast.

Med hensyn til de væsentligste indtægtsarter skal udvalget bemærke følgende:

1° Renter.

En skattemæssig ligestilling af fonde med aktie- og anpartsselskaber vil føre til, at renter indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

2° Aktieudbytter m.v.

En ligestilling af fonde med aktie- og anpartsselskaber vil føre til, at fonde ikke beskattes al udbytter fra aktieselskaber m.v., hvori de ejer mindst 25 % af aktie- eller indskudskapitalen, ligesom der for udbytter af andre aktie- og anpartsbesiddelser indrømmes skattegodtgørelse.

3° Gaver.

Udvalget peger på, at en skattemæssig" ligestilling mellem aktieselskaber og fonde fører **til, at** gaver til fonde til tilvejebringelse eller udvidelse af, hvad der svarer til kapitalgrundlaget (aktiekapitalen), ikke skal inddrages under indkomstbeskatning. Udvalget finder, at der heller ikke iøvrigt er tilstrækkelig begrundelse for at inddrage gaver under en indkomstbeskatning. Herved peges på, at indkomstbeskatning af gaver vil virke stærkt hæmmende på ydelse af gaver til fonde.

Med hensyn til *afgift* af gaver peger *Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Selmer, Trolborg og Skau Wogensen* på, at dette spørgsmål må ses i sammenhæng med reglerne om arveafgift. En eventuel harmonisering af reglerne bør imidlertid efter disse medlemmers opfattelse hen- skydes til en mere almindelig revision af bestem- melserne om arve- og gaveafgift.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Rasmussen finder, at der uanset arveafgiftsordningen ikke er grundlag for at inddrage gaver til fonde under en gaveafgiftsordning, idet også en sådan ordning vil modvirke ydelse af gaver til fonde.

Greve og Vistisen mener, at alle gaver - herunder gaver til tilvejebringelse eller udvidelse af fondens kapitalgrundlag - bør belægges med en gaveafgift på 35%, hvorved gaver ligestilles med arv. Disse medlemmer finder, at der eventuelt kan indføres regler, hvorefter der årligt kan overføres op til et maksimumsbeløb uden gaveafgift.

4°. Løbende gaveydelse.

Udvalget finder, at de synspunkter, der er anført vedrørende indkomstbeskatning af engangsgaver, må finde tilsvarende anvendelse på gaver i form af løbende ydelser.

Hvad særlig angår de løbende ydelser til almen- nyttige fonde, hvor giveren efter ligningslovens § 14 har fradragsret, finder *Greve, Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Selmer, Trolborg, Vistisen og Skau Wogensen*, at der bør ske en beskatning i fonden.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen, Nørgaard, Pontop- pidan og Søren Rasmussen finder, at der med den gennemførte ophævelse af fradragsretten for lø- bende ydelser til fonde m. v., der ikke er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A, ikke er afgøren- de hensyn, der taler imod skattefriheden for lø- bende gaveydelse.

Fondes fradrag.

Såfremt man ønsker at undgå den dobbeltbeskat- ning, der ellers kan forekomme ved, at en ind- tægt, f.eks. renter, først beskattes i en fond, og derefter på ny hos den, til hvem fonden udlodder indtægten, kan det ske ved, at der tillægges fonde fradragsret for udlodninger.

Ved udformning af en fradragsordning må der tages hensyn til de ikke sjældent forekommende tilfælde, hvor fondes virksomhed ikke udelukken- de består i kontante udlodninger. Det kan dreje sig om fonde, der foretager udlån, driver museums-, hospitals- eller forskningsvirksomhed eller foretager indkøb af kunstgenstande i over- ensstemmelse med formålet.

Ebbesen, Fogh, Hagen Jørgensen, Kjølbye, Laustsen, le Maire, Mogensen, Nørgaard, Pontoppidan, Søren Ras- mussen, Selmer, Trolborg og Skau Wogensen mener, at der bør gives fradrag for udlodninger, eller hvad der må sidestilles hermed. Disse medlem- mer finder endvidere, at fradrag - i modsætning til, hvad er tilfældet efter de gældende lempelses- regler i selskabsskatteloven - først bør gives i den skattepligtige indkomst, idet fradragsordningen ellers ikke vil få de tilsigtede virkninger.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Nørgaard henvi- ser til deres standpunkt om, at de almennyttige fonde ikke bør omfattes af en udvidet skattepligt. En fradragsordning får herefter kun subsidiær be- tydning for disse fonde.

Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Sel- mer, Trolborg og Skau Wogensen finder, at der kun bør gives fradragsret for udlodninger, der foreta- ges i det år, hvori den skattepligtige indkomst op- gøres, eventuelt således, at der - ligesom for tan- tiemer - kan tages hensyn til udlodninger, der sker inden eller samtidig med fondsbestyrelsens vedtagelse af årsregnskabet.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen, Pontoppidan og Sø- ren Rasmussen mener ikke, at en sådan ordning i tilstrækkeligt omfang tilgodeser hensynet til en ri- melig varetagelse af fondes uddelingsvirksomhed. Mange, navnlig almennyttige fonde, har behov for at kunne henlægge flere års indtægter, hvis de skal tilrettelægge deres udlodningsvirksomhed på en hensigtsmæssig måde. Fradragsordningen bør udformes således, at der - som det også er tilfæl- det efter selskabsskatteloven - generelt gives fra- drag for beløb, der reserveres med henblik på ud- lodning inden for en frist på 3-5 år.

Greve og Vistisen mener ikke, at der bør gennemføres en fradragsordning. Ordningen vil efter disse medlemmers opfattelse medføre, at man i en bestemt form for skattesubjekt (fonde m.v.) gennemfører fradragsret for alle vilkårlige udlodninger. Hvis der skal gennemføres en fradragsret for fondes udlodninger, bør det kun gælde for de almennyttige fonde, der har opnået særlig tilladelse. Desuden bør udlodninger først fragå i den skattefri indkomst.

Fonde, der har til formål at drive eller videreføre en erhvervsvirksomhed.

Ebbesen, Fogh, Kjølbye, Mogensen og Søren Rasmussen fremhæver, at beskattningen af disse fonde rejser særlige problemer med hensyn til fondens muligheder for at videreføre virksomheden. Det må herved tages i betragtning, at fonde - i modsætning til aktieselskaber og andre selskaber - ikke har mulighed for at opnå kapitaltilførsel udefra. De kapitalressourcer, som kræves, hvis fonden skal have mulighed for at skabe eller deltage i nødvendig tilførsel af yderligere egenkapital, herunder til dattervirksomheder, kan kun tilvejebringes

ved opsparing i fonden selv. Hvis sådanne henlæggelser undergives beskattning, vil det væsentligt forringe fondens muligheder for at bevare den ved oprettelsen etablerede tilknytning til erhvervsvirksomheden, hvilket kan være til betydelig skade for mulighederne for at videreføre virksomheden på det hidtidige grundlag. Disse medlemmer finder derfor, at hvis der gennemføres en udvidet beskattning, må der tilrettelægges en fradragsordning, således at disse fonde får fradrag for opsamling af midler, der bindes til tilførsel af nødvendig egenkapital.

Greve, Hagen Jørgensen, Laustsen, le Maire, Nørgaard, Pontoppidan, Selmer, Trolborg, Vistisen og Skau Wogensen finder, at der ikke er tilstrækkelig begrundelse for at give disse fonde - i modsætning til aktie- og anpartselskaber - mulighed for skattefrit at hensætte midler til det foran nævnte formål. Specielt med hensyn til holdingfonde peger disse medlemmer på, at de i kraft af skattefriheden for udbytte fra datterselskaber i rimeligt omfang vil have mulighed for at opsamle de fornødne ressourcer med henblik på kapitaludvidelse i dattervirksomheder.

Redegørelse for praksis vedrørende stadfæstede fonde.

1. Adgangen til oprettelse.

Herom gælder de almindelige regler, der er omtalt i kapitel III. Den offentlige stadfæstelse er som nævnt ikke en gyldighedsbetingelse.

2. Fremgangsmåden og vilkår.

Der har gennem århundreder været adgang til at opnå stadfæstelse (»kgl. konfirmation«) på fondes fundatser, jfr. herved grundlovens § 25 og redegørelsen i kapitel II. Stadfæstelse meddeles nu ad mandatum af det ministerium, under hvis forretningsområde fondens formål hører. Fonde med flere formål, der ikke hører under samme minister, stadfæstes af justitsministeriet. Det samme gælder familiefonde og fonde til fordel for »pauvres hon-teux«, dvs. personer i trang, der har kendt bedre dage. Justitsministeriet stadfæster også »milde stiftelser« (klostre).

Stadfæstelse må anses som en fakultativ, begunstigende forvaltningsakt. Stifteren har således ikke krav på at opnå stadfæstelse. Der er derfor ikke noget til hinder for, at der i forbindelse med en stadfæstelse stilles visse mindstekrav til den pågældende fond.

Stadfæstelse meddeles kun på fonde, der har hjemsted her i landet. Derimod hindrer det næppe stadfæstelse, at fondens formue helt eller delvis består af udenlandske aktiver, eller at fondens indtægter i henhold til fondens formål skal uddeles til personer bosat i udlandet. I en sag fra 1977, hvor formålet var at tjene danske interesser i udlandet, har justitsministeriet udtalt, at det normalt må være en betingelse for stadfæstelse, at fonden var undergivet dansk ret i almindelighed, men at justitsministeriet i øvrigt ikke kunne udtale sig om, hvorvidt man i det foreliggende tilfælde ud fra konkrete overvejelser kunne stadfæste en fundats for fonden.

Stadfæstelse forudsætter, at fonden undergives tilsyn af det offentlige. Det offentlige tilsyn med fondens virksomhed sikres normalt i

nyere stadfæstelsespraksis ved fundatsbestemmelser om

- 1) kapitalanbringelse,
- 2) prohibering af aktiver,
- 3) godkendelse af bestyrelsesmedlemmer, afskedigelse af bestyrelsesmedlemmer, godkendelse af mere væsentlige dispositioner,
- 4) bestyrelsens honorering,
- 5) regnskabsaflæggelse,
- 6) revision.

Det forekommer jævnligt, at stadfæstelsesmyndigheden ikke på alle punkter kan tiltræde det forelagte fundatsudkast. Det er således almindeligt, at udkastet ikke indeholder en tilstrækkelig angivelse af det offentliges tilsynsbeføjelser, f.eks. med hensyn til prohibering af aktiver, revision m.v.

Disse omstændigheder fører sædvanligvis ikke til, at stadfæstelse nægtes. Normalt løses problemerne ved stadfæstelsesmyndighedens tilkendegivelse af, at ændringer på de pågældende punkter er et vilkår for stadfæstelse. De foreslåede ændringer tiltrædes som regel af bestyrelsen, eventuelt efter forhandling med myndigheden. I andre tilfælde undlader bestyrelsen at søge stadfæstelsen fremmet.

Opstår der ved stadfæstelsen spørgsmål om permutation, forelægger stadfæstelsesmyndigheden sagen for justitsministeriet til afgørelse.

3. Krav til stadfæstede fonde.

Formål.

Der stilles normalt ikke særlige krav med hensyn til det formål, som fonden skal tjene for at opnå stadfæstelse. Navnlig kræves det ikke, at fonden skal have et almennyttigt formål. Der er således også adgang til at opnå stadfæstelse på rene familiefonde, medmindre fundatsen strider mod fideikommislovgivningen.

I erhvervsdrivende fonde er formålet ofte at varetage (datter)virksomhedens tarv. I stadfæstelsespraksis kræves yderligere et alment nyttigt formål.

Kapitalforhold.

1. De fleste ministerier stiller ved stadfæstelsen krav om en vis mindstekapital. Størrelsen af den kapital, der må være tilvejebragt for at meddele stadfæstelse, er i dag 100.000 kr. (kursværdi). Dette beløb kan eventuelt opnås ved, at fonden i de første par år henlægger hele overskuddet til kapitalen eller ved, at fonden på anden måde (f.eks. ved gave) kan påregnes at nå op på beløbet i løbet af en kortere tid.

Baggrunden for kravet om en vis mindstekapital er, at fonde i princippet skal virke uden tidsbegrænsning, og at fonde med en kapital på mindre end 100.000 kr. ikke kan forventes at opnå et sådant afkast af formuen, at fonden — når der også tages hensyn til de nødvendige administrationsomkostninger — har mulighed for at støtte det eller de angivne formål i et omfang, der gør det rimeligt at stadfæste fundatsen med det deraf følgende tilsyn m.v. fra det offentliges side.

Ved erhvervsdrivende fonde stiller industriministeriet krav om en mindstekapital på 250.000 kr.

2. De fleste fundatser indeholder en bestemmelse om, at fondens kapital skal forblive urørt, og denne bestemmelse er et normalt krav i stadfæstelsespraksis. I praksis har man dog accepteret bestemmelser, hvorefter kapitalen eller en del af denne skal anvendes til udlån på nærmere vilkår og til nærmere angivne formål, eller at kapitalen skal uddeles over en vis årrække.

Værditilvækst ved fast ejendom og kursgevinster ved udtrækning af obligationer henregnes under kapitalen.

Fundatsens bestemmelse om kapitalens urørlighed suppleres i legatpraksis med en bestemmelse om, at fondens aktiver eller de indskrivningsbeviser, på hvilke aktiverne optages, skal forsynes med forbudspåtegning af stadfæstelsesmyndigheden (prohibering).

Herved sikres, at der kun rådes over aktiverne med den pågældende myndigheds samtykke. Med hensyn til fast ejendom stilles krav om, at der på ejendommens blad i tingbogen lyses

en deklaration om, at der ikke kan disponeres over ejendommen uden myndighedens samtykke.

Prohibering og ophævelse af prohibitivpåtegninger foretages af den myndighed, der har stadfæstet fonden. Justitsministeriet har endvidere i cirkulærskrivelse af 8. august 1980 bemyndiget de i medfør af arvelovens § 61 godkendte forvaltningsinstitutter til at foretage rådighedsbegrænsningen ved spærring af fondens depot. Cirkulærskrivelsen er optaget som underbilag 1.

Princippet om kapitalens urørlighed brydes efter administrativ praksis ved ombytninger af obligationer. Ombytning tillades i almindelighed, når følgende betingelser er opfyldt, jfr. justitsministeriets cirkulærskrivelse af 15. april 1980:

a. Den effektive rente skal ved ombytningen forøges med mindst 5% i forhold til den effektive rente af den kapital, der ombyttes.

b. Restløbetiden på de obligationer, der ønskes erhvervet ved ombytningen, skal udgøre mindst 15 år.

c. Ansøgninger imødekommes i almindelighed alene, når der er gået 3 år siden den seneste ombytning.

3. Med hensyn til kapitalens anbringelse er der med hjemmel i lov nr. 211 af 13. maj 1981 om anbringelse og bestyrelse af umyndiges midler m.v. fastsat regler herom i bekendtgørelse nr. 477 af 17. september 1981 om anbringelse af midler, der tilhører legater m.v. under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn. Bekendtgørelsen, der er ændret ved bekendtgørelse nr. 515 af 23. september 1982, er optaget som underbilag 2.

Anbringelsesreglerne er deklaratoriske og finder således anvendelse, når der ikke i fondens fundats er truffet anden bestemmelse. Endvidere er anbringelsesreglerne ikke til hinder for, at de midler, som overdrages fonden af stifteren eller udlægges legatet på skiftet, bevares i den form, hvori de foreligger ved overdragelsen eller udlægget. Endelig kan tilsynsmyndigheden tillade anden anbringelse.

4. Spørgsmålet om den fysiske placering af aktiverne afhænger af fundatsens bestemmelser herom. Efter § 8 i lov nr. 219 af 8. juni 1966 om overformynderiet skulle midler, der var anbragt i overformynderiet efter bestem-

melse i en legatfundats eller lignende dokument, inden den 1. oktober 1970 overføres til en forvaltningsafdeling, der var godkendt af justitsministeriet.

Såfremt der ikke i fundatsen er taget stilling til, hvor kapitalen fysisk skal bero, er bestyrelsen frit stillet.

Uddeling og overskudsanvendelse.

Spørgsmålet om anvendelse af fondens indtægter afhænger af fundatsens bestemmelser. Ved tilsynsmyndighedens revision og decision påses det, at anvendelsen af fondens indtægter er i overensstemmelse med fundatsens bestemmelser. Inden for de rammer, som fundatsen fastlægger, er anvendelsen derimod overladt til bestyrelsens skøn.

Uddeling og udlån til fondens stifter og dennes ægtefælle accepteres ikke. Uddeling og lån til bestyrelsesmedlemmer tillades alene, hvor der er udtrykkelig hjemmel i fundatsen.

Et væsentligt led i tilsynet med fonde er tilsynsmyndighedens kontrol med, at fondens overskud med fradrag af administrationsomkostninger og med fradrag af beløb, som efter fundatsen skal henlægges til kapitalen, uddeles. Baggrunden herfor er hensynet til de formål, der er tilgodeset i fundatsen. Efter legatpraksis kan der dog — selvom fundatsen ikke indeholder bestemmelser herom — i almindelighed af fondens nettoindtægt efter bestyrelsens nærmere bestemmelse henlægges indtil 25% til fondskapitalen. Begrundelsen herfor er bl.a. behovet for en sikring mod udhuling af kapitalen som følge af forringelser i pengeværdien. Disse regler gælder også ved stadfæstede erhvervsdrivende fonde. Der knytter sig dog særlige spørgsmål til overskudsanvendelsen i disse fonde.

Ledelse.

Reglerne om fondens ledelse afhænger i første række af fundatsens bestemmelser. Den almindelige regel er, at fonden ledes af en bestyrelse på nogle få medlemmer, der beklæder hvervet til deres fyldte 70. år, og som selv udpeger deres suppleanter og efterfølgere. Der stilles i fundatsen ofte krav til et eller flere af bestyrelsesmedlemmerne, f.eks. at en af dem skal være jurist (advokat) eller revisor, og at en eller flere skal have tilknytning til det formål, der ønskes støttet. For familiefonde

bestemmes som regel, at bestyrelsen helt eller delvis skal bestå af familien.

Andre ledelsesformer forekommer også. Visse fonde ledes af en enkelt person, og nogle fonde — typisk store, erhvervsdrivende — har flere ledende organer. For fonde, der stiftes af f.eks. foreninger, gælder ofte, at fonden skal bestyres af foreningens bestyrelse. Mange fonde bestyres af en kommunalbestyrelse.

Hvis fonden skal stadfæstes, stilles der normalt krav om, at valg af ledelsens medlemmer og deres suppleanter skal godkendes af det tilsynsførende ministerium. Det antages i praksis, at tilsynsmyndigheden kan kræve, at bestyrelsesmedlemmer har bopæl i Danmark. Tilsynsmyndigheden tillægges endvidere beføjelse til at afsætte bestyrelsesmedlemmer, der kommer ud af rådighed over deres bo eller gør sig skyldige i en handling, der gør dem uværdige til fortsat at beklæde hvervet som medlem af bestyrelsen, eller som i øvrigt gør dem åbenbart uegnede til hvervet.

Endvidere stilles ved stadfæstede fonde i nye stadfæstelsespraksis normalt krav om, at bestyrelsesmedlemmer skal fratræde med udgangen af den måned, hvori de fylder 70 år.

Af fondens indtægter tillægges der normalt bestyrelsens medlemmer et vederlag for arbejdet. Størrelsen af dette vederlag skal godkendes af tilsynsmyndigheden, der ligeledes godkender passende udgifter til kontorhold og lignende. For tiden godkendes i praksis ved mellemstore fonde, at indtil 10% af fondens bruttoindtægt anvendes som administrationsomkostninger. Ved større fonde (over 1 mill. kr.) godkendes noget lavere administrationsomkostninger.

Der er intet til hinder for, at fundatsen selv bestemmer, hvilket vederlag bestyrelsen skal honoreres med. Stadfæstelse vil dog blive nægtet, hvor vederlaget fastsættes til væsentlig større beløb end de rammer, der er angivet ovenfor.

Regnskab.

Ved stadfæstede fonde stilles krav om, at bestyrelsen hvert år aflægger regnskab over fondens kapital, indtægter og udgifter. Fondens regnskabsår er normalt kalenderåret.

Der findes ikke særlige krav til regnskabets opstilling, og der findes ingen regler om regnskabets offentliggørelse.

Såfremt fonden driver erhvervsvirksomhed,

gælder der en ubetinget bogføringspligt, jfr. § 1, A, nr. 6, i lov nr. 178 af 5. juni 1959 om bogføring.

Revision.

I en del, navnlig nyere, fonde, er det i fundatsen foreskrevet, at regnskabet skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor. Det antages endvidere, at tilsynsmyndigheden kan kræve, at regnskabet revideres på denne måde. Herudover stilles der krav om, at fondens regnskab skal revideres og decideres (godkendes) af den stadfæstende myndighed. Dette sker ved en af tilsynsmyndigheden udpeget person, der i mange tilfælde er embedsmand i det tilsynsførende ministerium.

Den ministerielle gennemgang af regnskabet omfatter altid en kontrol af, om fundatsens bestemmelser er overholdt ved fondens administration i regnskabsåret. Såfremt regnskabet ikke revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, eller kapitalen bestyres af en godkendt forvaltningsafdeling, omfatter den ministerielle gennemgang tillige en egentlig tal- og bilagsmæssig kontrol.

Det følger af tilsynsbeføjelsen, at tilsynsmyndigheden kan kræve enhver oplysning om fonden og dens forhold.

Med hensyn til visse erhvervsdrivende fonde giver den sædvanlige regnskabsaflæggelse ofte ikke den tilsynsførende myndighed et tilstrækkeligt billede af, hvad der foregår i fonden. Derfor udpeges undertiden en kontaktperson, der benævnes tilsynsførende. Den tilsynsførendes opgave er at holde sig underrettet om fondens forhold og at være bindeled til tilsynsmyndigheden.

For den ministerielle behandling af regnskabet betaler fonden et mindre beløb, der fastsættes af tilsynsmyndigheden, og som indbetales til statskassen.

Offentlighed.

For så vidt angår fundatser og de dokumenter, som det stadfæstende ministerium i kraft af sine tilsynsopgaver kommer i besiddelse af, finder offentlighedslovens almindelige regler anvendelse.

Ændringer.

Som det fremgår af bemærkningerne til kapitel 10 i udkast til lov om fonde, tillades fundatsændringer i dag navnlig, hvis et formål er blevet uopfyldeligt eller åbenbart uhensigtsmæssigt. Fundatsbestemmelser, der vedrører fondens administration, tillades ændret efter et noget friere skøn.

Det forhold, at mange fonde er meget gamle, og at disse (og andre fonde) alene har en beskeden kapital, som tiden er løbet fra, har betydet, at man i administrativ praksis har søgt at fremme sammenlægning eller fuldstændig ophævelse af sådanne fonde. Sammenlægning af fonde har ikke mindst været aktuel ved fonde, der bestyres af en kommune eller en forening.

Justitsministeriet har udsendt en cirkulærskrivelse af 11. januar 1974 til samtlige amtsråd og kommunalbestyrelser om kommunalt bestyrede legater om dette spørgsmål. Cirkulærskrivelsen er optaget som underbilag 3.

Når et legat står under tilsyn af et ministerium, indsendes de enkelte aktiver normalt til det tilsynsførende ministerium og forsynes med påtegning om, at det pågældende aktiv ikke må afhændes, pantsættes eller kvitteres uden tilsynsmyndighedens samtykke. Ved indfrielse, salg m.v. har aktiverne været indsendt til tilsynsmyndigheden til ophævelse af påtegningen.

Der er over for justitsministeriet rejst spørgsmål om en forenkling af denne fremgangsmåde.

I den anledning har justitsministeriet efter forhandling med de øvrige ministerier besluttet, at den fysiske prohibering af de enkelte værdipapirer samt navnepåtegning; på obligationer kan undlades i de tilfælde, hvor bestyrelsen træffer beslutning om at anbringe legatets aktiver i depot i en af de i medfør af arvelovens § 61 godkendte forvaltningsafdelinger, og depotet og eventuelle konti for kontante kapitalbeløb forsynes med følgende påtegning:

»Dispositioner over de deponerede aktiver og kontante kapitalbeløb kan ikke foretages uden ... ministeriets samtykke«.

Med hensyn til administrationen af ordningen skal man særligt fremhæve følgende:

1. Renter og udbytter af de deponerede aktiver og af kontante kapitalbeløb kan udbetales efter legatbestyrelsens anvisning.
2. Salg af tegningsrettigheder kan foretages efter samråd med legatbestyrelsen.
3. Kontante kapitalbeløb kan efter legatbestyrelsens bestemmelse anbringes i overensstemmelse med reglerne om anbringelse af midler, der tilhører legater m.v. under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn, medmindre fundatsen indeholder anden bestemmelse.
4. Regnskabet for legatet skal indeholde re-

degørelse for kapitalbevægelserne i årets løb.

Ved indsendelsen af regnskab til revision vedlægges depotfortegnelser og saldoopgørelser for indlånskonti ved regnskabsårets slutning. Særsomt underretning til den tilsynsførende myndighed om hver enkelt indfrielse eller udtrækning er uforuden. Det må i øvrigt af de enkelte konti til enhver tid fremgå, hvorledes indestående fordeler sig på henholdsvis kapital og renter.

5. Ændringer i sikkerheden eller skyldnerens forpligtelser i henhold til pante- og gælds-breve kan kun foretages med tilsynsmyndighedens samtykke.

6. Ombytning af legatets aktiver kan ikke foretages uden tilsynsmyndighedens samtykke, jfr. justitsministeriets skrivelse af 15. april 1980.

Justitsministeriet bemyndiger samtidig de forvaltningsafdelinger, der følger nyordningen, til på tilsynsmyndighedens vegne at opheve de hidtil meddelte prohibitivpåtegninger.

Såfremt bestyrelsen vælger at opbevare legatets aktiver på anden måde, finder reglerne i justitsministeriets bekendtgørelse af 27. januar 1940 om notering og deponering af masse-gældsbreve tilhørende legater, pengefideikommissar, stiftelser og andre institutioner, hvis midler er undergivet offentligt tilsyn, fortsat anvendelse.

P.M.V.

E.B.

Anders Trolborg

Til de forvaltningsafdelinger, der er godkendt i henhold til arvelovens § 61.

**Bekendtgørelse om anbringelse af midler, der tilhører legater m.v.
under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn.**

I henhold til § 2 i lov nr. 211 af 13. maj 1981 om anbringelse og bestyrelse af umyndiges midler m.v. fastsættes:

/. Almindelige bestemmelser

§ 1. Reglerne i denne bekendtgørelse finder anvendelse på legater, stiftelser og lignende institutioner under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn (i det følgende kaldet legater).
Stk. 2. Reglerne finder endvidere anvendelse på successorfonds oprettet i henhold til § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 og på midler omfattet af lov nr. 139 af 1. maj 1954 om familiefideikommissers overgang til fri ejendom med de afvigelser, der følger af de nævnte midlers særlige karakter.

§ 2. Midler, der tilhører legater, må med de undtagelser, der følger af denne bekendtgørelses §§ 13-15, kun anbringes i værdipapirer efter nedenstående regler.

/. Anbringelse i obligationer

§ 3. Anbringelse kan ske:

- a) i obligationer udsendt eller garanteret af den danske stat (herunder statsgældsbeviser, obligationer udstedt af Kongeriget Danmarks Fiskeribank og de af Færøernes Realkreditinstitut udstedte statsgaranterede obligationer), bortset fra statens præmieobligationer,
- b) i obligationer udstedt eller garanteret af danske kommuner,
- c) i obligationer udstedt af Kongeriget Danmarks Hypotekbank,
- d) i obligationer, der forud for den 1. januar 1972 er udstedt af danske kreditforeninger, kreditkasser og hypotekforeninger samt af Provinsbankernes Reallånefond og Landsbankernes Reallånefond,
- e) i obligationer udstedt af Kreditforeningen Danmark, Forenede Kreditforeninger, Jyllands Kreditforening, Kreditforeningen for industrielle Ejendomme, Industriens Realkreditfond og Byggeriets Realkreditfond,

f) i indeksregulerede obligationer udstedt af Kreditforeningen Danmark, Forenede Kreditforeninger, Jyllands Kreditforening, Industriens Realkreditfond, Byggeriets Realkreditfond og Dansk Landbrugs Realkreditfond,

g) i de af Den danske Bank ^A/s (Landmandsbanken) i henhold til lov nr. 55 af 25. marts 1872 udstedte hypotek- og kommuneobligationer,

h) efter forelæggelse for justitsministeriet i andre værdipapirer, der giver en lige så betryggende sikkerhed for midlernes bevaring som anbringelse efter litra a-f.

Stk. 2. Anbringelse kan endvidere ske i:

- a) obligationer udstedt af Danak Landbrugs Realkreditfond,
- b) obligationer udstedt af Finansieringsinstituttet for Industri og Håndværk ^A/s,
- c) obligationer udstedt af danske telefonselskaber,
- d) obligationer udstedt af Industriens Hypotekfond,
- e) obligationer udstedt af Finansieringsinstituttet for Hoteller m.v.,
- f) obligationer udstedt af Den europæiske Investeringsbank,
- g) obligationer udstedt af Danmarks Skibskreditfond,
- h) obligationer udstedt af Dansk Håndværks Finansieringsselskab.

§ 4. Obligationer må ikke erhverves til en pris, der overstiger deres pålydende. Obligationer, der udtrækkes med tillæg af en vis procent af deres pålydende, kan dog erhverves til en pris, der ikke overstiger udtrækningsbeløbet.

Stk. 2. Obligationer — bortset fra obligationer udstedt af Den europæiske Investeringsbank — må kun erhverves, såfremt de noteres på Københavns børs. Obligationer må kun erhverves til en pris, der ikke overstiger den på erhvervelsestidspunktet noterede kurs.

Stk. 3. Indeksregulerede obligationer må ikke

erhverves til en pris, der overstiger den regulerede værdi (den påtrykte værdi ganget med dagens indeksfaktor). Stk. 2 finder tilsvarende anvendelse.

III. Anbringelse i aktier, konvertible obligationer eller investeringsbeviser

§ 5. Indtil en trediedel af legatets midler kan anbringes 1) i aktier, der dagligt noteres på Københavns børs, 2) i konvertible obligationer, der dagligt noteres på Københavns børs, og 3) i investeringsbeviser (certifikater) udstedt af en investeringsforening, der af justitsministeren er godkendt hertil (for tiden Investor Almindelig Investeringsforening og Sparakassernes Aktieinvesteringsforening Dansk Sparinvest for så vidt angår A-investeringsbeviser).

Stk. 2. Er en trediedel eller mere af legatets midler i forvejen anbragt i aktier, kan beløb, som indkommer ved afhændelse af aktier, aktie- og tegningsretter, genanbringes i aktier, konvertible obligationer eller i investeringsbeviser (certifikater) udstedt af en investeringsforening. Det samme gælder beløb, som fremkommer ved afhændelse af konvertible obligationer eller investeringsbeviser (certifikater) udstedt af en investeringsforening.

Stk. 3. Ved aktieudvidelser kan legatet benytte den tegningsret, der er knyttet til legatets aktier, uanset om den i stk. 1 fastsatte grænse herved overskrides, og uanset om aktierne er børsnoterede. Det samme gælder med hensyn til modtagelse af fondsaktier.

§ 6. Aktier må ikke erhverves til en pris, der overstiger den på erhvervelsestidspunktet noterede kurs.

Stk. 2. Højst 15 pct. af midlerne må anbringes i aktier i ét selskab. Endvidere må der i ét selskab højst erhverves aktier svarende til 15 pct. af det pågældende selskabs aktiekapital.

Stk. 3. Der må kun erhverves aktier, som i hvert af de sidste 5 regnskabsår før erhvervelsen har givet et udbytte på mindst 8 pct.

Stk. 4. Reglerne i stk. 2 og 3 finder ikke anvendelse på fondsaktier eller på aktier, som ved aktieudvidelse erhverves ved benyttelse af den tegningsret, der er knyttet til legatets aktier.

Stk. 5. Konvertible obligationer kan kun erhverves efter bestemmelserne i stk. 1 og 2 om

aktiers erhvervelse, og kun hvis aktier i det pågældende selskab før erhvervelsen af de konvertible obligationer har givet et udbytte som anført i stk. 3.

Stk. 6. Erhverves de af en investeringsforening udstedte investeringsbeviser (certifikater) ikke ved emissionen, må prisen ikke overstige den kurs, som på erhvervelsestidspunktet er fastsat på børsen.

§ 7. Beregningen af de i § 5, stk. 1, og § 6, stk. 2, 1. pkt., nævnte grænser sker på grundlag af de midler, legater ejer på erhvervelsestidspunktet.

Stk. 2. Opgørelsen af midlernes værdi sker efter følgende regler:

a. obligationer, aktier, konvertible obligationer og investeringsbeviser (certifikater) medregnes med kursen på erhvervelsestidspunktet. I mangel af officiel kursfastsættelse lægges den senest af skattevæsenet godkendte kurs til grund,

b. faste ejendomme medregnes med den af vurderingsrådet ansatte ejendomsværdi (uden omregning til kontantværdi),

c. pantebreve, gældsbreve og andre midler medregnes med den værdi, hvortil de ansættes af legatets bestyrelse.

IV. Anbringelse i pantebreve

§ 8. Anbringelse kan ske mod tinglyst panteret i fast ejendom, såfremt det for lånet udstedte pantebrev sammenlagt med foranstående prioriteter har sikkerhed inden for 70 pct. af den af vurderingsrådet ansatte ejendomsværdi (uden omregning til kontantværdi). For landbrugsejendommens vedkomende kan værdien af besætning og inventar, opgjort efter skattelovgivningens regler, medregnes med indtil 10 pct. af ejendomsværdien.

§ 9. Anbringelse mod pant i bygninger, der tilhører en anden end grundens ejer, eller - bortset fra landbrugsejendomme - i faste ejendomme, som varigt er indrettet med en særlig erhvervsvirksomhed for øje, må kun ske med godkendelse af den myndighed, der fører tilsyn med legatet.

§ 10. Anbringelse må ikke ske mod pant i faste ejendomme, der tilhører medlemmer af legatets bestyrelse.

§ 11. Anbringelse må kun ske mod pant i

faste ejendomme, hvis bygninger er brandforsikrede i et forsikringsselskab, der har koncession til bygningsbrandforsikring.

§ 12. Anbringelse kan endvidere ske i bankhæftelsesobligationer.

V. Andre bestemmelser

§ 13. Reglerne i §§3-12 finder kun anvendelse, for så vidt der ikke i legatets fundats eller i det dokument (testamente, gavebrev eller lignende), som ligger til grund for fundatsen, er truffet anden bestemmelse.

Stk. 2. Bestemmelser i fundatser, hvorefter legatets midler skal være anbragt som umyndiges midler, er dog ikke til hinder for, at midlerne anbringes efter reglerne i §§3-12, såfremt fundatsen eller det dokument, som ligger til grund for fundatsen, er oprettet før den 1. oktober 1966.

§ 14. Reglerne i §§ 3-12 er ikke til hinder for, at de midler, som overdrages legatet af opret-

teren, eller som udlægges legatet på skiftet efter denne, bevares i den form, hvori de foreligger ved overdragelsen eller udlægget.

§ 15. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan det ministerium, gennem hvilket der er meddelt konfirmation på legatets fundats, tillade, at midlerne anbringes på anden måde end fastsat i §§3-12. For de i § 1, stk. 2, nævnte midler meddeles tilladelsen af familieretsdirektoratet.

VI. Ikrafttræden

§ 16. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. oktober 1981. (Efter § 2 i bekendtgørelse nr. 515 af 23. september 1982 træder §3, stk. 1, litra f-h, § 3, stk. 2, litra g-h, og § 4, stk. 3, i kraft den 1. oktober 1982.)

Stk. 2. Justitsministeriets bekendtgørelse nr. 322 af 16. september 1966 om anbringelse af midler der tilhører legater m.v. under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn, ophæves.

Cirkulærbeskrivelse om kommunalt bestyrede legater.

(Til samtlige amtsråd og kommunalbestyrelser)

Under drøftelser i indenrigsministeriets arbejdsgruppe vedrørende dobbeltadministration har Kommunernes Landsforening peget på, at der bør foretages en forenkling af kommunernes legatforvaltning. Justitsministeriet er indstillet på at medvirke hertil i så vidt omfang, som dette er muligt efter de gældende regler.

Efter aftale med indenrigsministeriet opfordrer man amtsrådene og kommunalbestyrelserne til på grundlag af de retningslinier, der er angivet nedenfor, at foretage en gennemgang af legaterne med henblik på at tilvejebringe de ændringer i legaternes fundatser, der må anses som nødvendige for at tilpasse legatadministrationen til nutidige samfundsforhold og levevilkår.

Sammenlægning eller ophævelse af legater: Hvis forandringerne i samfundsforholdene siden legatets oprettelse har været så væsentlige, at administration af legatet i overensstemmelse med fundatsens bestemmelser er umulig eller særdeles uhensigtsmæssig, vil legatet kunne sammenlægges med et eller flere andre legater eller efter omstændighederne helt kunne ophæves. Ændringer af denne art vil således i særlig grad være påkrævet i legater, hvis oprettelse ligger langt tilbage i tiden.

Ansøgning om sammenlægning kan forventes imødekommet, når de legater, der ønskes sammenlagt, har ensartet eller nogenlunde ensartet formål. Det forudsættes endvidere, at legaterne er oprettet for mere end 50 år siden, og at deres kapitaler hver for sig er under 50.000 kr. I særlige tilfælde vil der også kunne ske sammenlægning af legater, der ikke fuldtud opfylder disse betingelser, f.eks. hvis flere legater er oprettet af samme person. Den omstændighed, at legatets kapital er meget beskeden, f.eks. kun nogle få tusinde kroner, kan muliggøre en sammenlægning, uanset om aldersbetingelsen er opfyldt.

Et legat, som ikke længere er fornuftigt eller nyttigt, vil efter omstændighederne helt kunne ophæves. Ansøgning om ophævelse kan i disse tilfælde forventes imødekommet, hvis

legatet ikke kan sammenlægges med andre legater, kapitalen er under 25.000 kr., og legatet er mere end 100 år gammelt. Er kapitalen kun af ringe størrelse, vil legatet dog muligvis kunne ophæves, selv om aldersbetingelsen ikke er opfyldt. Ved ophævelse af et legat vil det i almindelighed blive tilladt, at kapitalen udbetales til den personkreds, der ifølge fundatsen er berettiget til at nyde legatet.

Andre fundats ændringer: Hvis et legat ikke kan sammenlægges med andre legater eller eventuelt helt ophæves, vil der ofte kunne ske en forenkling af dets administration. Ved sådanne ændringer må det dog tilstræbes, at legatets formål og karakter ikke ændres i større omfang end nødvendigt. Ændring af legatets formålsbestemmelse vil kunne forventes imødekommet, når opfyldelse af formålet må anses for umulig eller særlig uhensigtsmæssig. Sådanne ændringer kan navnlig have interesse i legater, hvis samfundsmæssige nytte er ringe. Andre fundatsbestemmelser, f.eks. om legatportionernes størrelse, fremgangsmåden ved uddelingen, regnskaberne revision og decision samt om aktiverne prohibering m.v., vil blive tilladt ændret, hvis de må anses for utidssvarende, eller en ændring skønnes rimelig. Amtsrådene og kommunalbestyrelserne bør særlig være opmærksomme på, at fundatsbestemmelser om revision og decision ændres, således at såvel revision som decision sker på samme måde som kommunernes regnskaber, ligesom bestemmelser om prohibering af legatets aktiver bør udgå.

I alle tilfælde, hvor der bliver tale om at ændre en fundats, vil det være en forudsætning for tilladelse hertil, at der ikke sker indskrænkning i aktuelle rettigheder, f.eks. en rentenydelse, eller i enkeltpersoners berettigede forventninger om ydelse fra legatet.

Hvis det efter en gennemgang af legaterne skønnes, at der er grundlag for at få et legat sammenlagt med andre legater, eventuelt op-

hævet, eller for at få fundatsens bestemmelser ændret, skal ansøgning herom i kongeligt stadfæstede legater indsendes til det ministerium, hvis forretningsområde ligger nærmest ved legatets formål, hvilket ikke nødvendigvis er det ministerium, der har stadfæstet fundatsen (f.eks. hører legater til fordel for værdigt trængende nu under socialministeriet). Det samme gælder væsentlige dispositioner over sådanne legaters formue, f.eks. salg af fast ejendom, der bevirker, at legatets karakter eller virksomhed ændres på afgørende måde. I tvivlstilfælde, eller hvor der er tale om blandede formål, indsendes ansøgningen til justitsministeriet. Ansøgningen bør så vidt muligt være kortfattet, og fundatsen og det sidste regnskab skal medsendes.

I legater, der ikke er stadfæstet, kan amtsrådene eller kommunalbestyrelserne uden forelæggelse for justitsministeriet eller anden offentlig myndighed bestemme, at regnskaberne fremtidigt skal revideres og decideres

på samme måde som kommunernes regnskaber, og at prohibering af aktiverne fremtidigt er uforuden, uanset om fundatserne indeholder modstående bestemmelser. Derimod skal alle andre ændringer i fundatser for ikke stadfæstede legater, spørgsmål om ophævelse eller sammenlægning af sådanne legater og væsentlige dispositioner over disses formue (jfr. ovenfor under kongeligt stadfæstede legater) forelægges for justitsministeriet.

Dispositioner, hvor kommunens habilitet kan drages i tvivl, f.eks. fordi kommunen på én gang er bestyrer af et legat og direkte eller indirekte køber af en fast ejendom, eventuelt en del af denne, eller et andet aktiv, der tilhører legatet, bør i stadfæstede legater forelægges for det tilsynsførende ministerium og i andre legater for justitsministeriet.

Justitsministeriet, den 11. januar 1974
Nathalie Lind

/O. Perch Nielsen

Notat om offentlige fonde.

1. Indledning.

For at få et overblik over antallet og karakteren af de selvejende institutioner, der er oprettet ved eller i henhold til lov eller er undergivet offentligt tilsyn i kraft af lovgivningen inden for det område, hvor de udøver deres virksomhed, har udvalget indhentet oplysninger herom frei statslige og kommunale myndigheder. Svarene er gengivet i dette bilag under pkt. 2 og 3.

Udvalgets konklusioner på grundlag af undersøgelsen er gengivet i bemærkningerne til lovudkastenes § 1.

Notatets pkt. 4 gengiver nogle afsnit fra en beretning af 1979 om selvejende institutioners bevillingsmæssige stilling, samt finansministeriets cirkulærskrivelse af 13. november 1980.

2.-3. Besvarelser fra de enkelte ministerier og kommuner.

Ministerier.

2.1. Indenrigsministeriet.

a) Civilforsvarsforbundet.

Civilforsvarsforbundet er efter vedtægternes § 1 et landsforbund bestående af civilforsvarets frivillige personel, personlige medlemmer, foreninger, forbund, virksomheder og institutioner. Forbundets midler tilvejebringes dels ved medlemskontingenter og bidrag, dels gennem tilskud fra det offentlige. I § 7 er der givet nærmere regler om civilforsvarsforbundets opløsning. Hvis det vedtages at opløse forbundet, skal der nedsættes et udvalg på fem medlemmer. Udvalget træffer beslutning om den eventuelle formues anvendelsesformål, der er i overensstemmelse med civilforsvarsforbundets formål.

Vedtægtsændringer kræver indenrigsministeriets samtykke.

Civilforsvarsforbundets virksomhed finansieres hovedsageligt ved statstilskud på finansloven.

b) Det kommunale momsfond.

Det kommunale momsfond er oprettet i henhold til § 39, stk. 4, i lov om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift). Momsfondet hører lov-mæssigt under skatte- og af giftsministeriet, men indenrigsministeriet administrerer fondet, jfr. lovens § 39, stk. 5. Der er fastsat nærmere regler om fondets bestyrelse og virksomhed i bekendtgørelse nr. 86 af 13. marts 1979.

c) Skoler for uddannelse af sundhedspersonale.

Danmarks Sygeplejerskehøjskole ved Århus Universitet,

Institut ved Århus Universitet for Ergo- og fysioterapeuter,

Skolen for fysioterapeuter i København,

Skolen for Ergoterapeuter i København,

Skolen for Ergo- og fysioterapeuter i Holstebro,

Hospitalslaborantskolen i København,

Hospitalslaborantskolen i Århus,

Økonomaskolen,

Skolen for fodterapeuter,

Skolen for beskæftigelsesvejledere i København, Århus, Ålborg og Svendborg.

Indenrigsministeriet har oplyst, at ingen af de nævnte skoler er oprettet med hjemmel i eller i henhold til lov. Der er i alle tilfælde tale om selvejende institutioner. Institutionerne driver ikke erhvervsvirksomhed, og de har ingen kapital. Udgifterne dækkes fuldt ud af indenrigsministeriet over finansloven.

Da institutionerne ikke ejer en kapital, er der ikke fastsat regler om, hvorledes der skal forholdes med formuen ved opløsning af institutionerne, om ændring af institutionernes vedtægter eller om realisering af aktiverne.

d) Sygdomsbekæmpende selvejende institutioner m.v.

Polioforeningen.

Formålet er at støtte kampen mod børnelammelse (polio) og at virke for afhjælpning af følgerne af sygdommen. Efter § 3 kan som medlemmer af

landsforeningen optages såvel personer som firmaer, institutioner, selskaber eller foreninger. Beslutning om landsforeningens opløsning kan vedtages på et ordinært hovedbestyrelsesmøde. Vedtages det at opløse landsforeningen, træffer hovedbestyrelsen beslutning om anvendelse af foreningens midler til fremme af landsforeningens formål eller dermed beslægtet almennyttigt øjemed. Beslutningen kræver godkendelse af sundhedsstyrelsen.

Nationalforeningen til bekæmpelse af tuberkulose og sygdomme i åndedrætsorganerne (Nationalforeningen).

Nationalforeningen er stiftet i 1901 til bekæmpelse af tuberkulose. Opløsning af foreningen kræver indenrigsministeriets godkendelse, og en eventuel formue skal udbetales til et med foreningens formål beslægtet øjemed.

En del af Nationalforeningens overskud og kapital overføres årligt til Nationalforeningens forskningsfond.

e) Dansk Sygehusinstitut.

Efter vedtægternes § 1 er Dansk Sygehusinstitut en selvejende institution oprettet af staten, amtsrådsforeningen og København og Frederiksberg kommuner. Instituttets formål er at indsamle, bearbejde og formidle information samt at udføre forskning og udviklingsarbejde vedrørende sygehus- og sundhedsvæsenets planlægning, rationalisering og drift med henblik på at tilvejebringe et forbedret grundlag for løsningen af de opgaver, som påhviler de planlæggende og styrende myndigheder inden for sundhedsvæsenet. Efter § 11 kan vedtægterne ændres af stifterne efter forslag eller indhentet udtalelse fra bestyrelsen.

f) Private sygehuse.

Indenrigsministeriet har oplyst, at en række private sygehuse er oprettet som selvejende institutioner. De er normalt oprettet som selvejende institutioner med tilknytning til en privat almennyttig interesseorganisation, medens enkelte er oprettet med tilknytning til en privat erhvervsvirksomhed. Alle drives i forbindelse med det offentlige sygehusvæsen (i henhold til aftale eller overenskomst).

2.2. Forsvarsministeriet.

a) Lodsreguleringsfonden.

Lodsreguleringsfonden er oprettet i henhold til §§ 13-14 i lodsloven (lov nr. 116 af 21. marts 1979).

b) Lods pensionskassen.

Oprettet i henhold til lodslovens §§ 17-22. Efter vedtægternes § 1 er pensionskassen en selvejende institution, der er underkastet forsvarsministerens tilsyn og kontrol, og som ikke er omfattet af lovgivningen om statens tilsyn med pensionskasser. Efter § 29, stk. 3, er ingen ændring i vedtægterne gyldig, medmindre den er godkendt af forsvarsministeren efter indhentet udtalelse fra finansministeren.

c) Den overordentlige invalidefonds Legat.

Oprettet i henhold til § 2 i lov nr. 46 af 16. februar 1966 om ophævelse af lov angående pensionering af militæretaternes underklasser samt om invalideforsørgelse.

Legatets fundats er stadfæstet af socialministeriet den 6. marts 1969.

2.3. Statsministeriet.

a) Dagspressens finansieringsinstitut.

Oprettet med hjemmel i lov nr. 214 af 27. maj 1970. Formålet er efter § 2 at indgå kautionsforpligtelser i forbindelse med opførelse, ombygning, udvidelse og modernisering af anlæg til dagspressens avisfremstilling og distribution. Tilskudet kan også anvendes som bistand til finansiering.

Vedtægterne for "Dagspressens finansieringsinstitut, selvejende institution" er godkendt af statsministeriet.

b) Det dansk-færøske kulturfond.

Under den 2. verdenskrig ydede statskassen færing, der af uddannelses- eller andre grunde befandt sig i Danmark, støtte gennem rentefrie lån, der først skulle tilbagebetales, når dette blev muligt. I 1950 blev der truffet bestemmelse om, at såvel de tilbagebetalte beløb som restfordringerne skulle henlægges til et dansk-færøsk fond, der skulle tjene til styrkelse af den åndelige forbindelse mellem Færøerne og den øvrige del af det danske rige. I henhold hertil er oprettet "Det dansk - færøske kulturfond" med det nævnte formål. Fundatsen er stadfæstet den 12. december 1955 af statsministeriet og er godkendt af Færøernes landsstyre den 11. januar 1956.

2.4. Økonomiministeriet.

Danmarks Nationalbank.

Formålet er efter § 1 i lov nr. 116 af 7. april 1936 med senere ændringer at opretholde et sikkert pengevæsen her i landet samt at lette og regulere pengeomsætning og kreditgivning. Efter § 19 til-

falder bankens overskud staten, medmindre beløbet henlægges til reservefondens eller særlige sikringsfonds.

2.5. Industriministeriet.

A. Selvejende institutioner, oprettet med hjemmel i eller i henhold til lov, eller som er oprettet af stat eller kommune.

a) Værdipapircentralen.

Oprettet ved lov nr. 179 af 14. maj 1980. Efter lovens § 2 er Værdipapircentralen en privat, selvejende institution. Der er for Værdipapircentralen vedtaget et sæt vedtægter, som er godkendt af industriministeriet i henhold til lovens § 2.

Værdipapircentralens formål er angivet i vedtægternes § 2, og er:

- "a. at registrere allerede udstedte og fremtidige udstedelser af aktier og obligationer m.v., der noteres på Københavns Fondsbørs,
- b. at registrere andre lignende aktiver, som industriministeren måtte bestemme,
- c. at registrere adkomsten til sådanne fondsaktiver samt ændringer heri,
- d. at registrere andre rettigheder over sådanne fondsaktiver,
- e. at formidle udbetalinger, der knytter sig til registrerede fondsaktiver, samt
- f. at drive anden virksomhed, som står i naturlig forbindelse med de under a.-e. nævnte aktiviteter i henhold til bestyrelsens bestemmelse og efter indhentet godkendelse fra industriministeren.

Vedtægterne kan ændres ved beslutning truffet af 3/4 af samtlige bestyrelsesmedlemmers stemmer, jfr. herved vedtægternes § 12, stk. 5. De således vedtagne ændringer skal efterfølgende godkendes af industriministeren, jfr. vedtægternes § 26.

Om opløsning bestemmer vedtægternes § 25, at dette kun kan ske ved lov. Herved træffes bestemmelse om formuens anvendelse. I intet tilfælde kan formuen helt eller delvis overgå til nogen af brugerne.

b) Københavns Fondsbørs.

Oprettet ved lov nr. 220 af 7. juni 1972 som ændret ved lov nr. 524 af 27. december 1979. Ifølge lovens § 1 er børsen en selvejende institution, som er enberettiget til at afholde børs med offentlig handel og kursnotering af aktier, obligationer og lignende værdipapirer. Der eksisterer ikke et sæt vedtægter for børsen, men nærmere regler om ledelse, virksomhed m.v. er fastsat i bekendtgørelse nr. 487 af 16. november 1972 med senere ændrin-

ger. I øvrigt kan fondsbørsen selv fastsætte regler om diverse detailspørgsmål.

Under henvisning til ovenstående eksisterer ingen regler om vedtægtsændringer og opløsning.

c) Danmarks Skibskreditfond.

Oprettet med hjemmel i lov nr. 143 af 17. maj 1961 om et skibsfinansieringsinstitut. I dennes § 1 er det bestemt, at industriministeren bemyndiges til efter forhandling med finansministeren at godkende oprettelsen af et skibsfinansieringsinstitut, hvis vedtægter skal godkendes af industriministeren. I henhold til vedtægternes § 2, er det bestemt, at fondens formål er gennem lånevirk-somhed at financiere:

- "a. Nybygning og ombygning af skib for dansk ejer på dansk eller udenlandsk værft.
- b. Nybygning og ombygning af skib for udenlandsk ejer på dansk værft.
- c. Køb af dansk skib eller udenlandsk, højst to år gammelt skib til indregistrering i Danmark.
- d. Dansk ejers salg af skib til udlandet."

Beslutning om vedtægtsændring eller om opløsning af fonden træffes af repræsentantskabet, hvor henholdsvis 2/3 og 3/4 af samtlige stemmer skal være repræsenteret, og for begge beslutningers vedkommende skal der ske vedtagelse med 3/4 af de afgivne stemmer. Som ovenfor nævnt skal vedtægtsændringer godkendes af industriministeriet. Om anvendelse af fondens midler i tilfælde af opløsning er det bestemt, at denne ifølge repræsentantskabets bestemmelse vil være at anvende til fremme af Dansk Skibsfart og/eller Dansk Værftsindustri, jfr. vedtægternes § 36.

d) Rejsegarantifonden.

Oprettet i henhold til lov nr. 150 af 10. april 1979 om en rejsegarantifond, og er ifølge lovens § 1 en privat selvejende institution.

Fonden har til formål at yde bistand til rejsekunder, der af et rejsebureau her i landet har købt en selskabsrejse til eller i udlandet eller til Færøerne og Grønland for en pris, der omfatter transport og overnatning.

Fondens vedtægter og bestyrelsens forretningsorden skal i henhold til lovens § 11 godkendes af industriministeren. I fondens vedtægter er bestemt, at industriministeren i tilfælde af fondens ophør efter aftale med finansministeren og efter indstilling fra fondens bestyrelse træffer beslutning om anvendelse af fondens formue.

e) Udviklingsfondet (fondet til Fremme af Teknisk og Industriel Udvikling).

Oprettet ved lov nr. 104 af 20. marts 1970. Fondets midler, der bevilges på de årlige finanslove, kan i henhold til lovens § 1, stk. 2, anvendes til:

- 1) bistand til forsknings- og udviklingsarbejde i danske erhvervsvirksomheder,
- 2) indgåelse af kontrakter om udvikling af nye produkter eller produktionsmetoder,
- 3) tegning af aktier i danske selskaber, hvis virksomhed er afhængig af udviklingsarbejde, og
- 4) forskningsresultaters formidling til danske erhvervsvirksomheder.

Beløb, der ikke anvendes i et finansår, forbliver i fondet til anvendelse i senere finansår. Tilbagebetalte ydelser samt modtagne licensindtægter, aktieudbytter og lignende indgår i fondet. I henhold til lovens § 2, stk. 3, fastsætter industriministeren nærmere bestemmelser for fondets virksomhed. De seneste vedtægter er af 12. september 1975. Der eksisterer ingen regler om opløsning.

f) Danmarks Erhvervsfond.

Oprettet ved lov nr. 145 af 4. april 1960 med det formål at støtte eksporten og fremme erhvervseffektiviteten og konkurrenceevnen. Fonden bestyres af industriministeren.

Fonden tjener som sikkerhed for de garantier og kautioner, der ydes efter loven.

Afgørelsen af ansøgninger om eksportkreditstøtte er i loven henlagt til et Eksportkreditråd. Industriministeren fastsætter efter forhandling med Eksportkreditrådet de nærmere bestemmelser for ydelse af de i loven omhandlede garantier og kautioner.

Af fondens midler kan der endvidere efter loven afholdes udgifter til en række eksportfremmeformål. Udgifterne afholdes efter retningslinjer fastsat af industriministeren.

g) Dansk Institut for Prøvning og Justering (Dantest).

Oprettet af industriministeriet den 1. januar 1980 ved aktstykke nr. 170 af 12. december 1979. Dantest er et selvejende, almennyttigt institut, der er oprettet i forbindelse med omdannelse af Statsprøveanstalten. Til instituttet blev endvidere henlagt den del af justervæsenet, der varetog teknologisk servicevirksomhed.

Dantest har status som et godkendt teknologisk serviceinstitut i henhold til lov nr. 142 af 21. marts 1973 om teknologisk service. Ligesom de øvrige

godkendte teknologiske serviceinstitutter, står instituttet under tilsyn af Teknologirådet vedrørende anvendelsen af de statslige tilskud og lån, både med hensyn til instituttets økonomi og aktivitetsgrundlag.

Ifølge vedtægternes § 2 har Dantest til formål at repræsentere kvalificeret og uvildig sagkundskab samt yde teknologisk service ved - fortrinsvis inden for nedenstående fagområder - at udføre:

- 1) autoriseret teknisk prøvning i henhold til meddelte autorisationer fra Statens Tekniske Prøvenævn, og i tilknytning til disse autorisationer at bistå de for godkendelses- og mærkningsordninger ansvarlige instanser med udførelse af kontrolvirksomhed,
- 2) prøvnings- og kontrolvirksomhed med tilknyttet rådgivnings-, forsøgs- og udviklingsarbejde inden for de mekaniske, byggetekniske og kemiske fagområder vedrørende materialers og produkters egenskaber og funktion,
- 3) forskning, udvikling og service vedrørende brandteknisk prøvning og klassifikation med hensyn til brandforebyggelse og brandbekæmpelse,
- 4) nærmere fastlagte, lovbundne opgaver inden for det måletekniske område efter bemyndigelse fra justervæsenet i henhold til den til enhver tid gældende lov om mål og vægt, herunder typeprøvning, førstegangsjustering og periodisk omjustering samt teknisk tilsyn, samt
- 5) at bidrage til dækning af erhvervslivets og offentlige myndigheders behov for ajourføring og nyudvikling af prøvnings- og kontrolmetoder gennem deltagelse i udviklingsarbejde på det prøvnings- og måletekniske område.

Bestyrelsen består af en formand og indtil ti medlemmer, der bortset fra to af arbejdstagerne valgte bestyrelsesmedlemmer, udpeges af industriministeren for tre år ad gangen.

Ifølge vedtægternes § 18 kan disse ændres ved bestyrelsens beslutning samt med industriministerens godkendelse. Om bestyrelsens beslutningsdygtighed bestemmer vedtægternes § 10, at bestyrelsen træffer samtlige beslutninger ved simpel stemmeflerhed blandt de fremmødte. I tilfælde af stemmelighed er formandens stemme afgørende. Til gyldig beslutning kræves tilstedeværelsen af mindst halvdelen af bestyrelsens medlemmer. Ved vedtægtsændring og beslutning om instituttets ophør kræves dog, at mindst to trediedele af den samlede bestyrelse stemmer for forslaget.

Om ophør fastslår vedtægternes § 19, at bestyrelsen efter reglerne i § 10 kan træffe beslutning om instituttets ophør eller likvidation, herunder også om sammenlægning med andre almennyttige, selvejende institutioner.

Skulle instituttet ophøre at bestå, træffer bestyrelsen beslutning om anvendelsen af de værdier, instituttet måtte eje, idet der dog alene kan disponeres til almennyttige formål inden for de af § 2 (jfr. ovenfor) omfattede områder. Beslutning om ophør og værdiernes anvendelse forelægges industriministeriet til godkendelse.

h) Handelsflådens Velfærdsråd.

Oprettet af handelsministeren (industriministeren) i henhold til lov nr. 188 af 30. april 1948 om velfærdsforanstaltninger for søfarende. Den gældende forretningsorden er fastsat af industriministeren den 28. september 1979.

Rådets opgave er at varetage og fremme sådanne foranstaltninger i ind- og udland vedrørende søfarendes velfærd under ophold i havn, som måtte skønnes formålstjenlige og ønskelige. Rådet er endvidere rådgivende organ for ministeren i alle spørgsmål vedrørende søfarendes velfærd under ophold i havn.

De til rådets virksomhed fornødne midler tilvejebringes ved en afgift pr. dag for de på danske handelsskibe tjenestgørende søfarende. Afgiften udredes af statskassen, rederne og de søfarende, idet statens bidrag udgør halvdelen.

Rådet disponerer selvstændigt over de ved afgiften tilvejebragte midler eller andre midler, der måtte blive stillet til rådighed. Indtægter og udgifter optages på de årlige finanslove og statsregnskaber, men holdes i øvrigt afsondret fra statskassen. Udgifterne ved rådets administration afholdes ved bevilling på de årlige finanslove.

Der er ikke i loven eller i forretningsordenen bestemmelser om ændringer og ophør.

i) Danske Søfarendes Mindefond af 1945.

Oprettet ved lov nr. 480 af 1. oktober 1945 om oprettelse af "Danske Søfarendes Mindefond af 1945". Handelsministeren har oprettet fundats for fonden, på hvilken der den 16. februar 1946 er opnået kongelig stadfæstelse. Fundatsen er - ligeledes med kongelig stadfæstelse - ændret i 1964 og 1979. Ændringer i eller tillæg til fundatsen kan efter indhentet erklæring fra bestyrelsen foretages af industriministeren. Der er i fundatsen ingen regler om ophør.

Fondens formål er at yde økonomisk støtte til værdige og trængende personer, der tilhører sø-

mandsstanden.

Fondens grundkapital består af én mio. kr., der af statskassen er henlagt til fonden. Grundkapitalen må aldrig angribes. Fondens indtægter består bl.a. af visse nærmere angivne beløb, der indbetales af statskassen.

j) Krigsforsikringen for danske skibe.

Det ved lov nr. 183 af 4. maj 1939 oprettede forsikringsinstitut "Krigsforsikringen for danske skibe" fortsætter sin virksomhed på grundlag af lovn. 141 af 29. april 1955 samt de af handelsministeriet godkendte vedtægter af 26. september 1977. Instituttets formål er kaskoforsikring af danske skibe mod krigsfare. Med visse undtagelser skal ethvert registreringspligtigt dansk skib forsikres i instituttet.

Instituttets garantikapital udgør 82.500.000 kr., hvoraf 45 mio. kr. er tegnet af staten, 30 mio. kr. af danske rederier, 3.750.000 kr. af et i dette øjemed dannet konsortium og 3.750.000 kr. af danske forsikringsselskaber. For instituttets forpligtelser har staten påtaget sig en subsidær garanti på 150 mio. kr. Instituttets virkemidler er i øvrigt de af forsikringstagerne indbetalte præmier samt muligt optagne lån, herunder beløb der til dækning af erstatningskrav forskudsvis måtte være stillet til rådighed af staten. Ingen af garantierne hæfter ud over det af vedkommende tegnede garantibeløb.

Bestemmelse om instituttets ophør træffes ved lov.

k) Dansk Krigs-Søforsikring for Varer.

Instituttet udøver sin virksomhed i henhold til lov nr. 184 af 4. maj 1939 om forsikring af varer og fragt mod krigsfare til søs samt de af handelsministeren godkendte vedtægter af 26. september 1977. Instituttets formål er forsikring mod krigsfare af vareforsendelser samt af fragt for danske skibe.

Instituttets kapitalgrundlag er en garantikapital på 40 mio. kr., hvoraf 20 mio. kr. er tegnet af den danske stat, 14 mio. kr. af deltagerne i et i dette øjemed dannet konsortium og 6 mio. kr. af danske forsikringsselskaber. Instituttets virkemidler er i øvrigt de af forsikringstagerne indbetalte præmier samt muligt optagne lån, herunder beløb der til dækning af erstatningskrav forskudsvis måtte være stillet til rådighed af staten. Ingen af garantierne hæfter ud over det af vedkommende tegnede garantibeløb.

Loven har gyldighed indtil udgangen af året 1985. Handelsministeren (industriministeren)

kan dog bestemme, at instituttets forsikringsvirksomhed skal ophøre forinden udløbet af lovens gyldighedstid.

Om likvidation gælder reglerne i lov om forsikringsvirksomhed. Det overskud, som måtte fremkomme ved den endelige opgørelse af instituttets regnskab ved forsikringsvirksomhedens ophør, fordeles mellem garantierne i forhold til den af dem tegnede garantikapital.

B. Selvejende institutioner der modtager driftstilskud m.v. fra industriministeriet, og som er oprettet af private, evt. sammen med industriministeriet.

a) Godkendte teknologiske serviceinstitutter.

Institutterne er oprettet af forskellige grupper, oftest af private organisationer og/eller af offentlige myndigheder. (Dantest er oprettet af industriministeriet den 1. januar 1981, jfr. ovenfor.)

Institutternes formål er typisk at yde tjenester inden for et teknisk område eller en branche. For en stor del af institutternes vedkommende kan vedtægterne kun ændres med samtykke af Akademiet for de Tekniske Videnskaber.

Godkendelsen indebærer, at Teknologirådet opnår et omfattende indseende med institutternes aktivitetsgrundlag, aktiviteter og økonomi. Vedtægtsændringer skal godkendes af Teknologirådet. Regnskaber for de godkendte institutter revideres i henhold til en revisionsinstruks udarbejdet i samarbejde med Rigsrevisionen. Godkendelse sker for åremål (maksimalt fem år), og inden et institut på ny godkendes foretages en nærmere gennemgang af dets forhold, herunder vedtægter, formål, arbejdsresultater, ressourceforbrug samt forhold til såvel brugere af teknologisk service som til andre institutioner og virksomheder. På baggrund af denne gennemgang træffer Teknologirådet en aftale med instituttet om tilskudsgrundlaget for en periode på indtil fem år.

De for tiden godkendte teknologiske serviceinstitutter er følgende:

Teknologisk Institut,
Jydsk Teknologisk Institut,
Biotechnisk Institut,
BKF-Centralen,
Byggecentrum,
Dansk Brandværns-Komité,
Dansk Elektroteknisk Komité,
Dansk Hydraulisk Institut,
Dansk Institut for Prøvning og justering (Dantest),
Dansk Kedelforening,
Dansk Standardiseringsråd,

Dansk Teknisk Oplysningstjeneste,
Dansk Textil Institut,
Elektronikcentralen,
Emballageinstituttet,
Isotopcentralen,
Kalk- og teglværkslaboratoriet,
Korrosionscentralen,
Lydteknisk Laboratorium,
Lysteknisk Laboratorium,
Nordisk Forskningsinstitut for Maling og Trykfarver,
Optisk Laboratorium,
Proteinkemisk Institut,
Skibsteknisk Laboratorium,
Svejsescentralen,
Skovteknisk Institut,
Vandkvalitetsinstituttet.

Foruden de nævnte teknologiske serviceinstitutter modtager en del selvejende institutioner støtte i form af tilskud til *konsulenter*. Tilskuddene kan gives til konsulentvirksomhed, som afholdes af institutioner inden for industri, håndværk, anlægsvirksomhed, transport, handel og omsætning i øvrigt eller af arbejdsmarkedets organisationer eller erhvervsorganisationer inden for de nævnte områder. Som eksempel på en selvejende institution, der modtager støtte under konsulentordningen, kan nævnes EDB-rådet.

b) Danmarks Turistråd.

Rådet er en selvejende institution, som blev oprettet i 1967 gennem overtagelse af samtlige aktiviteter, som hidtil havde tilhørt Turistforeningen for Danmark, idet turistrådet samtidigt indtrådte i samtlige Turistforeningen for Danmarks rettigheder og forpligtelser. Bortset fra minimale indtægter fra salg af plakater og lignende, finansieres turistrådet fuldt ud over finansloven gennem industriministeriet.

Ifølge vedtægterne har Danmarks Turistråd til formål at fremme turismen i og til det danske rige gennem et samvirke mellem de danske turistorganisationer, erhvervslivet, kulturinstitutionerne og de offentlige myndigheder.

Vedtægterne for Danmarks Turistråd er godkendt af industriministeriet, og ændringer i de nugældende vedtægter skal ligeledes forelægges til industriministeriets approbation.

I henhold til vedtægterne behandles forslag om turistrådets ophævelse efter reglerne for vedtægtsændring. I tilfælde af ophævelse anvendes turistrådets midler efter industriministeriets nærmere bestemmelse.

c) Dansk Management Center.

Oprettet af Dansk Arbejdsgiverforening, Industrirådet, De Samarbejdende Dimittendforeninger og Dansk Selskab for Virksomhedsledelse. Industriministeriet er bidragyder. Centrets formål er at fremme udviklingen af virksomhedsledelse på højt kvalitetsniveau gennem undervisnings-, rådgivnings- og forskningsvirksomhed. Af repræsentantskabets 32 medlemmer udpeger industriministeriet otte. Ændring af vedtægter skal vedtages af et kvalificeret flertal af repræsentantskabet. Opløses centret skal dets formue anvendes til fremme af forskning eller uddannelse af virksomhedsledere.

d) Dansk Eksportfinansieringsfond.

Oprettet den 19. marts 1975 som en selvejende institution af Danmarks Nationalbank, Den Danske Bankforening og Danmarks Sparekasseforening.

Fonden blev oprettet for at lette finansieringen af mellem- og langfristede eksportkreditter på vilkår, der svarer til forholdene i udlandet.

Fondens lån skal være dækket ved garanti fra Eksportkreditrådet, ved garanti fra Industriministeriet i medfør af lov. nr. 297 af 10. juni 1971 om international udviklingssamarbejde eller ved garanti af et af fonden anerkendt pengeinstitut. Til opfyldelse af sit formål kan fonden optage lån i ind- og udland, herunder i form af kasseobligationslån. Fonden arbejder i nær tilknytning til Danmarks Nationalbank, der bl.a. har dækket betydelige underskud i fonden.

e) Handels- og Søfartsmuseet på Kronborg.

Museet er en selvejende institution, som blev oprettet i 1915 af en komité bestående af handelsministeren, indenrigsministeren, repræsentanter for rigsdagen, centraladministrationen og de interesserede erhverv.

Museets formål er i samvirke med de interesserede erhverv at belyse dansk handel og søfart, og hvad der står i forbindelse hermed, i fortid og nutid.

Museets vedtægter, der senest er stadfæstet af handelsministeriet den 8. august 1978, fastsætter, at disse kan ændres ved beslutning af komiteen med handelsministeriets (industriministeriets) godkendelse. I tilfælde af museets ophævelse træffer handelsministeriet (industriministeriet) efter indstilling fra komiteen nærmere bestemmelse med hensyn til den fremtidige anbringelse og anvendelse af museets samlinger og øvrige ejendele. Museet modtager statstilskud til dækning af løn-

udgifterne for det ved museet ansatte personale. I finansåret 1980 udgjorde statstilskuddet ca. 1.200.000 kr. af et samlet budget på ca. 1.620.000 kr.

f) Godkendte skipperskoler og private søfartsskoler.

I henhold til lov nr. 70 af 15. marts 1967 om søfartsuddannelse, jfr. bekendtgørelse nr. 376 af 7. september 1967 om godkendelse af drift m.v. af skipperskoler udbetales der driftstilskud af statskassen til godkendte skoler, bl.a. på betingelse af, at skolen er organiseret som en selvejende institution på et betryggende økonomisk grundlag.

Skolerne finansieres - bortset fra elevafgifter - fuldt ud af staten. Statslån til opførelse af skolebygninger for de pågældende institutioner er sædvanligvis sikret ved pant i ejendommene. Institutionerne har ikke selv nogen kapital.

Skolernes vedtægter, der skal sikre de tilskudsgivende myndigheders repræsentation i skolernes ledelse, er godkendt af handelsministeren (industriministeren).

Nedlæggelse af skolerne sker ved likvidation forestået af et likvidationsudvalg, hvis dispositioner skal godkendes af industriministeriet.

Nettoformuen ved likvidation anvendes til uddannelsesformål, der er godkendt af industriministeriet.

g) Stiftelsen "Georg Stages Minde".

Oprettet ved fundats af 1882 og har til formål at give unge mennesker den første undervisning i praktisk sømandsgerning om bord i et dertil bestemt skoleskib. I forbindelse med stiftelsen blev som gave modtaget et fuldt udrustet skoleskib ved navn "Georg Stage". Stiftelsen har yderligere, såvel straks som senere, modtaget støtte fra private, fra offentlige institutioner og i en lang årrække fra staten. "Georg Stage" er en godkendt søfartsskole.

h) Bornholms Erhvervsfond.

Oprettet i 1972 af staten (industriministeriet) og banker og sparekasser på Bornholm med det formål at yde støtte i form af lån, garantier eller kapitalindskud i nye eller bestående virksomheder. Såfremt fondens nettokapital overstiger ti mio. kr., kan staten eller de indskydende pengeinstitutter i fællesskab forlange, at det overskydende beløb fordeles blandt indskyderne i forhold til disses indskud. I tilfælde af fondens ophævelse fordeles det i behold værende beløb til indskyderne i forhold til disses indskud.

I handelsministeriets aktstykke, der blev tiltrådt af finansudvalget den 12. januar 1972, omtales fonden som en selvejende erhvervsfond.

2.6. Arbejdsministeriet.

a) Arbejdsmarkedets Tillægspension.

Oprettet ved lov nr. 46 af 7. marts 1964.

b) Lønmodtagernes Garantifond.

Oprettet i henhold til lov nr. 116 af 13. april 1972.

c) Arbejdsmarkedets Feriefond.

Efter § 26 i lov om ferie er Arbejdsmarkedets Feriefond en selvejende institution. Fondens midler anvendes til ferieformål for lønmodtagere, herunder særligt gennem støtte til institutioner eller organisationer, der tilvejebringer feriemuligheder for lønmodtagere.

Vedtægtsændringer kan foretages af arbejdsministerien. Fondens ophør kan kun ske ved lov.

d) Arbejdsmiljøfondet.

Oprettet ved arbejdsmiljølovens § 68. Formålet er gennem oplysning og uddannelse og på anden egnet måde at fremme et bedre arbejdsmiljø. Fondets midler tilvejebringes ved bidrag fra staten, de forsikringsselskaber, der er godkendt til tegning af arbejdsskadesforsikring, og fra de kommuner og arbejdsgivere, der ikke har tegnet forsikring efter arbejdsskadesforsikringsloven.

2.7. Finansministeriet.

a) Sønderjyllands Investeringsfond.

Oprettet i 1972. Fondens formål er at yde støtte til nye eller bestående erhvervsvirksomheder i Sønderjylland, og som skønnes at kunne styrke den industrielle og befolkningsmæssige udvikling, navnlig i de tyndtbefolkede egne i landsdelen. Efter § 2 udgøres midlerne af tilskud fra staten og midler tilvejebragt af Sønderjyllands erhvervsråd i forholdet 4:1. Statens indskud kan ikke overstige otte mio. kr. Såfremt fondens kapital efter fradrag af driftsudgifter overstiger ti mio. kr. anvendes det overskydende beløb til forholdsmæssig nedbringelse af innskydernes bidrag. I tilfælde af fondens ophævelse fordeles overskuddet til innskydterne i forhold til deres innskud.

b) Sønderjyllands Lånekasse.

Lånekassen har i det væsentlige samme vedtægter som Sønderjyllands Investeringsfond, jfr. under a).

c) Statsanstalten for livsforsikring.

Efter lov nr. 217 af 24. maj 1978 udøver Statsanstalten for livsforsikring sin virksomhed under den danske stats garanti. Statsanstalten har sin egen formue, der ikke må sammenblandes med statsformuen.

2.8. Undervisningsministeriet.

Undervisningsministeriet har henvist til sin besvarelse af lignende spørgsmål til budgetdepartementets arbejdsgruppe vedrørende selvejende institutioners bevillingsmæssige stilling.

a) Særlige institutionsgrupper.

Friskoler og private grundskoler,
Private grundskolekursus,
Efterskoler,
Landbrugsskoler,
Folkehøjskoler,
Husholdningsskoler,
Private Gymnasieskoler m.v.,
Private Studenterkursus m.v.,
Handelsskoler,
Tekniske skoler,
Skolehjem,
Maskinmesterskoler,
Private seminarier,
Husholdningsseminarier,
Børnehave- og fritidspædagogseminarier,
Kursus til uddannelse af lærerinder i husgerning i ungdomsskolen.

Undervisningsministeriet har om disse grupper bl.a. oplyst følgende:

"Friskoler, private grundskoler, private grundskolekursus, private gymnasieskoler og studenterkursus m.v., efterskoler, landbrugsskoler, folkehøjskoler og husholdningsskoler modtager støtte efter samme lov, nemlig loven om statsstøtte til visse private skoler, jfr. lovbekendtgørelse nr. 12 af 5. januar 1971 (skolestøtteloven), som er uddybet i bekendtgørelse nr. 188 af 6. maj 1970 om statstilskud til visse private skoler, som ændret ved bekendtgørelse nr. 515 af 26. september 1975 (tilskudsbekendtgørelsen). For disse skoler findes en fælles vejledning af maj 1972 angående udformning af vedtægter for selvejende institutioner. Det er ikke en betingelse for at modtage støtte efter skolestøtteloven, at skolen er en selvejende institution, og inden for flere af de ovennævnte grupper forekommer privatejede institutioner. Privatejede skoler kan ikke modtage statslån, ligesom der findes en regel om overskudsbegrænsning for sådanne skoler.

De nærmere regler om de enkelte skoleformers virksomhed og om tilskudsbetingelserne findes i særlige love for følgende skoleformen

Friskoler og private grundskoler:

Lov om friskoler og private grundskoler m.v., jfr. lovbekendtgørelse nr.366 af 1. juli 1976 (friskoleloven).

Private grundskolekursus (tidligere realkursus):

Lov nr.306 af 8. juni 1977 om friskoler og private grundskoler m.v., jfr. bekendtgørelse nr. 392 af 13. juni 1977 om private grundskolekursus.

Private gymnasieskoler og private studenterkursus:

Lov om gymnasieskoler og studenterkursus, jfr. lovbekendtgørelse nr. 270 af 28. juni 1977 (gymnasieloven).

Efterskoler, landbrugsskoler, folkehøjskoler og husholdningsskoler (de frie kostskoler):

Lov nr. 259 af 4. juni 1970 om folkehøjskoler, landbrugsskoler, husholdningsskoler og efterskoler (højskoleloven).

Det er ifølge højskoleloven en tilskudsbetingelse, at skolerne er selvejende institutioner, men der findes skoler, der var oprettet før lovens ikrafttræden, og som har bevaret deres status som privatejede institutioner. Lov nr. 306 af 8. juni 1977 om friskoler og private grundskoler m.v., der - bortset fra visse regler om bl.a. private grundskolekursus - først træder i kraft 1. august 1978, har ligeledes indført kravet om, at skolen er en selvejende institution, som tilskudsbetingelse. Også inden for dette skoleområde findes et antal skoler, der er privatejede. For skoler omfattet af friskoleloven og højskoleloven findes der standardvedtægter.

Handelsskoler, tekniske skoler, skolehjem og maskinmesterskoler modtager støtte efter lov nr. 191 af 4. juni 1964 om godkendelse af handelsskoler, tekniske skoler samt maskinmester- og maskinistiskoler og tilskud m.v. til disse skoler, som ændret ved lov nr. 284 af 26. juni 1975. Lovens regler er uddybet i bekendtgørelse nr. 268 af 28. juni 1965 om driftstilskud til handelsskoler, tekniske skoler samt maskinmester- og maskinistiskoler, som ændret ved bekendtgørelse af 4. april 1972. Maskinistiskolerne drives i tilknytning til eller som afdelinger af tekniske skoler og maskinistiskoler. Skolehjemmene drives normalt i tilknytning til en skole.

For *handelsskoler, tekniske skoler og maskinistiskolerne* findes reglerne om dispositionsbeføjelser i ministeriets cirkulære af 24. februar 1966 om dispositionsbeføjelser og budget- og regnskabsaflæggelse ved handelsskoler, tekniske skoler samt maskinmester- og maskinistiskoler.

For *maskinmesterskolerne* findes tilsvarende regler i cirkulære af 8. december 1969 om dispositionsbeføjelser etc. ved maskinmesterskoler. For *skolehjemmene* findes tilsvarende regler i cirkulære af 25. februar 1966 om dispositionsbeføjelser etc. ved skolehjem for lærlinge.

Handelsskoler og tekniske skoler modtager støtte over en tilskudsbevilling på finansloven - standardkonto 52: i henhold til en bemyndigelse i lovgivningen - medens *maskinmesterskolerne* støtte ydes over en driftsudgiftsbevilling. I anmærkningerne til finansloven er der dog for så vidt angår handelsskoler og tekniske skoler optaget specifikation af udgifterne på standardkonti og opført personaleoversigt svarende til, hvad der gælder for driftsudgiftsbevillinger.

Maskinmesterskolerne indsender endvidere - som statsinstitutioner - månedlige regnskabsoversigter, og regnskaberne revideres af rigsrevi-

For *handelsskoler* findes løn- og personaleregler i cirkulære af 1. december 1966 om ansættelse og aflønning af fastansat og overenskomstansatte personale ved handelsskoler og cirkulære af 9. april 1974 om ansættelse, aflønning m.v. af timelærere ved handelsskolen. For *tekniske skoler og maskinmesterskoler* findes tilsvarende regler i cirkulære nr. 11 af 12. januar 1968 om ansættelse og aflønning af fastansatte og overenskomstansatte lærere og skoleledere ved tekniske skoler m.v. og cirkulære af 2. april 1974 om ansættelse af aflønning m.v. af timelærere ved tekniske skoler og maskinmesterskoler. For handelsskoler, tekniske skoler og maskinistiskoler er der udarbejdet standardvedtægter.

Private seminarier til uddannelse af lærere til folkeskolen, husholdningseminarier og børnehave- og fritidspædagogseminarier omfattes alle af lov nr. 348 af 18. juni 1969 om statsstøtte til visse private seminarier, som ændret ved lov nr. 598 af 19. december 1969 (seminariestøtteloven). For seminarier til uddannelse af lærere til folkeskolen er der udarbejdet standardvedtægter, som tillige danner model for de to øvrige seminariegrupper vedtægter.

Det er en betingelse for at modtage støtte efter loven, at seminariet er en selvejende institution. I henhold til seminariestøtteleven er der udstedt bekendtgørelse af 28. maj 1972 om statslån m.v. til visse private seminarier og cirkulære af 20. april 1970 om dispositionsbeføjelser, budgetudarbejdelse og regnskabsaflæggelse samt revision ved de private seminarier."

b) Selvstændige selvejende institutioner.

Teknica i Esbjerg, Haslev, Helsingør, Horsens, København, Odense, Sønderborg og Århus.

Handelshøjskolen i København,
Handelshøjskolen i Århus,
Handelshøjskoleafdelingerne i Esbjerg, Herning, Kolding, Odense, Sønderborg, Varde og Ålborg.

Retsgrundlaget for *Teknica* er lov nr. 146 af 25. april 1962. Formålet er at uddanne ingeniører. Godkendelse af undervisningsvirksomheder som *Teknica* meddeles af undervisningsministeriet, og det er efter § 1, stk. 2, nr. 2, en betingelse, at undervisningsvirksomheden er en selvejende institution.

Efter § 1 i lovebekendtgørelse nr. 355 af 24. juli 1971 om handelshøjskoler er *Handelshøjskolen i København* og *Handelshøjskolen i Århus* selvejende institutioner. Handelshøjskolerne står under undervisningsministeriets tilsyn. *Handelshøjskoleafdelinger* skal organiseres som selvejende institutioner, og vedtægterne skal godkendes af undervisningsministeren, jfr. § 7, stk. 3.

I henhold til § 11 i vedtægten for Handelshøjskolen i København anvendes den nettoformue, der fremkommer ved likvidation af handelshøjskolen, efter undervisningsministeriets godkendelse til unge handelsmænds kommercielle uddannelse. I vedtægterne for handelshøjskoleafdelingerne er det bestemt, at nettoformuen ved likvidation skal anvendes til et af undervisningsministeriet anerkendt undervisningsformål.

Studenterrådgivningen er oprettet på privat initiativ. Statutterne for den selvejende institution er godkendt af undervisningsministeriet i 1969 og 1977. Der er fuld statsdækning for institutionens driftsudgifter.

c) Kursusejendommen Sandbjerg (Århus universitet).

Oprettelsen er sket på privat initiativ. Ejendommen modtager tilskud fra Århus universitet. Såfremt universitetet ikke længere ønsker at benytte

Sandbjerg, skal nettosalgsprovenuet af ejendommen med løssøre efter fradrag af nyinvesteringer tilfalde et legat.

d) Institut for Produktudvikling (ved Danmarks Tekniske Højskole).

Instituttet er oprettet på initiativ af professorer ved Danmarks Tekniske Højskoles daværende teknologiske laboratorium. Der ydes ikke offentligt tilskud, men Danmarks Tekniske Højskole varetager instituttets personaleadministration og regnskabsførelse.

e) Kysthospitalet på Refsnæs.

Ifølge sine statutter er Kysthospitalet på Refsnæs en stiftelse, der selv forvalter sine ejendomme og øvrige midler. Hospitalet står under kontrol af undervisningsministeriet.

Til hospitalet er knyttet flere private fonde.

f) Historisk, Arkæologisk forsøgscenter i Lejre.

Oprettet på privat initiativ. Der ydes årligt stats-tilskud.

g) Den Grafiske Højskole.

Efter § 1 i lovn. 241 af 8. juni 1977 om Den Grafiske Højskole er højskolen en selvejende institution, som har til opgave inden for den grafiske industri og den grafiske kommunikationsindustri fagområder at give alsidig udvikling af teknisk, økonomisk og humanistisk art, at yde rådgivning og at foretage forskning og udviklingsarbejde i tilknytning til undervisning eller rådgivning. Undervisningsministeren fastsætter regler om højskolens organisation og godkender dens vedtægter. Udgifter til driften afholdes af staten.

h) Sløjdlærerskolen i Esbjerg.

Oprettet på privat initiativ. Der ydes statsstøtte efter seminarielovgivningen.

Ved institutionens ophør skal den overskydende formue anvendes til uddannelsesformål.

i) Den frie lærerskole i Ollerup.

Oprettet på privat initiativ. Der ydes statsstøtte efter lov om statstøtte til visse private skoler.

j) Det Nødvendige Seminarium, Tvind.

Oprettet på privat initiativ. Vedtægterne er ikke godkendt af undervisningsministeriet. Der ydes støtte efter reglerne i skolestøtteleven af 1969.

k) Forskningscenteret ved Hørsholm.

Oprettet ved lov nr. 99 af 17. marts 1971. Ifølge § 2 i lov nr. 84 af 8. marts 1978 er forskningscenteret en selvejende institution. Undervisningsministeren godkender budgettet, og regnskabet revideres af rigsrevisionen. Nedlægges forskningscenteret som selvejende institution, skal centerets areal, bygninger, anlæg og formue iflg. § 6 overgå til staten.

1) Selvejende institutioner i øvrigt.

Undervisningsministeriet har oplyst, at kantiner på undervisningsinstitutioner er selvejende institutioner. Endvidere findes en række studenterfaciliteter, der er organiserede som selvejende institutioner, f. eks. "RUC boghandel og forlag", "Odontologisk Boghandel", Københavns Tandlægehøjskole, Den selvejende institution "Avisen" ved Danmarks Tekniske Højskole (Danmarks Ingeniørakademi) og "Idrætten" ved Danmarks Tekniske Højskole og Danmarks Ingeniør akademi.

2.9. Miljøministeriet.

a) Theisens Gård.

Oprettet i 1970 af Nakskov kommune og "Foreningen til bevarelse af kulturminde i Maribo amt". Formålet er at bevare og restaurere "Theisens Gård" samt indrette denne til diverse kulturelle aktiviteter, herunder f.eks. skibsbygnings- og byhistorisk museum med særlig tilknytning til slægterne Theisen og H.N. Andersen. Fundatsen er stadfæstet af miljøministeriet.

b) Ledreborg-Fonden.

Stadfæstet af miljøministeriet i 1978. Fonden modtog ved stiftelsen til mio. kr. fra staten, 500.000 kr. fra Roskilde amtskommune og 500.000 kr. fra det nationalhistoriske museum på Frederiksborg. Formålet er at medvirke til at sikre Ledreborg med de dertil knyttede bygningsanlæg, herunder interiører, endvidere have og parkanlæg og de tilhørende landskabsmiljøer som en kulturhistorisk helhed.

c) Store-Magleby bevaringsfond.

Stiftet i 1976. Fondens formål er at virke for bevarelse af arkitektoniske huse og miljøer, som angivet i "bevaringsplan for Store-Magleby landsby". Ved opløsning tilfalder overskuddet kommunen til anvendelse i kulturel virksomhed,

d) Dragør by fond.

Stiftet i 1976. Fondens formål er at virke for bevarelse af arkitektonisk værdifulde huse og miljøer i Dragør. Fonden har sammen opløsningsklausul som Store-Magleby bevaringsfond.

e) Friluftsrådet.

Stiftet i 1942. Rådets formål er at støtte og opmuntre friluftsliv, at repræsentere friluftslivets interesser og at tage videst muligt hensyn til bevaring af den danske natur. I friluftsrådet kan der i nærmere bestemt omfang optages medlemmer. Rådet modtager støtte fra det offentlige. Såfremt det vedtages at opløse rådet, træffer et plenarmøde bestemmelse om eventuel anvendelse af den tilstedeværende formue, der skal anvendes til beslægtede eller andre almennyttige formål.

f) Statens bygningsfredningsfond.

Oprettet ved lov nr. 195 af 8. juni 1966 om bygningsfredning. Reglerne om fonden findes nu i kapitel 5 i bygningsfredningsloven af 1979. Efter § 18 tilvejebringes midlerne gennem årlige stats-tilskud.

2.10. Kulturministeriet.

a) Landsdelsorkestre.

Århus by-orkester,
Jydsk symfonisk orkester,
Ålborg by-orkester,
Sønderjyllands symfoniorkester,
Sjællands symfoniorkester.

Efter § 6 i lov nr. 306 af 10. juni 1976 om musik drives landsdelsorkestrene som selvejende institutioner med vedtægter, der skal godkendes af ministeriet for kulturelle anliggender og de tilskudsydende kommuner og amtskommuner.

b) Det danske musikinformationscenter.

Det danske musikinformationscenter er efter vedtægternes § 1 en selvejende organisation, oprettet i henhold til § 3, stk. 1, i musikloven. Formålet er at udbrede kendskabet til dansk musik og musikliv inden for alle genrer i ind- og udland og at samordne, udbygge og supplere eksisterende registrerings- og dokumentationsvirksomhed vedrørende dansk musik og musikliv. Opløsning af centeret skal godkendes af kulturministeriet.

c) Landssekretariatet for dansk amatørmusik.

Efter vedtægternes § 1, stk. 2, er landssekretariatet en selvejende institution. Formålet er at vare-

tage sekretariatsforretninger for de tilsluttede landsorganisationer, samarbejde mellem landsorganisationerne, informativ virksomhed, formidling af kontakt til udenlandske organisationer samt udførelse af andre funktioner på amatørområdet efter nærmere aftale. Beslutning om afvikling af sekretariatet skal forelægges ministeriet for kulturelle anliggender.

d) Folkemusikhuset.

Folkemusikhuset er en selvejende institution med hjemsted i Hogager. Formålet er at genoplive den historiske og fremme den aktuelle musikalske folkekultur, hvor spil og dans, visesang og fortælling er en del af hverdagen og den sociale virkelighed. Institutionens midler tilvejebringes ved offentlige og private tilskud. Ved institutionens opløsning tilfalder formuen organisationer eller institutioner med beslægtet formål. Beslutning herom træffes af kulturministeren.

e) Landsdelsteater.

Århus Teater - Den Midtjydske Landsdelsscene, Ålborg Teater - Den Nordjyske Landsdelsscene, Odense Teater, Den Fynske Landsdelsscene, Den Storkøbenhavnske Landsdelsscene. Efter teaterlovens § 13 drives landsdelsscener som selskaber eller selvejende institutioner. Vedtægterne skal godkendes af kulturministeriet og visse amtsråd. Underskud ved driften dækkes af det offentlige.

En gennemgang af vedtægterne for de pågældende landsdelsscener viser, at de nævnte teatre alle er selvejende institutioner.

f) Det rejsende Landsteater.

Teaterlovens § 14 omfatter Det rejsende Landsteater, Denjydske Opera og et antal andre turnerende teatre. Det rejsende Landsteater er en selvejende institution, hvis vedtægter foruden af kulturministeren skal være godkendt af amtsrådsforeringen. Det budgetterede underskud ved driften dækkes med 50% af staten og 50% af de amtskommuner, der ikke yder tilskud til landsdelsscenedrift.

Til operaen ydes amtskommunale tilskud af samtlige amtskommuner.

g) Det danske Filmstudie.

Formålet for den selvejende institution Det danske Filmstudie er at drive filmateliervirksomhed. Vedtægterne er godkendt af kulturministeren. I tilfælde af opløsning tilfalder formuen det danske filminstitut.

h) Det danske Institut i Rom.

Formålet er at bevare og videreudvikle de kulturelle bånd, som består eller knyttes mellem Danmark og Italien, fortrinsvis ved at fremme dansk forskning i Italien. Vedtægterne er godkendt af undervisningsministeren.

2.11. Ministeriet for offentlige arbejder.

a) Havne.

I henhold til § 1 i lov nr. 109 af 29. april 1913 om bestyrelsen af Københavns havnevæsen er Københavns handelshavn en selvejende institution, der ledes af en havnebestyrelse. Ministeriet for offentlige arbejder har tilsynsbeføjelse i forhold til Københavns havn.

Ministeriet for offentlige arbejder har desuden oplyst, at de i § 12 i lov om trafikhavne (lov nr. 239 af 12. maj 1976) omhandlede kommunale trafikhavne er selvstændige virksomheder, hvis midler skal være regnskabsmæssigt adskilt fra kommunernes virksomheder.

b) Kong Christian den IX' Stiftelsesfond ved de danske statsbaner.

Fondet er ifølge en præambel dannet ved bidrag fra alle klasser inden for det ved de danske statsbaner ansatte personale for at sætte den afdøde kong, i hvis regeringstid etaten har haft så rig en udvikling, et varigt og ham værdigt minde blandt personalet. Fondet uddeler renterne af fondets kapital til ansatte, der er trængende, og til ansatte trængende efterladte. Fundatsen er kongelig stadfæstet i 1907.

c) De danske statsbaners jubilæumsfond af 1. september 1917.

Fondet er ifølge en præambel oprettet af staten i anledning af, at der den 1. september 1917 var forløbet 50 år, siden staten overtog driften af de jydsk-fynske jernbaner, hvorved statsdrift påbegyndtes i Danmark.

Fondet har samme formål som legatet nævnt under b). Fundatsen er stadfæstet af ministeriet for offentlige arbejder.

d) De danske statsbaners jubilæumsfond af 27. juni 1947.

Fondet er ifølge en præambel oprettet af staten i anledning af, at der den 27. juni 1947 var forløbet 100 år siden åbningen af den første jernbane i Danmark. Fondet har samme formål som nævnt under b).

e) Det danske postvæsens jubilæumsfond af 24. december 1924.

Fondet er ifølge en præambel oprettet af staten i anledning af 300-årsdagen for det danske postvæsens grundlæggelse den 24. december 1624. Fondatsen er offentlig stadfæstet.

Fondets formål er at yde understøttelse til studier og rejser i udlandet eller hjemme.

f) Teleteknisk forskningslaboratorium.

Ifølge vedtægternes § 1 er teleteknisk laboratorium en selvejende, teknisk-videnskabelig institution, der er oprettet af og drives i samarbejde mellem post- og telegrafvæsenet, KTAS, JTAS og Fyns Kommunale Telefonselskab. Formålet er på videnskabeligt grundlag at foretage tekniske undersøgelser af problemer, der er af betydning for telekommunikation i Danmark, dennes tekniske forbedring og dens fremtidige udvikling. Såfremt laboratoriet ophører med sin virksomhed, skal formuen ifølge vedtægternes § 10 realiseres bedst muligt og provenuet fordeles mellem de fire administrationer.

2.12. Grønlandsministeriet.

a) Folketingets Grønlandsfond.

Folketingets Grønlandsfond er oprettet i 1948. Formålet er at yde understøttelse eller lån til unge grønlandere, der i studieøjemed opholder sig i Danmark. Endvidere udveksling af grønlandske og danske litterære frembringelser, anskaffelse af bøger til biblioteker og lignende samt andre foranstaltninger, der kan fremme det kulturelle samkvem mellem Grønland og Danmark.

b) Landsrådets Skolelegat til flids- og opmuntringspræmier.

Legatet er oprettet i 1963. Legatets kapital er tilvejebragt ved en bevilling fra Grønlands Landsråd.

c) Jubilæumsfonden af 5. juli 1967 til Frederikshåb bys forskønnelse.

Fondens formål er at stille midler til rådighed for Frederikshåb bys forskønnelse, herunder særligt kunstnerisk udsmykning, parkanlæg eller lignende. Fondens startkapital er skænket af Frederikshåb kommune i anledning af byens 225 års-jubilæum.

d) Af god Lynges Mindelegat.

Legatkapitalen er tilvejebragt ved midler fra Grønlands Landskasse, "Afgod Lynges Minde-

fond" og foreningen "Nunavtæ Qitrtornæi". Legatets formål er at yde anerkendelse i form af belønning eller præmier til unge, der er hjemme-hørende i Grønland, og som i særlig grad har udvist interesse, flid og initiativ inden for fisker-, fanger- eller fåreavlererhvervet.

e) Fonden for Grønlands Landsråds Ærespris.

Fondskapitalen er tilvejebragt ved midler fra Grønlands Landskasse. Formålet er at skænke en ærespris til personer, som gennem særlig fortjenstfuld indsats inden for kunst, videnskab og erhvervsliv, har bidraget til at styrke bevidstheden om grønlandsk egenart i eller uden for Grønland.

f) De grønlandske kommuners fond til støtte af arkæologiske undersøgelser i Grønland.

Fonden er stiftet i juli måned 1975 af de grønlandske kommuner til minde om Hendes Majestæt Dronning Margrethes første besøg i Grønland. Fondens formål er at virke til støtte for personer og institutioner, der ønsker at foretage arkæologiske undersøgelser i Grønland og undersøgelser af Grønlands fortid i øvrigt.

g) Fonden for Sukkertoppen kommunes Ærespris.

Fondskapitalen er tilvejebragt ved midler fra Sukkertoppens kommunekasse. Fondens formål er at skænke en ærespris til personer, der igennem særlig fortjenstfuld indsats har udvist interesse, flid og initiativ inden for Sukkertoppen kommune.

h) Marlene Lunds Legat til fremme af Grønlands kunst og kultur.

Legatet er stiftet af Narssak kommunalbestyrelse i anledning af Marlene Lunds 100-årsdag den 6. juni 1977. Legatets formål er at yde støtte til udøvende grønlandske kunstnere og kunstinstitutioner.

i) Fonden for bevaring af gamle bygninger i Grønland.

Fondens kapital er tilvejebragt af midler, der blev indsamlet ved Grønlands Tekniske Organisations 25-års jubilæum.

Fondens formål er at styrke og udbrede forståelsen for, at det har værdi at bevare de gamle bygningsmiljøer i Grønland.

j) Grønlands Radiohjælpfond.

Ifølge vedtægternes § 1 er Grønlands Radiohjælpfond en selvejende institution, der har til formål

at hjælpe ubemidlede syge og gamle adgang til at blive delagtige i Grønlands radios udsendelser.

k) Julianehåb kommunes Jubilæumsfond.

Jubilæumsfondens formål er at fremme ungdommens beskæftigelse samt støtte unges erhvervsbe-
stræbelser. Fondskapitalen er tilvejebragt ved
midler fra Julianehåb kommune.

1) Julianehåb kommunes sportsstøtte Fond.

Formålet er at yde støtte til aktive sportsudøveres
dygtiggørelse samt støtte til arrangementer,
sportsrejser og andre formål, der efter fondsbesty-
relsens mening støtter et sundt sportsligt formål.
Midlerne er skænket af Julianehåb kommune.

m) Feriefonden.

Fonden har til formål at yde økonomisk støtte til
feriebesøgsrejser i Grønland til gavn for personer
ansat i henhold til overenskomster mellem grøn-
landsministeriet og SIK. Fondens midler tilveje-
bringes ved, at der af de offentlige arbejdsgivere
i Grønland tre måneder efter ferieårets udløb ind-
betales tilgodehavende men ikke udbetalt ferie-
godtgørelse, for hvilken der ikke forinden er rejst
berettiget påkrav om betaling.

n) Oplysnings- og uddannelsesfond.

Fonden har til formål økonomisk at støtte oplys-
ningsmæssige og uddannelsesmæssige foranstalt-
ninger til gavn for ansatte i henhold til overens-
komsten mellem grønlandsministeriet og GAS
samt deres tillidsmænd. Fondens midler tilveje-
bringes ved, at der til fonden af arbejdsgiverne
indbetales tre øre pr. præsteret arbejdstime.

2.13. Socialministeriet.

Socialministeriet har i 1979 blandt andet oplyst
følgende:

"Inden for *bistandslovens* område drejer det sig om
institutioner, der i et antal af flere tusinde drives
efter stort set ensartede principper. Man vil derfor
i det følgende gennemgå de generelle principper
for drift af institutioner, herunder selvejende in-
stitutioner og i den forbindelse opregne de forskel-
lige institutionstyper.

I medfør af *bistandsloven* er kommuner, amts-
kommuner og staten forpligtet til at sørge for det
nødvendige antal pladser på forskellige instituti-
onstyper. Det drejer sig om følgende:

Kap. 16. Institutioner under kommunerne §§
69-86.

Daginstitutioner for børn §§ 69-73.

Daghjem og dagcentre §§ 74-78.

Pløjehjem og beskyttede boliger §§
79-86.

Kap. 17. Institutioner under amtskommunerne
§§ 87-111.

Rådgivningscentre for børn og unge §§
87-90.

Revalideringsinstitutioner m.v. §§
91-95.

Døgninstitutioner for børn og unge §§
96-100.

Svangre- og mødrethjem §§ 101-104.

Forsorgshjem m.v. §§ 105-111.

Kap. 18. Institutioner under staten §§ 112-122.

Særlige plejehjem §§ 112-114.

Særforsorgsinstitutioner m.v. §§
115-122.

Med L 258 af 8. juni 1979 om ændring af lov om
social bistand med flere love (særforsorgens ud-
lægning m.v.), der træder i kraft 1. januar 1980,
ophæves bistandslovens kap. 18, og der indsættes
i kap. 17, institutioner under amtskommunerne,
bestemmelser om særlige plejehjem og om insti-
tutioner for personer med vidtgående fysiske eller
psykiske handicap (de tidligere særforsorgsinsti-
tutioner). De specielle regler om disse institutio-
ner er fastsat i socialministeriets cirkulære af 29.
juni 1979 om institutioner under amtskommu-
nerne for personer med vidtgående fysiske eller
psykiske handicap.

De pågældende ansvarlige myndigheder kan op-
fylde forpligtelsen ved enten selv at drive de på-
gældende institutioner, ved at indgå aftale med
andre myndigheder om benyttelse af pladser på
institutioner derunder eller ved at indgå overens-
komst med en selvejende institution om benyttel-
se af denne.

Det karakteristiske ved en selvejende institution
er, at dens kapital er henlagt til fremme af et an-
givet formål og derved, at ingen personkreds eller
forening i forhold til kapitalen har en retsstilling,
der svarer til en ejers eller medejers stilling.
En selvejende institution skal have en vedtægt,
der bl.a. indeholder bestemmelser om formål, le-
delse, dispositionsret over for tredjemand, hæftel-
se for gældsforpligtelser, budgetlægning og regn-
skabsførelse m.v. og revision samt anvendelse af
kapitalen i tilfælde af nedlæggelse.

Ved den overenskomst, der indgås med instituti-
onens bestyrelse, sikrer vedkommende offentlige
myndighed sig, at institutionen er til rådighed for

det offentlige mod, at den offentlige myndighed betaler institutionen de hermed forbundne udgifter til institutionens drift. Overenskomst er en forudsætning for, at myndigheden kan formidle optagelse af personer i institutionen.

Det følger endvidere af overenskomsten, at der sker en rådighedsindskrænkning for institutionens ledelse således, at denne må disponere i overensstemmelse med vilkårene i overenskomsten. Samtidig påhviler der myndigheden en forpligtelse med hensyn til godkendelse af leder og andet personale og af ansættelse og lønvilkår for personalet, godkendelse af budget og regnskab og kontrol med institutionens økonomiske dispositioner samt med hensyn til udøvelse af tilsyn. Generelle bestemmelser om drift af selvejende institutioner og specielle bestemmelser om de enkelte institutionstyper er fastsat i:

Endelig kan det nævnes, at i henhold til socialministeriets bekendtgørelse nr. 207 af 26. april 1976, der er udstedt med hjemmel i bistandslovens § 14, om godkendelse, ledelse og drift af uddannelsessteder til uddannelse af børneforsorgspædagoger og omsorgspædagoger, kan disse institutioner oprettes som selvejende institutioner, jfr. § 1, stk. 2. Der er i øjeblikket 10 sådanne selvejende institutioner, der i øvrigt forventes overført til undervisningsministeriet pr. 1. januar 1980."

Særlige fonde.

Socialministeriet har endvidere oplyst, at direktoratet for børne- og ungdomsforsorgen (nu socialstyrelsen) i visse tilfælde har oprettet fonde til varetagelse af børneforsorgsformål i almindelighed i Danmark. Midlerne til disse fonde er opstået ved arv eller gave, der er tilfaldet børne- og ungdomsforsorgen. Socialministeriet har her fremhævet "Det Classenske Fideikommis' fond af 1967" til støtte for børneforsorgsformål i almindelighed, "Kronprinsesse Louises Praktiske Husgernings-skoles Legat" til støtte for børne- og ungdomsforsorgsformål, navnlig til uddannelse og dygtiggørelse for unge kvinder, "Dyrlæge Jørgen August Østergaards Mindelegat", "Redaktør Svend Olav Nielsen og Hustru Lily Karen Kirstine Nielsens Mindelegat", "Justitsraad Andreas Hoists Legat under åndssvageanstalten Ebberødgaard" samt "Sofie Madsens Legat".

2.14. Skattedepartementet. Tolddepartementet.

Skattedepartementet og tolddepartementet har

oplyst, at der ikke under skatteministeriets område er nedsat selvejende institutioner med hjemmel i eller i henhold til lov eller selvejende institutioner oprettet af stat eller kommune.

2.15. Fiskeriministeriet.

a) Danmarks Akvarium.

Danmarks Akvarium er en selvejende institution oprettet i henhold til en offentligt stadfæstet fundats af 15. november 1937. Akvariet har til formål dels ved udstilling af et passende udvalg af fisk og andre organismer fra jordens have, søer og floder at medvirke til oplysning og glæde i befolkningen, dels ved gratis at give lokale til en særlig afdeling til videnskabelige og fiskeribiologiske eksperimenter under Danmarks fiskeri og havundersøgelser at være til gavn for det danske fiskeri. Institutionen er oprettet på initiativ af civilingeniør Knud Højgaard, som har bekostet akvariets opbygning og indretning, medens staten har stillet arealer til rådighed i Charlottenlund slotspark.

b) Danske fiskeres kulturelle Fond.

Oprettet i 1948 efter overenskomst mellem bestyrelserne for dansk fiskeriforening og vestjysk fiskeriforening samt fiskeriministeriet. I fonden indgår halvdelen af de bøder, der betales for overtrædelse af bestemmelserne i saltvandsfiskeriloven, jfr. lovens § 33, stk. 5.

2.16. Landbrugsministeriet.

a) Landbrugets Rationaliseringsfond.

Landbrugets Rationaliseringsfond er oprettet i 1953. Fondens formue omfatter midler, der stammer fra Det europæiske genopbygningsprogram (Marshallhjælpen). I fundatsens § 14 bestemmes, at i tilfælde af institutionens ophævelse vil de i beholdværende midler være at indbetale til statskassen.

b) Produktivitetsfonden.

Produktivitetsfonden er oprettet ved lov nr. 85 af 31. marts 1953. Fondens formål er at bidrage til en fortsat udbygning og effektivisering af dansk erhvervsliv til gavn for det danske samfund som helhed. Også denne fonds midler stammer fra Marshallhjælpen.

c) Landbrugets Informationskontor.

Fundatsen for den selvejende institution er stadfæstet i 1957 af landbrugsministeriet. Institutionens formål er inden for det landbrugsfaglige op-

lysningsarbejde at bistå konsulenter, lærere, foreninger og skoler og i det hele virke i landbrugserhvervsfaglig oplysningstjeneste.

Ophæves institutionen, skal overskuddet indbetales til statskassen til anvendelse for andre landbrugsfaglige formål.

d) § 4-Fonde.

I henhold til lov nr. 595 og 596 af 22. december 1972 om administration af Det europæiske økonomiske Fællesskabs forordninger om landbrugsordninger for landbrugsvarer m.v., frugt og gartneriprodukter m.v., er der for en række produkter oprettet de såkaldte § 4-Fonde.

§ 4 har efter lov nr. 45 af 14. februar 1979 følgende ordlyd:

" § 4. Landbrugsministeren kan efter indstilling fra det i § 2 nævnte udvalg fastsætte bestemmelser om opkrævning af afgifter af alle dansk producerede gartneriprodukter omfattet af markedsordningen for levende planter og blomsterdyrknings produkter og markedsordningen for frugt og grønsager. Afgifterne indgår i en fond, der bestyres af udvalget.

Stk. 2. Den del af den amtskommunale grundskyld, der i henhold til lov om udskrivning af amtskommunal grundskyld opkræves hos gartnerier, planteskoler og frugtplantager og indbetales til statskassen, indgår i den i stk. 1 omtalte fond.

Stk. 3. Fondens midler kan med landbrugsministeriets godkendelse anvendes til fremme af sådanne erhvervsøkonomiske foranstaltninger vedrørende produktion og afsætning af de i stk. 1 nævnte gartneriprodukter, som ikke er i strid med Det europæiske økonomiske Fællesskabs regler. Ministeren fastsætter de nærmere bestemmelser for fonden om administration og regnskabsaflæggelse. Fondens regnskab revideres af rigsrevisionen."

Landbrugsministeriet har oplyst, at der er tale om følgende fonde:

Frugt- og gartnerifonden,
Promilleafgiftsfonden,
Svineafgiftsfonden,
Hesteafgift sfonden,
Kvægaftsfonden,
Mælkeafgiftsfonden,
Fåreaftsfonden,
Frøafgiftsfonden,
Forædlerafgiftsfonden,
Kartoffelafgiftsfonden.

2.17. Boligministeriet.

1. Med hjemmel i lov om midlertidig regulering af boligforholdene § 31 er der nedsat et institut,

grundejernes investeringsfond, der har til opgave at modtage, forvalte og tilbagebetale de lejeforhøjelser, der er bundet i medfør af lov om midlertidig regulering af boligforholdene af 14. februar 1967.

2. Efter byggestøtte- og boligbyggerilovgivningen fra lov om boligbyggeri med offentlig støtte af 30. april 1946 indtil lov om boligbyggeri af 8. juni 1967 kunne der gives lån eller garanti fra staten til byggeri m.m. for ungdommen og byggeri med andet socialt eller kulturelt formål.

I lidt skiftende omfang har der f.eks. været tale om forsamlingshuse med almindeligt formål, biblioteksbygninger, opdragelseshjem, institutioner for forebyggende børneforsorg, husholdningsskoler, undervisningskøkkener, vandrehjem, offentlige badeanstalter og institutioner af lignende social eller kulturel betydning.

I 1951 indførtes tilsyn (eventuelt begrænset til godkendelse af vedtægter) med de bebyggelser, hvorom der ikke i anden lovgivning foreskrives et sådant. Ved byggeri med socialt og kulturelt formål skulle der kun ydes støtte til kommuner og selvejende institutioner samt i enkelte tilfælde til andre institutioner, f.eks. andelsboligforeninger. I 1955 fastsattes regler for administrationen og tilsynet med institutionerne, og fra 1958 begrænsedes støtten til at omfatte institutioner.

3. Med hensyn til almennyttige boligselskaber, boligselskabernes landsbyggefond og boligselskabernes garantifond har boligministeriet oplyst følgende:

Der er i medfør af boligstøtteleven oprettet ca. 500 almennyttige boligselskaber. Et almennyttigt boligselskabs vedtægter skal godkendes af boligministeren for at være gyldige, jfr. § 4 i lov om boligbyggeri (lovbekendtgørelse nr. 371 af 21. juli 1978). Selskabet skal have til formål at opføre og administrere beboelsesejendomme efter de godkendte regler herom. Selskabet opnår fritagelse for indkomstskat og adgang til offentlig støtte til finansiering af nybyggeri. Til gengæld er selskabet undergivet en indgående regulering af virksomheden og et offentligt tilsyn.

/ medfør af lovens kapitel III er oprettet boligselskabernes landsbyggefond, der er en selvejende institution, som har til formål at fremme det almennyttige byggeris selvfinansiering. I kapitel III-IV er fastsat regler om landsbyggefondens bestyrelse, vedtægter, regnskabsaflæggelse og revision, tilvejebringelse og anvendelse af fondens midler m.v.

Boligministeren fører tilsyn med fonden, og ministeriet er repræsenteret med et medlem i bestyrelsen.

4. Med hjemmel i boligstøtteleven af 1958 er der oprettet *boligselskabernes garantifond*. Den selvejende institution har til formål at stille garanti for lån til delvis finansiering af boligselskabers byggeri m. v. Ifølge vedtægterne fører boligministeren tilsyn med fonden.

Andre selvejende institutioner.

a) Godkendte realkreditinstitutter.

Boligministeriet har oplyst, at blandt de godkendte realkreditinstitutter er Byggeriets Realkreditfond og Industriens Realkreditfond selvejende institutioner.

b) Statens Byggeforskningsinstitut.

Statens Byggeforskningsinstitut er oprettet som en selvejende institution i henhold til lov. nr. 229 af 19. maj 1971. Instituttets formål er til gavn for samfundet at medvirke til at forbedre byggeriets kvalitet og produktivitet.

c) Byggeriets Udviklingsråd.

Oprettet i henhold til lov nr. 229 af 19. maj 1971.

d) Byggecentrum (København, Middelfart og Ålborg).

Byggecentrum er oprettet i 1956. Institutionen er selvejende og har til formål at fremme produktiviteten inden for byggeriet med henblik på en billigørelse og forbedring af dette. Boligministeriet har støttet oprettelsen af Byggecentrum økonomisk, jfr. lov nr. 212 af 11. juni 1954.

e) Centret for Byggeriets Planlægningsystem.

Den selvejende institution BPS-Centret er stiftet af Byggeriets Udviklingsråd, Praktiserende Arkitekters Råd, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, Bygge- og Anlægsrådet og Statens Byggeforskningsinstitut med støtte af boligministeriet. Centrets formål er at fremme byggeriets kvalitet og produktivitet ved at formidle et samarbejde mellem byggeriets virksomheder, institutioner og organisationer og ved i fælleskab at udvikle en industriel byggeskik i dansk byggeri.

2.18. Kirkeministeriet.

Kirkeministeriet har oplyst, at der under dets forretningsområde findes følgende selvejende institutioner:

a) Folkekirkens selvejende kirker og folkekirkens præsteembeder er selvejende institutioner under menighedsrådets bestyrelse, jfr. lov om kirkers bestyrelse m.m. kap. 1 (lovbekendtgørelse nr. 318 af 26. juni 1970) og lov om folkekirkens lønningsvæsen m.m. kap. 4 A (lovbekendtgørelse nr. 320 af 26. juni 1970 som ændret senest ved lov nr. 200 af 3. maj 1978).

b) Stiftsmidlerne, der omfatter præstemidler, kirkemidler, legatmidler og degnemidler, og som bestyres af stiftsøvrighederne under medvirken af stiftskasserere, jfr. kgl. anordning af 11. oktober 1937 som ændret ved kgl. anordning af 22. februar 1957.

c) Stiftsfonde, der modtager bidrag af menighedsrådenes rådighedsbeløb, jfr. lov om menighedsråd § 13, stk. 2 (lovbekendtgørelse nr. 256 af 10. maj 1973). Stiftsfondenes vedtægter er stadfæstede af kirkeministeriet.

d) Valgmenigheder, jfr. lov nr. 204 af 24. maj 1972 om valgmenigheder.

e) Præstepensionsfondet, der er oprettet i henhold til kgl. anordning af 16. december 1887, jfr. kgl. anordning af 27. oktober 1947.

f) Pensionskassen af 1950 for forskellige private kirkelige institutioner.

g) Understøttelsesfonden for enker og børn af præster i folkekirken, der er oprettet ved lov nr. 125 af 4. april 1928 om afvikling af de gejstlige enke-kasser.

h) Rundetårn, der administreres af et særligt udvalg efter bestemmelser, der er fastsat ved kirkeministeriets skrivelser af 28. marts 1958 og 9. februar 1973.

2.19. Justitsministeriet.

Justiministeriet har oplyst, at private retshjælpsorganisationer i et vist omfang er organiseret som selvejende institutioner. Dette gælder f.eks. studenter-samfundets retshjælp for ubemidlede og Gjellerupparkens retshjælp.

Tilskud til private retshjælpsinstitutioner ydes af justitsministeriet over finansloven.

2.20. Udenrigsministeriet.

Industrialiseringsfonden for udviklingslandene.

Oprettet ved § 9 i lovekendtgørelse nr. 285 af 1. april 1976 om internationalt udviklingsarbejde. Fondens formål er at fremme den erhvervsmæssige udvikling i udviklingslandene.

Fonden ledes af en bestyrelse, hvis medlemmer udpeges af udenrigsministeren. Fondens daglige forretninger forestås af en direktør, der udnævnes af udenrigsministeren. Fondens vedtægt skal godkendes af udenrigsministeren.

Efter §9, stk. 2, kan der af statskassen ydes tilskud til fondens virksomhed.

Amtskommuner og kommuner.

3.1. Århus Amtskommune.

Århus Amtskommune har oplyst, at amtskommunens medvirken i forbindelse med oprettelse af selvejende institutioner fortrinsvis har fundet sted i forbindelse med etablering af institutioner på det sociale område. Etableringen er i disse tilfælde sket på grundlag af socialministeriets cirkulære. I øvrigt har amtskommunen medvirket i forbindelse med den i 1974 gennemførte omorganisering af den selvejende institution "Århus Teater - Den Midtjydske Landsdelsscene".

3.2. Ålborg Kommune.

Ved siden af 34 børneinstitutioner har Ålborg kommune givet oplysninger om følgende selvejende institutioner:

a) Ålborg Social-Filantropiske Byggeselskab.

Formålet med selskabet er at opføre og administrere beboelsesejendomme efter de for almennyttige boligselskaber gældende bestemmelser. Byggeselskabets vedtægter er godkendt af boligministeriet i medfør af § 10 i lov om boligbyggeri. Efter vedtægternes § 16 finder likvidation af selskabet eller dets afdelinger sted efter de for almennyttige boligselskaber fastsatte regler.

b) Sundby- Hvorup Sognehistoriske Samling.

Samlingen er en selvejende institution med hjemsted i Nr. Sundby kommune. Formålet er at drive Sundby- Hvorup Sognehistoriske Samling i bygningen, Lindholmsvej 136 b, Lindholm, hvilken

ejendom blev stillet til rådighed for kommunen. Formålet er endvidere at udbygge samlingen og at virke for øget interesse for det lokalhistoriske i det tidligere Sundby-Hvorup kommune. Ålborg kommune betaler alle ved bygningernes og grundens vedligeholdelse forbundne udgifter. I tilfælde af selskabets frivillige opløsning skal overskuddet efter samråd mellem Ålborg kommune stilles til rådighed for denne eller anden institution, der kan tænkes at bevare samlingen for fremtiden.

c) Ålborg Musikhøjskole.

Ålborg Musikhøjskole er en selvejende institution, der har hjemsted i Ålborg, og hvis formål er gennem musikopdragende arbejde at bidrage til højnelse af den almene kultur. Midlerne til skolens drift fremskaffes dels gennem elevernes betaling dels ved offentlig støtte eller ved støtte fra anden side. I henhold til vedtægternes § 10, godkendt af Ålborg byråd, tilfalder aktiverne ved skolens ophør beslægtede institutioner i Ålborg.

d) Lokalhistorisk Arkiv for Ålborg kommune.

Arkivet er en selvejende institution med det formål at indsamle og opbevare originalt lokalhistorisk materiale, samt gøre dette tilgængeligt for historikere og andre interesserede. Ålborg kommune repræsenteres i bestyrelsen af tre kommunalbestyrelsesmedlemmer, og regnskabsføring, revision og budgetlægning sker efter samme regler, som gælder for kommunale institutioner.

e) Nordjyllands Kunstmuseum.

Nordjyllands Kunstmuseum er oprettet i 1877 og i henhold til deklaration af 13. juni 1891 en selvejende institution. Formålet er at virke for udbredelse af kendskabet til og interessen for den bildende kunst fortrinsvis for tiden efter år 1900. Museets drift er baseret på kommunale og statslige tilskud efter de til enhver tid gældende regler. Bestyrelsen består af indtil 11 medlemmer. Nordjyllands amtsråd og Ålborg byråd vælger seks medlemmer. Såfremt museet ophører med at benytte den nuværende museumsbygning, hjemfalder ejendommen og samlingen til Ålborg kommune, og Ålborg byråd træffer herefter bestemmelse om disses anvendelse.

f) Ålborg Historiske Museum.

Ålborg Historiske Museum er en selvejende institution, der har til formål at indsamle, bevare og udstille genstande fra fortiden, således at disse minder om vore forfædres kultur og livsvilkår kan udnyttes i folkeoplysningens og videnskabens tjeneste.

Bestyrelsen består af syv medlemmer, hvoraf Ålborg byråd og Nordjyllands amtsråd vælger tre medlemmer. Museumslederen, og dennes ansættelses- og lønningsvilkår skal godkendes af statens museumsnavn. Hvis bestyrelsen vedtager at ophæve den selvejende institution, tilbageføres institutionens bygning til Ålborg by. Ligeledes overgår efter vedtægterne samlingerne, inventar og formue til Ålborg by, såfremt denne er villig til at overtage museets drift.

g) Børnenes kontor i Ålborg.

Børnenes kontor er en institution, stiftet af det fastsatte lærerpersonale ved Ålborg kommuneskoler i 1903. Kontorets opgaver er at skaffe børn i Ålborgs kommuneskoler, som af økonomiske, sociale eller andre årsager trænger til det, ferieophold eller rekreationsophold på landet. Endvidere har Børnenes kontor til opgave at skaffe sådanne børn beklædning, fortrinsvis feriebeklædning. Kontorets love er stadfæstet af Ålborg byråd. Såfremt Børnenes kontor ophører, træffer kontorets repræsentantskab og Ålborg byråds magistrat bestemmelse om, til hvem kapital og ejendomme skal overdrages. Både kapital og ejendomme skal komme børn, der af økonomiske, sociale eller andre årsager måtte trænge til det, til gode.

h) Huset i Ålborg.

Institutionens formål er at indrette og drive ejendommen "Set Jørgensbjerg" i Ålborg, som samlingssted og serviceorgan for alle, der ønsker at være med i et fællesskab, og som udgangspunkt for aktiviteter, der ved deres form og indhold kan anses for egnede til at fremme den almene kulturelle og medmenneskelige forståelse. Ålborg kommune har stillet "Set Jørgensbjerg" vederlagsfrit til rådighed for den selvejende institution. Ålborg byråd udpeger tre af fem medlemmer af ledelsen. I tilfælde af institutionens ophør skal den eventuelle formue anvendes til ungdomsformål.

i) Ålborg Byorkester.

j) Ålborg Turistforening.

Foreningens formål er at fremme turistlivet og dets interesser i videste forstand i samarbejde med kommunale myndigheder, organisationer, institutioner og foreninger. Foreningens midler tilvejebringes dels ved kontingent fra medlemmer, dels ved tilskud. Turistchefen udnævnes af Ålborg kommune efter indstilling af bestyrelsen. I tilfælde af foreningens ophør anvendes forening-

ens midler til fremme af foreningens formål efter Ålborg kommunes bestemmelse.

k) Ålborg Zoologiske Have

Den selvejende institutions formål er at drive en zoologisk have på et areal, som Ålborg kommune vederlagsfrit har stillet til rådighed. Bestyrelsen vælges af Ålborg byråd. Institutionens budget og regnskabsvæsen varetages af Ålborg kommune. Institutionens vedtægter godkendes af Ålborg byråd, Nordjyllands amtsråd og kulturministeren.

3.3. Odense Kommune.

Odense kommune har oplyst, at man har indgået overenskomst med syv pleje- og omsorgsinstitutioner. I besvarelsen fremhæves, at man alene har indgået driftsoverenskomst med disse, og at man kun i et tilfælde har medvirket til oprettelsen.

Andre institutioner.

a) Vollsmose Centralkøkken.

Den selvejende institutions formål er af plejehjemmet Vollsmose at leje det i centeret indrettede centralkøkken og forestå driften heraf med madleverance til Odense kommune og madleverancer til forskellige beboerfaciliteter. Grundkapitalen er tilvejebragt ved tilskud fra boligselskaberne og fra Odense kommune. Ved opløsning skal overskuddet anvendes til formål efter bestyrelsens nærmere bestemmelse og Odense byråds godkendelse.

b) Næsby-Hallen.

Den selvejende institutions formål er at opføre og drive en idrætshal i Næsby. Institutionens kapital er overført fra Næsby Idrætsforenings afdelinger. I tilfælde af institutionens opløsning tilfalder formuen Næsby Idrætsforening.

c) Stige-Hallen.

Institutionen har til formål at drive og udbygge Stige-Hallen som idrætshal. Kapitalen er tilvejebragt ved optagelse af lån, samt tilskud fra tipsmidler og kapital fra Lumby-Stige Idrætsforening. I tilfælde af institutionens ophør tilfalder formuen Lumby-Stige Idrætsring, og såfremt denne også er opløst, lokale børne- og ungdomsforeninger efter nærmere aftale med Odense byråd.

d) FKS-Hallen.

Den selvejende institution er stiftet af de på stiftelsestidspunktet registrerede medlemmer af Firma-

sport Klubbernes Sammenslutning i Odense. Vedtægterne er godkendt af Odense kommune. Institutionens formål er at opføre og drive en idrætshal. Institutionens kapital tilvejebringes ved tilskud fra de stiftende firmasportsklubber, ved tilskud fra fonds og foreninger, samt ved tilskud fra Odense kommune. Odense kommune udpeger et medlem af bestyrelsen. I tilfælde af likvidation skal overskuddet tilfalde sammenslutningen af firmasportsklubber i Odense eller andet idrætsformål i Odense.

e) Dalum-Hallen.

Den selvejende institutions formål er at drive en idrætshal i Dalum sogn. Institutionens formue er tilvejebragt ved gaver og indskud, idet Dalum kommune har skænket institutionen den byggegrund, hvorpå hallen er opført, og Dalum-Idrætsgren har overdraget institutionen den kapital, foreningen har indsamlet til formålet. I tilfælde af institutionens opløsning skal formuen anvendes til almenyttige sportslige og/eller idrætsmæssige formål i Dalum sogn.

f) Fyns Grafiske Værksted.

Den selvejende institutions formål er at give fynske kunstnere tekniske muligheder for trykning og salg af deres grafiske arbejder. To medlemmer udpeges af Fyns amtsråd og Odense byråd. Regnskabet revideres af kommunernes revisionsafdeling. Ved opløsning træffer bestyrelsen med Fyns amtsråd og Odense byråds godkendelse beslutning om, hvorledes driftsinventar og driftsmateriel skal afhændes eller overdrages.

3.4. Københavns Kommune.

Københavns kommune har bl.a. oplyst følgende: "For at give indtryk af problemets omfang kan anføres, at Københavns kommune i henhold til bistandsloven har indgået overenskomst med knapt 100 selvejende institutioner for ældre og handicappede og med ca. 600 institutioner vedrørende børn og unge.

For samtlige disse gælder det, at overenskomsten er sket i overensstemmelse med socialministeriets vejledning og forskrifter.

Herudover findes der i henhold til bistandsloven en række beskyttede værksteder, som er organiseret som selvejende eller som fonde i en eller anden form, og endelig er der i henhold til bistandsloven overenskomst med en række klubber og lign., som modtager støtte til forskellige omsorgsarbejder, både af aktiverende karakter og af mere underholdningsmæssig karakter.

For de tekniske og faglige skoler m.v. gælder det, at Københavns kommune sammen med staten m.fl. har bidraget til oprettelsen og driften i henhold til den lovgivning og praksis, der har været og er på dette område.

På undervisningsområdet er kommunen i henhold til lovgivningen forpligtet til at dække visse udgifter ved friskoler m.v., ligesom lovgivningen omkring udgifter til aftenskoleundervisningen er af en karakter, som gør det muligt for en række organisationer at blive godkendt til støtte. Endelig er kommunen i forskellige relationer med i kommunale fællesskaber, f.eks. Amagerforbrænding, Vestforbrænding og KOROVA (vaskeri ved Roskilde), ligesom kommunen har en afgørende indflydelse på driften af Renholdningsselskabet af 1898, Københavns havn m.v. Kommunen er på samme måde impliceret i Foreningen Socialt Boligbyggeri samt i de to saneringsselskaber. Endelig er Københavns kommune medstifter og aktionær i Bella Centret og i Kommunekemi.

3.5. Ribe Kommune.

Fonden til Ribe bys forskønnelse.

Det er oplyst, at fonden blev etableret i 1971 efter opløsning af nogle aktiver, der henhørte under komiteen til Ribe bys forskønnelse. Fondens formål er at bidrage til byens forskønnelse ved offentlige plantninger og spadseregange. To ud af fem bestyrelsesmedlemmer udpeges af Ribe byråd. Såfremt fonden opløses, skal der træffes bestemmelse med henblik på midlernes anvendelse i overensstemmelse med formålet, eller kapitalen skal overgå til kommunens bestyrelse efter tilsvarende retningslinier.

3.6. Hillerød Kommune.

a) Frederiksborg Kulturcenter.

Den selvejende institutions formål er at formidle arrangementer af kulturel art i Hillerød. Kulturcenterets vedtægter skal godkendes af Hillerød byråd. Ved opløsning skal formuen anvendes til realisation af institutionens formål.

b) Gadevang Forsamlingshus.

Ifølge vedtægternes § 1 er Gadevang Forsamlingshus en selvejende institution. Ejendommen ejes af Gadevang Idrætsforening, og Hillerød kommune bidrager til ejendommens drift. Institutionens vedtægter skal godkendes af Hillerød byråd. Et bestyrelsesmedlem udpeges af Hillerød

byråd. Der er ikke i vedtægten bestemmelser om anvendelsen af formuen i tilfælde af opløsning.

c) Harreløse Forsamlingshus.

Efter vedtægternes § 2 har den selvejende institution Harreløse Forsamlingshus til formål på økonomisk forsvarlig måde at drive forsamlingshus på matr. nr. 11 o Harreløse by. Ved opløsning af institutionen overgår samtlige aktiver og passiver til Hillerød kommune til anvendelse til kulturelle formål, fortrinsvis i den gamle Harreløse kommune.

d) Alsønderup Forsamlings- og Idrætshus 'Kulsviergården'.

Efter lovene har den selvejende institution til formål at opføre og drive et forsamlings- og idrætshus til kulturelle formål og idrætsformål, til møder og selskabelighed, såsom familiefester, gilder, baller o.s.v. I tilfælde af ophør overgår forsamlings- og idrætshusets aktiver til kommunens forvaltning, indtil der findes anvendelse til et lignende formål.

e) Forsamlingshuset Nøddebo Kro.

Den selvejende institutions formål er at drive forsamlingshuset Nøddebo Kro og dermed skabe åbne rammer for kulturelle aktiviteter og beboernes trivsel i det nære miljø. I tilfælde af institutionens nedlæggelse skal institutionens midler anvendes til almenyttige formål i Hillerød kommune.

f) Frederiksborg-Hallen.

Institutionens formål er at drive Frederiksborg-Hallen. Institutionens kapital hidrører i væsentligt omfang fra Hillerød kommune. Hillerød byråd vælger 3 af institutionens 11 bestyrelsesmedlemmer. Arsregnskabet revideres af Hillerød kommune. I tilfælde af institutionens opløsninger Hillerød kommune berettiget til at overtage institutionens aktiver mod samtidig at overtage samtlige gældsforpligtigelser og at anvende en eventuel egenkapital i overensstemmelse med institutionens formål. Ønsker kommunen i tilfælde af opløsning ikke at overtage institutionens aktiver, kan et overskud ved likvidation tilfalde kommunen til anvendelse til institutionens formål.

g) Frederiksborg Ridecenter.

Den selvejende institutions formål er at drive et ridecenter inden for rammerne af lov om fritidsundervisning m.v. Institutionens drift udgøres af frivillige bidrag, lejeindtægter og tilskud fra det

offentlige. Ét bestyrelsesmedlem udpeges af Hillerød byråd. Ved opløsning skal institutionens formue anvendes til idrætsformål i Hillerød kommune.

Hillerød kommune har iøvrigt oplyst, at der inden for kommunen findes 12 selvejende daginstitutioner for børn samt 2 plejehjem.

4. Arbejdsgruppen om selvejende institutioners bevillingsmæssige stilling.

En arbejdsgruppe, nedsat af budgetdepartementet, har i 1979 afgivet en beretning om selvejende institutioners bevillingsmæssige stilling.

Side 9-10 udtaler arbejdsgruppen om begrebet "selvejende institutioner" bl. a. følgende:

"En selvejende institution stiftes ved, at en formue udskilles under en selvstændig bestyrelse til varetagelse af bestemte formål. Den selvejende institution er et selvstændigt retssubjekt, således at den kan bære rettigheder og påtage sig forpligtelser. Man har i teorien udtrykt dette således, at kapitalen er pligtsubjektet, bestyrelsen er rådgighedssubjekt, medens interessesubjektet er det eller de formål, kapitalen er udskilt for at varetage. En gruppe af selvejende institutioner er fonds, legater, stiftelser m.v. Disse kan uanset formål og størrelse frit oprettes, og der er ikke pligt til at søge fondens fundats eller vedtægter offentligt stadfæstet og dermed undergivet offentligt tilsyn. Ofte oprettes disse fonds af private.

Disse selvejende institutioner giver ikke anledning til bevillingsmæssige problemer.

Der er imidlertid en glidende overgang fra fonds til selvejende institutioner, stiftet ved lov, finansieret af offentlige midler og ledet af en bestyrelse, der helt eller delvis udpeges af det offentlige. Disse institutioner må som udgangspunkt betragtes som egentlige statsinstitutioner, selv om de er i besiddelse af en vis administrativ selvstændighed. Hertil kommer en større mellemgruppe af selvejende institutioner, til hvis virksomheder ydes offentlig støtte, evt. på betingelse af at vedtægten eller fundatsen kan godkendes af vedkommende

minister, og hvor der evt. ved lov er fastsat visse generelle regler for institutionernes virke. Det er især denne gruppe, der har givet anledning til bevillingsmæssige problemer og vanskeligheder med hensyn til formueopgørelse."

Med hensyn til *revision* fremhæver arbejdsgruppen side 17-18 følgende:

"Spørgsmålet om *revision* af tilskudsmodtagende selvejende institutioners regnskaber er fremdraget i lov om revision af statens regnskaber, lov nr. 321 af 26. juni 1975 om revision af statens regnskaber m.v. Det er her i § 2, stk. 1, nr. 2, bl.a. fastsat, at revisionen foruden statens regnskaber også omfatter regnskaber for institutioner, foreninger, fonde m.v., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud, d.v.s. fuldt ud statsfinansierede institutioner og institutioner, der modtager underskuds-dækning.

Revisionspligten er efter bemærkningerne til forslag til lov om revision af statens regnskaber m.v. begrundet i, at disse institutioners faktiske netoudgifter bliver dækket af statsmidler, hvorfor regnskaberne og de økonomiske dispositioner bør være underkastet samme kontrol, som er gældende for den egentlige statsforvaltning.

Bestemmelsen forudsættes efter bemærkningerne at dække alle institutioner og fonde, hvis budget er optaget på bevillingslovene, samt institutioner og fonde, hvis udgifter eller underskud dækkes direkte ved tilskud fra staten. Som eksempel nævnes visse særfororgsinstitutioner, sygdomsbehandlingshjem og uddannelsesinstitutioner.

De selvejende institutioners regnskaber vil som hovedregel i forvejen være reviderede, og rigsrevisionens gennemgang vil derfor normalt kun bestå i en kontrol af, om revisionen er betryggende, og om vilkårene for statsstøtten er overholdt.

Bestemmelsen i lov om revision af statens regnskaber m.v. om afgrænsning af de institutioner, hvis regnskaber skal indsendes, og om indholdet af den regnskabs gennemgang, rigsrevisionen skal foretage, svarer ifølge betænkning nr. 729 vedrørende den statslige revisionsstruktur m.v. stort set til den praksis, der også tidligere var gældende på området.

Desuden kan rigsrevisionen efter § 4 gennem vedkommende ministerium kræve forelagt regnskaber bl.a. fra selvejende institutioner, der uden at være omfattet af § 2, stk. 1, modtager kapitalindskud, tilskud, lån, garanti eller anden støtte fra staten eller en af de i § 2, stk. 1, nr. 2, nævnte institutioner. Der er således her tale om regnskaber,

der ikke umiddelbart revideres af rigsrevisionen, men som efter anmodning fra rigsrevisionen kan forlanges indsendt til gennemgang.

Begrundelsen for bestemmelsen er, at interessen i at udøve kontrol med de offentlige midler, der administreres på denne måde, i princippet er lige så stor som når det gælder direkte offentlig administration. Ved gennemgang af sådanne regnskaber skal efter § 6 navnlig påses, at vilkårene for tilskud m.v. er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midlerne.

Rigsrevisionens obligatoriske revision er således efter lov om revision af statens regnskaber begrænset til institutioner, der er fuldt ud statsfinansierede eller som modtager fuld underskudsdekning."

På baggrund af en undersøgelse, der til dels er sammenfaldende med fondsudvalgets undersøgelse ovenfor under afsnit 2 og 3, foreslår arbejdsgruppen, at der til selvejende institutioner, der får statsligt driftstilskud på halvdelen af driftsudgifterne eller mere, stilles følgende krav:

Tilskudsgivende myndighed eller ressortministerium skal godkende vedtægter og løbende orienteres om institutionens dispositionsberettigede personer.

Institutionerne skal udarbejde årsbudgetter med budgetoverslagsår, hvilke budgetter skal godkendes af tilskudsgivende myndighed. Indgåelse af lejemål og anlægsudgiftslignende investeringer skal godkendes af ressortmyndigheden og evt. bevillingsmyndigheder.

Regnskaber skal udarbejdes af statsautoriseret revisor eller anden af ressortmyndigheden godkendt revisor.

Løn- og ansættelsesforhold for institutionens personale skal forhandles aflønnings- og pensionsdepartementet som for statsansat personale.

Nye institutioner skal i vedtægterne have bestemmelser om nettoformuens overgang til staten eller til godkendt formål i tilfælde af institutionens ophør.

Institutionernes låneoptagelse og indtægter ved salg af aktiver skal for nye institutioner godkendes af bevillingsmyndighederne.

Tilskud eller lån til anlægsinvesteringer bør sikres ved pant.

I en cirkulærskrivelse af 13. november 1980 til samtlige ministerier og styrelser udtaler finansministeriet bl.a. følgende:

'' Finansministeriet forudsætter, at de i beretningen stillede krav til de nævnte tilskudsmodtagende institutioner gennemføres i forbindelse med ydelse af tilskud til institutioner, der ikke tidligere har modtaget tilskud. For institutioner, der allerede modtager tilskud, må kravene søges gen-

nemført i videst muligt omfang, hvor ikke lov eller hidtidig praksis, der ikke vil kunne ændres, stiller hindringer herfor.

De stillede krav forudsættes lagt til grund for ny eller ændret lovgivning, der regulerer institutionens forhold."

Notat om begrebet "almennyttig".

Efter fondsudvalgets kommissorium skal udvalget bl.a. overveje, hvornår en fond kan karakteriseres som almenyttig (almenvælgørende).

Udvalget har i den anledning foretaget en undersøgelse af det pågældende begreb. Undersøgelsen har dels formet sig som en gennemgang af begrebet i lovgivningen — med en efterfølgende høring af de pågældende ressortministerier — dels som en høring af nogle typiske legatministerier.

Nedenfor under A behandles de steder i lovgivningen, hvor »almennyttig« eller »almenvælgørende« optræder. Under B behandles spørgsmålet om begrebets udformning i stadfæstelsespraksis. Endelig drages under C en konklusion af undersøgelsen.

A. Begrebets udformning i lovgivningen.

I. Skatte- og afgiftslovgivningen.

7^o Arveafgifts loven (lovbekendtgørelse nr. 433 af 28. september 1972)

§ 3, stk. 4:

»Endvidere er finansministeren bemyndiget til at nedsætte afgiften til 12pct. af arv, som tilfalder offentlige institutioner, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almenyttigt formål, eller som på anden måde bortskænkes i tilsvarende øjemed. Et legat eller en stiftelse betragtes ikke som almenvelgørende, når der er forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret til nydelse af samme for mere end to generationer.«

Skattedepartementet har oplyst, at man ikke har udstedt egentlige administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begreberne almenvelgørende eller almenyttig.

Departementet har henvist til, at der i finansministeriets bekendtgørelse nr. 374 af 6. august 1971 er givet bemyndigelse for skifteforvaltere, herunder testamentseksekutorer, til at beregne nedsat arveafgift af an/ og legater (nu med 12 pct.), uden at ansøgning til skattedepartementet er nødvendig, når den er-

hvervende institution er optaget blandt de i henhold til ligningslovens § 8 A godkendte foreninger og institutioner, der er opført i det herom senest inden arveudlægget eller afgiftsberegningen udstedte cirkulære. I denne bemyndigelse ligger, at de institutioner, der er optaget i cirkulæret, anses som havende et almenvelgørende eller på anden måde almenyttigt formål i arveafgiftslovens forstand.

Der er ikke truffet retsafgørelser vedrørende indholdet af begrebet.

Med hensyn til administrativ praksis har skattedepartementet oplyst følgende:

»For at et formål kan anses som almenvelgørende kræves det i almindelighed, at det i vedtægterne er fastslået, at der alene kan ydes støtte til personer, som er i økonomisk trang, samt at en videre kreds kan komme i betragtning.

Man har dog i praksis også bevilget arveafgiftsnedsættelse, selv om der ikke stilles krav om egentlig trang, når det dog af vedtægterne fremgår, at der skal foreligge vanskelige økonomiske kår, set i forhold til legatmodtagernes tidligere sociale status (de såkaldte »pauvres honteux«).

For at et formål skal kunne anses som værende almenyttigt, må det af vedtægterne fremgå, at det kommer en vis videre kreds tilgode, samt at institutionens virke i samfundet ud fra en i befolkningen almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt.

Det vil være ugørligt udtømmende at opregne de former for almen nytte, som kvalificerer til arveafgiftsnedsættelse. Som typiske institutioner, der opnår afgiftslempelse, kan nævnes de store sygdomsbekæmpende foreninger, forskellige undervisningsinstitutioner og idrætsforeninger, institutioner til bekæmpelse af ungdomskriminalitet, diverse sociale institutioner, hospitaler, kirkelige institutioner og alment anerkendte religiøse samfund, institutioner, der driver internationalt hjælpearbejde, samt en række kulturelle organisationer. Endelig kan nævnes visse dyreværnsorganisationer.

Uden for det almenyttige område falder organisationer, der varetager erhvervsmæssige interesser, så som arbejdsgiverforeninger og fagforeninger, samt endelig partipolitiske organisationer.

Sammenfattende anses det ifølge praksis for en betingelse, at en institution for at kunne betragtes som værende af almen karakter skal have vundet en vis udbredelse og have et rimeligt format.

I almindelighed er det uden betydning for spørgs-

målet om arveafgiftsnedsættelse, om det almenvelgørende eller almennyttige formål udøves her i landet eller i udlandet, men det er et ufravigeligt krav for bevilling af arveafgiftsnedsættelse, at de midler, som kommer formålet til gode, styres her fra landet.

Der vil således ikke blive bevilget arveafgiftsnedsættelse for arv, der tilfalder en institution med hjemsted og bestyrelse i udlandet, selv om institutionen har et formål, der må anses som almenvelgørende eller almennyttigt i arveafgiftslovens § 3, stk. 4's forstand.

I forbindelse med en redegørelse for begreberne almenvelgørende og almennyttigt i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, vil det være naturligt at gøre nogle bemærkninger om de stadig hyppigere forekommende tilfælde, hvor arvelader testamentarisk har bestemt, at hans erhvervsvirksomhed efter hans død skal indgå i en fond med et almenvelgørende eller almennyttigt formål.

Det drejer sig navnlig om tilfælde, hvor arven består i aktiemajoriteten i en virksomhed, arvelader drev som et familieaktieselskab. Her er der anledning til at stille særlig strenge krav dels til fondsvedtægternes formålsbestemmelse og dels til bestyrelsens vedtægtsmæssige uafhængighed af aktieselskabets drift. Det reelle formål med sådanne institutioner er ofte i alt overvejende grad at sikre videreførelsen af arveladerens erhvervsvirksomhed med den følge, at en væsentlig del af aktieselskabets årlige driftsoverskud bliver stående i aktieselskabet og således ikke kommer det kvalificerede formål til gode. Den kontrol, der ligger i, at vedtægterne eventuelt er stadfæstet af et ministerium og underkastet tilsyn af dette, yder sædvanligvis ikke i sig selv garanti for, at det kvalificerede formål tilgodeses i tilstrækkeligt omfang, da tilsynsmyndighedens hovedopgave er at påse, at fondens vedtægter overholdes. De krav, man stiller til sådanne fondes vedtægter som betingelse for, at der kan bevilges arveafgiftsnedsættelse, må derfor tage sigte på at sikre, at en rimelig del af fondens årlige overskud kommer det kvalificerede formål til gode.

Denne sikring kan f.eks. opnås derved, at det betinges, at en væsentlig del af fondskapitalen skal anbringes i obligationer, hvis afkast ikke må indgå i aktieselskabets almindelige drift, men udelukkende skal anvendes til det kvalificerede formål.

I tilfælde, hvor en arv efter arveladers testamente skal anvendes på en gang til et almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, stiller man ikke altid krav om formelle vedtægter, men man sikrer sig i stedet, at en udenforstående myndighed (provstiudvalg, socialudvalg eller anden offentlig myndighed) erklærer at ville føre tilsyn med midlernes anvendelse til det kvalificerede formål (som eksempel kan nævnes et nyt orgel til en kirke). Samme krav stiller man sædvanligvis, når arven skal tilfalde en lokal afdeling af en hovedorganisa-

tion med almenvelgørende eller anden almennyttigt formål.

Hvad særlig angår arveafgiftslovens § 3, stk. 4, sidste pkt., bemærkes, at den her indeholdte begrænsning alene gælder for det *almenvelgørende* område. Hvor der er tale om et *almennyttigt* formål (f.eks. et uddannelseslegat), kan der bevilges arveafgiftsnedsættelse, selv om der er forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret for mere end to generationer.«

2° Selskabsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 438 af 20. august 1981)

§ 3, stk. 2-4:

»Stk. 2. Skattepligten for de i § 1, stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger m.v. kan, når foreningens vedtægtsmæssige formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, efter ministeren for skatter og afgifters bestemmelse bortfalde i det omfang, indkomsten ved erhvervsmæssig virksomhed anvendes til de nævnte formål. I tilfælde, hvor der foruden indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed foreligger anden indkomst, anses den ikke-erhvervsmæssige indkomst for i sin helhed at være medgået til de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, forinden nogen del af den erhvervsmæssige indkomst anses for medgået **hertil**.

Stk. 3. Ved anvendelse af fritagelsesbestemmelsen i stk. 2 betragtes beløb, som en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål henlægger til sikring af disse formål eller til senere anvendelse hertil, som medgået til formålet i henlæggelsesåret. Det er en betingelse herfor, at de henlagte beløb efter ministeren for skatter og afgifters skøn er effektivt udskilt fra erhvervsvirksomheden og anbragt uden for denne, samt at ledelsen er forpligtet til ikke at stille beløbene til disposition for erhvervsvirksomheden. Anvendes beløbene til andet end de almenvelgørende (almennyttige) formål, skal beløbene med et tillæg på 25 pct. medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori de anvendes. Har foreningens øvrige indkomst været negativ, beskattes beløbene med tillæg med den for det pågældende skatteår gældende skatteprocent.

Stk. 4. Når omstændighederne taler derfor, kan ministeren for skatter og afgifter helt eller delvis eftergive skat, der er pålignet de i § 1, stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger m.v. Dette gælder, uanset om den pågældende forening m.v. efter deres vedtægter har almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål.«

Skattedepartementet har udsendt cirkulære nr. 119 af 14. juni 1963 om fritagelse for

indkomstbeskatning af visse foreninger m.v. og af sådanne ejede aktieselskaber m.v. på grund af foreningernes almenvelgørende eller andre almennyttige formål. For at formålet skal kunne anses for velgørende, skal det ifølge cirkulæret i institutionens vedtægter være klart fastslået, at kun personer, der er trængende i økonomisk henseende kan komme i betragtning.

Et formål må for at være »almennyttigt« tilgode se en større ubestemt kreds af personer. Det er ikke muligt udtømmende at opregne de former for almen nytte, der må antages at kvalificere til skattelempelse. Som typiske nævnes humane, kunstneriske, videnskabelige, herunder forskningsmæssige og sygdomsbekæmpende, kirkelige og nationale øjemed. Udenfor falder derimod organisationer, der varetager erhvervsmæssige interesser, f.eks. arbejdsgiverforeninger, brancheforeninger, fagforeninger og lignende foreninger.

Det vil i almindelighed blive krævet, at der i vedtægterne er eller optages en bestemmelse om, hvorledes der skal forholdes med foreningens midler i tilfælde af opløsning, idet det må sikres, at midlerne i så fald går til formål, der kan godkendes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttige.

3° *Ligningsloven (Lovbekendtgørelse nr. 504 af 16. september 1982)*

§ 8 A:

»Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gaver, som det godtgøres, at den skattepligtige har ydet til foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er en forudsætning for fradrag, at gaven til den enkelte forening, stiftelse, institution m.v. i det pågældende indkomstår har andraget mindst 50 kr. Fradrag kan endvidere kun indrømmes for det: beløb, hvorved de gaver, som herefter kommer i betragtning, tilsammen overstiger 300 kr. årligt, og det kan ikke udgøre mere end 1.000 kr.«

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier til belysning af begreberne almenvelgørende eller almennyttig. Der er ikke truffet retsafgørelser.

Med hensyn til administrativ praksis har skattedepartementet bl.a. udtalt følgende:

»Ved praktiseringen af begreberne almenvelgørende og almennyttig i ligningslovens § 8A følges samme retningslinier som ved praktiseringen af de tilsvarende begreber i arveafgiftslovens § 3, stk. 4. Selv om en forening eller institution kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, opstiller lovbestemmelsen en yderligere begrænsning, nemlig at foreninger m.v. skal virke til fordel for en større kreds af personer (»områdebegrænsningen«). Det er herom i skattedepartementets cirkulære af 17. december 1959 anført, at det må kræves, at den virksomhed, vedkommende forening m.v. udøver, ikke blot omfatter personer inden for et lokalt eller på anden måde stærkt begrænset område, men er til fordel for en videre kreds af personer, f.eks. i hele landet eller større dele af dette.

I praksis lægges der vægt på befolkningstallet i vedkommende område, og der kræves i almindelighed et befolkningsunderlag på mindst 50.000. Herudover kræves der som betingelse for godkendelse, at den pågældende forening eller institution har en indtægt af en vis størrelse (i almindelighed mindst 50.000 kr. årligt). Endelig lægges der vægt på antallet af medlemmer (i en forening) eller bidragydere (f.eks. til en fond) samt det antal personer, som foreningens eller institutionens formål tilgodeser.

Hensigten med områdebegrænsningen har været at holde administrationen af lovbestemmelsen inden for rimelige grænser.

Som eksempler på institutioner, som har fået afslag på grund af områdebegrænsningen, kan nævnes lokale idræts- og mødehaller, menighedshuse eller friskoler knyttet til bestemte sogne, legater til fordel for studenter fra en bestemt skole eller understøttelsesforeninger til fordel for trængende inden for en bestemt branche i et bestemt amt.

Derimod er der godkendt flere landsomfattende understøttelsesforeninger for et bestemt erhverv, f.eks. Advokatsamfundets Understøttelsesfond og Gartneres Hjelpeforening.

Det er en betingelse for at opnå godkendelse efter ligningslovens § 8A, at det kvalificerede formål fremgår af vedkommende institutions vedtægter eller fundats, samt at der i vedtægterne (eller fundatsen) er forsvarelige bestemmelser om bestyrelse, regnskab og revision. Endvidere lægges der vægt på, at vedtægterne indeholder bestemmelser om, at midlerne i tilfælde af opløsning skal tilfalde beslægtede formål.

Endelig påses det, at institutionen administreres i overensstemmelse med formålet, og at administrationsudgifterne ikke beslaglægger for stor en del af indtægterne.«

4° *Tips (Lovbekendtgørelse nr. 66 af 25. februar 1977 som ændret ved lov nr. 590 af 29. november 1978 og lov nr. 107 af 11. marts 1981)*

§7:

»Af det overskud, der fremkommer efter udredelsen af statsafgiften, gevinsterne og udgifterne til administration, afskrivning, henlæggelser m.v. samt dividende, anvendes til idrætsformål 71 pct., jfr. stk. 2 og 3, til formål af almen kulturel karakter 7 pct., jfr. stk. 4, til velgørende og andre almennyttige formål 5 pct., jfr. stk. 5, til støtte af ungdommens friluftsliv 3,4 pct., jfr. stk. 6, og til støtte af andre ungdomsformål 13,6 pct., jfr. stk. 7.

Stk. 4. For det beløb, der efter stk. 1 skal anvendes til formål af almen kulturel karakter, træffer undervisningsministeren, for så vidt angår 2/7, og ministeren for kulturelle anliggender, for så vidt angår 5/7, med godkendelse af folketingets finansudvalg afgørelse om størrelsen af de beløb, der i det enkelte år skal anvendes, og om disse beløbs fordeling.

Stk. 5. For det beløb, der efter stk. 1 skal anvendes til velgørende og andre almennyttige formål, træffer finansministeren med godkendelse af folketingets finansudvalg afgørelse om størrelsen af det beløb, der i det enkelte år skal anvendes, og om dette beløbs fordeling.«

Begrebet »formål af almen kulturel karakter« og »velgørende og andre almennyttige formål« uddybes ikke i forarbejderne.

Der er ikke udfærdiget administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begreberne almenvelgørende eller almennyttig.

II. Lotteri, indsamling.

1° *Klasselotteriet (lov af 6. marts 1869 som ændret ved lov nr. 213 af 4. juni 1965 og lov nr. 627 af 22. december 1976)*

§2:

»Al anden Foranstaltning af Lottospil her i Rigt eller Colligeren for samme saavel som al Colligeren her i Landet for fremmede lotterier eller Falbydelse af disses Lodsedler, ligesom Besørgelse af dermed i Forbindelse staaende Forretninger, skal være forbudt under Straf af Bøde.

De alt meddeelte særlige Tilladelser til Lottospil vedbliver dog at være gjældende for den Tid, for hvilken de ere givne, og der skal derhos fremtidig kunne meddeles Bevilling til Lotterier i udelukkende veldædige Øjemed og med indskrænket Afsætningskreds saasom til en By eller et Amt, ligesom ogsaa Bevilling skal kunne tilstaaes til Opretelsen af Lotterier eller Fortsættelsen af bestaaende Lotterier, der ere forbundne med andre Foretagender og kun fremtræde som Middel til disses Befordring. Ligeledes kan der, naar særegne Omstæn-

digheder taler derfor, meddeles Bevillinger til Tombolaer.«

Justitsministeriet har i medfør af bestemmelsen udstedt cirkulære af 14. oktober 1966. I cirkulæret udtales bl.a.:

»Formål.

§ 3. Tilladelse til at afholde bortlodning kan ikke meddeles enkeltmand, men kun foreninger, komiteer og institutioner, hvis sammensætning og virksomhed afgiver fornøden betryggelse for, at bortlodningens overskud vil blive anvendt til det angivne formål.

§ 4. Tilladelse til bortlodning kan kun meddeles til fordel for velgørende eller almennyttige formål, f.eks. til fremme af landbrug, fiskeri, håndværk, industri, husflid, kunst, turisme eller idræt.

Stk. 2. Der kan således ikke meddeles tilladelse til bortlodning til fremme af enkelte personers private formål eller i tilfælde, hvor overskuddet kommer en snæver kreds af personer til gode.

Stk. 3. Der kan heller ikke meddeles bortlodningstilladelse til fremme af formål, der har begrænset tilslutning i befolkningen, f.eks. til foreninger af samlere, idrætsformål af eksklusiv eller speciel karakter (f.eks. hestesport, motorsport, jagt eller sportsfiskeri), begrænsede faglige formål og lignende. Tilladelse kan dog efter omstændighederne meddeles, såfremt bortlodningen kun sker ved salg af lodsedler til en bestemt afgrænset, i formålet interesseret kreds, f.eks. en forenings medlemmer og disses pårørende og bekendte, eller ved afholdelse af indendørs tombola eller amerikansk lotteri i forbindelse med en udstilling, basar eller lignende.

Stk. 4. Der kan ikke meddeles bortlodningstilladelse til fordel for politiske formål. Denne bestemmelse er ikke til hinder for, at der meddeles en politisk forening tilladelse til at afholde bortlodning til fordel for upolitiske, herunder især kulturelle formål inden for en begrænset afsætningskreds, omfattende medlemmer af foreningen og eventuelt tillige medlemmer af andre foreninger med samme politiske formål samt medlemmernes pårørende og bekendte.

Stk. 5. I forbindelse med bortlodning til fordel for et velgørende eller almennyttigt formål kan det tillades, at en del af overskuddet anvendes til dækning af udgifter ved afholdelse af en udstilling med tilknytning til det pågældende formål.«

Justitsministeriet har oplyst, at der ministeriet bekendt ikke findes retsafgørelser på området, og at administrativ praksis følger cirkulærets retningslinier.

Som eksempler på administrative afslag er nævnt

- 1) anvendelse af overskud til optagelse af film for Dansk Folkemindesamling,
- 2) anvendelse af overskud til juleudsmykning,
- 3) anvendelse af overskud til en fodboldklubs professionelle afdeling.

2° *Indsamlingsloven (lov nr. 287 af 9. juni 1971)*

§ 5. Loven gælder ikke for:

»3. Indsamlinger gennem dagblade til almenkendte, velgørende institutioner, såfremt der af det indsamlede blad gives kvittering til bidragyderne gennem offentliggørelse af bidragslister, og der fra de modtagende institutioner gives kvittering, som offentliggøres afbladet.«

I bemærkningerne til bestemmelsen uddybes begrebet »almenkendte, velgørende institutioner« ikke. Justitsministeriet har ikke udstedt administrative forskrifter vedrørende spørgsmålet.

III. Selskabslovgivningen.

1° *Aktieselskabsloven (lov nr. 370 af 13. juni 1973)*

§ 1, stk. 5:

»Loven omfatter ikke selskaber, hvis udbytte - bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital - alene anvendes til velgørende eller almennyttige formål, og hvis formue ved selskabets oplysning — efter tilbagebetaling af kapitalen — udelukkende anvendes til velgørende eller almennyttige formål.«

I forarbejderne udtales, at der med bestemmelsen er tænkt på selskaber med velgørende eller lignende formål (f.eks. kunstnerisk, oplysende, politisk eller videnskabeligt formål), selv om de driver økonomisk virksomhed i et sådant formåls tjeneste.

Industriministeriet har oplyst, at der ikke er truffet principielle retsafgørelser eller administrative afgørelser vedrørende bestemmelsen, ligesom der ikke er udfærdiget administrative retningslinier.

§ 114:

»Generalforsamlingen kan beslutte, at der af selskabets midler ydes gaver til almennyttige eller dermed ligestillede formål, for så vidt det under hensyn til hensigten med gaven, selskabets økonomiske stilling samt omstændighederne i øvrigt må anses for rimeligt.«

I bemærkningerne til bestemmelsen udtales, at fortolkningen af »almennyttig« må afgøres i hvert enkelt tilfælde. Ordene omfatter bl.a. sociale, kulturelle og ideelle formål, forskning uden for selskabets interessesfære, hjælp i katastrofetilfælde, deltagelse i løsningen af nationale opgaver. Industriministeriet har udtalt, at uden for bestemmelsen falder gaver, der tilgodeser enkeltpersoner eller særlige interessegrupper, herunder politiske partier.

IV. Bank- og sparekasseloven (lov nr. 199 af 2. april 1974).

1° § 39, stk. 1-2:

»Indtil en sparekasses egenkapital udgør 15 pct. af sparekassens samlede gælds- og garantiforpligtelser opgjort efter § 21, skal der af den del af sparekassens årlige overskud, der ikke medgår til dækning af underskud fra tidligere år, henlægges mindst 15 pct. årligt til en lovpligtig reservefond. Den resterende del af en sparekasses årlige overskud skal henlægges til andre reserver. En sparekasses lovpligtige reservefond kan kun bruges til dækning af underskud, der ikke kan dækkes af fri egenkapital.«

Stk. 2. Repræsentantskabet kan dog bestemme, at der skal anvendes beløb til almennyttige eller velgørende formål. Sådanne beløb kan eventuelt henlægges til en særlig fond til senere udbetaling.«

Begrebet almennyttig er ikke uddybet i bemærkningerne til loven. Der er ikke truffet principielle retsafgørelser eller udfærdiget administrative retningslinier.

I administrativ praksis har der særlig foreligget spørgsmål om, hvorvidt en udgift kan anses for en driftsudgift eller som en ydelse til almennyttigt formål. Industriministeriet har i denne forbindelse henvist til følgende afgørelser:

- 1) Tilskud til fremme af ungdomsopsparing samt dåbsgaver o.l. (reklameudgifter) vil sædvanligvis kunne betragtes som driftsudgifter.
- 2) Understøttelse til tilsynsrådsmedlem, evt. dennes enke, må betragtes som udgift i velgørende øjemed, da hvervet som medlem af tilsynsråd ikke kan begrunde pension eller pensionslignende ydelse.
- 3) Ydelse af økonomisk støtte til politiske partier kan ikke anses for udgift til almennyttige eller velgørende formål.

Industriministeriet har generelt oplyst følgende:

»Som et vejledende kriterium kan anføres, hvorvidt den pågældende udgift har været afholdt med et reklamemæssigt eller sparepædagogisk sigte. Er dette tilfældet, har tilsynet med banker og sparekasser sædvanligvis resolveret, at udgifterne kan afholdes som driftsomkostninger. Som eksempel kan anføres dåbsgavebreve, der udsendes til nyfødte i sparekassens virkeområde, trøjer til sportsklubber med sparekassens navn.

Med hensyn til rentelettelsesfonde, som visse sparekasser har oprettet, f.eks. i forbindelse med jubilæer, til nedsættelse af renten på begynder- eller etableringslån, bemærkes, at det har været tilsynets opfattelse, at udgiften skal afholdes af gavemidler, såfremt rentelettelsen skal ydes individuelt, d.v.s. komme enkelte låntagere inden for gruppen til gode, hvorimod midlerne til fonden kan tilvejebringes over den løbende drift, hvis rentelettelsen skal ydes til samtlige låntagere inden for gruppen. Gaver, der ydes i forbindelse med sparekassejubilæer, skal afholdes i overensstemmelse med de samme regler. Der er således ingen videre adgang til at afholde sådanne udgifter som driftsomkostninger.

Generelt kan det siges, at hvis der er begrundet tvivl om ydelsens karakter af gave eller reklameudgift, vil tvivlen sædvanligvis komme sparekassen til gode.«

V. Ophavsretslovgivningen.

1° *Ophavsretsloven (lovbekendtgørelse nr. 130 af 15. april 1975)*

§ 20:

»Et udgivet værk, som ikke er et sceneværk eller filmværk, kan fremføres offentligt i følgende tilfælde:

d. ved lejligheder, hvor den, der udfører værket, eller - ved udførelse af flere - alle de medvirkende gør det vederlagsfrit og fremførelsen sker i velgørende, folkeoplysende eller anden almennyttigt øjemed.«

I forarbejderne uddybes begrebet ikke nærmere. Der er ikke udfærdiget administrative retningslinier. Kulturministeriet har i øvrigt oplyst følgende:

»Der findes ingen definition af de af bestemmelsen omfattede former for »almennyttigt øjemed«. Det må formentlig antages, at disse begreber må fortolkes snævert. I bemærkningerne til bestemmelsen

understreges angående begrebet »folkeoplysende«, at der må foreligge et virkelig ideelt, folkeoplysende formål som betingelse for, at man kan undlade at honorere ophavsmanden. Bestemmelsen bør ikke kunne benyttes som et skalkeskjul for en i forhold til ophavsmanden gratis fremførelse af værker ved alle mulige lejligheder, som med en yderliggående fortolkning af begrebet »folkeoplysende« kunne tænkes at falde uden for beskyttelsesområdet.«

2° *Lov om retten til fotografiske billeder. (Lovbekendtgørelse nr. 129 af 15. april 1975)*

§ 10, stk. 2:

»Et offentliggjort fotografisk billede kan også på anden måde vises offentligt, når det sker i forbindelse med undervisning. Det kan ligeledes fremvises offentligt i forbindelse med foredrag, såfremt adgangen er fri og foredraget ikke tjener erhvervsøjemed, eller såfremt det afholdes udelukkende i velgørende, folkeoplysende eller anden almennyttigt øjemed.«

I forarbejderne udtales følgende:

»Forevisning ved hjælp af optiske eller tekniske metoder (film, lysbilleder, fjernsyn etc.) bør derimod i princippet være forbeholdt fotografen. Hensynet til almenhedens interesser kræver dog, at der gøres visse undtagelser herfra, hvor det drejer sig om forevisning i forbindelse med undervisning eller i sammenhæng med foredrag, der holdes i almennyttigt øjemed. Disse undtagelser er formuleret i så nær tilknytning som muligt til reglerne i § 20 i forslaget til lov om ophavsret, der omhandler visse tilfælde, hvor fremførelse af ophavsretsligt beskyttede værker kan finde sted uden tilladelse.«

B. Begrebets indhold i stadfæstelsespraksis.

Med hensyn til begrebets indhold i stadfæstelsespraksis bemærker udvalget, at der næppe af materialet kan udledes afgørende fortolkningsbidrag med henblik på en nærmere forståelse af begrebet almennyttigt. Som nærmere beskrevet i bilag 1 er de eneste grænser for en fonds formål, at dette ikke må stride mod lov og ærbarhed. I forbindelse med stadfæstelsen lægges vægten typisk ikke på, om formålet er almennyttigt eller ej, men om det har en sådan tyngde og samfundsinteresse, at det offentlige bør påtage sig opgaven som tilsynsmyndighed.

Til belysning af praksis kan følgende eksempler nævnes:

Justitsministeriet :

Justitsministeriet har fra sin praksis fremhævet nogle legatsager, hvor ministeriet har fundet fundatsen uegnet til stadfæstelse på grund af formålsbestemmelsen:

- 1) Nægtet konfirmation på legat, hvis formål i første række var at støtte et privat firma, og som skulle ophæves, når firmaet ophørte, eller ingen af familien var medindehavere.
- 2) Nægtet konfirmation på legat, der kun var til fordel for en begrænset kreds af slægtninge, og hvis kapital efterhånden skulle kunne angribes og i 1970 fordeles mellem slægtninge.
- 3) Nægtet konfirmation på legat, der kun skulle oprettes for at sikre rentenydelsen af de pågældende midler i en enkelt generation.
- 4) Nægtet konfirmation på legat, hvis fundats hjemlede rentenydelsesret gældende for 3 slægtsled, hvorefter legatet skulle opløses.
- 5) Efter brevveksling med ministeriet for kulturelle anliggender nægtet stadfæstelse af legat, hvis hovedformål var dækning af udgifterne ved varetagelse, herunder opbevaring og eventuel fremførelse af advokat S's kompositioner. Ministeriet for kulturelle anliggender havde udtalt, at man ikke fandt, at hovedformålet havde en sådan offentlig interesse, at det offentlige burde påtage sig tilsynet med dette meget privatprægede legat.

Socialministeriet:

Socialministeriet har oplyst, at fundatser med sociale formål anses som almennyttige. Derimod fremsættes med mellemrum anmodning om stadfæstelse af legater, hvis egentlige formål er at sikre vedligeholdelse af testators gravsted, ligesom der kommer ansøgninger om stadfæstelse af legater, der reelt alene er til fordel for testators efterladte. Disse legater betragtes ikke som almennyttige, og stadfæstelse nægtes.

Indenrigsministeriet:

Indenrigsministeriet har oplyst, at man i 1953 meddelte, at ministeriet ikke havde fundet tilstrækkelig offentlig interesse forbundet med stadfæstelse af en fundats, hvoraf det fremgik, at legatets formål var så vidt muligt at sikre bevarelsen og videreførelsen af det af legatopretterne stiftede og drevne »Råkost-Kurstedet x« som en selvstændig og uafhængig

institution til hjælp og helbredelse for syge og svagelige efter de af læge y grundlagte principper samt til yderligere forskning over de naturlige fødemidlers indflydelse på sygdommes forebyggelse og helbredelse.

C. Udvalgets vurdering.

Gennemgangen af begrebet »almennyttig« i lovgivningen viser efter udvalgets opfattelse, at begrebet ikke har et bestemt fast og entydigt indhold. Der er tale om en retlig standard. Der kan dog af undersøgelsen udledes visse konklusioner, der kan være af betydning ved den nærmere vurdering af, om der bør søges foretaget en legal definition, eller om begrebet har en sådan rækkevidde, at den nærmere udformning (fortsat) bør overlades til retsanvendelsen.

Der findes ikke en positiv definition af begrebet i selve *lovgivningen*, bortset fra ophavsretslovgivningen, hvor »folkeoplysende« anses for almennyttigt. Derimod defineres begrebet *negativt* i arveafgiftsloven, der udtaler, at familielegater ikke anses som almenvelgørende.

Gennemgangen af lovgivningssproget viser også, at der lægges vægt på *en større kreds af personer*; jfr. ligningslovens § 8A.

Med hensyn til *administrative forskrifter* findes fortolkningsbidrag i justitsministeriets cirkulære af 14. oktober 1966, der er nævnt ovenfor. I cirkulæret findes såvel en positiv som en negativ eksemplifikation. Fra cirkulæret kan i øvrigt udledes to væsentlige fortolkningsbidrag (kredsen af nydere og politiske formål), der er omtalt nedenfor.

Med hensyn til *administrativ praksis* i øvrigt fremgår det af undersøgelsen, at de fleste hørte ministerier er afstået fra at give en udtømmende definition eller eksemplifikation på de formål, der kan komme i betragtning. Normalt lægges vægt på, at formålet skal tilgodese en større - typisk ubekendt - kreds af nydere, jfr. justitsministeriets cirkulære af 14. oktober 1966 og skattedepartementets udtalelse. Kun i en enkelt relation, nemlig spørgsmålet om understøttelse til tilsynsrådsmedlemmer eller den efterlevende ægtefælle, fraviges dette princip.

Et markant træk i materialet er, at ydelse af støtte til politiske formål eller organisationer kun i én relation (vedrørende aktieselskabslovens § 1, stk. 5) anses for almenvelgørende. Inden for skattedepartementets område anses

støtte til organisationer, der varetager erhvervsmæssige interesser, ikke for et almennyttigt formål.

På baggrund af undersøgelsen har udvalget ikke fundet grundlag for at stille forslag om en legal definition. Man har herved lagt vægt på, at en definition vanskeligt vil kunne tage

højde for samtlige formål, der må antages at gå ind under definitionen, og at en definition ville kunne binde retsanvendelsen i unødigt omfang. I denne forbindelse skal man pege på, at begrebet ikke nødvendigvis bør have samme retsvirkninger i alle relationer,

Notat om den fremtidige retlige regulering af de erhvervsdrivende fondes forhold.

1. I forbindelse med fondsudvalgets overvejelser omkring den retlige regulering af de selvejende institutioners forhold stod det på et tidligt tidspunkt klart, at udformningen af den fremtidige retstilstand på området ville frembyde særlige problemer i henseende til den gruppe af selvejende institutioner, hvis aktiviteter helt eller delvis består af erhvervsvirksomhed.

De hertil knyttede problemer har været gjort til genstand for drøftelser mellem industriministeriets og justitsministeriets repræsentanter i fondsudvalget. I det følgende redegøres for nogle hovedsynspunkter fra disse overvejelser, ligesom der med henblik på fondsudvalgets videre arbejde med den fornødne lovgivning på området gives en foreløbig skitsemæssig oversigt over nogle områder, som bør gøres til genstand for nærmere retlig regulering dels for fonds i almindelighed, dels specielt for så vidt angår de erhvervsdrivende fonds.

hvervsdrivende fonds' forhold i en række henseender rejser problemer af principielt samme karakter som andre typer fonds. Dette skyldes først og fremmest det særegne stiftelsesgrundlag, som kendetegner fonds, og som bl.a. giver sig udtryk i, at der ikke findes nogen ejerkreds og typisk heller ikke nogen anden kreds af private påtaleberettigede med mulighed for at gribe ind i tilfælde, hvor der fra fondsledelsens side foretages eller agtes foretaget dispositioner, som vil kunne indebære krænkelse af fundatsen, således som denne må fortolkes ud fra grundlæggende legatretlige synspunkter under særlig hensyntagen til stifterens vilje. Varetagelsen af disse hensyn forudsætter efter de to ministeriers opfattelse eksistensen af offentlig tilsynskompetence med visse godkendelses- og indgrebsbeføjelser over for alle fonds, herunder også de erhvervsdrivende, således som det allerede i dag kendes i henseende til de offentligt stadfæstede (kongeligt konfirmerede) fonds.

2. Der er mellem de to ministeriers repræsentanter enighed om, at den fremtidige regulering af de erhvervsdrivende fonds' forhold må tilgodese de grundprincipper, som efter industriministeriets opfattelse må være ledende ved udformningen af de kommende års erhvervsretlige lovgivning på selskabsområdet, nemlig at søge udformet en sammenhængende retstilstand til regulering af forholdene for alle selskabsformer m.v. uanset deres nærmere retlige grundlag. I tilknytning til reformer på dette område vil også aktieselskabsregisteret blive søgt udbygget til et organ med en bred tværgående kompetence på hele selskabsområdet, og der er mellem de to ministerier enighed om, at der som led i denne bredere erhvervsretlige sammenhæng ikke kan undværes en regulering også af de erhvervsdrivende fonds' forhold.
3. Samtidig er der mellem industriministeriet og justitsministeriet enighed om, at de er-
4. Industriministeriet og justitsministeriet har overvejet hensigtsmæssigheden af eventuelt at søge den erhvervsregulerende og den fundatsretlige kompetence over for de erhvervsdrivende fonds samlet hos et offentligt organ, men har netop på grund af de to opgavers principielt forskellige karakter fundet det mest formålstjenligt at arbejde med en opdeling af kompetencen. Ved en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af de administrative procedurer kan den delte kompetence ikke antages at ville give vanskeligheder for brugerkredsen, ligesom der agtes etableret et snævert samarbejde mellem de implicerede myndigheder med henblik på de - formentlig relativt få - tilfælde, hvor der opstår konkrete problemer med såvel erhvervsregulerende som fundatsretlige aspekter.
5. Med henblik på fondsudvalgets videre arbejde har de to ministerier skitsemæssigt overvejet følgende opdeling af emnekredsene for en kommende lovgivning:

Områder, som er egnet til en generel regulering ud fra almindelige fundatsretslige synspunkter.	Emner, som ud fra særlige selskabsretlige principper bør reguleres specielt for de erhvervsdrivende fonds.
A. Stiftelse. Anmeldelse til fondsmyndigheden. Fundatsens indhold, herunder formål.	Definition og afgrænsning over for ikke-erhvervsdrivende fonds og sparekasser m. v. Koncernbegreber m. v. Registrering. Navneregler.
B. Kapital, herunder mindstekrav til størrelsen.	Specificerede særregler til grundkapitalens størrelse om vurdering af kapitalgrundlaget. Kapitalforhøjelser og -nedsættelser.
C. Ledelse. Bestyrelsens udpegelse. Vederlæggelse. Regler om afsættelse.	Tegningsregler. Formelle regler omkring bestyrelsens virke. Visse vederlæggelsesregler (tantieme). Medarbejderrepræsentation.
D. Regnskab og revision. Krav til revisor. Fondsmyndighedens decisionsbeføjelse.	Års- og koncernregnskaber. Regler om revisor og revision.
E. Uddeling af fondens midler. Indgrebsmulighed ved fundatskrænkelser.	Bestemmelse om mindstehenlæggelse ud fra forretningsmæssige hensyn.
F. Tilsyn. Ret til at kræve oplysninger. Godkendelse af sådanne dispositioner, der kan indebære fare for fundatskrænkelser.	Iværksættelse af granskning og andre særlige undersøgelser.
G. Permutation og opløsning.	
H. Fusion og omdannelse	Særregler udover hvad der følger af almindelige permutationsprincipper.
I. Erstatnings- og straffebestemmelser.	Behov for mere specificerede erstatningsregler, f. eks. i forhold til kreditorer og andre tredjemænd.

Notat om begrebet "erhvervsdrivende"

Efter fondsudvalgets kommissorium skal udvalget overveje, hvornår en selvejende institution kan karakteriseres som erhvervsdrivende.

I lighed med udvalgets tilsvarende undersøgelse af begrebet "almennyttig" har udvalget foretaget en gennemgang af begrebet erhvervsdrivende i lovgivningen, samt herefter anmodet ressortministerierne om en udtalelse om den nærmere forståelse af begrebet i den pågældende lov, forarbejderne til denne, administrativ og retlig praksis m.v.

Først redegøres for udvalgets konstateringer af undersøgelsen dels for så vidt angår fælles retningslinier for begrebets anvendelse i praksis, dels for så vidt angår mulighederne for en generel karakteristik af begrebet.

Der nævnes de pågældende love, som indgik i undersøgelsen med et sammendrag af ressortministeriernes udtalelser.

Med hensyn til hvornår en selvejende institution efter lovudkastet anses for erhvervsdrivende henvises til bemærkningerne til § 1, stk. 2, i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde.

Udvalgets konstateringer.

1. Af ressortministeriernes besvarelser om begrebet erhvervsdrivende fremgår, at udtrykket erhvervsdrivende ikke anvendes entydigt i lovene. Den forskellige afgrænsning synes dog ikke at grunde sig på principielle forskelle i retsopfattelsen, men må ses som udtryk for lovenes forskellige formål og tilblivelsestidspunkt.

Som generelt træk ved afgrænsningen kan det konstateres, at retsopfattelsen har udviklet sig fra et snævrere erhvervsbegreb henirmod et mere rummeligt og fleksibelt begreb.

Medens aktieselskabsloven af 1930 lod afgrænsningen være afhængig af, om virksomheden tilsigtede at indvinde økonomisk udbytte til fordeling mellem deltagerne, lader bemærkningerne til selskabslovene af 1973 afgrænsningen være af-

hængig af, om virksomheden efter den almindelige opfattelse er anlagt på at indtjene et overskud.

I de tilfælde, hvor lovgivningen omtaler erhvervsdrivende som udøvere af handel, håndværk og industri, har der i de senere år været tendens til med henvisning til det almindelige erhvervsbegreb tillige at medtage udøvere af de liberale erhverv.

Opmærksomheden henledes på praksis vedrørende bank- og sparekasselovens § 19, stk. 5, (s. 183), hvorefter erhvervsvirksomhed anses at foreligge, dersom virksomheden leverer ydelser, der normalt leveres mod betaling, og i hvert fald delvis drives efter forretningsmæssige principper, uden at over- eller underskud er afgørende.

Med Østre Landsrets dom af 11. januar 1978 (UfR 1979 s. 451) vedrørende bogføringspligtens omfang (s. 187), er denne praksis for så vidt blevet bekræftet, idet dommen statuerede, at en virksomhed, selv om den ikke selv tilsigtede en økonomisk fordel, men dog indgik som led i en rationel, økonomisk fordelagtig tilrettelæggelse for de til virksomheden knyttede personer eller virksomheder, også skulle betragtes som erhvervsdrivende.

Med hensyn til de forskellige loves afgrænsning af begrebet erhvervsdrivende synes det herefter at være et fællestræk, at arten af den udøvede virksomhed er afgørende. Tilsigtes dermed normalt at indvinde økonomisk udbytte, vil man betragte virksomheden som erhvervsdrivende, uanset om virksomheden faktisk/konkret ikke betaler sig. Kriteriet økonomisk gevinst er ikke ubetinget. I praksis betragtes som nævnt ovenfor en virksomhed ligeledes som erhvervsdrivende, såfremt den leverer varer m.v. for hvilke virksomheden normalt forlanger betaling, der dækker omkostningerne. At der i den konkrete situation faktisk ikke erlægges noget vederlag er for så vidt ikke afgørende, jfr. eksempelvis besvarelserne vedrørende monopolloven og prisstoplovene.

Bortset fra selskabslovene, der foreskriver, at det vedtægtsmæssige formål for aktie- og anpartsselskaber skal angive en erhvervsdrift, er formålsan-

giveisen i relation til lovgivningen af underordnet betydning ved afgørelsen af, om en virksomhed må betragtes som erhvervsdrivende. Endvidere skal nævnes, at holdingaktieselskaber og aktieselskaber, hvis eneste formål er kapitalanlæg i obligationer, i aktieselskabsloven betragtes som erhvervsdrivende.

At formålet er almenvelgørende er således ikke nogen hindring for, at virksomhedens reelle karakter bevirker, at den betragtes som erhvervsdrivende. Dette er fremhævet i industriministeriets og Revisorkommissionens afgørelse vedrørende § 10, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jfr. s. 186, pkt. 1: Selv om et legat havde til formål at støtte lægevidenskabelig forskning, sociale og religiøse formål, blev det betragtet som erhvervsdrivende under hensyn til, at bestyrelsen ifølge fundatsen var pålagt en aktiv kapitalforvaltende rolle på den måde, at bestyrelsen kunne tage forretningsmæssige risici i betragtning ved anbringelse af legatets midler. Det blev endvidere tillagt vægt, at dersom legatet skulle blive aktionær i et bestemt aktieselskab, indeholdt fundatsen pålæg til bestyrelsen om i så fald at foretage vurderinger vedrørende selskabets muligheder for fortsat beståen.

Af dette fremgår også, at selve erhvervsvirksomheden ikke behøver at være udøvet af fonden selv. I denne forbindelse kan der peges på afgørelsen s. 183, pkt. 1, vedrørende udbytte- og vederlagsbegrænsningslovene. Herefter blev et legat, hvis væsentligste aktiver bestod af aktiemajoriteten i fire aktieselskaber, betragtet som erhvervsdrivende. 2. Udvalget finder det ikke muligt på baggrund af undersøgelsen at formulere et kort og entydigt, generelt anvendeligt erhvervsbegreb. Undersøgelsen viser, at begrebet hviler på visse fælles grundprincipper om virksomhed af økonomisk art, og at det i øvrigt synes at være rummeligt og fleksibelt. Den nærmere afgrænsning af begrebet må derfor fastlægges under hensyntagen til den enkelte lovs formål.

Om fastlæggelsen af begrebet i udkastet til lov om erhvervsdrivende fonde, henviser udvalget til lovudkastets § 1, stk. 2, og bemærkningerne dertil.

Udvalgets undersøgelse.

Lov nr. 370 af 13. juni 1973 om aktieselskaber, som ændret ved senere love.

§1. Denne lov finder anvendelse på alle er-

hvervsdrivende aktieselskaber med de begrænsninger, der følger af de for visse aktieselskaber ved eller i henhold til lov givne særlige regler.

I bemærkningerne til den pågældende bestemmelse udtales følgende:

"I § 1, stk. 1, har man udeladt 1930-lovens særlige definition af begrebet erhvervsdrivende, jfr. aktieselskabsloven af 1930, § 1, stk. 1, 2. pkt.: "Et selskab anses som erhvervsdrivende, når det har til formål under hvilken som helst form at indvinde økonomisk udbytte til fordeling mellem deltagerne". Om et selskab må betragtes som erhvervsdrivende vil herefter være afhængig af, om selskabet er erhvervsdrivende efter den almindelige opfattelse af dette begreb, d.v.s. om virksomheden er anlagt på at indtjene et overskud. . . .".

I forhold til 1930-lovens definition af erhvervsdrift anlægger den gældende aktieselskabslov således en videre betydning af udtrykket, idet det ikke længere foreskrives, at virksomheden skal tilsigte et udbytte, der skal fordeles mellem deltagerne.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der nærmere belyser forståelsen af begrebet, ligesom den administrative praksis ikke ses at have givet anledning til nærmere overvejelser af begrebet.

Lov nr. 371 af 13. juni 1973 om anpartsselskaber, som ændret ved senere love.

§1. Denne lov finder anvendelse på alle erhvervsdrivende anpartsselskaber.

Industriministeriet har om anpartsselskabslovens erhvervsbegreb henvist til sine bemærkninger ovenfor vedrørende aktieselskabsloven.

Lovnr. 531 af 28. december 1979 om begrænsning af udbytter, tantieme og vederlag m.v.

§ 2. § 1 gælder tilsvarende for andre erhvervsdrivende selskaber og foreninger med begrænset ansvar, i hvilke der findes en garantikapital eller lignende ansvarlig kapital.

§ 5. Bestemmelserne i § 4 finder tilsvarende anvendelse i andre erhvervsdrivende selskaber og foreninger med begrænset ansvar, i realkreditinstitutter og sparekasser, i andelsselskaber og brugsforeninger samt i erhvervsdrivende stiftelser, fonde og lignende selvejende institutioner.

Tilsvarende bestemmelser er givet i lov nr. 545 af 18. oktober 1982 om begrænsning af udbytter, tantieme og vederlag m.v.

Industriministeriet har oplyst, at begrebet erhvervsdrivende ikke er nærmere afgrænset i bemærkningerne til loven eller til tidligere udbytte- og vederlagsbegrænsningslove.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier vedrørende indholdet af begrebet. Med hensyn til administrative afgørelser har industriministeriet nævnt følgende afgørelser:

- 1) Et legat, hvis væsentligste aktiver bestod af aktier i fire aktieselskaber, således at legatet repræsenterede flertallet af stemmerne, hvortil kom ikke ubetydelige pengeudlån fra legatet til aktieselskaberne, anset som erhvervsdrivende og følgelig omfattet af vederlagsbegrænsningen i lovens § 5.
- 2) En selvejende institution, hvis formål bl.a. var ved egen foranstaltning at forestå driften af et renovationsværk, og hvis indtægter såvidt muligt skulle svare til dens udgifter til afskrivning, forrentning, drift etc., anset som erhvervsdrivende og følgelig omfattet af vederlagsbegrænsningen i § 3, stk. 3, i lov nr. 50 af 11. marts 1975 om begrænsning af udbytter og vederlag m.v.
- 3) Almindeligt Dansk Vare- og Industrilotteri, der var en selvejende institution med det formål at indtjene et overskud, der fordeltes som anført i § 10 i den af justitsministeriet meddelte bevilling, anset som erhvervsdrivende og derfor omfattet af bestemmelserne i § 4 i udbyttebegrænsningsloven af 1963.

Lov nr. 199 af 2. april 1974 om banker og sparekasser, som ændret ved senere love.

§ 19. ———

Stk. 5. Direktører, vicedirektører, underdirektører og filialbestyrere må ikke eje eller drive selvstændig erhvervsvirksomhed eller uden tilladelse

fra handelsministeren som bestyrelsesmedlem, funktionær eller på anden måde deltage i ledelsen eller driften af anden erhvervsvirksomhed end banken eller sparekassen. De kan dog eje, drive og deltage i administrationen af fast ejendom. Handelsministeren kan i ganske særlige tilfælde tillade undtagelser fra forbudet i 1. pkt., 1. led.

§ 51. Ansatte i tilsynet må ikke være medlem af nogen banks bestyrelse eller repræsentantskab eller af nogen sparekasses bestyrelse eller repræsentantskab og må ikke udføre eller deltage i spekulationsforretninger.

Stk. 2. De må ikke uden tilladelse fra handelsministeren eje eller drive selvstændig erhvervsvirksomhed eller deltage i ledelsen eller driften af en erhvervsvirksomhed. De kan dog eje, drive og deltage i administrationen af fast ejendom.

Industriministeriet har oplyst, at det i ovennævnte paragraffer forekommende ord "erhvervsvirksomhed" ikke er defineret eller på anden måde søgt afgrænset i bemærkningerne til gældende BSL.

§ 19, stk. 5, afløser § 9, stk. 4 og 5, i BSL 1930 og § 8, stk. 2, i Spkl. 1937, mens § 51 med visse ændringer svarer til § 19 i BSL 1930 og § 22 i Spkl. 1937.

Bemærkningerne til BSL 1930 er ret kortfattede, idet der generelt henvises til et i Rigsdagssamlingen 1925-26 vedtaget forslag, hvis bemærkninger atter henviser til nogle forudgående lovforslag. Det ældste af disse (fremsat 19. december 1923) udtaler i bemærkningerne om begrebet erhvervsvirksomhed, at "der ikke alene er tænkt på sådan virksomhed, der falder ind under eller ganske kan sidestilles med de af næringsloven omfattede virksomheder, men tillige på anden forretningsmæssig virksomhed som f.eks. sagførervirksomhed".

BSL af 4. oktober 1919 anvender ordet "forretningsvirksomhed" i stedet for "erhvervsvirksomhed". Hverken bemærkningerne til 1919-loven eller bemærkningerne til de op til denne lovs vedtagelse tidligere fremsatte forslag ses at have beskæftiget sig med dette ords nærmere betydning.

For så vidt angår Spkl. 1937 anvender loven ordene "erhverv" og "erhvervsdrivende", men bemærkningerne kaster intet lys over disse begrebers afgrænsning. Spkl. af 4. oktober 1919 opererer ikke med begrebet "erhvervsdrivende" eller lignende.

Endelig bemærkes, at der i de betænkninger, som er afgivet i forbindelse med ovennævnte bank- og spare kasselove, ikke er fundet noget, der belyser begrebet "erhvervsdrivende" eller synonymer herfor.

Industriministeriet har endvidere oplyst, at der ikke er udstedt administrative forskrifter eller retningslinier i relation til BSL, der belyser begrebet "erhvervsdrivende".

Om administrativ praksis har industriministeriet fremhævet, at der ved afgørelsen af, om et foretagende er erhvervsdrivende i henseende til BSL § 19, stk. 5, har været anlagt en streng praksis, der må ses på baggrund af formålet med bestemmelsen og hensynet til konsekvenserne i andre lignende sager, der ville kunne opstå. Det er ikke afgørende om der udbetales udbytte til aktionærer eller andre deltagere.

Erhvervsvirksomhed anset at foreligge:

- 1) Branddirektør i Købstædernes Almindelige Brandforsikring.
- 2) Hovedagent for Statsanstalten for Livsforsikring.
- 3) Medlem af repræsentantskabet for en hypotekforening.
- 4) Medlem af bestyrelsen for en klub, der drev en cykelbane.
- 5) Medlem af repræsentantskabet for dagbladet "Information" (selvejende institution).
- 6) Vurderingsmand i en kreditforening.
- 7) Medlem af repræsentantskabet for det gensidige forsikringselskab Kjøbenhavns Brandforsikring.
- 8) Ansvarlig deltager i et partrederi.
- 9) Medlem af bestyrelsen for et privatbaneselskab (selv om den pågældende bankdirektør var udpeget af ministeriet for offentlige arbejder).
- 10) Medlem af bestyrelsen for en investeringsforening.
- 11) Medlem af bestyrelsen for en fond, der efter fundatsen var afskåret fra at udøve erhvervsvirksomhed, men som ejede hele aktiekapitalen i ét selskab og ca. 45 pct. af aktiekapitalen i et andet selskab.
- 12) Erhvervelse med påfølgende udlejning af lystyacht i et sådant omfang, at der bl.a. kunne foretages skattemæssige afskrivninger.
- 13) Medlem af bestyrelsen for bladet "Grønlandsposten".
- 14) Formand for bestyrelsen i et anpartsselskab, der udlejede en golfbane.

- 15) Medlem af bestyrelsen for fondet "Sparekassekollegiet v/Sparekassen Sydjylland, Ribe Lokalsparekasse".
- 16) Medlem af bestyrelsen for et socialt boligselskab, hvis formål var at opføre beskyttede pensionistboliger.
- 17) Formand for bestyrelsen for en professionel fodboldklub.
- 18) Lolland, Falster og Møns Erhvervsfond, uanset at fondens formål var at yde støtte til egnens erhvervsliv uden henblik på opnåelse af fortjeneste.

Erhvervsvirksomhed ikke anset at foreligge:

- 1) Likvidator i et aktieselskab, (Afvikling - enkeltstående hverv).
- 2) Revisor for et partrederi.
- 3) Medlem af bestyrelsen for en teknisk skole (i det væsentlige statsfinansieret).
- 4) Medlem af bestyrelsen for en handelsskole (i det væsentlige statsfinansieret).

For så vidt angår BSL § 51 har industriministeriet oplyst, at der hverken foreligger retsafgørelser eller principielle administrative afgørelser, der belyser spørgsmålet.

Lov nr. 630 af 23. december 1980 om forsikringsvirksomhed.

§ 220. Ingen må i erhvervsmæssigt øjemed her i landet medvirke til, at direkte forsikringer for her i landet bosiddende personer, danske skibe eller her i landet beroende ejendele tegnes hos andre end danske eller her registrerede udenlandske selskaber, medmindre andet følger af regler fastsat af industriministeren i medfør af § 1, stk. 3.

§ 258.....

Stk. 5. Agenter eller andre, der erhvervsmæssigt virker for tegning af forsikringer, og som herved anvender urigtige eller vildledende angivelser, straffes med bøde eller hæfte.

§ 259. Bestemmelserne i § 258, stk. 1-3 og stk. 5, finder tillige anvendelse på personer, der erhvervsmæssigt medvirker ved optagelse af forsikringer til de i § 220, stk. 2, nævnte udenlandske mæglerfirmaer, som ifølge særlig tilladelse optager forsikringer til udenlandske forsikringsvirksomheder.

I den ny forsikringslov, der trådte i kraft den 1.

oktober 1981, anvendes begrebet "erhvervsmæssigt" i ovennævnte paragraffer.

Begrebet "forretningsmæssig" i den tidligere forsikringslovs § 2, stk. 1, (lovbekendtgørelse nr. 544 af 27. oktober 1975) om, at loven ikke finder anvendelse på livsforsikringsvirksomhed, som ikke er forretningsmæssig, er udgået. Udtrykket indsattes oprindeligt i § 1 i livsforsikringsloven af 1904 med det formål at holde private aftægtskontrakter uden for lovens område. Senere anvendtes udtrykket hovedsagelig med henblik på at afgrænse forsikringsvirksomhed overfor pensionskassevirksomhed, men har i praksis mistet sin betydning.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet erhvervsdrivende eller synonymt herfor, ligesom der heller ikke foreligger principielle administrative afgørelser og så vidt vides retsafgørelse. Størst praktisk betydning har fortolkningen af undtagelsen i forhold til pensionskasserne og til begrebet tilsagn om pensionsydelse i det hele. Det er herved af betydning, om virksomheden drives med akquisition. Men selv om dette ikke er tilfældet, vil virksomheden kunne betegnes som "forretningsmæssig", såfremt den drives på en sådan måde, at det sædvanlige apparatur for en livsforsikringsvirksomhed er nødvendig for at drive virksomheden på betryggende måde. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvis virksomheden giver forskelligartede tilbud på forsikringsaftaler, således at kunden har et frit valg mellem en række muligheder.

I relation til *pensionskasseloven* har begrebet "forretningsmæssig" betydning ved afgørelsen af, om der skal anvendes et tilsyn efter forsikringsloven eller et tilsyn efter pensionskasseloven. Begge tilsyn hører under samme myndighed, nemlig forsikringstilsynet, men pensionskasselovens regler forudsætter en enkel og standardiseret opbygning af den pågældende pensionsordning, og tilsynsreglerne er derfor også enklere, end forsikringslovens er det.

Uden for pensionskasselovens område har fortolkningen af ordet "forretningsmæssig" større betydning, idet afgørelsen her vil kunne medføre, at den pågældende virksomhed enten kommer under forsikringsloven eller falder helt udenfor tilsyn.

Det drejer sig særlig om pensionskasser eller lignende foreninger, som ikke har tilknytning til ansættelsesforhold i private virksomheder, herunder koncessionerede selskaber, jfr. pensionskasselovens § 1.

Lovbekendtgørelse nr. 163 af 26. maj 1959 om tilsyn med pensionskasser, som ændret ved senere love.

§ 5. En pensionskasses navn må ikke indeholde noget ord, der kan antyde, at pensionskassen driver forretningsmæssig forsikringsvirksomhed eller nogen anden erhvervsmæssig virksomhed.

Industriministeriet har oplyst, at hverken betænkningen eller bemærkningerne indeholder noget, der kan belyse begrebet "erhvervsdrivende".

Der kan i øvrigt henvises til redegørelsen ovenfor vedrørende lov om forsikringsvirksomhed.

Lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer, som ændret ved lov nr. 299 af 8. juni 1977.

§ 1. Statsautoriserede revisorer beskikkes af handelsministeren.

Stk. 3. Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde.

§ 10.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation, bevilling eller næringsbrev, eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær i en erhvervsvirksomhed eller institution, som driver anden erhvervsvirksomhed end revision. Handelsministeren kan undtage herfra, såfremt den omhandlede virksomhed eller stilling skønnes at være uden indflydelse på den pågældendes stilling som uafhængig

Lov nr. 220 af 27. maj 1970 om registrerede revisorer.

§ 1. Handelsministeren fører et revisorregister.

Stk. 3. Optagelse i registret kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde.

§ 3. En registreret revisor slettes i registret,

4) hvis han driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter de regler, som handelsministeren fastsætter efter § 8, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

§ 8. Handelsministeren kan fastsætte nærmere regler for registrerede revisors virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

Forarbejderne til loven om statsautoriserede revisorer samt loven om registrerede revisorer indeholder ikke nogen definition af begrebet "erhvervsvirksomhed".

Spørgsmålet om afgrænsningen har særligt haft betydning i relation til bestemmelserne i § 10 i lov om statsautoriserede revisorer og § 8 i lov om registrerede revisorer om andre hvervs uforenelighed med stillingen som henholdsvis statsautoriseret og registreret revisor.

De i bestemmelsen indeholdte bemyndigelser er udnyttet ved § 2 i industriministeriets bekendtgørelse nr. 293 af 28. juni 1967 og § 4 i industriministeriets bekendtgørelse nr. 463 af 13. september 1976.

For så vidt angår administrativ praksis har industriministeriet oplyst følgende:

- 1) Et legat, hvis formål var at støtte lægevidenskabelig forskning samt andre formål af religiøs, kulturel eller social karakter anset som erhvervsdrivende under hensyn til, at bestyrelsen ifølge fundatsens bestemmelser var pålagt en aktiv kapitalforvaltende rolle på den måde, at bestyrelsen ved anbringelse af legatets midler kunne tage forretningsmæssige risici i betragtning. Det blev endvidere tillagt vægt, at dersom legatet skulle blive aktionær i et nærmere bestemt aktieselskab, indeholdt fundatsen pålæg til bestyrelsen om i så fald at foretage vurderinger vedrørende aktieselskabets muligheder for fortsat beståen.

- 2) Dansk Investeringsfond af 1. juli 1976 anset som erhvervsdrivende og derfor omfattet af forbudet i § 10, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer. Fondets formål er ifølge vedtægternes § 3, bl.a. at investere i aktier eller anpartar i selskaber, der har til formål at være komplementarer for kommanditselskaber.
- 3) En ejerlejlighedsforening er derimod ikke anset for erhvervsdrivende i relation til § 10, stk. 2.

Bogføringslov, lov nr. 178 af 5. juni 1959, som ændret ved senere love.

§ 1. Pligt til at føre forretningsbøger påhviler:

- A) 1) Aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og andre erhvervsdrivende selskaber med begrænset ansvar,
 - 2) gensidige forsikringsselskaber,
 - 3) kreditforeninger, kredittkasser og hypotekforeninger,
 - 4) sparekasser samt de af lov nr. 156 af 2. maj 1934 omfattede spare- og udlånsvirksomheder,
 - 5) brugsforeninger og andre andelsforeninger, herunder andelsproduktionsforeninger, andelsboligforeninger, andelskasser og lignende samt fællesforeninger af andelsforeninger, og
 - 6) foreninger, stiftelser, korporationer og selvejende institutioner, der udøver erhvervsvirksomhed, herunder erhvervsmæssig skolevirksomhed.
- B) Personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der driver erhvervsvirksomhed, hvis udøvelse er betinget af næringsbrev i henhold til næringsloven eller bevilling i henhold til beværterloven.
- C) Personer, ansvarlige interessentskaber og kommanditselskaber, der erhvervsmæssigt driver en eller flere af følgende virksomheder:
 1. revision, regnskabs- og anden økonomisk konsultation, bogføring,
 2. dispachørvirksomhed,
 3. mæglervirksomhed,
 4. vejning, måling,
 5. marketenderi- eller pensionatsvirksomhed, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
 6. læge-, tandlæge-, dyrlæge- eller tandteknisk virksomhed, kiropaktik,

7. drift af hospital, klinik, sanatorium eller lignende,
8. drift af hvilehjem og lignende, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
9. apotekernæring,
10. skønhedspleje, fodpleje eller lignende, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end to fremmede medhjælpere,
11. landinspektørvirksomhed,
12. udlejningsvirksomhed; for så vidt angår udlejning af fast ejendom eller dele heraf dog kun, såfremt udlejningen omfatter flere end 25 lejemål,
13. bolig- og værelseanvisning,
14. drift af private skoler, handelsskoler, tekniske skoler (herunder fagskoler), højskoler, landbrugsskoler, husholdningsskoler, musikkonservatorier,
15. rådgivende ingeniør- eller arkitektvirksomhed,
16. advokatvirksomhed,
17. pantelånvirksomhed eller handel med brugte genstande,
18. teater, varieté, cirkus, biograf eller dermed beslægtet virksomhed,
19. rednings- eller vagtvirksomhed,
20. bjærgning, bugsering,
21. entreprenørvirksomhed,
22. rengøringsvirksomhed, herunder vinduespolering, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end to fremmede medhjælpere,
23. befordring med skib, dog ikke såfremt befordringen sker med ikke-registreringspligtigt fartøj, der ejes af dettes fører,
24. anden befordring af personer eller gods,
25. befordring af meddelelser,
26. forlagsvirksomhed, herunder udgivelse af tidsskrifter og blade,
27. annonce- og reklamebureauvirksomhed,
28. rejse- og turistbureauvirksomhed,
29. fiskeri med anvendelse af registreringspligtigt fartøj,
30. fiskeopkøbsvirksomhed, hvis salget sker en gros,
31. udnyttelse af sten-, granit- og kalkbrud eller grusgrav, medmindre virksomheden drives alene som bierhverv i forbindelse med landbrugsvirksomhed, gartneri eller skovbrug, der ikke er undergivet bogføringspligt, jfr. nr. 35-37,
32. dambrug, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
33. hønseri, såfremt der regelmæssigt beskæfti-

- ges flere end tre fremmede medhjælpere,
34. pelsdyravl, såfremt der regelmæssigt beskæftiges flere end tre fremmede medhjælpere,
35. landbrugsejendomme med et areal på mindst 15 ha, hvis ejendomsværdi er ansat til 175.000 kr. eller derover,
36. gartneriejendomme, frugtplantager og planteskoler, hvis ejendomsværdi er ansat til 125.000 kr. eller derover,
37. alle selvstændigt vurderede skovejendomme samt skove, der er vurderet sammen med en af de under nr. 35 eller 36 nævnte ejendomme, når den samlede ejendom ville være underkastet bogføringspligt efter reglerne i nr. 35 eller 36. Bogføringspligten omfatter den samlede ejendom.

Stk. 5. Såfremt en bogføringspligtig i øvrigt tillige driver erhvervsvirksomhed, der ikke omfattes af bestemmelserne i stk. 1, er den pågældende også bogføringspligtig med hensyn til denne virksomhed.

Lovens § 1 opregner en række erhvervsmæssigt drevne virksomheder, som er omfattet af loven. Bogføringspligten er for så vidt angår aktieselskaber og andre erhvervsdrivende selskaber med begrænset ansvar uafhængig af arten af den udøvede virksomhed. I bemærkningerne til lovforslaget siges det:

"Det forudsættes alene, at selskabet er erhvervsdrivende, det vil sige, at det har til formål under hvilken som helst form at indvinde økonomisk udbytte til fordeling mellem deltagerne."

Der er ikke udstedt administrative forskrifter om forståelsen af begrebet erhvervsdrivende.

I øvrigt kan nævnes følgende administrative afgørelse: En forening, hvis hovedindtægt var kontingent fra medlemmerne, men som tillige solgte forskellige effekter såsom krus, askebægre m.v. ansat for at udøve erhvervsvirksomhed.

Endelig" skal henvises til følgende retsafgørelse: UfR. 1979, s. 451: "I en provinsby drev den lokale taxasammenslutning i overensstemmelse med hyrevogsbekendtgørelsens § 12 et fælles bestillingskontor, der tillige administrerede kontokørsel for medlemmerne og kunder. Der tilsigtedes ikke økonomisk fordel for sammenslutningen som sådan. Sammenslutningen fandtes at udøve erhvervsvirksomhed i bogføringslovens forstand, jfr. lovens § 1, stk. 1 A, nr. 6."

Næringslov, lov nr. 601 af 10. december 1975, som ændret ved lov nr. 139 af 29. marts 1978.

§ 1. Denne lov gælder for selvstændig næringsvirksomhed som:

- 1) Handlende, håndværker og industridrivende.
- 2) Speditør.
- 3) Vognmand.
- 4) Auktionsholder.
- 5) Vekselerer.
- 6) Ejendomshandler.

Stk. 2. Loven gælder for andelsforeninger i det omfang, deres virksomhed udadtil fremtræder som næringsvirksomhed.

Stk. 3. Offentlige institutioners næringsvirksomhed berøres ikke af loven.

§ 1 i næringslov nr. 601 af 10. december 1975 begrænser lovens område til selvstændig næringsvirksomhed, hvilket er en uændret videreførelse af bestemmelsen herom i § 1 i den tidligere næringslov nr. 212 af 8. juni 1966.

I betænkning I afgivet af handelsministeriets næringslovkommission 1964 s. 12 hedder det:

"For at en virksomhed vil kunne omfattes af loven, må den kunne henføres under selvstændig næringsvirksomhed, som handlende, håndværker, industridrivende, speditør, vognmand, auktionsholder, vekselerer eller ejendomshandler.

Når det foreslås som hidtil i loven at fastsætte, at den pågældende næringsvirksomhed skal være selvstændig, er det for herved at tydeliggøre, at virksomhed i andens tjeneste falder uden for loven.

Ved næringsvirksomhed i lovens forstand må som hidtil forstås en virksomhed, der er af en vis varighed, erhvervmæssig, og som udføres for andre. Virksomheden må ikke stride mod lov og ærbarhed, som f.eks. hæleri eller handel med varer, det er forbudt at forhandle. Virksomheden skal være af i hvert fald nogen varighed, således at enkelthandler ikke omfattes af loven. At virksomheden skal være erhvervmæssig vil sige, at den direkte eller indirekte skal tilsigte økonomisk fordel. F.eks. er et billigt reklamesalg en næringsvirksomhed, ligesom det er uden betydning, at virksomheden faktisk ikke betaler sig. Udenfor falder derimod virksomhed, der hverken direkte eller indirekte tilsigter indtjening af en gevinst. At virksomheden skal udføres for andre vil sige, at den skal udføres med henblik på tilfredsstillelse af

andres behov. Udenfor falder således produktion og køb såvel til eget personligt brug som til brug i egen erhvervsvirksomhed."

I bemærkningerne til lovforslaget siges det:

"Man har anset det for unødvendigt udtrykkeligt at anføre, at loven gælder for selvstændig virksomhed som handelsagent, hvorved som hidtil forstås den, som for en anden har påtaget sig at virke for salg af varer ved at optage bestillinger til den pågældende eller ved at sælge varer i dennes navn, og som ikke er ansat i agenturgiverens tjeneste, men udøver virksomheden som selvstændig forretningsdrivende med eget kontor eller andet eget lokale, hvortil meddelelser angående forretningen kan sendes. Sådanne handelsagenter anses for at drive selvstændig handelsnæring. Den særstilling, andelsforeninger nu har med hensyn til fritagelse for at løse næringsbrev, ophæves i forbindelse med, at loven efter stk. 2 kommer til at gælde for andelsforeninger i det omfang, disses virksomhed udadtil fremtræder som næringsvirksomhed. En andelsforening (brugsforening), der driver virksomhed fra butik omfattes således af loven, medens f.eks. foderstofforeninger og små lukkede andelsvirksomheder falder udenfor."

Der er ikke udstedt administrative forskrifter om forståelsen af begrebet "næringsvirksomhed".

I øvrigt skal fremdrages følgende administrative afgørelse:

Salg på en 3-dages festival af grammofonplader og forskellige publikationer, der gav oplysning om en åndelig bevægelse, blev anset for ikke at være næringsvirksomhed bl.a. under hensyn til varigheden af salget og derfor faldende udenfor næringsloven.

Endelig skal henvises til følgende retsafgørelser: UfR. 1956, s. 1024 H: "Bibel-og Traktatselskabet S (Jehovas Vidner) udfører overensstemmende med sine love sin forkyndelse særlig ved, at dets "forkyndere" og "pionerer" går fra dør til dør og indleder samtaler om bibelspørgsmål og herunder sælger eller gratis udleverer medbragte religiøse bøger og blade o.l. Uanset at S's virksomhed med fremstilling og salg af bøger og blade måtte betragtes som et led i forkyndelsen af S's lære, måtte virksomheden, som gennem årene var drevet med overskud, antages tillige at finde sted med henblik på økonomisk fortjeneste. Herefter, og da overskudets anvendelse til S's formål ikke kunne bringe virksomheden uden for næringslovens bestemmelser, var S ikke berettiget til uden næringsadkomst - herunder omførelstilladelse - og uden at overholde lukkeloven at udbre-

de sin lære gennem salg afblade, bøger og tidsskrifter."

UfR. 1965, s. 87 H: "Efter Højesterets dom i U 1956, s. 1024 stiftedes Vagttårnets Forlags- og Trykkeriaktieselskab F med det formål at fremstille og forhandle litteratur og tidsskrifter, hvis indhold stemmer med sektens lære. Forhandlingen af to sådanne tidsskrifter sker bl.a. ved salg til de lokale menigheder, der overdrager eksemplarer til de enkelte forkyndere og pionerer, der udfører forkynderarbejde, derved at de retter henvendelse til private husstande og indleder samtaler om bibelspørgsmål og herunder sælger eller udleverer tidsskrifterne. Uanset at dette salg måtte betragtes som et led i forkyndelsen, og uanset om det måtte antages, at forlagsvirksomheden ikke omfattes af næringslovens § 1, ansås omførslen at være i strid med næringslovens bestemmelser om omførsel og lukkeloven."

Lovbekendtgørelse nr. 141 af 30. marts 1978 om restaurations- og hotelvirksomhed m.v.

§ 1. Denne lov omfatter selvstændig erhvervsvirksomhed ved:

- 1) Servering af spise- og drikkevarer.
- 2) Modtagelse af overnattende gæster med mulighed for servering.
- 3) Udlejning af lokaler til selskaber, der selv sørger for serveringen.

Stk. 2. For andelsforeninger og andre foreninger gælder loven i det omfang, deres virksomhed udadtil fremtræder som erhvervsvirksomhed, eller der serveres stærke drikke for medlemmerne mod betaling.

Stk. 3. Offentlige institutioners virksomhed omfattes ikke af lovens kap. 2 og kap. 3.

I bemærkningerne til lovforslaget siges det, at næringsbegrebet omfatter enhver erhvervsmæssig virksomhed, også enkeltstående tilfælde, jfr. § 22. For at være erhvervsmæssig må virksomheden direkte eller indirekte tilsigte økonomisk fordel. Virksomheden skal være selvstændig, d.v.s. at arbejdet i en andens tjeneste falder uden for lovens adkomstregler, medens virksomhed som forpagter og lignende selvsagt er omfattet af loven.

Industriministeriet har fremhævet, at restaurations- og hotellovens definition af erhvervsvirksomhed afviger fra næringslovens på det punkt, at også enkeltstående virksomhed betegnes som erhvervsmæssig.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet. Vedrørende den nærmere afgrænsning af begrebet har industriministeriet oplyst, at man i øvrigt kan henholde sig til, hvad der gælder for næringslovens område.

Lov nr. 59 af 15. februar 1974 om priser og avancer, som ændret ved senere love.

§ 5. Monopoltilsynet kan undersøge priser og avancer i private erhvervsvirksomheder, brugsforeninger og andre andelsforeninger på områder, hvor tilsynet finder, at der er behov for en offentlig redegørelse for prisdannelsen.

Lov nr. 529 af 28. december 1979 om stop for priser m.v.

§ 1. Ved erhvervsmæssigt salg her i landet af varer må der ikke tages højere priser end de den 31. december 1979 lovligt gældende.

Lov nr. 252 af 8. juni 1977 om mærkning og skiltning med pris m.v., som ændret ved lov nr. 439 af 6. september 1977.

§ 1. Den, der erhvervsmæssigt udbyder varer i detailsalg, skal ved mærkning, skiltning eller på anden måde tydeligt give oplysninger om pris iberegnet moms og andre afgifter for den udbudte vare eller vareenhed.

§ 3.

Stk. 3. Monopoltilsynet kan undtage varer, salgformer, erhvervsområder eller enkelte virksomheder fra bestemmelserne i § 1 og § 2.

§ 4. Monopoltilsynet kan fastsætte regler om, at den, der erhvervsmæssigt udfører tjenesteydelser, ved skiltning eller på anden måde tydeligt i nærmere fastsat omfang skal give oplysning om ydelsens pris og oplysning om mængden af varer, som indgår i ydelserne.

For så vidt angår loven om priser og avancer, prisstoploven samt mærkningsloven bemærkes, at der ikke findes nogen definition af begreberne

"erhvervsdrivende" eller "erhvervsmæssig" i lovenes forarbejder.

Af motiver til tidligere prislove kan der dog til illustration henvises til bemærkningerne til forslaget til 1970-prisstoppoven, hvorefter der:

"Ved erhvervsmæssigt salg forstås ethvert salg, der finder sted som led i en erhvervsvirksomhed. Salg fra kooperative virksomheder omfattes af prisstoppet. Privates enkeltstående salg af varer omfattes derimod ikke af prisstoppet."

Der kan endvidere henvises til bemærkningerne til forslaget til 1971-loven om priser og avancer, hvorefter der:

"Ved "erhvervsmæssigt salg" forstås ligesom efter den hidtidige prislovgivning ethvert salg, der linder sted som led i en erhvervsvirksomhed og dette uanset den juridiske form, hvorunder virksomheden drives. Bestemmelsen omfatter således både enkeltmandsvirksomheder, aktieselskaber, kooperative virksomheder og selvejende institutioner."

Vedrørende administrationen af prislovene kan der eksempelvis henvises til de i meddelelser fra monopoltilsynet 1971 side 76 og 83 refererede ankenævnskendelser, hvorefter private vandværker og et kollektivs restaurant fandtes omfattet af prislovens bestemmelser om erhvervsmæssigt salg, uanset at der ikke ved virksomhedernes drift var tilsigtet økonomisk vinding.

Af judicielle afgørelser nævnes den i UfR. 1944 side 491 refererede dom, der statuerer, at forbudet mod urimelige priser i den dagældende prislovgivnings § 8, stk. 1, også omfatter privates salg.

Lov nr. 297 af 14. juni 1974 om markedsføring, som ændret ved lov nr. 252 af 8. juni 1977.

§ 1. Loven gælder i privat erhvervsvirksomhed og offentlig virksomhed, som kan sidestilles hermed. Der må i sådan virksomhed ikke foretages handlinger, som strider mod god markedsføringsskik.

§ 2. Der må ikke anvendes urigtige, vildledende eller urimeligt mangelfulde angivelser, som er egnet til at påvirke efterspørgsel eller udbud af varer, fast ejendom og andre formuegoder samt arbejds- og tjenesteydelser.

I bemærkningerne til § 1 (generalklausulen) i det i Forbrugerkommissionens betænkning II indeholdte lovudkast fremgår det om begrebet "er-

hvervsdrivende", at virksomheden ikke behøver at have et snævert erhvervsmæssigt formål som f.eks. opnåelse af fortjeneste for den enkelte erhvervsdrivende. Forpligtede ifølge generalklausulen er således ikke kun erhvervsdrivende i traditionel forstand, d.v.s. personer eller juridiske personer, hvis virksomhed tager sigte på at opnå en driftsherregvinst ved produktion og salg eller ved udførelse af arbejds- og tjenesteydelser. Som erhvervsdrivende anses også andels- og forbrugsforeninger og koncessionerede virksomheder og lignende.

Det offentlige er, når det deltager i markedsføringen af varer og fast ejendom og arbejds- og tjenesteydelser ligestillet med private erhvervsvirksomheder. Det er uden betydning om den offentlige virksomhed af samfundspolitiske hensyn fastsætter priser, som medfører, at det offentlige må bære et tab på virksomheden.

I bemærkningerne til lovforslaget om markedsføring henvises der til bemærkningerne i kommissionsbetænkningen. Det siges udtrykkeligt, at banker og sparekasser som private erhvervsvirksomheder er omfattet af bestemmelserne i forslaget, herunder generalklausulen.

Under folketingsbehandlingen ændredes formuleringen af §§ 2 og 3 i forslaget for at tydeliggøre, at loven og dermed generalklausulen i § 1 finder anvendelse ikke blot på virksomhed vedrørende varer og fast ejendom samt arbejds- og tjenesteydelser, men på virksomhed vedrørende ethvert formuegode, herunder også virksomhed bestående i salg eller formidling af salg af investeringsobjekter som f.eks. skibsanparter.

Det er uden betydning om virksomheden overhovedet tager sigte på økonomisk gevinst for indehaveren eller andre. Har virksomheden i øvrigt erhvervsmæssig karakter, finder loven anvendelse, selv om dens formål udelukkende er velgørende eller ideelt. Det afhænger af virksomhedens karakter, ikke af udøveren organisation og sigte med virksomheden, om den omfattes af loven.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet "privat erhvervsvirksomhed".

Af administrative afgørelser har Forbrugerombudsmanden bl.a. henvist til følgende:

- 1) Organisationer, der drives med et velgørende formål for øje, f.eks. Kræftens Bekæmpelse, falder uden for loven. Dette gælder dog kun en sådan organisations indsamlingsvirksomhed, ikke foranstaltninger, der

må sidestilles med sædvanlige erhvervsmæssige foranstaltninger.

- 2) Politisk, religiøs eller lignende agitationsvirksomhed falder uden for loven.

Lov nr. 102 af 31. marts 1955 om tilsyn med monopoler og konkurrencebegrænsninger, som ændret ved senere love.

§ 1. Denne lov har til formål gennem offentligt tilsyn med monopoler og konkurrencebegrænsninger at forhindre urimelige priser og forretningsbetingelser samt at sikre de bedst mulige vilkår for den frie erhvervsudøvelse.

§ 2. Loven finder anvendelse på private erhvervsvirksomheder, andelsforeninger og lignende indenfor erhvervsgrene, hvor konkurrencen i hele landet eller indenfor lokale markedsområder er begrænset på en sådan måde, at virksomhederne udøver eller vil kunne udøve en væsentlig indflydelse på pris-, produktions-, omsætnings- eller transportforhold.

Stk. 2. Løn- og arbejdsforhold falder udenfor denne lov, som heller ikke omfatter prisforhold og erhvervsudøvelse, der i henhold til særlig hjemmel bestemmes eller godkendes af det offentlige.

§ 4. Rådet består af en formand og indtil 14 medlemmer. Rådets formand udnævnes af kongen. De øvrige medlemmer udnævnes af ministeren for handel, industri og søfart for et tidsrum af indtil 3 år. Rådet skal omfatte et alsidigt kendskab til erhvervs- og forbrugsforhold, herunder juridisk, nationaløkonomisk og teknisk kundskab. Et flertal af rådets medlemmer skal være uafhængige af erhvervsvirksomheder og erhvervsorganisationer, hvis forhold umiddelbart berøres af denne lov.

Stk. 2. Intet af rådets medlemmer må deltage i afgørelsen af en sag, der umiddelbart berører erhvervsvirksomheder eller brancheorganisationer, i hvilke han er interesseret, eller til hvilke han er knyttet. Rådet afgør i påkommende tilfælde, om et medlem kan deltage i en sags behandling.

§11. Finder monopoltilsynet efter foretagen undersøgelse, at konkurrencebegrænsning som omhandlet i § 2, stk. 1, medfører eller må antages at ville medføre urimelige priser eller forretningsbetingelser, urimelig indskrænkning i den frie er-

hvervsudøvelse eller urimelig ulighed i vilkårene for erhvervsudøvelsen, påhviler det tilsynet at søge forholdet bragt til ophør ved forhandling med de pågældende enkeltvirksomheder eller sammenslutninger.

§ 18. Klage over de af monopoltilsynet i henhold til denne lov truffene afgørelser indgives til tilsynet, men kan forlanges videresendt senest i løbet af 8 dage til et af ministeren for handel, industri og søfart i dette øjemed nedsat nævn, bestående af en formand og 2 andre medlemmer. Formanden skal opfylde betingelserne for at kunne beskikkes til højesteretsdommer; et af medlemmerne skal have nationaløkonomisk kundskab, og et medlem udnævnes efter forhandling med Den danske Handelsstands Fællesrepræsentation og Industrirådet.

Stk. 2. Intet af nævnets medlemmer må deltage i afgørelsen af en sag, der umiddelbart berører erhvervsvirksomheder eller brancheorganisationer, i hvilke han er interesseret, eller til hvilke han er knyttet. Nævnet afgør selv i påkommende tilfælde, om et medlem kan deltage i en sags behandling.

Forarbejderne til loven indeholder ikke en definition af begrebet "erhvervsvirksomhed". Begrebet er ej heller afgrænset i administrative forskrifter.

For så vidt angår den administrative praksis har industriministeriet oplyst, at loven antages at omfatte privat næringsvirksomhed under hvilken som helst form - f.eks. personligt firma, firma med begrænset ansvar, selvejende institutioner m.v. - og inden for ethvert erhvervsområde.

Den konkrete afgørelse af, om der er tale om en erhvervsvirksomhed i monopollovens forstand, giver sjældent anledning til tvivl. I tilfælde, hvor en virksomhed drives i henhold til næringsbrev efter den tidligere næringslovgivning, offentlig bevilling, autorisation eller lignende, antages næringsadkomsten ved lovens administration at være tilstrækkeligt bevis.

I øvrigt må afgørelsen af, om virksomheden er omfattet af loven, træffes ud fra en vurdering af, om den - henset til dens karakter, herunder formålet og varigheden - kan sidestilles med de almindelige erhvervsvirksomheder.

For så vidt angår formålet bemærkes, at det i teorien antages, at det ikke er en betingelse, at virksomheden drives for at opnå økonomisk udbytte,

jfr. kommenteret monopollov s. 36 og nedenfor vedrørende prislovgivningen.

Lov nr. 23 af 1. marts 1889 om handelsregistre, firma og prokura, som ændret ved senere love.

§ 8. Enhver, der driver handel (jfr. § 35), håndværksnæring eller fabriksvirksomhed, er i henseende til det navn, hvorunder forretningen drives og underskrift med hensyn til samme meddeles (firma), underkastet de nedenstående bestemmelser.

§ 35. Som handlende eller lige med handlende anses i denne lov:

a) enhver, enkeltmand eller selskab, som driver handel i henhold til borgerskab eller næringsbevis på handel, brændevinshandel undtagen - derunder også forbrugs- og produktionsforeninger og desl., for så vidt deres virksomhed må betragtes som næringsdrift - eller som søger stadigt erhverv ved at drive vekselerer- eller bankforretninger, spedition, assuranceforretninger mod præmie eller assuranceagentur, samt

b) sparekasser.

Undtagne er:

a) selskaber, hvis statutter er fastsatte ved lov, **og**

b) høkere samt de, der driver sådan handel som omhandles i lov om håndværks- og fabriksdrift m.m. af 29. december 1857 §§ 49, 50, 52 og 57.

Handelsberettigede, som ikke er anmeldelsespligtige, aktieselskaber og kommanditaktieselskaber, for så vidt de ikke er anmeldelsespligtige, samt gensidige forsikringsselskaber kan dog foretage anmeldelse til handelsregistret og bliver da i det hele underkastede denne lovs bestemmelser.

Begrebet "erhvervsvirksomhed" nævnes ikke i fimaloven. Efter lovens § 8 er enhver, der driver handel, håndværksnæring eller fabriksvirksomhed (nu industri), omfattet af fimaloven. Efter lovens § 35 omfatter fimaloven også virksomhed som vekselerer og speditør samt sparekasser. Virksomheder, der er omfattet af fimaloven, er med hensyn til navn (firma) undergivet fimalovens bestemmelser, og der skal ske anmeldelse til handelsregisteret (firmaregisteret), dog ikke af enkeltmandsfirma, som drives under indehaverens personnavn.

Ved afgørelsen af, om en virksomhed kan betegnes som handel, håndværk eller industri, lægges vægt på, om virksomheden er omfattet af næringsloven, og der kan derfor henvises til bemærkningerne om næringsloven.

Handelsministeriets cirkulærer nr. 147 af 12. november 1953 punkt 1 og nr. 226 af 23. december 1971 litra A giver nærmere bestemmelser om hvilke virksomheder, der er omfattet af fimaloven. Uden for loven falder bl.a. virksomhed som ejendomsmægler, revisor og andre liberale erhverv samt landbrugsvirksomhed.

Om andelsforeninger udtales det i cirkulæret af 23. december 1971, at andelsforeninger, hvis virksomhed er begrænset til medlemmernes kreds, ikke er anmeldelsespligtige, men anmeldelsesberettigede. Andelsforeninger, der driver virksomhed uden for medlemmernes kreds, er anmeldelsespligtige.

I betænkning nr. 613/1971 afgivet af handelsministeriets fimalovudvalg skal ifølge udkast til ny fimalov alle erhvervsdrivende kunne anmelde firma til firmaregisteret. Begrebet erhvervsdrivende skal forstås på samme måde som begrebet erhvervsdrivende i varemærkeloven, jfr. bemærkningerne om varemærkeloven.

Varemærkelov, lov nr. 211 af 11. juni 1959, som ændret ved lov nr. 151 af 10. maj 1967.

§ 1. Ved registrering i henhold til denne lov kan erhvervsdrivende opnå eneret til at benytte varemærker som særlige kendetegn for varer eller arbejds- og tjenesteydelser, de tilbyder i deres virksomhed (varemærkeret).

§ 2. Erhvervsdrivende har også uden registrering varemærkeret, når mærket er indarbejdet.

§ 3. Enhver må endvidere i sin erhvervsvirksomhed anvende sit navn eller firma eller navnet på en ham tilhørende fast ejendom som varemærke, for så vidt det ikke sker på en måde, der er egnet til at fremkalde forveksling med andres varemærker.

§ 4. En varemærkeret i medfør af §§ 1-3 udelukker andre end indehaveren fra i erhvervsvirksomhed uheldigvis at benytte et med varemærket for-

veksleligt mærke. Dette gælder enhver benyttelse, hvad enten mærket anvendes på selve varen eller dens indpakning, i reklame, forretningspapirer eller på anden måde, og uanset om varen er bestemt til salg her i landet eller i udlandet. Også uhjemlet mundtlig benyttelse af mærket er forbudt.

Som uhjemlet benyttelse efter stk. 1 anses det forhold, at nogen uden mærkeindehaverens tilladelse ved forhandling af reservedele, tilbehør eller lignende til andres varer henviser til det for disse varer benyttede mærke på en måde, der er egnet til at fremkalde indtryk af, at det, der således tilbydes, hidrører fra det pågældende mærkes indehaver, eller at han har givet tilladelse til dets anvendelse.

Foretager en anden end varemærkets indehaver væsentlige forandringer ved en med mærket forsynet vare gennem bearbejdning, reparation el.lign., må mærket, hvis varen på ny erhvervsmæssigt udbydes til salg, ej heller benyttes uden mærkeindehaverens tilladelse, medmindre forandringen tydeligt angives eller i øvrigt tydeligt fremgår af forholdene.

Fællesmærkelov, lov nr. 212 af 11. juni 1959.

§ 1. Foreninger af erhvervsdrivende kan i overensstemmelse med varemærkelovens §§ 1-3 ved registrering eller brug erhverve eneret for deres medlemmer til at benytte særlige kendetegn for varer eller arbejds- og tjenesteydelser, som medlemmerne tilbyder i deres virksomhed.

Offentlige myndigheder samt sådanne stiftelser og andre juridiske personer, organisationer eller sammenslutninger, som fører kontrol med eller fastsætter normer for varer eller arbejds- og tjenesteydelser kan på tilsvarende måde erhverve eneret til særlige kendetegn til benyttelse for de varer eller arbejds- og tjenesteydelser, der er genstand for kontrol, eller for hvilke normer er fastsat. Kendetegn, som omfattes af denne lov, kaldes fællesmærker.

Industriministeriet har oplyst, at forarbejderne til varemærkeloven af 1959 indeholdes i "betænkning nr. 199 af 1958 vedrørende en ny dansk lov om varemærker", hvorimod der ikke findes forarbejder til fællesmærkeloven. De følgende bemærkninger knytter sig derfor til varemærkeloven, men må i lyset af de to loves sammenhæng antages også at være dækkende for fællesmærkeloven.

Kredsen af de personer, der kan lade varemærker registrere, er udvidet under tidsforløbet fra den første varemærkelovs ikrafttræden i 1880 til i dag. I 1959-betænkningen s. 22 hedder det:

"Ifølge loven af 1880 tilkommer adgangen til at få varemærker registreret enhver, som frembringer eller forhandler varer. Efter loven af 1890 udvides kredsen af registreringsberettigede således, at adgangen til registrering tilkommer "Enhver som her i Riget driver Fabriks- eller Haandværkssvirksomhed, Jordbrug, Bjergværk, Handel eller anden Næring". I denne skikkelse er bestemmelsen i realiteten uændret optaget i loven af 1936. Trods registreringsmyndighedens meget liberale fortolkning af ordet "næring", har man stadig ment, at varemærkebeskyttelsen måtte forudsætte en egentlig erhvervsmæssig drevet virksomhed, således at den rene åndsvirksomhed ikke kan beskyttes ad varemærkeretlig vej, ligesom udøvere af immaterielle erhverv såsom læge-, tandlæge-, arkitekt- og ingeniørvirksomhed o.s.v. savner mulighed for at få varemærker registreret. Den liberale fortolkning af ordet "næring" i forbindelse med en ligeledes liberal fortolkning af begrebet "varer" har dog medført, at såkaldte "servicemærker", d.v.s. mærker, som ikke kendetegner varer, men tjenesteydelser, der i erhvervsøjemed udbydes af sådanne virksomheder som vaskerier, renserier, transportvirksomheder, banker m.fl., er optaget i varemærkeregisteret under hensyn til det behov, der er for sådanne registreringer."

I bemærkningerne til lovudkastet hedder det s. 93 f:

"Ifølge udkastet er det en forudsætning for at erhverve en varemærke ret, at den pågældende er erhvervsdrivende. Efter § 1 i den gældende varemærkelov kræves, at mærkeindehaveren er næringsdrivende. Når udkastet i stedet for "næringsdrivende" anvender betegnelsen "erhvervsdrivende", opnås herved overensstemmelse med konkurrencelovens § 9, der bruger betegnelserne "erhvervsøjemed" og "erhvervsvirksomhed". Samtidig forekommer betegnelsen "erhvervsdrivende" mere rummelig end betegnelsen "næringsdrivende". Den udvidelse af de registreringsberettigedes kreds, hvorpå der blev taget sigte allerede ved lovændringen i 1936, fortsættes således. I bemærkningerne til § 1 i loven af 1936 udtales herom:

"Fra forskellig side har der været fremsat ønske om, at varemærkelovens bestemmelser skal omfatte også mærker, der benyttes af andre næringsdrivende end sådanne, hvis virksomhed

kendetegnes udelukkende ved omsætning af varer, f.eks. ingeniører, arkitekter, installatører, flytteforretninger, forsikringselskaber, vaskerier o.desl. Dette er imidlertid allerede efter nugældende lov tilfældet, idet alle sådanne erhverv, for hvis vedkommende der kan være tale om at registrere varemærker, falder ind under ordene "eller anden næring", og idet registreringsmyndigheden allerede gennem den nugældende praksis strækker sig videst muligt i så henseende. En forudsætning for at erholde et varemærke registreret for sådanne personer må det dog være, at der til grund ligger en erhvervsmæssigt drevet forretning. Den rene åndsvirksomhed som sådan kan derimod ikke beskyttes ad varemærkeretlig vej, men hertil tjener bl.a. reglerne om forfatter-, kunstner- og opfinderret. Medens derfor en kunstners, arkitekts, ingeniørs enkeltstående frembringelse (tegning, udkast, plan eller lign.) som udslag af en original ide eller et individuelt åndsarbejde ikke falder ind under lovens begreb om en vare, der kan berettigede dens frembringer til at få et varemærke registreret, er forholdet et andet, hvor det drejer sig om af sådanne frembringelser at skabe en vare eller et varelignende produkt gennem mangfoldiggørelse og erhvervsmæssigt drevet salg. Hvor dette er tilfældet, f.eks. hvor en ingeniør eller arkitekt erhvervsmæssigt frembringer og driver handel med konstruktions- eller byggeplaner, er det ikke udelukket at registrere et varemærke for en sådan virksomhed. Det samme gælder kunsthåndværkere, installatører, bygningshåndværkere o.1., for så vidt de driver en selvstændig forretningsvirksomhed, f.eks. en kunsthandel, reparationsværksted, byggemateriale forretning, idet de, som indehavere af en sådan erhvervsmæssigt drevet forretning, må være berettigede til registrering af varemærker. Inden for de således afstukne grænser må det være registreringsmyndighedens opgave at underkaste de enkelte tilfælde den fornødne prøvelse, idet selvsagt ikke enhver frembringelse, tjenesteydelse eller lignende kan henføres under varemærkeloven."

I den siden 1936 forløbne årrække er i samtlige nordiske lande behovet for varemærker inden for de immaterielle erhverv yderligere vokset. Som følge heraf er under de nordiske drøftelser enighed opnået om, at de registreringsberettigedes kreds bør udvides til også at omfatte de immaterielle erhverv. Udtrykket "næringsdrivende" idet finske og svenske udkast og den tilsvarende angivelse "enhver som driver næring" i det norske udkast har samme vide betydning som ordet "er-

hvervsdrivende", hvilken terminologi ikke benyttes i disse lande.

Foruden fysiske personer og firmaer er principielt også andre af retsordenen anerkendte retssubjekter, som er erhvervsdrivende i udkastets forstand, berettigede til varemærkeregistrering. Dette gælder også stats- eller kommunale organer, der udøver erhvervsvirksomhed."

Industriministeriet har oplyst, at der ikke er udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser begrebet. Afgrænsningen af begrebet har aldrig givet anledning til problemer, hvorfor der ikke findes principielle administrative afgørelser og ministeriet samt patent- og varemærkedirektoratet bekendt ej heller retsafgørelser.

Al den stund afgrænsningen i praksis ikke giver anledning til problemer, er der ikke nogen egentlig administrativ praksis at gøre rede for, idet de mærker, som modtages til registrering, vedrører tjenesteydelser eller varer, som er i eller skal bringes i omsætning.

Mønsterlov, lov nr. 218 af 27. maj 1970.

§ 1. Ved mønster forstås i denne lov forbilledet for en vares udseende eller for et ornament.

Stk. 2. Den, som har frembragt et mønster, eller den, til hvem hans ret er overgået, kan i overensstemmelse med denne lov ved registrering erhverve eneret til erhvervsmæssigt at udnytte mønsteret (mønsterret), jfr. § 5.

§ 5. Mønsterretten indebærer med de undtagelser, som nedenfor er angivet, at andre end indehaveren af mønsterretten (mønsterhaveren) ikke uhjemlet må udnytte mønsteret erhvervsmæssigt ved tilvirkning, indførsel, udbud, overdragelse eller udlejning af varer, der ikke væsentligt adskiller sig fra mønsteret, eller varer, som indeholder noget, der ikke væsentligt adskiller sig fra dette.

Stk. 2. Mønsterretten omfatter kun varer af samme eller lignende art som dem, for hvilke mønsteret er registreret.

§ 6. Den, der udnyttede et mønster erhvervsmæssigt her i landet, da ansøgning om registrering af mønsteret blev indleveret, kan uanset mønsterretten fortsætte udnyttelsen med bibeholdelse af dennes almindelige karakter, hvis udnyttelsen ikke udgjorde et åbenbart misbrug i forhold til ansøgeren eller nogen, fra hvem hans ret hidrører. Sådan ret tilkommer under tilsvarende forudsætninger også den, som har truffet væsentlige foran-

stakninger til erhvervsmæssig udnyttelse af mønsteret her i landet.

Stk. 2. Den i stk. 1 omhandlede ret kan kun overgå til andre sammen med den virksomhed, hvori retten er opstået, eller hvori udnyttelsen var tilsigtet.

§ 38. Udnytter nogen uhjemlet erhvervsmæssigt et mønster, som er søgt registreret, efter at akterne i ansøgningssagen er gjort tilgængelige for enhver, og fører ansøgningen til registrering, finder bestemmelserne om mønsterretsindgreb tilsvarende anvendelse. Dette gælder dog ikke bestemmelsen i § 35. Erstatning for skade som følge af indgreb, der er sket før akterne er gjort tilgængelige for enhver, er den pågældende kun pligtig at udrede i det i § 36, stk. 2, angivne omfang.

Ifølge betænkning nr. 417/1966 om en ny lov om mønstre side 78 fremgår det, at kravet om erhvervsmæssig virksomhed har samme indhold som inden for patentretten. Det påpeges dog, at privat tilvirkning af en genstand, som skal anvendes i en erhvervsvirksomhed, ikke formeldest i dette øjemed bør henføres til erhvervsmæssig fremstilling og falder uden for mønsterretten. Der foreligger ikke principielle administrative afgørelser, og så vidt vides heller ikke retsafgørelser.

Industriministeriet har oplyst, at patent- og varemærkedirektoratet har den praksis, at et mønster må anses for udnyttet erhvervsmæssigt, såfremt der knytter sig økonomiske fordele til anvendelsen.

Patentlov, lovbekendtgørelse nr. 546 af 25. oktober 1978.

§ 1. Den, der har gjort en opfindelse, som kan udnyttes industrielt, eller den, til hvem opfinderens ret er overgået, har i overensstemmelse med denne lov ret til efter ansøgning at få patent på opfindelsen og derved opnå eneret til at udnytte den erhvervsmæssigt.

§ 3.....

Stk. 3. Eneretten omfatter ikke

- 1) handlinger, der udføres i ikke-erhvervsmæssigt øjemed,
- 2) handlinger angående produkter, som af patenthaveren eller med dennes samtykke er bragt i omsætning her i landet,
- 3) handlinger, som udføres i forsøgsøjemed i

forbindelse med genstanden for den patenterede opfindelse, eller

- 4) tilberedning i et apotek af et lægemiddel efter lægerecept i individuelle tilfælde eller handlinger, der vedrører det således fremstillede lægemiddel.

§4. Den, som, da patentansøgningen blev indleveret, her i landet erhvervsmæssigt udnyttede opfindelsen, må uanset et meddelt patent fortsætte udnyttelse med bibeholdelse af dennes almindelige karakter, såfremt udnyttelsen ikke udgjorde et åbenbart misbrug i forhold til ansøgeren eller nogen, fra hvem hans ret hidrører. Sådan ret til udnyttelse tilkommer under tilsvarende forudsætninger også den, som havde truffet væsentlige foranstaltninger til erhvervsmæssig udnyttelse af opfindelsen her i landet.

§ 53.....

Stk. 2. Den, hvem patentet frakendes, er, når han i god tro her i landet erhvervsmæssigt har udnyttet opfindelsen eller truffet væsentlige foranstaltninger hertil, berettiget til mod rimeligt vederlag og i øvrigt på rimelige vilkår at fortsætte den påbegyndte eller iværksatte den planlagte udnyttelse med bibeholdelse af dennes almindelige karakter. Sådan ret tilkommer under samme forudsætninger også indehavere af registrerede licensretigheder.

I betænkning om en nordisk patentlovgivning (NOU 1963:6, side 146-147) fremgår det, at man overvejede en udtømmende opregning af de former for erhvervsmæssig udnyttelse, som omfattedes af eneretten, men fandt at patenthaverens interesse i fuldstændig beskyttelse burde have overvægt. Kravet om "erhvervsmæssig" burde efter udvalgets mening i og for sig være tilstrækkeligt betryggende for trediemand.

Der foreligger ikke principielle administrative afgørelser, og så vidt vides heller ikke retsafgørelser.

Med hensyn til den administrative praksis har industriministeriet oplyst, at der ved registrering af patenter ikke stilles krav til patenttageren om, at denne vil udnytte en opfindelse erhvervsmæssigt, og der har som følge heraf ikke dannet sig nogen klar praksis med hensyn til forståelsen af dette begreb. Patenthaverens eneret udstrækker sig ikke til handlinger, som udføres i ikke-erhvervsmæssigt øjemed. Som eksempler herpå kan nævnes privat udnyttelse samt udnyttelse i

forbindelse med videnskabelig forskning og undervisning.

En udnyttelse er privat, når den sker til eget personlig brug (fritid, hobby o.lign.) eller til tilsvarende brug for snæver familie- og vennekreds. En udnyttelse er ikke altid privat, selv om den finder sted uden egentligt og traditionelt profitmotiv. Der findes talrige virksomheder m.v., der har velgørende eller ideelle formål og lignende, men hvis aktiviteter alligevel har et erhvervsmæssigt præg i patentretlig henseende, f. eks. Carlsberg-bryggerierne. Ligeledes står det fast, at stat og kommune altid handler "erhvervsmæssigt" i denne relation. Den private udnyttelse er således et ganske svævert begreb.

Udnyttelse i forbindelse med videnskabelig forskning, således som sådan finder sted på universiteterne og de højere læreanstalter m.v., omfattes ikke af patentretten. Det er således tilladt at gennemprøve de patenterede opfindelser. Udnyttelsen skal dog altid være af rent videnskabelig beskaffenhed, medmindre opfindelsen indgår i et forsøg.

Patenterede opfindelser må demonstreres i forbindelse med den undervisning, der finder sted i skoler, på universiteter og læreanstalter m.v. Dette gælder dog naturligvis ikke, hvis opfindelsen netop vedrører undervisningsapparatur, og demonstrationen har karakter af en benyttelse.

Lov nr. 499 af 29. november 1972 om kontrol med arbejder af ædle metaller m.v.

§ 10. Enhver, der erhvervsmæssigt sælger arbejder af ædle metaller uden at være omfattet af § 9, skal give statsguardeinen eller den, han bemyndiger hertil, uhindret adgang til butik- og lagerlokaler og til eftersyn af beholdninger af de pågældende varer og, såfremt det skønnes nødvendigt af hensyn til tilsynet med holdigheden af de af loven omfattede arbejder, udtagning af prøver. De af prøveudtagningen forårsagede omkostninger for at bringe varen i salgbar stand bæres af indehaveren af det registrerede navnestempel, der er påført varen. Mangler sådant navnestempel, bæres omkostningerne af forretningsindehaveren.

Industriministeriet har meddelt, at begrebet "erhvervsmæssig salg" i lovens forstand omfatter salg foretaget af fabrikanten, importører eller for-

handlere, jfr. lovens §§ 6, 9 og 15, d.v.s. næringsvirksomhed omfattet af næringsloven.

Der foreligger ingen betænkninger, lovbemærkninger, administrative forskrifter, administrative afgørelser henholdsvis retsafgørelser eller administrativ praksis, der belyser begrebet.

Lov nr. 219 af 7. juni 1972 om egnsudvikling.

§ 1. Efter reglerne i denne lov kan der ydes bistand til fremme af industriel og anden erhvervsmæssig udvikling i egne af landet, hvor dette må antages at være af væsentlig betydning for befolkningens adgang til at opnå andel i samfundets almindelige økonomiske, sociale og kulturelle fremgang.

Stk. 2. Ved ydelsen af bistand skal der søges opnået en lokalisering, der er hensigtsmæssig for erhvervslivet og tilpasset andre udviklingsfremmende foranstaltninger, som det offentlige har eller påtænker iværksat.

§ 5. Handelsministeren fastsætter efter indstilling fra rådet, i hvilke egne af landet lovens bistandsordninger kan finde anvendelse. Rådet skal være opmærksom på, om der i andre dele af landet måtte opstå sådanne forhold, at lovens bistandsordninger bør kunne bringes i anvendelse, og i så fald afgive indstilling herom til handelsministeren. Stk. 2. Ved afgørelsen af, om bistand kan ydes, skal rådet tage hensyn til, om den beliggenhed, der vælges for en virksomhed, er hensigtsmæssig for denne, og om stedet, eventuelt på længere sigt, er egnet for en videregående erhvervsmæssig udvikling.

Stk. 3. Rådet kan til fremme af det i § 1, stk. 1, nævnte formål afgive udtalelser over for institutioner eller personer, ligesom rådet over for offentlige myndigheder kan stille forslag om foranstaltninger, der må anses for påkrævede for et områdes erhvervsmæssige udbygning.

§ 9. Kommuner kan, når dertil ydes lån af statskassen efter stk. 2, foranstalte opførelse af erhvervsejendomme til salg eller udleje.

Stk. 2. Lån kan ydes til kommuner til dækning af udgifterne, herunder grundudgifter, ved opførelse af de i stk. 1 nævnte erhvervsejendomme.

§ 11. ----

Stk. 2. Tilskud kan kun ydes til virksomheder,

når der i henhold til lovgivningen om egnsudvikling er ydet virksomhederne garanti, eller lån til anlægsfinansiering, eller de er indflyttet i erhvervsjendomme, til hvis opførelse der er ydet lån til kommuner.

Stk. 3. Tilskud kan ikke ydes, hvis der er hengået mere end 3 år fra det tidspunkt, hvor der i henhold til lovgivningen om egnsudvikling er ydet en virksomhed garanti eller lån til anlægsfinansiering, eller indflytning har fundet sted i en erhvervsjendomme, til hvis opførelse der er ydet lån til en kommune.

§ 13. Tilskud kan ydes til foretagelse af undersøgelser og til udarbejdelse af planer og projekter af almen betydning for et områdes erhvervsmæssige udvikling samt til driften af regionale udviklingsudvalg.

§ 14. I hvert finansår kan der inden for et beløb af 5 mill. kr. gives tilsagn om tilskud og lån af statskassen til dækning af udgifter ved gennemførelse af foranstaltninger af væsentlig betydning for et områdes erhvervsmæssige udvikling med henblik på opretholdelse eller tilkomst af konkret erhvervsmæssig aktivitet.

Lov nr. 211 af 28. maj 1975 om lån til håndværk og mindre industri, som ændret ved lov nr. 471 af 14. september 1977.

§ 3. Til bistand ved administrationen af loven nedsætter handelsministeren et rådgivende udvalg, hvori sagkundskab på det pågældende erhvervsområde er repræsenteret.

Stk. 2. Handelsministeren fastsætter udvalgets forretningsorden.

Der er ikke i bemærkningerne til de to love optaget nærmere definitioner af, hvilke kriterier en virksomhed skal opfylde for at kunne komme i betragtning som modtager af finansieringsbistand.

Ej heller er der ved administrationen af disse love udstedt administrative forskrifter eller truffet principielle administrative afgørelser eller retsafgørelser, der medvirker til at definere begrebet erhvervsdrivende.

Ved administrationen af lovene har industriministeriet, direktoratet for egnsudvikling, oplyst, at

man har fulgt den regel kun at yde bistand til virksomheder, der drives på grundlag af almindelige forretningsmæssige rentabilitetsprincipper. Man har således anlagt den samme fortolkning af begrebet erhvervsdrivende, som f.eks. kom til udtryk i L 123/1930 om aktieselskaber § 1, stk. 1, 2. punktum: "Et selskab anses som erhvervsdrivende, når det har til formål under hvilken som helst form at indvinde økonomisk udbytte til fordeling mellem deltagerne."

Lov nr. 145 af 21. april 1965 om Danmarks erhvervsfond, som ændret ved senere love.

§ 1. Danmarks erhvervsfonds midler anvendes i overensstemmelse med denne lovs regler til støtte for eksporten og til fremme af erhvervenes effektivitet og konkurrenceevne.

Stk. 2. Fonden bestyres af handelsministeren

§ 11. Efter retningslinier fastsat af handelsministeren - for produktivitetsfremmende foranstaltninger af vedkommende fagminister - kan der af fonden afholdes udgifter til følgende formål:

e. Produktivitetsfremmende foranstaltninger inden for industri, handel, håndværk, landbrug, fiskeri og byggeri m.v.

Stk. 2. De til administrationen af fornævnte foranstaltninger fornødne udvalg nedsættes af vedkommende minister efter forhandling med de interesserede erhvervsorganisationer.

Produktivitetsordningens formål er at fremme erhvervenes effektivitet og konkurrenceevne gennem støtte til udviklings- og fornyelsesprocessen inden for industri, handel og håndværk m.v. Der ydes alene støtte til kollektive aktiviteter og ikke til enkeltvirksomheder.

Industriministeriet har oplyst, at begrebet erhvervsvirksomhed m.v. ikke er afgrænset i loven eller i forarbejderne hertil, ligesom der ej heller findes administrative forskrifter eller principielle administrative afgørelser samt retsafgørelser, der belyser begrebet.

Med hensyn til den administrative praksis har industriministeriets produktivitetsudvalg ikke savnet en afgrænsning eller bedre belysning af begrebet.

Lov nr. 104 af 20. marts 1970 om "Fondet til fremme af teknisk og industriel udvikling".

§ 1 Der oprettes et fond til fremme af teknisk og industriel udvikling i Danmark.

Stk. 2. Fondets midler kan anvendes til:

- 1) bistand til forsknings- og udviklingsarbejde i danske erhvervsvirksomheder,
- 2) indgåelse af kontrakter om udvikling af nye produkter eller produktionsmetoder,
- 3) tegning af aktier i danske selskaber, hvis virksomhed er afhængig af udviklingsarbejde, og
- 4) forskningsresultaters formidling til danske erhvervsvirksomheder.

Udviklingsfondets formål er at finansiere udvikling af nye produkter og produktionsmetoder i danske erhvervsvirksomheder med henblik på industriel produktion og beskæftigelse. Fonde, legater, stiftelser og lignende selvejende institutioner med industriel produktion vil også kunne opnå en sådan finansiering.

Industriministeriet har oplyst, at begrebet erhvervsvirksomhed m.v. ikke er afgrænset i loven eller i forarbejderne hertil, ligesom der ej heller findes administrative forskrifter eller principielle administrative afgørelser samt retsafgørelser, der belyser begrebet.

Med hensyn til den administrative praksis har Udviklingsfondet ikke savnet en afgrænsning eller bedre belysning af begrebet.

Lov nr. 93 af 29. marts 1957 om skibsregistrering, som ændret ved senere love.

§ 14. Over skibe, der erhvervsmæssigt anvendes til fiskeri eller til optagelse af sten og fyld, føres tillige særlige registre.

Industriministeriet har oplyst, at registreringen i de særlige registre, der ifølge § 14 i skibsregistreringsloven skal føres over skibe, der erhvervsmæssigt anvendes til fiskeri eller til optagelse af sten og fyld sker på baggrund af en erklæring fra skibets ejer om, at skibet anvendes erhvervsmæssigt til dette formål. Skibsregisteret foretager ingen særskilt undersøgelse heraf.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller truffet principielle afgørelser vedrørende erhvervsbegrebet.

Lov nr. 102 af 6. april 1906 om køb, som ændret ved senere love.

§ 4. Ved handelskøb forstås i denne lov køb, som indgås mellem handlende i eller for deres bedrift.

Som handlende anses herved enhver, der gør sig til bedrift at afhænde dertil indkøbte varer, at drive vekselerer- eller bankforretning, forsikringsvirksomhed, kommissionshandel, forlagsvirksomhed, apotek, beværtning, håndværk eller fabrik, at overtage udførelse af bygnings- eller anlægsarbejder eller at befordre personer, gods eller meddelelser. Dog anses ikke som handlende den, som uden anden medhjælp end sin ægtefælle, sine børn under 15 år og sit hystende driver beværtning, håndværk, befordringsvirksomhed eller sådan ringe handel, hvortil ikke kræves særlig adkomst, eller hvortil borgerskab udstedes uden betaling.

Købelovens § 4 giver en selvstændig og detaljeret bestemmelse af begrebet "handlende" for så vidt angår lovens bestemmelser om handelskøb.

Ifølge Rigsdagstidende 1904-05 fremgår det, at det har været tanken at sidestille alle forretningsdrivende, hvis virksomhed efter sin beskaffenhed kræver en ordnet forretning med en egentlig handelsvirksomhed.

Af hensyn til den skandinaviske retsenhed har man dog måttet indføre visse modifikationer ved den nærmere begrebsbestemmelse af udtrykket handlende og således er f.eks. den større landbrugsdrift, mejeridrift, handelsgartneri og lignende virksomheder ikke omfattet, medmindre de i det enkelte tilfælde drives i form af en egentlig fabrikationsvirksomhed.

Den i kbl. § 4, stk. 2, anførte opregning omfatter for det første virksomheder, hvis formål er selve ombytningen af værdier, d.v.s. virksomheder, der afhænder dertil indkøbte varer (importører, eksportører, grossister). Dernæst medtages de produktionsvirksomheder, som står i umiddelbar forbindelse med handelsvirksomheden, f.eks. håndværks- og fabrikationsvirksomheder. Endelig nævnes visse virksomheder, der på grund af deres betydelige forbrug anses at måtte undergives reglerne om handelskøb, nemlig virksomheder, der udfører bygnings- eller anlægsarbejder eller befordre personer, gods eller meddelelser. På tilsvarende måde er også forsikringsvirksomhed medtaget. Disse virksomheder indgår i meget betydeligt omfang køb for deres bedrift, og de må derfor tilrettelægge deres virksomhed på samme måde som egentlige handlende.

Justitsministeriet har oplyst, at kbl. U 1975 § 4

har opgivet begrebet handlende og anvender i stedet udtrykket erhvervsdrivende, d.v.s. enhver, der driver forretningsmæssigt organiseret virksomhed. Dette er i overensstemmelse med intentionerne i kbl. § 4, stk. 2, og medfører således ingen ændring heri.

Lov nr. 147 af 4. april 1979 om forbrugerkøb.

§ 4 a. Ved forbrugerkøb forstås et køb, som en køber (forbruger) foretager hos en erhvervsdrivende, der handler som led i sit erhverv, når det købte hovedsagelig er bestemt til ikke-erhvervsmæssig anvendelse for køberen, og sælgeren vidste eller burde vide dette. Sælgeren har bevisbyrden for, at købet ikke er et forbrugerkøb.

Stk. 2. Som forbrugerkøb anses under i øvrigt samme betingelser som nævnt i stk. 1 endvidere køb fra ikke-erhvervsdrivende, hvis aftalen om køb er indgået eller formidlet for sælgeren af en erhvervsdrivende.

§ 84. Meddelelser efter §§ 81 og 83 kan også gives til en producent eller en anden erhvervsdrivende, der i forbindelse med købet har påtaget sig at afhjælpe eventuelle mangler ved salgsgenstanden. I de køb, der er nævnt i § 4 a, stk. 2, kan meddelelserne endvidere gives til den erhvervsdrivende, der har indgået eller formidlet aftalen om købet for sælgeren.

§ 85. Vil køberen påberåbe sig en mangel over for en producent eller en anden erhvervsdrivende, der i forbindelse med købet har påtaget sig at afhjælpe eventuelle mangler, skal han give sælgeren eller den anden erhvervsdrivende meddelelse herom inden rimelig tid, efter at han har eller burde have opdaget mangelen. I modsat fald taber han retten til at påberåbe sig mangelen.

Om begrebet erhvervsdrivende hedder det i betænkning nr. 845/78 om forbrugerkøb s. 56:

"Sælgeren skal være en erhvervsdrivende, der handler som led i sit erhverv. Udtrykket erhvervsdrivende er anvendt i en vid betydning. Omfattet er for det første personer, der udøver selvstændig erhvervsvirksomhed. Det gælder, hvad enten der er tale om en hoved- eller bisekæftigelse for den pågældende, men det må dog kræves, at der er tale om en virksomhed af et vist - ikke ubetydeligt - omfang. Enkeltstående salg vil således normalt ikke være tilstrækkeligt til at anse den pågældende som en erhvervsmæssig sælger. Endvidere må offentlige virksomheder

anses som erhvervsdrivende, hvis de udøver en virksomhed, der kan sidestilles med privat erhvervsvirksomhed, jfr. princippet i markedsføringslovens § 1 og forbrugerklagenævnslovens § 2. F.eks. må levering af vand fra offentlige vandværker til private forbrugere anses for forbrugerkøb. Det er ikke en betingelse for, at en sælger kan anses for erhvervsdrivende, at han med sin virksomhed tilstræber en økonomisk gevinst."

Justitsministeriet har i øvrigt oplyst, at købelovens begreb erhvervsdrivende er det samme som dørsalgslovens.

Lov nr. 139 af 29. marts 1978 om visse forbrugeraftaler (Dørsalg m. v., postordresalg og løbende tjenesteydelser).

§ 1. Loven finder anvendelse på forbrugeraftaler og på erhvervsdrivendes henvendelser med henblik på indgåelse af sådanne aftaler.

Stk. 2. Som en forbrugeraftale betegnes en aftale, som en erhvervsdrivende indgår i sit erhverv, når den erhvervsdrivendes ydelse hovedsagelig er bestemt til ikke-erhvervsmæssig anvendelse for den anden part (forbrugeren) og den erhvervsdrivende vidste eller burde vide dette. Aftale om at udføre arbejde for en erhvervsdrivende anses dog ikke for en forbrugeraftale.

Stk. 3. Den erhvervsdrivende har bevisbyrden for, at en aftale, han har indgået, ikke er en forbrugeraftale.

Stk. 4. Under i øvrigt samme betingelser som nævnt i stk. 2 finder kapitel 2 og 3 tillige anvendelse på aftaler om køb fra ikke-erhvervsdrivende, hvis aftalen er indgået eller formidlet for sælgeren af en erhvervsdrivende, samt på erhvervsdrivendes henvendelser med henblik på indgåelse af sådanne aftaler.

Ifølge bemærkningerne til loven fremgår det, at ordet erhvervsdrivende omfatter enhver, som driver privat erhvervsvirksomhed. Offentlige virksomheder vil i almindelighed ikke kunne anses for erhvervsdrivende. Såfremt det offentlige udøver en virksomhed, som kan sidestilles med privat erhvervsvirksomhed, vil loven imidlertid være anvendelig. Dette er i overensstemmelse med markedsføringslovens § 1.

Under folketingsbehandlingen afgav justitsministeren over for retsudvalget følgende redegørelse vedrørende begrebet erhvervsdrivende:

"Udtrykket "erhvervsdrivende" eller lignende

udtryk, som begrebsmæssigt svarer hertil, anvendes talrige steder i lovgivningen. Som eksempler kan nævnes næringslovens § 1 ("selvstændig næringsvirksomhed"), markedsføringslovens § 1 ("privat erhvervsvirksomhed"), og §§ 5, 6, 7 og 8 ("erhvervsdrivende"), aktieselskabslovens § 1, stk. 1 ("erhvervsdrivende"), bogføringslovens § 1, stk. 1 ("udøver erhvervsvirksomhed", "erhvervsmæssigdriver"), moms-lovens § 3, stk. 1 ("driver selvstændig erhvervsvirksomhed") og selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 jfr. stk. 3 ("indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed"). Der eksisterer imidlertid ingen kort og helt præcis definition af begrebet erhvervsdrivende, og man kan ikke uden videre gå ud fra, at den nærmere afgrænsning skal foretages på nøjagtig samme måde i de forskellige love.

Normalt vil der ikke være tvivl om, hvorvidt en person er erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde vil den afgrænsning, som er lagt til grund andre steder i lovgivningen, være vejledende. Det må eksempelvis antages, at en fysisk eller juridisk person, som er bogføringspligtig, momspligtig eller omfattet af selskabsskatteloven normalt også vil blive anset for erhvervsdrivende i relation til nærværende lov.

Omfattet af begrebet erhvervsdrivende er i første række fysiske og juridiske personer, som driver privat erhvervsvirksomhed i traditionel forstand, d.v.s. afsætter varer, tjenesteydelser eller andet med henblik på at opnå en økonomisk gevinst. Også virksomhed, der udøves som bierhverv, er som udgangspunkt omfattet. Det må dog kræves, at virksomheden er af en vis varighed, og at den har et vist ikke helt ubetydeligt omfang. En person, som i et enkelt eller enkelte lejlighedsvis tilfælde videresælger en vare med fortjeneste, vil således i almindelighed ikke af denne grund kunne anses for erhvervsdrivende.

Begrebet erhvervsdrivende i lovforslaget skal dog ikke forstås snævert som kun omfattende fysiske eller juridiske personer, hvis virksomhed tilsigter opnåelse af en økonomisk gevinst. Eksempelvis vil også brugsforeninger og andre andelsforeninger i almindelighed være omfattet, uanset om der kun handles med medlemmerne. Dette svarer til forståelsen af begrebet "privat erhvervsvirksomhed" i markedsføringsloven, jfr. Forbrugerkommissionens betænkning II (betænkning nr. 681/1973) s. 17 og 69 f. Derimod vil foreninger, organisationer og andre sammenslutninger, hvis formål udelukkende er velgørende eller almennyttigt, i almindelighed falde uden for begrebet erhvervsdrivende, smig. herved s. 77 i Forbruger-

kommissionens beretning for 1975-1977, hvoraf det fremgår, at organisationerne bag henholdsvis "Rundskuedagen" og "Børnehjælpsdagen" ikke er blevet anset for "erhvervsdrivende" i relation til markedsføringslovens § 8 om præmiekonkurrencer. Også sportsforeninger, faglige foreninger, selskabelige foreninger og andre foreninger med et ikke-økonomisk formål vil i almindelighed falde uden for begrebet erhvervsdrivende.

Offentlige virksomheder vil som anført i bemærkningerne til lovforslaget s. 9 kun kunne anses for erhvervsdrivende i det omfang, virksomheden kan sidestilles med privat erhvervsvirksomhed, smig. herved markedsføringslovens § 1, forbrugerklagenævnslovens § 2, jfr. § 1 i bekendtgørelse nr. 193 af 28. maj 1975 om forbrugerklagenævns virksomhedsområde, og Forbrugerkommissionens betænkning II s. 17 og 37."

Justitsministeriet har yderligere bemærket, at der ikke ministeriet bekendt foreligger retsafgørelser vedrørende begrebet.

Lov nr. 243 af 8. maj 1917 om kommission, handelsagentur og handelsrejsende, som ændret ved lov nr. 168 af 13. april 1938.

§ 2. Ved handlende forstås i denne lov enhver, der gør sig til bedrift at afhænde dertil indkøbte varer, at drive vekselrer- eller bankforretning, forsikringsvirksomhed, kommissionshandel, forlagsvirksomhed, apotek, beværtning, håndværk eller fabrik, at overtage udførelse af bygnings- eller anlægsarbejder eller at befordre personer, gods eller meddelelser, samt enhver, som er handelsagent. Dog anses ikke som handlende den, som uden anden medhjælp end sin ægtefælle, sine børn under 15 år og sit hustyende driver beværtning, håndværk, befordringsvirksomhed eller sådan ringe handel, hvortil ikke kræves særlig adgang eller hvortil borgerskab udstedes uden betaling.

§ 5. Får nogen, som erhvervsmæssigt driver virksomhed som handelskommissionær, anmodning fra en anden, med hvem han står i forretningsforbindelse, om at besørge salg eller køb, der falder indenfor denne hans virksomhed, skal han uden ugrundet ophold give meddelelse, hvis han ikke vil overtage hvervet. Gives sådan meddelelse ikke, anses hvervet for overtaget.

Justitsministeriet har oplyst, at kommissionslo-

vens begreb "handlende" er det samme som købelovens med en enkelt udvidelse, nemlig handelsagenter.

Lovbekendtgørelse nr. 464 af 14. september 1976 om tinglysning, som ændret ved senere love.

§ 37. Hvor en fast ejendom varigt er indrettet med en særlig erhvervsvirksomhed for øje, omfatter tinglyst pantebrev i ejendommen, når intet andet er aftalt, også det dertil hørende driftsinventar og driftsmateriel - derunder maskiner og tekniske anlæg af enhver art - og ved landejendomme tillige den til ejendommen hørende besætning, gødning, afgrøder og andre frembringelser, for så vidt de ikke udskilles ifølge en regelmæssig drift af den pågældende ejendom.

Stk. 2. Er en ejendom forsikret, omfatter tinglyst panteret i ejendommen, når intet andet er aftalt, tillige det pantsattes forsikringssummer. Samme regel gælder det i stk. 1 nævnte tilbehør.

§ 38. Når en bygning er opført, helt eller delvis, og når maskiner, kedler, ovne el.lign. er blevet indlagt i en ejendom på ejerens bekostning til brug for ejendommen eller en der værende erhvervsvirksomhed, kan særskilt ret over bygnings materialer og over nævnte tilbehør ikke forbeholdes, være sig som ejendomsret eller på anden måde. Tinglyst pantebrev i ejendommen omfatter uden særlig vedtagelse også dette tilbehør.

Justitsministeriet har oplyst, at ordet erhvervsvirksomhed i tinglysningslovens §§ 37 og 38 i den panteretlige teori og i retspraksis er afgrænset således, at der ikke alene lægges vægt på, om virksomheden medfører et overskud. Også velgørende institutioner vil kunne falde ind under reglen. Udtrykket må tages i vid forstand.

Private skoler kan være omfattet af begrebet, jfr. UfR 1933 s. 1118, idet det ikke på forhånd kan afvises, at skoler med særlig faglig tilknytning som f.eks. en landbrugsskole tillige er en erhvervsvirksomhed.

Fonds, legater, stiftelser og selvejende institutioner vil også i tilfælde, hvor produktioner ikke tilsigter at frembringe et overskud, typisk være omfattet af begrebet erhvervsvirksomhed, når der er tale om en produktions-, udlejnings- eller lignende virksomhed, og der på den faste ejendom er installeret driftsinventar og driftsmateriel med særlig produktion for øje.

Lovbekendtgørelse nr. 488 af 2. oktober 1978 om rettens pleje, som ændret ved senere love.

§ 241a. Personer, der driver erhvervmæssig virksomhed, kan i sager, der vedrører denne, sagsøges ved retten på det sted, hvorfra virksomheden udøves.

Der foreligger hverken i forarbejderne til loven eller i retspraksis nogen fortolkningsbidrag til forståelse af begrebet erhvervmæssig virksomhed.

Lov nr. 56 af 18. marts 1925 om ægteskabets retsvirkninger, som ændret ved senere love.

§ 18. En ægtefælle må ikke uden den anden ægtefælles samtykke afhænde eller pantsætte fast ejendom, der er fælleseje, såfremt ejendommen tjener til familiens bolig, eller hvis ægtefællernes eller den anden ægtefælles erhvervsvirksomhed er knyttet til den. Sådan ejendom må heller ikke uden samtykke af den anden ægtefælle bortlejes eller bortforpagtes, såfremt dette vil medføre, at den ikke længere kan tjene til fælles bolig eller som grundlag for erhvervsvirksomheden. Er den anden ægtefælle umyndig, meddeler værgen samtykket.

Begrebet "erhvervsvirksomhed" er ikke nærmere uddybet i forarbejderne til loven.

Med hensyn til retspraksis har justitsministeriet henvist til:

- 1) VLT 1931.273: Omkring en måned efter, at en hustru havde forladt sin mand, udstedte han uden hendes samtykke et skadesløsbrev med pant i den gård, han drev. Da ægtefællernes erhvervsvirksomhed var knyttet til gården ved udstedelsen af skadesløsbrevet, og de øvrige betingelser i § 18 var til stede, omstødtes handelen.
- 2) VLT 1928.55: En landmand havde uden hustruens samtykke udstedt et skadesløsbrev med pant i en bortforpagtet landbrugsejendom tilhørende fællesboet. Pantsætningen kunne ikke anfægtes af hustruen, da ægtefællernes erhvervsvirksomhed under de foreliggende omstændigheder ikke fandtes at være knyttet til den pantsatte gård.

Justitsministeriets cirkulære nr. 80 af 12. april 1965 om meddelelse af tilladelser til køb m.v. af våben og ammunition.

§ 2. Tilladelse til forhandling af de i § 1, stk. 1, nr. 1, omhandlede våben og ammunition hertil samt de i samme paragraf under nr. 2 nævnte våben bør kun meddeles sådanne erhvervsdrivende, herunder brugsforeningsuddelere, i politikredsen, som har et rimeligt kendskab til våben og til våbenhandel, og som har mulighed for at opbevare våbnene på betryggende måde, jfr. § 5 i våbenbekendtgørelsen, og om hvilke der ikke foreligger sådanne oplysninger om personlige forhold eller hidtidigeandel, at det må anses for betænkeligt, at der meddeles dem tilladelse til at forhandle våben.

Justitsministeriet har oplyst, at ordet erhvervsdrivende ikke har givet anledning til særlige fortolkningsspørgsmål, idet bestemmelsen i § 2 alene vedrører sådanne erhvervsdrivende, som har et rimeligt kendskab til våben og våbenhandel, som har betryggende opbevaringsforhold for våben, og hvorom der ikke i øvrigt foreligger sådanne personlige oplysninger, at det må anses for betænkeligt, at der meddeles dem tilladelse til at forhandle våben. Cirkulærets § 2 omfatter således kun de handlende, der som et led i deres næring har et rimeligt kendskab til våben og i øvrigt opfylder nævnte krav.

Særligt kan dog bemærkes, at ordene "herunder brugsuddelere" blev indsat for at understrege, at en godkendelse af fællesforeningen ikke er tilstrækkeligt, men at der kræves tilladelse til hvert enkelt forretningssted.

Lov nr. 63 af 3. marts 1948 om ydelse af juridisk bistand samt om inkasso- og detektivvirksomhed m.v., som ændret ved lov nr. 293 af 8. juni 1978.

§ 1. Denne lov finder anvendelse på enhver, der i erhvervsmæssigt øjemed driver virksomhed:

- 1) med juridisk rådgivning eller anden juridisk bistand, herunder repræsentation af arvinger og bistand i navnesager,
- 2) med inddrivelse af fordringer (inkassobureauer),

- 3) — (ophævet),
- 4) med udforskning af private livsforhold m.v. (detektivbureauer), eller
- 5) som mellemmand mellem personer, der ønsker at indgå ægteskab (ægteskabsbureauer).

Stk. 2. De i loven givne bestemmelser finder dog ikke anvendelse på:

- 1) virksomhed som sagfører,
- 2) auktionslederes inkassationer af auktionskøbesummer m.v.,
- 3) bistand, som ydes af statsautoriserede revisorer i spørgsmål, der står i forbindelse med regnskabs- og revisionsforhold,
- 4) sådan virksomhed, som sædvanlig drives af banker, sparekasser og vekselerere inden for grænserne af almindelig bank- og sparekasservirksomhed, eller
- 5) sådan bistand, som sædvanlig ydes af arkitekter, bygmestre, rådgivende ingeniører og landinspektører som et naturligt led i deres almindelige erhvervsvirksomhed.

Stk. 3. Justitsministeren kan fastsætte, at bestemte arter af virksomheder undtages fra lovens bestemmelser.

Begrebet "erhvervsdrivende" er ikke nærmere uddybet i bemærkningerne til 1948-loven eller vinkelskriverloven af 1943.

I justitsministeriets cirkulære nr. 194 af 1. juni 1943, pkt. I, er bl.a. bestemt, at "Virksomheder, der ikke er af erhvervsmæssig karakter, såsom "Studentersamfundets Retshjælp for ubemidlede", "Aarhus Retshjælp" og andre filantropiske retshjælpsinstitutioner, omfattes ikke af lovens bestemmelser". Cirkulæret indeholder ikke herudover bestemmelser af fortolkningsmæssig relevans for spørgsmålet. Der findes justitsministeriet bekendt ikke retsafgørelser om spørgsmålet, og justitsministeriet har ikke truffet administrative afgørelser på området.

Lovbekendtgørelse nr. 130 af 21. marts 1978 om forbrugsbegrænsende foranstaltninger, som ændret ved lov nr. 192 af 3. maj 1978.

§ 4. Ministeren for skatter og afgifter kan efter samråd med det efter § 37 i lov om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift) nedsatte nævn fritage varer af typer, der må antages udelukkende at blive anvendt til erhvervsmæssigt formål, for

afgift. Ministeren for skatter og afgifter kan endvidere efter samråd med nævnet fritage varer for afgift, såfremt varenes anvendelse til teknisk brug eller praktiske administrative hensyn i ganske særlig grad taler derfor.

§ 5. Afgift svares af den, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller afgiftspligtige varer eller driver mellemhandel med sådanne varer.

Stk. 2. Afgift svares endvidere af den, der indfører afgiftspligtige varer fra udlandet, for så vidt den pågældende ikke omfattes af bestemmelsen i stk. 1.

Stk. 3. Ved auktionssalg svares afgift, såfremt vareren hidrører fra en i henhold til stk. 1 anmeldt virksomhed og ikke godtgøres at være afsat til en sådan virksomhed.

Ved administrationen af bestemmelsen om afgiftsfrigivelse for varer af typer, der må antages udelukkende at blive anvendt til erhvervsmæssigt formål, har departementet for told- og forbrugsafgifter oplyst, at begrebet "erhvervsmæssigt" fortolkes temmelig bredt (som en modsætning til privat brug), således at der kan indrømmes afgiftsfrigivelse for varer, som udelukkende anvendes til f.eks. undervisningsbrug på skoler og læreanstalter, på hospitaler og i institutioner m.v.

Lov nr. 519 af 13. december 1972 om told, som ændret ved senere love.

§ 13. Finansministeren kan fastsætte regler, der er nødvendige for anvendelsen af De europæiske Fællesskabers bestemmelser om beskyttelse mod dumping, præmier eller subventioner fra lande, der ikke tilhører De europæiske Fællesskaber.

Stk. 2. Toldvæsenet kan afkræve importører, eksportører, producenter, andre næringsdrivende og erhvervsorganisationer de oplysninger, som er nødvendige for at opfylde oplysningspligten over for Fællesskaberne i henhold til de bestemmelser, der nævnes i stk. 1. Toldvæsenet kan endvidere i det omfang, formålet gør det nødvendigt, efterse de pågældendes forretningsbøger, øvrige regnskabsmateriale og korrespondance m.v.

Det er oplyst, at der ikke har foreligget sager af den omhandlede art til behandling hos toldvæsenet.

Lovbekendtgørelse nr. 305 af 26. maj 1978 om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift), som ændret ved lov nr. 443 af 13. september 1978 og lov nr. 542 af 1. november 1978.

§ 1. Efter denne lovs bestemmelser skal der svares en afgift til statskassen i alle led af den erhvervsmæssige omsætning af varer og ydelser samt ved indførsel fra udlandet.

§ 3. Afgiften svares af:

a. Den, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed med afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.

d. Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de afsætter varer og afgiftspligtige ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Leverancer fra en amtskommunal eller kommunal institution til andre institutioner under samme amtskommune eller kommune betragtes ikke som afsætning. Det samme gælder leverancer fra en institution, der drives i fællesskab af flere amtskommuner eller kommuner, til de amtskommuner eller kommuner, som er parthavere i institutionen.

Stk. 2. Efter samråd med det i § 37 omhandlede nævn bestemmer ministeren for skatter og afgifter, i hvilket omfang erhvervsvirksomheder og foreninger skal svare afgift af varer og afgiftspligtige ydelser, når de udelukkende fremstilles eller præsteres til virksomhedens eller foreningens eget brug.

Efter merværdiafgiftslovens § 1 skal der svares en afgift til statskassen i alle led af den erhvervsmæssige omsætning af varer og ydelser samt ved indførsel fra udlandet. Retningslinierne for, hvem der skal svare afgift - og dermed registreres hos toldvæsenet - er indeholdt i lovens §§ 3-5. Det er således fastsat, at afgiften skal svares af bl.a. den, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed med afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser (§ 3, stk. 1, punkt a).

Departementet for told- og forbrugsafgifter har oplyst, at tolddirektoratet ved administrationen af afgifts- og registreringspligten har taget udgangspunkt i bl.a. det i "Redegørelse vedrørende Merværdiafgift" (1964) og i bemærkningerne til lo-

ven, specielt bemærkningerne til lovens § 3, anførte.

Det fremgår heraf, at der skal svares afgift af enhver, der i erhvervsmæssigt øjemed driver selvstændig virksomhed med afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser. Der skal således ikke svares afgift af afsætning, der ikke sker i erhvervsmæssig øjemed, som f.eks. når en privat afsætter dele af sit indbo. Der skal heller ikke svares afgift af ydelser, som udøves af f.eks. almindelig hushjælp eller af handelsrejsende, idet de pågældende ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed, men må anses som lønmodtagere.

Det fremgår videre, at pligten til at svare afgift imidlertid også omfatter visse virksomheder, der ikke i almindelig forstand kan karakteriseres som værende erhvervsvirksomheder. Dette gælder således andelsforeninger m.v., ligesom også statslige og kommunale institutioner, der har afgiftspligtig afsætning, har pligt til at svare afgift. Også af auktionssalg skal der svares afgift.

Der er dog ved den pr. 1. oktober 1978 gennemførte ændring af loven (lov nr. 204 af 10. maj 1978) sket en vis begrænsning i afgiftspligten for offentlige institutioner, således at disse kun bliver afgiftspligtige, når de afsætter varer og afgiftspligtige ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder (§ 3, stk. 1, punkt d).

Ved toldvæsenets administration af, hvorvidt en person driver selvstændig erhvervsvirksomhed eller er lønmodtager, har man især lagt til grund, om virksomheden drives for egen regning og risiko, d.v.s. at indehaveren sædvanligvis afholder samtlige driftsudgifter og oppebærer indtægterne samt har egne driftsmidler og eventuelt har ansat lønnet personale i virksomheden.

Vejledende vil endvidere være, om personens indtægter ved det pågældende forhold (afsætning af ydelser) vil blive anset som A-indkomst i henhold til kildeskatteloven, samt om vedkommende kan anses for omfattet af bestemmelserne i ferieloven, lov om arbejdsmarkedets tillægspension og sygesikringsloven.

Ovennævnte kriterier er anført i AFGIFT-MOMS, kap. 4, Registrering, og anvendes ved distriktstoldkamrenes administration af begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed".

Direktoratet har endvidere oplyst, at der ikke foreligger retsafgørelser vedrørende begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed", og at den anlagte fortolkning af begrebet kun sjældent giver anledning til forespørgsler af principiel art.

Lovbekendtgørelse nr. 129 af 21. marts 1978 om forskellige forbrugsafgifter, som ændret ved lov nr. 192 af 3. maj 1978.

§ 2. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller eller indfører og driver mellemhandel med fjernsynsmodtagere, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

§ 4. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller eller som her til landet indfører de i § 3 omhandlede afgiftspligtige varer, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

Stk. 3. Toldvæsenet kan tillade, at afgiftsberigtigelsen af varer, der indføres her til landet i erhvervsmæssigt øjemed, sker i forbindelse med indførslen, således at afgiften afregnes efter reglerne i toldlovens kapitel 8.

§ 6.....

Stk. 3. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller de i stk. 1 nævnte varer, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

§ 8. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller, eller som her til landet indfører tændstikker, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes. Pakning af varer i detailpakninger betragtes som fremstilling.

§ 10.....

Stk. 3. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller afgiftspligtige varer, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

§ 11 a. —

Stk. 2. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller de i stk. 1 nævnte varer, herunder virksomheder, der alene foretager pakning af varerne, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

§ 12.....

Stk. 2. Enhver virksomhed, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller eller som her til landet indfører spillekort, skal anmeldes for kontrolmyndigheden, inden virksomheden påbegyndes.

Departementet for told- og forbrugsafgifter har oplyst, at man ved afgrænsningen af begrebet "erhvervsmæssig" i relation til bestemmelserne om registrering hos toldvæsenet efter punktafgiftslovgivningen følger samme retningslinier som anført ovenfor om merværdiafgiftsloven. Departementet har endvidere oplyst, at man i princippet anvender samme retningslinier ved administrationen af sådanne afgiftsfritagelser, som er betinget af, at de pågældende varer anvendes erhvervsmæssigt. Det gælder f.eks. § 8 i lov om afgift af sukker m.m., § 15, stk. 2, nr. 2, i lov om afgift af spiritus m.m., og § 9, stk. 2, i lov om afgift af benzin.

Lov nr. 151 af 24. april 1975 om erhvervsregisteret.

§ 1. Under økonomiministeren oprettes et centralt erhvervsregister, der:

- 1) bistår offentlige myndigheder i erhvervsregistreringsspørgsmål,
- 2) efter anmodning kan give oplysninger om de registrerede enheder til offentlige myndigheder, jfr. § 10, samt til andre, jfr. § 11, og
- 3) medvirker ved samordning og forenkling af den offentlige erhvervsregistrering.

§ 2. Erhvervsregistret opbygger og fører en fortegnelse over enheder, som i henhold til lov er berettiget eller forpligtet til registrering hos offentlige myndigheder eller institutioner, og som:

- 1) beskæftiger lønnet medhjælp eller
- 2) udøver selvstændigt erhverv eller
- 3) er filialer eller afdelinger under de i nr. 1 og 2 nævnte enheder.

Danmarks Statistik har oplyst, at loven og bemærkningerne hertil ikke indeholder en definition af begrebet erhvervsdrivende, ligesom der ikke er udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet.

I bemærkningerne til § 2, stk. 1, i erhvervsregisterloven anføres bl.a. til belysning af begreberne "enheder som beskæftiger lønnet medhjælp eller udøver selvstændigt erhverv", at der ikke kan

"medtages en videre kreds af husholdninger end de, der som arbejdsgivere måtte være omfattet af kildeskattelovens og/eller ATP-lovens bestemmelser".

Danmarks Statistik har endvidere meddelt, at der ikke i forbindelse med erhvervsregisterloven er truffet retslige afgørelser, som belyser spørgsmålet om afgrænsningen af begrebet erhvervsdrivende, og at der ikke har været behov for principielle administrative afgørelser vedrørende afgrænsningsspørgsmålet.

Vedrørende den administrative praksis der følges ved administrationen har Danmarks Statistik oplyst, at erhvervsregisteret modtager oplysninger om registreringsenheder fra allerede eksisterende erhvervsregistre i toldvæsenet, statsskattedirektoratet og Danmarks Statistik, men at disse myndigheders registre ikke er baseret på en sondring mellem erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende.

Lovbekendtgørelse nr. 15 af 12. januar 1972 om Danmarks Statistik.

§ 8. Alle erhvervsdrivende skal efter anmodning fra Danmarks Statistik afgive oplysninger om følgende:

- 1) virksomhedens art og ejerforhold, arealanvendelse, anlæg og materiel, personel, arbejds- og lønforhold, produktion, herunder udført transport og præsterede serviceydelser i øvrigt, ordrebeholdninger samt bevægelser heri, omsætning og priser, lønudgift, varekøb, driftsudgifter i øvrigt, investeringsudgifter og lager,
- 2) for landbrug, gartneri og skovbrug endvidere om høstudbytte, husdyrhold og pelsdyr,
- 3) for forsikringsvirksomhed, pengeinstitutter og anden kreditformidlende virksomhed endvidere om arten og omfanget af samt vilkårene for ydede eller formidlede kreditter og modtagne indskud samt oplysning om, til hvilke grupper af debitorer lånene er ydet, og fra hvilke grupper af kreditorer indskuddene er modtaget,
- 4) for banker og sparekasser yderligere om den pålydende værdi af ejerpantebreve, der modtages som sikkerhed for byggelån.

Stk. 2. Selskaber, foreninger, institutioner o. lign., der ikke driver erhvervsvirksomhed, skal efter anmodning fra Danmarks Statistik afgive oplysninger om virksomhedens art og ejerforhold,

arealanvendelse, personel, arbejds- og lønforhold, lønudgift, investeringsudgift og om aktiver og passiver og bevægelsen i disse.

Stk. 3. Fremsætter en landsomfattende organisation af erhvervsdrivende ønske om, at der inden for det pågældende erhverv tilvejebringes statistiske oplysninger ud over de i stk. 1 angivne, kan økonomi- og budgetministeren efter indstilling fra styrelsen påbyde afgivelsen af sådanne oplysninger til Danmarks Statistik.

Danmarks Statistik har oplyst, at loven og bemærkningerne hertil ikke indeholder en definition af begrebet erhvervsdrivende, ligesom der ikke er udstedt generelle bekendtgørelser, der belyser forståelsen af begrebet. Danmarks Statistik har endvidere oplyst, at der ikke er truffet hverken retslige eller administrative afgørelser vedrørende afgrænsningen, idet loven giver hjemmel til at indhente oplysninger fra såvel offentlige myndigheder og institutioner som fra erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende virksomheder og institutioner.

Lovbekendtgørelse nr. 603 af 30. november 1978 om landbrugsjendomme.

§ 18.

Stk. 5. Landbrugsministeren kan endvidere meddele tilladelse til, at en eller flere personer erhverver adkomst på en landbrugsejendom, når:

- 2) erhvervelsen sker i erhvervsøjemed med henblik på en ikke-jordbrugsmæssig anvendelse, som i øvrigt må anses som ønskelig ud fra en almindelig samfundsmæssig vurdering.

Det er ikke nærmere præciseret i bemærkningerne til loven, hvorledes begrebet "erhvervsøjemed" nærmere skal forstås.

Landbrugsministeriet har oplyst, at bestemmelsen navnlig finder anvendelse i forbindelse med meddelelse af tilladelse til erhvervsmæssig råstofindvinding på landbrugsejendomme. Bestemmelsen finder også anvendelse med hensyn til anden erhvervsmæssig virksomhed, der naturligt hører hjemme i det åbne land, således f.eks. dambrugsvirksomhed, ridestaldsvirksomhed eller tækkemandsvirksomhed. Det forudsættes, at virksomheden er af en seriøs karakter, og at ejendommen er egnet til formålet.

Efter landbrugslovens §§ 20-21 kan der under tilsvarende betingelser meddeles tilladelse til, at sel-skaber m.m. erhverver landbrugsejendomme.

Lovbekendtgørelse nr. 358 af 11. juli 1978 om støtte til miljøinvesteringer.

§ 1. Støtte kan ydes til investeringer, som erhvervsvirksomheder, der ikke ejes af det offentlige, foretager i forureningsbegrænsende projekter vedrørende anlæg eller indretninger, som var i drift den 1. oktober 1974. Der kan kun ydes støtte til den del af investeringen, der indebærer forureningsbegrænsning.

Stk. 2. Støtte kan kun ydes til projekter, som vil indebære en væsentlig reduktion af forureningen fra de enkelte virksomheder.

Stk. 3. Skal projektet etableres i tilknytning til en virksomhed, et anlæg eller en indretning, som behandles efter miljøbeskyttelsesloven eller regler udstedt i medfør heraf, skal der være truffet endelig administrativ afgørelse efter disse bestemmelser, før tilsagn om støtte kan meddeles.

Bekendtgørelse nr. 205 af 3. maj 1978 om støtte til miljøinvesteringer.

§ 1. Støtte kan ydes til investeringer, som en erhvervsvirksomhed foretager i projekter vedrørende anlæg eller indretninger, som var i drift den 1. oktober 1974. Støtte kan ydes til den del af investeringen, der indebærer en væsentlig reduktion af den forurening, der er forårsaget af virksomhedens udledning i forbindelse med produktionen.

Stk. 2. Støtte kan ikke ydes til virksomheder, som ejes af det offentlige eller til virksomheder, hvori det offentlige har en væsentlig økonomisk interesse.

Stk. 3. Støtte kan kun ydes til projekter, hvis hovedsigte er en reduktion af forureningen af de ydre omgivelser.

Miljøministeriet har oplyst, at der ikke i bemærkningerne til lovforslaget eller i administrative forskrifter eller retningslinier er foretaget en yderligere afgrænsning af, hvordan begrebet "erhvervsdrivende" skal fortolkes.

Der er heller ikke i den administrative praksis truffet konkrete afgørelser, der indskrænker fortolkningen af begrebet "erhvervsvirksomheder".

Miljøministeriet bemærker dertil, at der naturligvis kun søges om støtte af ansøgere, der selv opfatter sig som omfattet af støtteloven.

Støtte er således ydet til selvejende institutioner, der driver campingpladser og vandrerhjem m. v., samt f.eks. til varmeværker i forbindelse med andelsboligforeninger og lignende. Derimod falder erhvervsvirksomheder, der ejes af det offentlige, eller hvori det offentlige har en væsentlig økonomisk interesse, uden for lovens formelle rammer, jfr. lovens § 1, stk. 1.

Lovbekendtgørelse nr. 130 af 15. april 1975 om ophavsretten til litterære og kunstneriske værker, som ændret ved senere love.

§ 2. - -

Stk. 3. Værket gøres tilgængeligt for almenheden, når det fremføres offentligt, eller når eksemplarer af det udbydes til salg, leje eller lån eller på anden måde spredes til almenheden eller vises offentligt. Som offentlig fremførelse anses også fremførelse i en erhvervsvirksomhed, der finder sted for en større kreds, som ellers måtte anses som ikke-offentlig.

§ 18. ---

Stk. 2. Med henblik på udlån til blinde, svagtseende og andre, som på grund af invaliditet er ude af stand til at læse almindelige bøger, er det tilladt ved lydoptagelse at fremstille eksemplarer af udgivne litterære værker, når det ikke sker i erhvervsøjemed. For sådan optagelse har ophavsmanden krav på vederlag.

§ 20. Et udgivet værk, som ikke er et sceneværk eller filmværk, kan fremføres offentligt i følgende tilfælde:

e. ved lejligheder, hvor tilhørere eller tilskuere har adgang uden betaling, for så vidt fremførelsen af værker som de her omhandlede ikke er det væsentlige ved den pågældende foranstaltning og denne ikke finder sted i erhvervsøjemed.

§ 25.....

Stk. 2. Kunstværker, som indgår i en samling, eller som udstilles eller udbydes til salg, kan afbildes i kataloger over samlingen og i meddelelser om udstilling eller salg. Kunstværker kan også afbil-

des, når de er varigt anbragt på eller ved en for offentligheden tilgængelig plads eller vej, men er kunstværket hovedmotiv, og udnyttes gengivelsen erhvervsmæssigt, har ophavsmanden krav på vederlag, medmindre det drejer sig om afbildning i aviser.

§ 47. Når grammofonplader eller andre indretninger, på hvilke lyd er overført, inden for det i § 46 nævnte tidsrum anvendes til lydradio- eller fjernsynsudsendelse eller i erhvervsmæssigt øjemed bruges ved andre offentlige fremførelser, har såvel fremstilleren som de udøvende kunstnere, hvis fremførelser gengives, krav på vederlag. Har to eller flere kunstnere samvirket ved fremførelsen, kan de kun i fællesskab gøre vederlagskravet gældende. De udøvende kunstneres ret kan kun gøres gældende gennem fremstilleren eller gennem et af ministeren for kulturelle anliggender godkendt fællesorgan for fremstillerne og de udøvende kunstnere.

§ 48. En lydradio- eller fjernsynsudsendelse må ikke uden radio- eller fjernsynsforetagendets samtykke udsendes af andre. Den må ej heller uden sådant samtykke affotograferes eller optages på grammofonplade, bånd, film eller anden indretning, ved hjælp af hvilken den kan gengives, eller i erhvervsøjemed gøres tilgængelig for almenheden.

Kulturministeriet har oplyst, at der ikke er udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der vedrører forståelsen af begrebet erhvervsøjemed m.v.

Så vidt det er kulturministeriet bekendt, foreligger ingen principielle retsafgørelser eller administrative afgørelser i denne forbindelse, der har direkte relation til de nævnte lovbestemmelser. Derimod findes en række retsafgørelser angående visse bestemmelser i loven om forfatterret og kunstnerret af 26. april 1933, der i hovedsagen svarer til bestemmelserne i ophavsretsloven af 1961. I øvrigt har ministeriet bemærket, at det i praksis oftest forekommende problem er, om en fremførelse af et beskyttet værk har fundet sted for en offentlig eller for en privat kreds - ikke, om fremførelsen er sket i erhvervsøjemed eller i forskellige former for almennyttigt øjemed.

Om de enkelte bestemmelser har kulturministeriet oplyst følgende:

ad § 2, stk. 3: Bestemmelsen (om fremførelse af

værker " i en erhvervsvirksomhed ") sigter på den såkaldte "industrimusik" : grammofon- og radio-underholdning i fabrikker og andre erhvervsvirksomheder. Den svarer til retspraksis, jfr. UfR. 1952, side 269. I denne sag blev det fastslået, at udsendelse af radiomusik gennem højtalere i en fabrik, der beskæftigede 2.150 personer, måtte anses for offentliggørelse i forfatterretslovens forstand. En påstand om, at musikudførelsen ikke tilsigtede noget erhvervsøjemed, blev ikke taget til følge. Efter den af KODA fulgte praksis opkræves der normalt afgift, når der i en erhvervsvirksomhed spilles musik for en kreds på over 40 personer.

ad § 18, stk. 2: Bestemmelsen angår fremstilling af "lydbøger" med henblik på udlån til blinde m.v. Der er ikke i forarbejderne taget stilling til, hvad der skal forstås ved "erhvervsøjemed", og der foreligger ingen ministeriet bekendt praksis herom.

ad § 20, litra c: Som det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, har man forladt det i forfatterretsloven (§ 14, g) og h), nr. 2) anvendte kriterium "privat erhvervsøjemed", idet dette havde givet anledning til en del tvivl. I den forbindelse henvises til en retsafgørelse (UfR. 1944, side 407), hvor det blev fastslået, at der forelå "erhvervsøjemed" i et tilfælde, hvor en kommune havde arrangeret en folkefest med musikudførelse. Festens overskud skulle anvendes til fornyelse af musiktribunen i et kommunalt anlæg. Overskuddet ved tidligere tilsvarende fester var blevet anvendt i "humant eller kulturelt øjemed". Der var gratis adgang for publikum. Det afgørende kriterium var, at festen tilsigtede at skaffe kommunen økonomisk udbytte til fremme af egne formål. Et lignende kriterium er blevet anvendt i et tilfælde, hvor en idrætsforening havde arrangeret en bazar med gratis adgang for publikum (UfR. 1933, side 732). - Musikudførelse under en fjerkræudstilling er blevet anset for - i hvert fald til dels - at have tjent privat erhvervsøjemed, selv om det af arrangøren blev gjort gældende, at han ikke havde haft økonomisk fordel af musikudførelsen, som ikke var blevet omtalt i annonceringen (UfR. 1935, side 116).

I øvrigt kan henvises til den i det foregående under § 2, stk. 3, nævnte afgørelse (UfR. 1952, side 269). Den her omhandlede musikudførelse blev - under hensyn til den måde hvorpå den var indgået i arbejdsvilkårene på virksomheden - anset for at være en foranstaltning, der måtte sidestilles med det i forfatterretslovens § 14, h), nr. 2, nævn-

te erhvervsøjemed. - I forbindelse hermed bemærkes, at folketingsudvalget i sin betænkning over forslaget til lov om ophavsret (afgivet 27. april 1961) udtrykkelig har fastslået, at § 20 ikke vil kunne påberåbes af erhvervsvirksomheder som hjemmel for vederlagsfri offentlig fremførelse af beskyttede værker, navnlig musikværker, under arbejdet i virksomhederne.

ad § 25, stk. 2: Der findes ingen nærmere præcisering af, hvad der forstås ved erhvervsmæssig udnyttelse af en gengivelse af et kunstværk i de i bestemmelsen omhandlede tilfælde. Som eksempel kan nævnes fremstilling og salg af postkort, hvor vedkommende kunstværk er hovedmotivet, jfr. bemærkningerne til bestemmelsen.

ad. § 47, stk. 1: Bestemmelsen om et vederlagskrav for såvel fremstilleren af et fonogram som for de medvirkende udøvende kunstnere i tilfælde, hvor fonogrammet i erhvervsmæssigt øjemed bruges ved andre offentlige fremførelser end ved radio- eller fjernsynsudsendelser, blev indføjet af folketingsudvalget under behandlingen af forslaget til lov om ophavsret, jfr. betænkning af 27. april 1961. Udvalget har ikke nærmere defineret begrebet "erhvervsmæssigt øjemed".

ad. § 48, stk. 1: Ifølge redegørelsen i betænkning nr. 459/ 1967 om fællesantenneanlæg fremgår det side 17, at Danmarks Radio anser udnyttelsen af en udsendelse for at være erhvervsmæssig i alle tilfælde, hvor adgangen til de pågældende lokaler er betinget af betaling.

Lovbekendtgørelse nr. 129 af 15. april 1975 om retten til fotografiske billeder, som ændret ved lov nr. 239 af 8. juni 1977.

§ 10. Når fotografen har overdraget et eller flere eksemplarer af et fotografisk billede til andre, eller når billedet er udgivet, må overdragne eller udgivne eksemplarer udstilles offentligt.

Et offentliggjort fotografisk billede kan også på anden måde vises offentligt, når det sker i forbindelse med undervisning. Det kan ligeledes fremvises offentligt i forbindelse med foredrag, såfremt adgangen er fri og foredraget ikke tjener erhvervsøjemed, eller såfremt det afholdes udelukkende i velgørende, folkeoplysende eller andet almennyttigt øjemed.

Kulturministeriet har oplyst, at reglen er udformet i så nær tilknytning som muligt til bestemmelserne i ophavsretslovens § 20.

Lov nr. 237 af 8. juni 1979 om leje.

§ 88. En lejer, der driver en erhvervsvirksomhed, hvis stedlige forbliven i ejendommen er af væsentlig betydning og værdi for virksomheden, kan kun opsiges efter § 83, hvis opsigelsen er rimelig ud fra en vurdering af begge parter forhold.

Stk. 2. Ved afgørelsen efter stk. 1 skal der bl.a. tages hensyn til længden af det tidsrum, hvori forretningen har været drevet i de lejede lokaler, værdien af kundekredsen, forretningens nettooverskud, vægtige indvendinger mod lejerens person eller forretningsførelse, hans behandling af

de lejede lokaler og hans forbedringer af disse. Boligstyrelsen har oplyst, at begrebet erhvervsvirksomhed ikke er afgrænset i forarbejderne til loven. Der er heller ikke udstedt administrative forskrifter, der nærmere belyser forståelsen.

Boligstyrelsen har endvidere oplyst, at der findes en righoldig domspraksis vedrørende udlejerens adgang til at opsiges en lejer, der driver erhvervsvirksomhed.

Følgende retsafgørelser kan nævnes:

- 1) UfR. 1947. 1011 HKK: Brugsforening, der havde næringsbrev og også handlede med ikke-medlemmer, beskyttet.
- 2) UfR. 1953. 600 0: Erhvervsbeskyttelsen gælder også udlejning delvis til brug for erhvervsvirksomhed (systue).
- 3) J 1957. 251: En beboelseslejlighed, hvori L's hustru drev systue, fandtes under de foreliggende omstændigheder ikke beskyttet.

Statistiske oplysninger om fonde, der er offentligt stadfæstet.

Fondsudvalget har foretaget en statistisk undersøgelse af fonde, hvis fundats er offentligt stadfæstet. Undersøgelsen vedrører:

fondens egenkapital (i seneste regnskabsår - typisk 1979 eller 1980)

fondens overskud

fondens uddeling til formålet

hvor mange fonde, der har en bestemmende indflydelse over en erhvervsvirksomhed.

Undersøgelsen er foretaget ved en rundspørge til de enkelte ministerier. Der er ikke valgt samme

opgørelsesprincipper i de enkelte besvarelser, og alle talmæssige oplysninger må derfor tages som cirkatal. Særligt bemærkes, at det ikke af besvarelserne kan ses, *om* fondenes egenkapital er opgjort til kursværdi eller anden værdi, eller *om* begrebet »overskud« indeholder den beløbsmæssige angivelse efter fradrag for administrationsomkostninger og/eller henlæggelser.

Nogle ministerier har alene indsendt oplysninger om fonde med en kapital på over 100.000 kr. Dette vil nærmere fremgå af noterne til undersøgelsen.

Ministerium	Antal	Egenkapital	Overskud	Uddelt	Erhvervsdrivende
1. Arbejdsministeriet	6	1.240.718 kr.	43.182 kr.	33.800 kr.	-
2. Boligministeriet	1	924.947 kr.	163.066 kr.	270.504 kr.	-
3. Energiministeriet	0	0	0	0	-
4. Finansministeriet og ministeriet for skatter og afgifter	14	7.686.700 kr.	305.000 kr.	206.990 kr.	-
5. Fiskeriministeriet	Ej besvaret				
6. Forsvarsministeriet	245	23.553.679 kr.	552.381 kr.	1.280.447 kr.	-
7. Grønlandsministeriet	32	1.775.500 kr.	122.881 kr.	100.700 kr.	-
8. Indenrigsministeriet	381	250.274.090 kr.	14.756.588 kr.	13.497.718 kr.	4
9. Industriministeriet	440	853.273.000 kr. ¹⁾	61.843.500 kr.	¹⁾ 34.920.000 kr.	25
10. Justitsministeriet	881	3.501.824.000 kr.	209.049.760 kr.	78.669.000 kr.	ca. 35
11. Kirkeministeriet	267	²⁾ 29.084.108 kr.	²⁾ 1.615.400 kr.	²⁾ 1.352.450 kr.	-
12. Landbrugsministeriet	116	120.224.010 kr.	5.183.519 kr.	7.247.090 kr.	-
13. Miljøministeriet	29	22.235.689 kr.	3.605.881 kr.	2.857.865 kr.	-
14. Kulturministeriet	582	³⁾ 113.102.000 kr.	³⁾ 8.108.500 kr.	³⁾ 6.543.600 kr.	5
15. Ministeriet for offentlige arbejder	31	3.489.869 kr.	200.483 kr.	246.750 kr.	-
16. Socialministeriet	497	415.401.982 kr.	27.321.810 kr.	12.434.435 kr.	3
17. Statsministeriet	5	5.039.119 kr.	303.078 kr.	152.586 kr.	-
18. Udenrigsministeriet	2	534.557 kr.	27.353 kr.	20.500 kr.	-
19. Undervisningsministeriet	⁷⁾ Ca. 1100	⁴⁾ 509.890.782 kr.	⁴⁾ 29.692.569 kr.	⁴⁾ 20.747.921 kr.	9
	4629	⁵⁾ 5.859.554.750 kr.	⁶⁾ 362.894.951 kr.	⁶⁾ 180.582.356 kr.	81

Oplysningerne vedrører 243 fonde.

Oplysningerne vedrører 86 fonde.

Oplysningerne vedrører 41 fonde.

Oplysningerne vedrører 206 fonde.

⁵⁾ Oplysningerne vedrører 3013 fonde.

⁶⁾ Oplysningerne vedrører 2816 fonde.

⁷⁾ Med hensyn til fonde under undervisningsministeriet gælder, at størstedelen bestyres af universiteterne og de højere læreanstalter.

Afgrænsning af fonde over for andre juridiske personer m.v.

1. Indledning.

I det følgende foretages en begrebsmæssig afgrænsning af fonde, legater, stiftelser og lignende selvejende institutioner i forhold til andre juridiske personer.

Ved afgrænsningen er lagt til grund, at en fond navnlig har følgende retlige karakteristika:

- 1) En formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.
- 2) Et eller flere bestemte formål.
- 3) Rådighedsbeføjelserne er overladt til en selvstændig ledelse.
- 4) Fonden kan som sådan erhverve rettigheder og påtage sig forpligtelser, dvs. at den er et selvstændigt retssubjekt.
- 5) Ingen fysisk eller juridisk person uden for institutionen har ejendomsretten til fondens formue.

2. Afgrænsninger over for båndlagte kapitaler, rentenydelseskapitaler m.m.

1° Båndlagte kapitaler

Arv kan båndlægges ved testamente. Båndlagte kapitaler kan endvidere etableres ved gave.

Når arv eller gave er båndlagt, kan arvingen eller gavemodtageren ikke råde over kapitalen i levende live, men alene hæve renten. Kreditorerne kan ikke søge fyldestgørelse i kapitalen, så længe den begunstigede lever. Tilsvarende gælder uhævede renter indtil 6 måneder efter forfaldsdagen.

Båndlagte kapitaler og kapitaler, der tilhører fonde, ligner hinanden derved, at udbyttet af kapitalen i begge tilfælde tilfalder arvingen (gavemodtageren) henholdsvis den berettigede efter formålet. De adskiller sig fra hinanden derved, at der ved båndlagte kapitaler ikke som ved fonde er en selvstændig ledelse, der bestyrer kapitalen. Ved en båndlagt kapital er den begunstigede fratrædet rådigheden over kapitalen, der heller ikke kan danne

grundlag for kreditorforfølgning. En fond kan inden for fundatsens rammer råde over kapitalen, som også kan tjene som grundlag for fondens kreditorer. Fonden selv har ejendomsretten til kapitalen. En båndlagt kapital falder i arv efter den person, der er begunstiget. Derimod kan der begrebsmæssigt ikke ske arvefald efter en fond, der ingen arvinger har.

2° Rentenydelseskapitaler

Ved rentenydelseskapitaler tilkommer alene renten den begunstigede. Kapitalen tilhører aldrig den pågældende. Man har i teorien sondret mellem rentenydelse med *udlagt* kapitalejer og rentenydelse *uden udlagt* kapitalejer. Ved rentenydelse med udlagt kapitalejer udlægges kapitalen til en fysisk eller juridisk person, og trediemand oppebærer indtægterne. Ved rentenydelse uden udlagt kapitalejer udlægges kapitalen ikke med det samme. Testator har bestemt, at arvingen til kapitalen (tillige) skal overleve rentenyderen. Retligt tilhører kapitalen stadig arveladers bo. Når rentenyderen dør, må boet reassumeres.

Rentyderen kan ikke disponere over kapitalen, og hans kreditorer kan ikke foretage retsforfølgning mod den.

Heller ikke ved rentenydelseskapitaler er der tale om noget »selveje«. Når den eller de indsatte rentenydere dør, tilfalder kapitalen de dertil berettigede som ejendom.

3° Fideikommissarisk, substitution

Efter § 2, stk. 1, i lov nr. 139 af 1. maj 1954 om familiefideikommissers overgang til fri ejendom forstås ved et familiefideikommis en formue, om hvilken det er bestemt, at den skal nedarves i en bestemt familie, således at den efter visse arvegangsregler tilfalder flere ved opretterens død ufødte generationer efter hinanden.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 7 i udkastet til lov om fonde.

4° Uselvstændige fonde

Betegnelsen »uselvstændig fond« anvendes i litteraturen sædvanligvis som udtryk for en formue, der er hensat til varetagelse af et særligt formål, men uden at have den selvstændighed, der karakteriserer en fond.

Til denne gruppe hører de tilfælde, hvor en formue testamentarisk eller ved gavedisposition overdrages til en allerede bestående juridisk person, en fond, en forening, staten, en kommune, et selskab m.v. på vilkår, at forvaltningen overlades til den pågældende juridiske person, ofte efter bestemte retningslinier, således at formuen — undertiden alene udbyttet — skal anvendes til et bestemt formål.

Når testator eller donator ønsker, at hans formue helt eller delvis skal henlægges til varetagelse af et bestemt formål, kan oprettelsen af en »uselvstændig fond« være en enklere og mere hensigtsmæssig måde til varetagelse af formålet end oprettelsen af en selvstændig fond med særlig bestyrelse, regnskab o.s.v.

Især til de sygdomsbekæmpende fonde og foreninger er knyttet flere uselvstændige fonde.

Begreberne »selvstændige« henholdsvis »uselvstændige« fonde er ikke udtryk for retlige, men alene faktiske forskelligheder. Således er gyldighedsbetingelserne for at etablere en selvstændig fond som en juridisk person — »formål« og uigenkaldeligt udskilt formue — principielt de samme for en »uselvstændig fond«, hvor der alene er identitet med ledelsen af en eksisterende juridisk person.

3. Afgrænsninger over for sammenslutninger.

Sammenslutningsformer i dansk ret

I dansk ret er der principielt aftalefrihed med hensyn til oprettelse af sammenslutninger, d.v.s. selskaber og foreninger.

Der er ikke i dansk ret nogen klar sondring mellem selskaber og foreninger. Både selskaber og foreninger er - ligesom fonde — selvstændige pligts subjekter, idet det er selskabet og foreningen og ikke selskabsdeltagerne eller foreningens medlemmer, der hæfter for selskabets eller foreningens forpligtelser. Betegnelsen selskab anvendes imidlertid også for visse erhvervsdrivende »sammenslutninger«, som ikke er selvstændige pligts subjekter. Dette

gælder således bl.a. for interessentskaber. Også kooperative selskaber kan være organiseret på en sådan måde, at selskabet ikke er det (endelige) pligts subjekt.

Forskellen mellem på den ene side de sammenslutninger, som er selvstændige pligts subjekter, og på den anden side fonde er, at sammenslutningerne har medlemmer eller deltagere, der tilvejebringer det økonomiske grundlag for selskabets eller foreningens virksomhed ved at foretage indskud eller ved at påtage sig at betale indskud eller kontingent. Den øverste ledelse af sammenslutningen er som følge heraf hos medlemmerne eller deltagerne. Ved fonde er der derimod som foran nævnt tale om en kapital, som ikke er tilvejebragt af »medlemmer« eller »deltagere«, og der er derfor ikke nogen »ejere«, som i kraft af ejerskabet har ledelsesfunktionen i fonde. Fonde er selvejende.

I det følgende foretages en gennemgang af de vigtigste selskabs- og foreningsformer, idet der heri for oversigtens skyld er medtaget de selskaber, som ikke er særlige pligts subjekter.

Selskaber.

1° Aktieselskaber

For aktieselskaber gælder lov nr. 370 af 13. juni 1973 med senere ændringer. Et aktieselskab er efter aktieselskabsloven en erhvervs- virksomhed, der skal have en kapital opdelt i aktier. Ejendomsretten til kapitalandelene kan principielt frit overføres ved hjælp af de som bevis for aktieretten udstedte aktiebrev. Aktionærerne er ejere af selskabsformuen og vil i tilfælde af selskabets opløsning have ret til at få kapitalen udbetalt. Retten til at råde over sammenslutningens formue er principielt hos aktionærerne, der udøver rådigheden på generalforsamlingen og gennem den af generalforsamlingen valgte bestyrelse (direktion). Aktionærerne er endvidere i forhold til kapitalandelenes størrelse berettigede til virksomhedens overskud og egenkapital via uddeling af udbytte og andele i fondsaktieemission.

Selskabets kreditorer kan alene holde sig til selskabsformuen.

Aktieselskaber har ingen retsevne inden optagelse i aktieselskabs-registeret.

2° Anpartsselskaber

For anpartsselskaber gælder lov nr. 371 af

13. juni 1973 med senere ændringer. I det store og hele har anpartsselskaber de samme kendetegn som aktieselskaber. Dog behøver kapitalen ikke nødvendigvis at være opdelt i kapitalandele, anparter. Anparterne må ikke repræsenteres gennem omsættelige dokumenter.

3° Interessentskaber

Der findes ingen lovgivning om interessentskaber. Et interessentskab er en erhvervsdrivende sammenslutning af mindst to deltagere.

Deltagerne — interessenterne — hæfter personligt, d.v.s. med hele deres formue, solidarisk og direkte for virksomhedens forpligtelser.

Interessenterne er ejere af virksomhedens formue, berettigede til at råde over den og til dens overskud. Rådigheden udøves af en valgt ledelse, eventuelt via en generalforsamling-

4° Kommanditselskaber

Et kommanditselskab er en erhvervsdrivende sammenslutning af mindst to deltagere.

Mindst én af deltagerne — komplementaren — hæfter på samme måde som en interessent for virksomhedens forpligtelser. Desuden skal mindst én deltager — kommanditisten - kun hæfte solidarisk og principalt med et begrænset beløb — kommanditindskuddet.

Der findes ingen lov om kommanditselskaber. Et udvalg under industriministeriet har i 1981 afgivet betænkning nr. 937 om lovgivning om kommanditselskaber.

5° Kommanditaktieselskab

Selskabsretligt tillægges det normalt ingen betydning, om et selskab er interessent eller komplementar. Dog gælder der særlige regler, hvor et aktieselskab er kommanditist i et kommanditselskab med indskud af hele sin formue, eller hvor kommanditisterne i et kommanditselskab har indskudt en bestemt kapital, der er fordelt på aktier., Et sådant kommanditselskab benævnes et kommanditaktieselskab og er undergivet reglerne i aktieselskabsloven med de modifikationer, der følger af dennes § 173.

6° Partrederier

For partrederier gælder kapitel 3 i lovbekendtgørelse nr. 353 af 1. juli 1974 (søloven). Et partrederi er en erhvervsdrivende sam-

menslutning af mindst to deltagere.

I lighed med interessenter er deltagerne - partrederne — pligtsubjekter i forhold til rederiets kreditorer, idet de hæfter personligt og direkte for rederiets forpligtelser, men de hæfter kun pro rata i forhold til deres indskud.

Partrederne er interesse- og rådighedssubjekter, eventuelt via en valgt ledelse — bestyrende reder.

7° Andelsselskaber, A.m.b.a.

jfr. nedenfor om erhvervsdrivende foreninger

5° Sparekasser

For en enkelt type selvejende institutioner, sparekasser, gælder en særlig selskabsretlig lovgivning, lov om banker og sparekasser, jfr. lovbekendtgørelse nr. 35 af 30. januar 1981.

Ifølge lovens § 1, stk. 2, skal sparekasser være organiseret som selvejende institutioner og må ifølge bestemmelsens stk. 4 ikke drive anden virksomhed end bank- og sparekassevirksomhed.

Bank- og sparekasseloven indeholder bestemmelser om mindstekapital (garantikapital), vedtægternes indhold, ledelse, regnskab og revision samt opløsning m.v. Visse spørgsmål, f.eks. stiftelse af sparekasser, regulerer loven ikke, men henholder sig i denne henseende til den uskrevede ret.

Ifølge lovens § 4 skal en sparekasse have en garantikapital på mindst 5 mio. kr., indbetalt af mindst 50 garanter. Ved lov nr. 86 af 17. marts 1982 er garantikapitalen forhøjet til 25 mio. kr. for nye sparekasser.

Sparekassens formue, herunder garantikapital, hæfter for sparekassens forpligtelser.

Årets overskud kan ikke tilfalde stiftere, garanter eller andre, der deltager i sparekassens drift, som udbytte eller på anden måde, men skal henlægges til reserverne og/eller anvendes til almenyttige eller velgørende formål, jfr. § 39. Et eventuelt likvidationsprovenu skal ligeledes anvendes til sådanne formål.

Garanterne er alene berettiget til at oppebære en rente af deres indbetalte garantikapital og kan således ikke siges at være interessesubjekter således som aktionærerne i et aktieselskab. Lovens hovedregel er, at garanterne sammen med indskyderne vælger sparekassens repræsentantskab, der er sparekassens øverste myndighed, §11. Garanter og indskydere er herved rådighedssubjekter i forhold til sparekassens formue. Sparekassen kan dog også

indrettes således, at repræsentantskabet alene vælges af garantterne.

9° Andre selskab styper

Det er efter dansk ret muligt at stifte selskaber med begrænset hæftelse for deltagerne og med en økonomisk og retlig struktur, der afviger **fra aktie-** og anpartsselskabsformen. Disse selskabsformer er omtalt i aktielovkommissionens betænkning nr. 362/1964, s. 53-58.

Til denne gruppe må henregnes selskaber uden indskudt kapital, med eller uden garantkapital, samt selskaber med vekslende kapital eller medlemstal. Ligeledes må medregnes selskaber med en indskudskapital, hvor deltagerne ikke har del i overskuddet udover en vis forrentning af den indskudte kapital, men hvor overskuddet og også likvidationsprovenu udbetales til almenvelgørende formål, jfr. aktieselskabslovens § 1, stk. 5. Mange af disse selskaber har en særegen opbygning i kraft af deres tilknytning til fagbevægelsen eller til producentforeninger.

Foreninger.

Der findes ingen almindelig lovgivning om foreninger.

Foreninger er sammenslutninger med en typisk vekslende medlemskreds, der er stiftet med henblik på varetægelse af et fælles formål. Foreninger kan opdeles i erhvervsdrivende (økonomiske) og ikke-erhvervsdrivende foreninger. Som udgangspunkt har deltagerne i fællesskab alle ejerbeføjelser til foreningsformuen. Foreninger antages at have selvstændig retsevne fra stiftelsen.

1° Erhvervsdrivende foreninger

Erhvervsdrivende foreninger forekommer bl.a. som andelsforeninger (konsument- eller producentforeninger). Herved forstås sammenslutninger, der gennem medlemmernes deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller på lignende måde har til formål at virke til fremme af medlemmernes fælles interesse, og hvori overskuddet — og ved opløsning af sammenslutningen - formuen fordeles blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætningen. Som udgangspunkt hæfter deltagerne personligt, solidarisk og subsidiært for foreningens forpligtelser, men det er almindeligt, at hæftelsen begrænses helt eller delvis i vedtægter eller i særlovgivning.

De såkaldte andelsselskaber med begrænset ansvar (A.m.b.a) hører til denne gruppe. Her er det oftest en af deltagerne tilvejebragt indskuds- eller garantkapital, der giver en vis forrentning til deltagerne, medens det resterende overskud fordeles efter de ovennævnte retningslinier. Om afgrænsningen over for aktieselskaber gælder aktieselskabslovens § 1, stk. 4.

2° Ikke-erhvervsdrivende foreninger

Ikke-erhvervsdrivende foreninger forekommer oftest som kontingentforeninger, d.v.s. sammenslutninger, hvor samvirket finansieres helt eller delvis ved beløb, der regelmæssigt indbetales af deltagerne, som normalt ikke hæfter for foreningens gæld. Hvis sådanne foreninger har et almenvelgørende formål, beskæres deltageres ejerbeføjelser herved.

Beskatning af fonde

Sammendrag	221
1. Indledende bemærkninger. Kommissoriet (udeladt)	
2. Statistiske oplysninger	232
2.1. Oplysninger om fonde i skatteregistre m.v.	232
2.1.1. CIR-registrerede fonde	232
2.1.1.1. Mandtalsregistrering	232
2.1.1.2. Rentekontrol	232
2.1.1.3. Andre fonde	233
2.1.2. Fonde udenfor CIR-registeret	233
2.1.3. Udbytte	233
2.1.4. Fondskapitaler og deres anbringelse	234
2.1.4.1. Størrelsen af de enkelte fonde	234
2.1.4.2. Anbringelse af fondsmidler	235
2.1.5. Skattefritagelse	236
2.1.6. Skatteprovenu	236
2.2. Konklusion	237
3. Registrering	238
3.1. Nuværende registreringsprocedure	238
3.2. Særligt om registrering af nye skattesubjekter	240
4. Gældende beskatningsregler	242
4.1. Fondens beskatning	242
4.1.1. Den skatteretlige afgrænsning af begrebet fonde	242
4.1.1.1. Organisation	242
4.1.1.2. Formål	242
4.1.1.3. Selvstændighed	243
4.1.1.4. Vurdering af skattemyndighedernes godkendelsespraksis	248
4.1.2. Fondens subjektive skattepligt	248
4.1.2.1. Fuldt skattepligtige fonde	248
4.1.2.2. Begrænset skattepligtige fonde	249
4.1.2.2.1. Erhvervsvirksomhed	249
4.1.2.2.2. Fast ejendom	250
4.1.2.2.3. Udbytteindtægter	250
4.1.2.2.4. Selvangivelsespligten	251
4.1.2.3. Skatteundtagne og skattefritagne	251
4.1.2.3.1. Skatteundtagne	252
4.1.2.3.2. Skattefritagne	253
4.1.2.3.3. Begrebet almenvelgørende eller på anden måde almennyttig	254
4.1.3. Skattepligtens indtræden og ophør	263
4.1.3.1. Skattepligtens indtræden	263
4.1.3.1.1. Danske fonde	263
4.1.3.1.2. Udenlandske fonde	264
4.1.3.2. Skattepligtens ophør	264
4.1.3.2.1. Danske fonde	264
4.1.3.2.2. Udenlandske fonde	265
4.1.3.3. Overgang fra en beskatningsform til en anden	266
4.1.4. Objektiv skattepligt	266
4.1.4.1. Danske fonde	266
4.1.4.1.1. Begrebet erhvervsmæssig i skattebestemmelser uden for selskabsskatteloven	266
4.1.4.1.2. Begrebet erhvervsmæssig i selskabsskatteloven	272
4.1.4.1.3. Overskudsandele	274
4.1.4.1.4. Fast ejendom	275

4.1.4.1.5. Aktieudbytter	276
4.1.4.1.6. Renteindtægter	277
4.1.4.1.7. Ikke-erhvervsmæssige indtægter i øvrigt	279
4.1.4.1.8. Fradragsberettigede udgifter	279
4.1.4.1.9. Særlig indkomst	282
4.1.4.1.10. Formueskattepligten	283
4.1.4.2. Udenlandske fonde	283
4.1.4.2.1. Flere indtægter samtidig	284
4.1.4.2.2. Udbytte fra danske selskaber	284
4.1.5. Særligt om stiftelse og opløsning af fonde	284
4.1.5.1. Stiftelse af fonde	284
4.1.5.1.1. Stifteren	284
4.1.5.1.2. Fonden	285
4.1.5.2. Opløsning af fonde	286
4.1.5.2.1. Indkomstopgørelsen	286
4.1.5.2.2. Udlodninger	287
4.1.6. Skatteberegning	287
4.1.6.1. Skatteprocenter	287
4.1.6.2. "Kontrollovstillæg"	287
4.1.6.3. Skattenedsættelse	287
4.2. Stifterens (yderens) beskatning	288
4.2.1. Beskatning ved oprettelse i levende live	288
4.2.1.1. Indkomstskat	288
4.2.1.2. Værdiansættelsen	290
4.2.1.3. Fradrag for løbende ydelser	291
4.2.1.4. Formueskat	294
4.2.2. Beskatning ved oprettelse på grundlag af testamente	296
4.3. Beskatning af legatmodtageren	296
4.4. Arve- og gaveafgift	297
4.4.1. Gaver med forbeholdt rentenydelse, nytte og brugsret for giveren	297
4.4.1.1. Fast ejendom	298
4.4.1.2. Kapitaler	299
4.4.1.3. Panterettigheder og andre fordringsrettigheder på giver	299
4.4.2. Specielt om arveafgiftspligtige ydelser til fonde m.v.	300
4.4.3. Afgiftens størrelse m.v.	301
4.5. Beskatning af andre juridiske personer og deres deltagere m.v.	301
4.5.1. De juridiske personer	301
4.5.1.1. Aktie- og anpartsselskaber samt andelsselskaber	302
4.5.1.1.1. Kapitaltilvejebringelse	302
4.5.1.1.2. Beskatning af selskabsindkomst	303
4.5.1.1.3. Skattepligtens ophør	305
4.5.1.2. Sparekasser	305
4.5.1.3. Brugsforeninger	305
4.5.1.4. Indkøbsforeninger	306
4.5.1.5. Produktions- og salgsforeninger	307
4.5.1.6. Investeringsforeninger	309
4.5.1.7. Andre foreninger	309
4.5.1.8. Interessentskaber, kommanditselskaber m.v.	310
4.5.2. Deltagere m.v.	310

4.5.2.1.	Stifterens retsstilling	310
4.5.2.2.	Modtagerens redige stilling	311
4.5.2.2.1.	Aktie- og anpartsselskaber samt andelsselskaber	311
4.5.2.2.2.	Interessentskaber, kommanditselskaber m.v.	312
4.6.	Fremmed ret	313
4.6.1.	EF-området	313
4.6.1.1.	Tyskland	313
4.6.1.2.	Frankrig	313
4.6.1.3.	England	314
4.6.2.	Skandinavien	314
4.6.2.1.	Norge	314
4.6.2.1.1.	Arv og gave	314
4.6.2.1.2.	Indkomstbeskatning	316
4.6.2.1.3.	Formuebeskatning	318
4.6.2.2.	Sverige	318
4.6.2.2.1.	Arv	318
4.6.2.2.2.	Gaver	319
4.6.2.2.3.	Indkomstbeskatning	319
4.6.2.2.4.	Formuebeskatning	323
4.6.2.3.	Finland	323
4.6.2.3.1.	Arv og gave	323
4.6.2.3.2.	Indkomstbeskatning	324
4.6.3.	U.S.A.	324
4.6.3.1.	Skattefritagelse	324
4.6.3.2.	Skattefritagne selvejende institutioner	327
4.6.4.	Fradrag i indkomsten for ydede gaver	328
4.7.	Samspil mellem fondsreglerne og andre skatteregler	330
4.7.1.	Fonden som modtager	330
4.7.1.1.	Gave til fond i form af forrentede gældsbreve	330
4.7.1.2.	Løbende ydelser til fonde	331
4.7.1.3.	Lån fra stifteren til fonden	331
4.7.1.4.	Overdragelse af aktier til fonde	332
4.7.2.	Fonden som yder, bortset fra formålsbestemte ydelser	333
4.7.2.1.	Udlån fra fonden til stifteren eller dennes familie	333
4.7.2.2.	Lån fra fond til fondsejet selskab	333
4.7.2.3.	Kaution	333
4.7.3.	Fonden som arving	333
4.7.4.	Dispositioner i øvrigt	334
4.7.4.1.	Nedskrivning af aktiekapital i fondsejede selskaber	334
4.7.4.2.	Ændring af stemmeret på de af fonden ejede aktier	335
4.7.4.3.	Fusion af fondsejet selskab med et af stifteren ejet selskab	335
4.7.5.	Udvalgets vurdering	335
4.8.	Skattetræk	337
4.8.1.	Indeholdelsespligtige	337
4.8.2.	Ikke-indeholdelsespligtige	337
4.8.3.	Fritagelse for indeholdelse af udbytteskat	338
4.8.3.1.	Attestation af udbytte, der er udbetalt uden indeholdelse af udbytteskat	339
4.8.4.	Udbyttmodtager	339
4.8.4.1.	Udbytte tilfaldende fuldt skattepligtige personer	339
4.8.4.2.	Udbytte tilfaldende skattepligtige selskaber og foreninger m.v. hjemmehørende her i landet	339

4.8.4.3. Udbytte, der tilfalder begrænset skattepligtige personer og selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet	340
5. Alternative beskatningsmetoder	341
5.1. Indkomstbeskatning	341
5.1.1. Aktieselskabsbeskatning	341
5.1.2. Kooperationsbeskatning	342
5.1.3. Investeringsforeningsbeskatning	343
5.1.4. Personbeskatning	343
5.2. Formuebeskatning	344
6. Underudvalgets overvejelser og konklusioner	348
6.1. Bør alle fonde beskattes af alle indtægtsarter	348
6.1.1. Renteindtægter	361
6.1.2. Udbytte	365
6.1.3. Løbende ydelser	366
6.1.4. Gaveindtægter og arv	367
6.1.5. Andre indtægtsarter	370
6.1.5.1. Overskudsandele m.v.	370
6.1.5.2. Aktieavancer	371
6.1.6. Fradragssiden	372
6.2. Hvilke fonde bør evt. fritages fra skattepligt?	373
6.2.1. Fritagelseskriterier	373
6.2.2. Tilsyn som betingelse for lempeligere beskatning	375
6.3. Fradrag i indkomsten i stedet for bevillingsmæssig lempelse	375
6.4. Tilskud i stedet for skattelempelse	377
6.5. Eventuel registrering af alle fonde i skattevæsenets regie	380
6.6. Skatteundvigelse	381
6.6.1. Skatteundvigelse til udlandet	381
6.6.2. Skatteundvigelse til anden organisationsform	383
6.7. Skitse til en fradragsordning med skattetræk	387
6.8. Underudvalgets konklusioner	391
Underbilag 1 Oversigt over fondes egenkapital, formuefordeling, skattefritagelse m.v.	396
Underbilag 2 Fortegnelse over foreninger og institutioner der er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A (SD-cirkulære 1981-7)	399
Underbilag 3 SD-cirkulære 1980-40 om investeringsforeninger	407
Underbilag 4 Revisionsmeddelelse 1980-2, Fonde	409
Underbilag 5 Forslag til lov om ændring af ligningsloven (L 137)	421
Underbilag 6 SD-cirkulære 1978-28 om udbyttefrikort	428
Underbilag 7 U 1-attest, tilbagebetaling af udbytteskat	430
Underbilag 8 U 1 a-attest, udbytte uden indeholdelse af udbytteskat	431
Litteraturliste	432
Forkortelser	432

I det følgende er foretaget et sammendrag af underudvalgets redegørelse vedrørende beskatning af fonde.

Sammendraget følger i det hele den samme systematik som er anvendt i selve redegørelsen.

1. Indledende bemærkninger.

Fondsudvalgets skatteudvalg blev nedsat som et underudvalg af fondsudvalget med henblik på at behandle de afsnit i fondsudvalgets kommissorium,

um, som vedrører de skattemæssige problemer i forbindelse med fonde.

2. Statistiske oplysninger.

Der foreligger ikke tilstrækkeligt statistisk materiale til at give sikre oplysninger om antallet af fonde, deres indtægter eller formuer.

De skattepligtige fonde er for skatteåret 1980/81 pålagt en skat på knap 9 mio. kr., hvoraf dog en væsentlig del eftergives (for 1979/80 knap 3 mio. kr.).

På grundlag af de foreliggende oplysninger skønner udvalget, at der er 10 - 15.000 fonde i Danmark, at alene deres renteindtægter ligger mellem 1-2 mia. kr. årligt, og at deres aktiver derfor væsentligt overstiger 15 mia. kr. Det må dog understreges, at det statistiske materiale er utilstrækkeligt til en blot nogenlunde sikker vurdering.

3. Registrering.

3.1. Nuværende registreringsprocedure. Fonde, der har erhvervsmæssig indtægt - det drejer sig for tiden om ca. 530 fonde - har pligt til at selvangive indtægten, hvadenten den er negativ eller positiv.

Om dette sker, søges kontrolleret af ligningsmyndighederne ved følgende hjælpemidler:

1. Det centrale register for dem, der er indeholdelsespligtige for A-indkomst (løn m.v.).
2. Indberetninger om ejendomshandler.
3. Andragender om godkendelse i statsskattedirektoratet af fondes skattemæssige selvstændighed.
4. Andragender om tilbagebetaling af skat på aktieudbytter.
5. Andragender om udbyttefrikort, jfr. SD-cirk. 1978-28 af 19. september 1978.
6. Rentekontrolordninger.
7. Fradrag på ydernes selvangivelser.
8. Ansøgninger om godkendelse som gavemodtager efter ligningslovens § 8 A.
9. Telefonbøger, vejvisere m.m.

Kun de under pkt. 1 -3 anførte kontrolmuligheder er i øjeblikket registreret på EDB.

3.2. Særligt om registrering af nye **skatte**-subjekter.

I de senere år er 2 nye typer skattesubjekter indraget under beskatning, nemlig sparekasser og akkumulerende investeringsforeninger.

Sparekasserne gav ikke anledning til registreringsproblemer, idet de i forvejen var undergivet tilsyn og i øvrigt på anden måde var ligningsmyndighederne bekendt.

Investeringsforeningerne var derimod et hidtil ukontrolleret område.

Registreringen i selskabsskatteregisteret blev institueret på den måde, at kommunerne ved et SD-cirkulære blev underrettet om deres pligt til at optage foreningerne på mandtalslisten og indberette dem til selskabsskatteregisteret på den almindelige indberetningsblanket for selskaber. Optagelsen på mandtalslisten skulle ske på grundlag af de oplysninger, som kommunerne var i besiddelse af.

Som oplysninger af særlig betydning anførtes rentekontroloplysninger, udbyttefrikort og statskattedirektoratets eventuelle afgørelser om foreningens skattepligtsforhold.

4. Gældende beskatningsregler.

4.1. Fondens beskatning.

4.1.1. Den skatteretlige afgrænsning af fonde.

Fonde afgrænses fra *ikke-selvstændigt skattepligtige* (interessentskaber, kommanditselskaber) ved, at fonde ikke har deltagere, der ejer andele af fondens kapital.

I forhold til *foreninger* afgrænses fonde ved, at de ikke har medlemmer, der kan gøre krav på fondens kapital.

For at anerkende en fond som selvstændig i forhold til fondens stifter stiller skattevæsenet bl.a. følgende krav:

Fondens midler må ikke kunne tilbageføres til stifteren.

Fonden skal have en selvstændig bestyrelse omfattende et uafhængigt (uvildigt) medlem.

Fondens formål skal udtømmende angives. Fonden skal aflægge årsregnskab.

I domstolspraksis opretholdes disse krav ikke i helt samme omfang. Forskellen skyldes dog næppe en forskellig juridisk vurdering, men alene det faktiske forhold, at skattemyndighederne må foretage deres vurdering på forhånd uden kendskab til fondens faktiske virke, medens domstolens bedømmelse er efterfølgende.

4.1.2. Fondes subjektive skattepligt.

Danske fonde er subjektivt fuldt skattepligtige, men kun af indtægt af erhvervsmæssig virksomhed, herunder indtægt fra fast ejendom samt overskudsandele.

Udenlandske fonde er begrænset skattepligtige til Danmark, *hvis* de udøver erhverv med fast driftssted her i landet, *hvis* de er berettigede til andel i overskud af en sådan virksomhed, *hvis* de har indtægt fra fast ejendom i Danmark, eller *hvis* de får udbytte fra danske selskaber.

Nogle fonde er helt eller delvis *fritaget for beskatning* ifølge særlige lovbestemmelser. Således er f.eks. Arbejdsmarkedets Tillægspension helt fritaget. Dansk Eksportfinansieringsfond er delvis fritaget, og skoler, der drives af fonde, er fritaget for skat, hvis deres indtægter kun kan anvendes til skolens formål.

Desuden kan statsskattedirektoratet fritage visse fonde for skat, for så vidt deres formål udelukker de er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

Begrebet almenvelgørende/almennyttigt omfatter sociale, kulturelle og videnskabelige, men ikke politiske formål.

4.1.3. Skattepligtens indtræden og ophør.

Skattepligten for fonde indtræder, når de indleder erhvervsmæssig virksomhed. Den ophører, når denne virksomhed ophører.

Skatteansættelsen foretages i den kommune, hvor fonden har hjemsted.

4.1.4. Objektiv skattepligt.

4.1.4.1. Danske fonde.

Fonde beskattes kun af indtægt ved næringsvirksomhed samt af overskudsandele fra en erhvervs- virksomhed, som ikke drives af fonden selv.

Næringsvirksomhed omfatter udlejning af fast ejendom. Overskudsandele omfatter kun andele, der beregnes på grundlag af virksomhedens nettooverskud, ikke andele beregnet efter omsætning, arbejds løn m.v.

Aktieudbytter og renteindtægter er skattefrie, medmindre de falder ind under fondens nærings- virksomhed.

Gaver, tilskud og løbende ydelser er skattefrie. Fonden kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som er skattepligtige.

4.1.4.2. Udenlandske fonde

Udenlandske fonde er skattepligtige her i landet, i det omfang de 1) driver erhverv med fast driftssted her, herunder ejer fast ejendom her, 2) oppebærer overskudsandele fra en virksomhed med fast driftssted her i landet, eller 3) oppebærer udbytte fra et dansk selskab.

4.1.5. Særligt om stiftelse og opløsning af fonde.

4.1.5.1. Stiftelse.

Hvis fondskapitalen tilvejebringes ved indskud af andet end kontanter, sidestilles indskuddet med salg, og stifteren beskattes på grundlag af de pågældende formuegoders værdi i handel ogandel. Fonden kan foretage afskrivninger på det samme grundlag.

4.1.5.2. Opløsning.

Afhændelse af aktiver under likvidation skal skattemæssigt ske til handelsværdier.

Udlodning af aktiver beskattes hos modtageren ligeledes med udgangspunkt i handelsværdien.

4.1.6. Skatteberegning.

Fonde beskattes med 40% af deres skattepligtige indtægt.

Fondene kan opnå nedsættelse efter dobbeltbeskatningsreglerne i lighed med andre skattepligtige, men ikke lempelse for virksomhed i udlandet eller datterselskabslempelse.

4.2. Beskatning af stifteren.

4.2.1. Overdragelser i levende live.

4.2.1.1. Overdrager stifteren aktiver til fonden, som er erhvervet som led i hans næringsvej, beskattes han med almindelig indkomstskat af avancen. Dette gælder også, hvis overdragelsen helt eller delvis sker ved gave.

Er aktivet erhvervet i spekulationshensigt, beskattes der også med almindelig indkomstskat, medmindre gaven kan anses som udtryk for, at spekulationshensigten er opgivet.

For aktiver, der hverken er nærings- eller spekulationsaktiver, beskattes der efter reglerne om særlig indkomstskat, såfremt afståelsen af de pågældende aktiver er omfattet af denne lov.

4.2.1.2. Værdiansættelsen af det overdragne aktiv foretages til værdien i handel ogandel.

4.2.1.3. Løbende ydelser.

Stifteren har normalt fradragsret for løbende ydelser, som han som gave påtager sig over for fonden, medmindre fonden er en familiefond. I det omfang den løbende ydelse kan fratrækkes i indkomsten, kan dens kapitaliserede værdi fratrækkes i formuen.

4.2.1.4. Formueskat.

Stifteren er ikke formueskattepligtig af aktiver, der er overdraget til en fond.

Tilgodehavender hos fonden er formueskattepligtige.

Gæld til fonden kan fradrages, bortset fra gavegæld til familiefonde.

4.2.2. Beskatning ved oprettelse på grundlag af testamente.

Fortjeneste eller tab ved afhændelser skal af dødsboer opgøres på samme måde som for personer. Fonden kan succedere i skattekravet ligesom andre arvinger.

Ved senere salg fra fonden beskattes avancen kun, hvis aktivet vedrører fondens erhvervsmæssige virksomhed.

4.3. Beskatning af legatmodtageren.

Udlodninger fra fonde er normalt almindelig indkomstskattepligtige for modtageren, dog beskattes visse hædersgaver med særlig indkomstskat.

4.4. Arve- og gaveafgift.

Fonde svarer hverken indkomstskat eller gaveafgift af gaver, men de er arveafgiftspligtige af arv og arveforsud.

Gaver, hvor giveren forbeholder sig rentenydelser (eller nyten og brugen) af det bortskænkede, betragtes som gave, hvis rentenydelserne bortfalder før giverens død, og de er således skatte- og afgiftsfrie for fonde. Ophører rentenydelserne derimod først som følge af giverens død, svares der arveafgift.

Arveafgiften for fonde er 35%, men kan for almenvelgørende/ almennyttige fonde nedsættes til 12%.

4.5. Beskatningen af andre juridiske personer og deres deltagere m.v.

4.5.1. De juridiske personer.

4.5.1.1. Aktie- og anpartsselskaber.

Disse selskaber er principielt indkomstskattepligtige af al indkomst. Undtaget er:

Indskud til tilvejebringelse eller udvidelse af aktie- eller anpartskapitalen, herunder overkurs.

Udbytte fra mindst 25 % -ejede danske datterselskaber.

Udbytte af egne aktier.

Skatten udgør 40% af den skattepligtige indkomst.

Selskaberne har adgang til lempelse af skatten af indtægter ved virksomhed i udlandet og af udbytter fra udenlandske datterselskaber.

De svarer ikke særlig indkomstskat, men den særlige indkomst - opgjort efter reglerne i lov om særlig indkomstskat - tillægges deres almindelige skattepligtige indkomst.

De svarer arveafgift med 35 %, men gaver beskattes som almindelig indkomst.

De svarer ikke formueskat.

Ved likvidation beskattes avancer på solgte eller udloddede aktiver efter de almindelige avancebeskatningsregler.

4.5.1.2. Sparekasser.

Sparekasser beskattes efter samme regler som aktieselskaber.

4.5.1.3. Brugsforeninger.

Brugsforeninger beskattes efter samme regler som aktieselskaber, dog kan de i indkomsten fratrække dividende, som er fastsat senest 6 måneder efter regnskabsårets påbegyndelse.

4.5.1.4. Indkøbsforeninger (foderstof- og gødningsforeninger m.v.).

Indkøbsforeninger beskattes af en fikseret indtægt, der beregnes som 4%, eventuelt 6%, af formuen.

Skatten udgør 16% af den således beregnede indkomst.

4.5.1.5. Produktions- og salgsforeninger (mejerier, slagterier m.v.).

Disse foreninger beskattes ligesom indkøbsforeningerne ried 16% af en fikseret indtægt på 4-6% af formuen.

Desuden beskattes de af indtægt ved detailsalg opgjort efter de almindelige regler for indkomstopgørelse.

4.5.1.6. Investeringsforeninger.

Fra 1.1.1980 beskattes disse foreninger som aktieselskaber, medmindre de er vedtægtsmæssigt forpligtede til at udlodde indtjente renter og udbytter inden udløbet af selvangivelsesfristen. Har de en sådan forpligtelse, er de i almindelighed skattefri.

4.5.1.7. Andre foreninger.

Andre foreninger end de ovenfor nævnte beskattes normalt efter samme regler, som gælder for fonde, bortset fra at de ikke beskattes af indtægt ved leverance til medlemmer.

4.5.1.8. Interessentskaber, kommanditselskaber m.v.

Disse selskaber behandles i skattelovgivningen ikke som selvstændige retssubjekter.

4.5.2. Deltagerne m.v.

4.5.2.1. Stifterens retsstilling.

Med hensyn til avancebeskatning m.v. er stifterens retsstilling ens, hvad enten det drejer sig om stiftelse af aktieselskaber, interessentskaber eller fonde.

Dog er der specielt ved stiftelse af et aktie- eller anpartsselskab, hvori stifteren bliver hovedaktionær, i et vist omfang adgang til at fastsætte værdierne til de beløb, hvortil de skattemæssigt er bogført hos stifteren, således at avancebeskatning undgås.

4.5.2.2. Modtagerens retsstilling.

4.5.2.2.1. Aktie- og anpartsselskaber.

Udlodninger fra disse selskaber er som hovedregel almindeligt indkomstskattepligtige for modtagerne.

For udlodninger af udbytte til aktionærer og an-

partshavere gives der dog en vis skattegodtgørelse.

Som udbytte betragtes også udlodninger i forbindelse med nedskrivning af aktiekapitalen, udlodning af likvidationsprovenu forud for opløsningsåret samt salgssummen ved salg af aktier til det udstedende selskab. I disse tre tilfælde er der dog mulighed for ved dispensation at få udlodningen behandlet på samme måde som ved salg, d.v.s., at avancen i forhold til anskaffelsessummen beskattes efter reglerne om aktiesalg.

Selskabet skal indeholde 30 % udbytteskat af udbyttet. Dog kan dette efter nærmere regler undlades ved udlodninger til visse ikke-skattepligtige, nemlig moderselskaber, der ejer mindst 25% af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab, foreninger, legater og selvejende institutioner samt kapitalpensionskonti og visse båndlagte kapitaler.

4.5.2.2.2. Interessentskaber, kommanditselskaber m.v.

Deltagerne beskattes her med almindelig indkomstskat af deres andel i virksomhedens overskud efter personbeskatningsreglerne.

Ved salg af virksomhedens aktiver beskattes de af deres andel i avancen på aktiverne efter samme regler, som gælder ved salg af aktiver i enkeltmandsvirksomheder.

4.6. Fremmed ret.

I *Tyskland* beskattes fonde principielt af alle indtægter. Fritagelse gives dog for fonde (som for andre juridiske personer), der udelukkende tjener religiøse, velgørende eller andre almennyttige formål.

Fritagelse gælder ikke for erhvervsmæssig virksomhed.

I *Frankrig* kan fonde kun oprettes, hvis de har almennyttige formål. Fonde kan ikke udøve erhvervsmæssig virksomhed. Skattepligten adskiller sig principielt ikke fra selskabers skattepligt, men der gives skattefritagelse for velgørende og filantropiske fonde, forudsat at fondens ydelser er gratis eller til lavere pris end fondens udgifter, og fonden kun kan fungere ved hjælp af gaver eller støtte.

I *England* er en "trust" det, der er nærmest beslægtet med fonde.

Truster kan fritages for skat, hvis indtægten udelukkende anvendes til velgørende formål; indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed dog kun, hvis virksomheden er led i selve velgørenheden eller hovedsagelig udføres af dem, der fortrinsvis nyder godt af velgørenheden.

I Norge er "milde stiftelser", f.eks. børnehjem og kulturelle selskaber og foreninger, skattefri. Erhvervsmæssig virksomhed beskattes, medmindre virksomheden realiserer et ideelt formål, f.eks. sygehusdrift.

Enkeltstående foreteelser, såsom bazarer, opvisninger o.lign., anses ikke for erhverv.

I Finland er almenlystige fonde kun skattepligtige af erhvervsmæssig virksomhed.

Indtægt fra fast ejendom beskattes kun til kommunen og kun, hvis den benyttes til andet end almenlystig virksomhed.

Er erhvervsvirksomhed en væsentlig del af institutionens virke, kan den almenlystige karakter anses for bortfaldet med almindelig beskætning af renter og udbytter m.v. til følge.

Almenlystige fonde kan i et vist omfang opnå skattefritagelse.

I Sverige er stiftelser kun skattepligtige af erhvervsmæssig virksomhed, herunder afkast aflast ejendom, når de har følgende formål:

Styrkelse af rigets forsvar, pleje og opfostring af børn, støtte til trængende og fremme af videnskabelig forskning.

Udøves formålet i længere tid ikke i det omfang, der svarer til afkastet af fondsmidlerne, beskattes fonden som aktieselskab.

Ideelle foreninger, det vil sige foreninger med ovennævnte formål eller med f.eks. religiøs, socialt, politisk eller lignende formål, er helt fritaget for skat, hvis virksomhedsindtægterne for størstedelens vedkommende har en naturlig tilknytning til foreningens almenlystige karakter.

Der stilles særlige krav til disse foreninger, før der gives skattefritagelse.

I U.S.A. gives skattefritagelse til mange forskellige organisationer, hovedsageligt almenlystige. De bliver dog skattepligtige af erhvervsvirksomhed, der ikke i væsentligt omfang har tilknytning til de almenlystige formål.

For de fleste af de nævnte lande gælder, at der er fradragsret for gaver til fonde i videre omfang end efter den danske regel i ligningslovens § 8 A.

4.7. Samspil mellem skattereglerne for fonde og andre skatteregler.

Fonde beskattes normalt ikke af gaver, aktiesalg-avancer, indtægt i form af løbende ydelser samt renteindtægter. De er heller ikke gaveafgiftspligtige.

Specielt for fonde er også, at stifteren - inden for rammerne af fondens fundatsmæssige formål - ofte faktisk bevarer retten til at disponere over fondens midler.

I det tilfælde, hvor stifteren i realiteten blot ønsker, at midlerne skal opspares/akkumuleres i fonden (f.eks. med henblik på udlån til et aktieselskab, det er fondens formål at videreføre), eller hvor stifteren også uden fondsoprettelse ville have anvendt midler til de formål, fundatsen tilgodeser, vil en overdragelse til en fond således kunne ske, uden at stifteren vil føle nogen væsentlig indskrænkning i sin rådighed over de overdragne kapitaler.

Disse forhold giver mulighed for dispositioner med særlige skattemæssige konsekvenser.

I det følgende skal omtales nogle eksempler, hvoraf hovedparten er kendt fra praksis, jfr. særligt SD's revisionsmeddelelse 1980-2 (underbilag 4). Det må dog fremhæves, at de mest særprægede af eksemplerne ikke er typiske for de almenlystige fonde.

1. Almindeligvis stiftes fonde ved, at stifteren over for fonden afgiver en kapital (kontanter, værdipapirer m.v.). Derved udgår kapitalen og dens afkast af hans skattepligtige formue og indkomst. Hvis stifteren i stedet vederlagsfrit påtager sig en gæld over for fonden, kan han fratække renterne i indkomsten og gælden i formuen.

Dette gælder dog ikke renter af gæld til familiefonde, jfr. ligningslovens § 17.

2. Stifteren påtager sig uden vederlag en løbende ydelse til fonden. De årlige ydelser kan fradrages i indkomsten og ydelsernes kapitaliserede værdi i formuen. Også her gælder dog en undtagelse for familiefonde, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3, og § 21.

Fonden på sin side kan anvende de modtagne ydelser til at købe f.eks. aktier af stifteren, enten således at ydelserne anvendes til at betale afdrag på købesummen for en aktiepost, eller således at aktierne overdrages til fonden i samme takt, som den løbende ydelse gør det muligt for fonden at betale dem.

Hvis fondens likviditet tillader det, kan man naturligvis også indrette sig således, at den særlige (eller almindelige) indkomstskat, stifteren skal betale i forbindelse med aktieoverdragelsen, modsvares af hans skattefordel ved fradragsretten for den løbende ydelse.

3. Fonden udlåner penge rentefrit. Dette medfører ikke beskætning af nogen fordel hos låntageren.

Låntageren beskattes heller ikke af nogen kursfordel.

4. Aktier sælges til fonden på kredit. Fonden får skattefrit udloddet selskabets formue som udbytte og benytter udlodningen til at betale aktierne med.

5. Aktiemajoriteten sælges til fonden. Derefter ændres stemmeretten på aktierne, således at stifteren igen får majoriteten. Stemmeretsændringen udløser ikke beskatning.

6. En fond indskydes mellem forældre og børn, idet forældrene bortgiver et beløb til fonden. Renterne af beløbet udbetales af fonden til børnene. Derved opnås, at forældrene undgår beskatning af renteindtægten. Børnene beskattes, men med en lavere procent, eller måske er beløbet dækket af skattefrikort.

7. I eksempel 1 -3 og 6 er der yderligere den skattefordel, at den personlige formueskat reduceres. Fonde er ikke formueskattepligtige.

Sammenfattende om de nævnte eksempler kan siges, at de - ligesom det stigende antal fondsdannelser i det hele taget - må ses som udslag af samspillet mellem de stærkt stigende skattesatser for

almindelig og særlig indkomst og for beregning af formueskat, sammenholdt med det forhold, at fonde er den for en skatteyder eneste praktiske mulighed for at overføre beløb til et andet skattesubjekt (fonden), uden at selve overførelsen udløser nogen afgift hos modtageren og med den virkning, at de løbende afkast af de overførte midler vil kunne akkumuleres skattefrit.

4.8. Skattetræk. Udbytteskat.

Danske aktieselskaber og lignende selskaber har pligt til at tilbageholde 30 % skat af de aktieudbytter, de udlodder.

For fuldt skattepligtige er udbytteskatten en foreløbig skat, som fradrages i den endelige skat.

Hvis udbyttmodtageren er skattefri af udbyttet, er der mulighed for at få udstedt et udbyttefrikort.

Når dette forevises for det udbyttegivende selskab, kan selskabet udbetale udbyttet uden at tilbageholde udbytteskat.

Denne regel gælder dog ikke udlændinge, idet udbytteskatten for disse principielt er en endelig skat. Mange dobbeltbeskatningsoverenskomster reducerer dog den udbytteskat, som tilfalder Danmark, til mellem 5% og 20% af udbyttet.

5. Alternative beskatningsformer.

5.1. Indkomstbeskatning.

Der er 6 væsentlige beskatningsformer at overveje, nemlig beskatningssystemerne for aktieselskaber, kooperative virksomheder, investeringsforeninger, interessentskaber og kommanditselskaber, den nugældende forenings- og fondsbeskatning samt formueskat.

Hvis en udvidet beskatning af fonde skal gennemføres, er aktieselskabsbeskatningen formentlig den mest nærliggende, men den må antagelig modificeres med en vis skattefrihed for gaver, navnlig sådanne gaver, som kan sidestilles med indskud i aktieselskaber til tilvejebringelse eller udvidelse af grundkapitalen.

Hensigtsmæssigheden af en eventuel formuebeskatning må anses afhængig af, i hvilket omfang der gennemføres en indkomstbeskatning, idet formueskat må udredes af formueafkastet, og det således er uden afgørende betydning, om skatten beregnes på grundlag af indkomsten eller formu-

kun været pålagt fysiske personer. Et i 1954 af finansminister Viggo Kampmann fremsat lovforslag om formueskat på fondes erhvervsmæssige formue, dog med lempelsesadgang for de almenyttige, blev ikke vedtaget.

Formueskatten for personer må anses begrundet i, at formueafkast i sin egenskab af "arbejdsfri indtægt" kan eller bør pålægges en højere skattebyrde end arbejdsindtægter.

Behovet for formuebeskatning af fonde kan ikke bedømmes uden hensyntagen til, hvilken indkomstbeskatning de er underkastet, idet det er den samlede skattebyrde, der er afgørende.

Formueskat vil være særligt tyngende for de fonde, som ejer landbrugsejendomme og aktier med ringe afkast. Tilsvarende gælder dog i et vist omfang personer, som ejer sådanne aktiver. For de egentlige familiefonde kunne deres nære sammenhæng med personkredse veje i retning af en formuebeskatning, men dette vil også afhænge af, hvilke regler der måtte blive fastlagt for den fremtidige forvaltning af sådanne fonde.

For de almenyttige fonde må hensynet til deres særlige formål tale imod en beskatning på grund-

5.2. Formuebeskatning.

Historisk har formuebeskatningen i Danmark

lag af den formue, hvorpå deres almennyttige virke er baseret.

Det er herefter formentlig berettiget - også under hensyn til den historiske tradition - fortsat at undlade en generel formuebeskatning af alle fonde. Om familiefonde skal formuebeskattes, er en politisk afvejning, men en isoleret beskatning af dis-

se må i givet fald kræve en klar afgrænsning af familiefonde. En helt generel formuebeskatning af alle fonde bør i hvert fald ikke foretages uden dyberegående vurdering af formueskattens placering i skattesystemet som helhed, herunder hvorvidt andre juridiske personer i givet fald bør medinddrages.

6. Underudvalgets overvejelser og konklusioner.

6.1. Almindelige bemærkninger.

Beskatning til staten af fonde blev først indført ved statsskattebogen af 1922, og da kun for så vidt angik erhvervsmæssig indtægt.

I skattelovkommissionens betænkning fra 1948 er skattefriheden for andre indtægter end erhvervsindtægter ubestridt, selv om der antydes tvivl med hensyn til skattefriheden for familiefonde.

Ved indførelsen af selskabsskattebogen i 1961 er det kun beskatningen af erhvervsindtægt, der omtales, idet der særligt henvises til hensynet til konkurrencen med erhvervsvirksomheder, der ikke er fondsejede.

Omkring midten af 1960-erne begynder kritikken af familiefondenes skatteforhold at sætte ind.

I 1967 ophæves adgangen til fradrag af løbende ydelser og renter af gavgæld til familiefonde. Den stigende interesse for fondenes skatteforhold har formentlig forbindelse med, at fondsstrukturen i denne periode finder stadig hyppigere anvendelse.

Årsagen hertil er ikke ændrede skatteregler for fonde, men må formentlig først og fremmest søges i det stigende skattetryk og i den høje rente i forbindelse med inflationen.

Medens beskatning af renteindtægter sammen med inflationen medførte, at renteindtægten reelt blev negativ, kunne en ubeskattet rente trods inflationen blive af betydelig positiv størrelse.

Gave- og arveafgiftsreglerne i forbindelse med beskatningen ved overdragelse af aktiver har også medvirket til, at fonde i vidt omfang er fremstået som den ofte skattemæssigt mest gunstige løsning på mange generationsskifteproblemer.

I det følgende undersøges, hvorledes beskatningen af nogle af de vigtigste indtægtsarter for fonde kan tænkes udformet, idet der foreløbig ses bort fra den særlige problematik, som har relation til de almennyttige fondes forhold.

6.1.1. Renteindtægter.

Den nugældende skattefrihed for renteindtægter

kan medføre en konkurrenceforvridning i forhold til virksomheder, herunder aktieselskaber, der ikke ejes af fonde, idet fonde skattefrit kan opspare kapital til investering i de af dem ejede virksomheder.

Hvis renterne straks videreudloddes i overensstemmelse med fondens formål, bortfalder dette akkumulationsproblem.

Der synes herefter at være en væsentlig forskel mellem fonde, som straks udlover deres renteindtægter, og fonde som akkumulerer. Dette svarer til, hvad der blev lagt vægt på ved sondringen mellem skattefri og skattepligtige investeringsforænelser ved lovændringen i 1979.

6.1.2. Aktieudbytter.

Om udbytter fortsat bør være skattefrie for fonde må formentlig idag ses i lyset af den (delvise) ophævelse af dobbeltbeskatningen af udbytter, som blev gennemført ved reglerne om skattegodtgørelse m.v. fra 1977.

Efter disse regler er selskaber ikke skattepligtige af udbytter, som de modtager fra andre selskaber, hvori de ejer mindst 25% af aktiekapitalen. Tilsvarende regler kunne tænkes overført på fonde.

6.1.3. Løbende ydelser.

Der kan her anlægges tilsvarende betragtninger som for renteindtægter, nemlig at fonde, der akkumulerer deres indtægter, beskattes, hvorimod fonde, der straks udlover indtægterne, ikke beskattes.

Hvorvidt løbende ydelser til fonde bør være fradragsberettigede for yderen, er et andet spørgsmål.

Hvis fradragsretten hos giveren for løbende gaveydelser til fonde opretholdes, taler dette for, at de modtagne gaveydelser beskattes hos fondene.

6.1.4. Gaveindtægter og arv.

Hvis fonde konsekvent skulle beskattes af gaver, ville dette også omfatte de (større) gaver, som tjener til at tilvejebringe fondens grundkapital. Dette er en strengere beskatning end den, der gælder

for aktieselskaber. Aktieselskaber beskattes nemlig ikke af de indskud, som tilvejebringer selve aktiekapitalen. En generel regel om gavebeskatning af fonde vil formentlig virke prohibitiv for gaver til fonde, i hvert fald for de gaver, der tilvejebringer grundkapitalen.

På den anden side vil en generel fritagelse for gavebeskatning medføre en forskel mellem fonde, der modtager gaver, og fonde, der modtager arv. En sådan forskel eksisterer allerede efter gældende ret, idet fonde ikke skal betale skat eller afgift af gaver, hvorimod de skal betale arveafgift. Til gengæld kan fonde succedere i arveladers skattemæssige stilling (kildeskattelovens § 33), hvilket ikke gælder ved gaver.

En ligestilling mellem arv og gave kunne her opnås enten ved at ophæve succession ved arv eller indføre den ved gaver.

Hvis succession for fonde ønskes afskaffet, kunne der - for at løse likviditetsproblemet - i stedet for beskatning i dødsboet overvejes en regel, hvorefter dødsboets skattetilsvær overføres til fonden som en egentlig gæld, der, hvis den ikke kan betales straks, afdrages over en årrække eller eventuelt betales ved videresalg af aktivet.

Til slut bemærkes, at betænkelighederne ved gavebeskatning og arveafgift for fonde har stærk tilknytning til generationsskifteproblemer, og de vil derfor mindskes, i det omfang avancebeskatningen ved overdragelse af aktiver reduceres.

6.1.5. Andre indtægtserhvervelser.

6.1.5.1. Overskudsandele.

Fonde beskattes af andele i overskud fra erhvervsvirksomheder, men ikke af andele af omsætning, lønudgifter m.v. Yderen af sådanne andele har normalt fradragsret, hvad enten ydelserne beregnes på det ene eller det andet grundlag.

Skattepligtige overskudsandele vil derfor kunne erstattes af skattefri ydelser, uden at ydelsens karakter reelt ændres. En ligestilling synes derfor hensigtsmæssig.

6.1.5.2. Aktieavancer.

Beskatning af aktieavancer har - i hvert fald for selskaber med hovedaktionær - en nær sammenhæng med beskatning af aktieudbytter, idet aktieavancer kan betragtes som en slags akkumuleret udbytte. For fonde, der er hovedaktionærer i selskaber, kunne noget tale for at lade beskatningen af udbytter og aktieavancer følge nogenlunde ensartede retningslinier.

Efter gældende aktionærbeskatningsregler drages denne konsekvens dog ikke, og der er næppe

grund til på dette punkt at indføre andre regler for fonde end for aktieselskaber.

6.1.6. Fradragssiden.

Ved bedømmelsen af, hvilke indtægter der evt. bør beskattes hos fonde, bør det formentlig tages i betragtning, at risikoen for skatteundvigelse ved oprettelse af fonde i det væsentlige har sammenhæng med, at yderen har fradragsret for sin ydelse til fonden.

6.2. Hvilke fonde bør evt. fritages for skattepligt?

Efter nugældende regler kan fonde fritages for skat, for så vidt deres formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, jfr. afsnit 4.1.2.

6.2.1. Fritagelseskriterier.

Selv om dette kriterium kan forekomme ubestemt, har det dog nået en betydelig fasthed gennem mange års praksis, samtidig med at det er smidigt nok til at kunne tilpasses til ændrede samfundsmæssige forudsætninger.

Der kunne i stedet tænkes udarbejdet en egentlig "positivliste" over lempelsesberettigede fonde, men en sådan liste vil næppe komme til at afvige væsentligt fra en liste over de fonde, der får lempelse efter gældende praksis.

6.2.2. Tilsyn som betingelse for lempeligere beskatning.

Et skattemæssigt tilsyn findes allerede for de såkaldte sociale fonde, som virksomheder kan oprette til fordel for de ansatte m.v., jfr. ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52. En lignende ordning kunne overføres på f.eks. lempelsesberettigede fonde, men betydningen heraf vil mindskes, hvis der gennemføres generel registrering m.v. af fonde af enhver art.

6.3. Fradrag i indkomsten i stedet for bevillingsmæssig lempelse.

Efter nugældende regler foretages der en ansættelse af den fulde, skattepligtige indkomst med påfølgende skatteberegning for alle skattepligtige fonde, hvorefter de lempelsesberettigede fonde må ansøge om at få eftergivet den del af skatten, der vedrører skattepligtig indtægt, som er anvendt til lempelsesberettigede formål.

Der kunne opnås en betydelig forenkling, hvis fondene i stedet fik adgang til at fratrække de pågældende beløb i deres skattepligtige indkomst.

6.4. Tilskud i stedet for skattelempelse.

Efter nugældende regler eftergives skatten af den del af den skattepligtige indtægt, som er anvendt til lempelsesberettigende formål. Hvis hele indtægten anvendes, eftergives hele skatten.

Erstattes dette princip af en tilskudsordning, vil begunstigelsen kunne gives efter et friere skøn. Hvis f. eks. hele indtægten er anvendt til almen-nyttige formål, vil der være mulighed for at yde et tilskud, der er større eller mindre end den pålignede skat, eller det offentlige kunne helt undlade at yde tilskud.

Den offentlige styring af skattemidlernes anvendelse vil herved blive mere effektiv. Midlernes anvendelse vil endvidere fremtræde som egentlige tilskud i stedet for som skattereduktion.

På den anden side vil systemet kunne hæmme privates interesse i at yde gaver til fonde, såfremt gaver er skattepligtige for fondene.

Dette vil nemlig betyde, at gavegiveren kunne se en del af sit bidrag opslugt af skat.

Herved kan presset på de offentlige kasser øges.

6.5. Eventuel registrering af alle fonde i skattevæsenets regie.

En sådan registrering kunne foregå på samme måde som for akkumulerende investeringsforeninger, jfr. afsnit 3.2., d.v. s. stort set blot med den kontrol, som ligger i de lokale skattemyndigheders kendskab til eksisterende fonde.

6.6. Skatteundvigelse.

6.6.1. Skatteundvigelse til udlandet.

Hidtil er denne form for skatteundvigelse ikke konstateret som noget problem i forbindelse med fonde, formentlig fordi fonde kun beskattes af erhvervsmæssig indtægt, og undvigelse derfor vil forudsætte, at erhvervsvirksomheden flyttes til udlandet.

Hvis renteindtægter gøres skattepligtige, vil denne form for skatteundvigelse kunne få forøget interesse.

Dette kan næppe undgås blot ved at indføre en ordning svarende til udbytteskatten, hvorefter selskabet skal tilbageholde 30% af udbyttet som skat, hvilken skat for udenlandske aktionærer er endelig, medmindre dobbeltbeskatningsaftaler tilsiger andet.

Indførelse af en sådan ordning for renter specielt til fonde vil nemlig betyde, at debitorerne må sætte sig ind i, om kreditor er omfattet af en sådan særlig fondsregel, og dette er næppe realistisk at kræve, i hvert fald ikke af almindelige, private debitorer.

6.6.2. Skatteundvigelse til anden organisationsform.

En skærpet fondsbeskatning kan eventuelt medføre en tendens til at anvende en foreningsstruktur i tilfælde, hvor fondsstrukturen hidtil er anset for den naturlige. Det vil formentlig også være muligt for visse, allerede eksisterende fonde at overgå til foreningsvedtægter, uden at dette behøver at betyde nogen væsentlig ændring i den faktiske organisationsform. Såfremt en ændret fondsbeskatning skulle give sig udslag i en sådan tendens, må det overvejes, om også foreninger helt eller delvis bør undergives en ændret beskatning.

6.7. Skitse til en fradragsordning med skattefratræk.

Problemet med den skattefrie akkumulation af kapital i fonde kan formentlig løses med en ordning, der tager udgangspunkt i reglerne for investeringsforeninger, som beskatter de akkumulerende foreninger, men ikke de udloddende.

Ordningen kunne udformes således, at alle fonde i princippet beskattes af alle indtægter, men at de får adgang til at fradrage alle udlodninger uanset formålet.

Samtidig kan indføres en indeholdelsesordning i lighed med udbytteskatten.

For udlodninger til fuldt skattepligtige skulle den indeholdte skat være en foreløbig skat, som fradrages i den endelige skat.

For udlodninger til udlændinge kunne skatten - ligesom udbytteskatten - være en endelig skat, men man må forudse, at dobbeltbeskatningsreglerne i et vist omfang vil give udlændinge adgang til refusion.

For udlodninger til foreninger og fonde, kan der - hvis disse ikke skal beskattes af gaver - indføres en frikortordning.

6.8. Underudvalgets konklusioner.

Fondsudvalget har anmodet underudvalget om - foruden en redegørelse for de gældende regler - at fremlægge principielle synspunkter for en kommende lovgivning om skatter og afgifter for fonde. Underudvalget har derfor anset det som sin opgave at overveje udformningen af skatteregler, som kan finde anvendelse, hvis man ønsker at beskatte fonde i videre omfang end hidtil. Underudvalget har i sine overvejelser lagt vægt på at foreslå regler, som vil være forståelige for skatteyderne og praktikable for administrationen, og - i sammenhæng hermed - er i overensstemmelse med dansk retstradition inden for det skatteretlige område.

Underudvalget har tillige haft for øje, at en eventuel skattepligt udformes således, at den i mindst muligt omfang medfører konkurrenceforvridning mellem selskaber og fonde med ensartet virke. På denne baggrund finder underudvalget, at dets undersøgelser giver grundlag for følgende konklusioner:

1. En udvidet beskatning bør i princippet foretages efter tilsvarende regler, som gælder for aktie- og anpartsselskaber, jfr. afsnit 5, men det bør ske med de modifikationer, som følger af fondenes særlige struktur som selv-ejende institutioner, jfr. nedenfor.
2. Formuebeskatning af samtlige fonde er næppe hensigtsmæssig. For familiefonde kan dog fremføres særlige synspunkter, jfr. afsnit 5.2.
Den formueskattelignende kooperationsbeskatning er næppe heller egnet, jfr. afsnit 5.1.
3. I lighed med holdingselskaber bør fonde ikke beskattes af udbytter fra aktieselskaber, hvori de ejer mindst 25% af aktiekapitalen, jfr. afsnit 6.1.2., og for udbytter af andre aktieposter bør der indrømmes skattegodtgørelse.
4. Det forhold, at aktieavancer i et vist omfang kan betragtes som en art akkumuleret udbytte, kunne konsekvent tale for, at skattepligt for begge indtægtsarters vedkommende fulgte ensartede regler, **jfr.** afsnit 6.1.5.2. Denne konsekvens opretholdes imidlertid ikke fuldt ud efter nugældende aktionærbeskatningsregler, og udvalget finder ikke anledning til at foreslå, at der på dette punkt skulle gælde andre regler for fonde end for aktieselskaber.
5. Hvor en fond succederer i en arveladers stilling, uden at dødsboet beskattes, bør det sikres, at beskatning finder sted senest ved fondens videresalg af det arvede aktiv. Dette vil i sig selv følge af pkt. 1. Hvis succession for fonde ønskes afskaffet, kunne der - for at løse likviditetsproblemet - i stedet for beskatning i dødsboet overvejes en regel, hvorefter dødsboets skattetilsvær overføres til fonden som en egentlig gæld, der, hvis det ikke kan betales straks, afdrages over en årrække eller eventuelt betales ved videresalg af aktivet.
6. Fonde bør i lighed med aktieselskaber være skatte- og afgiftsfri af tilskud (gaver) til tilvejebringelse eller udvidelse af fondens grundkapital. Hvis fradragsretten hos giveren for løbende gaveydelse til fonde opretholdes,

jfr. pkt. 15, bør de modtagne gaveydelse være skattepligtige for fondene.

7. Hvis man - for alle fonde eller visse grupper af fonde - ønsker at undgå den dobbeltbeskatning, der ellers vil fremkomme ved, at en indtægt, f. eks. rente, først beskattes hos fonden og derefter påny hos den, til hvem fonden udlodder indtægten, kan det ske ved, at der tillægges fondene fradragsret for deres udlodninger, såfremt udlodningerne finder sted kort tid efter, at indtægten er oppebåret, evt. inden for få måneder efter regnskabsårets udløb.
Det administrativt enkleste ville dog være at give fradragsret for udlodninger, som er sket i vedkommende indkomstår, men dette vil medføre, at der ikke opnås noget fradrag i det første indtjeningsår, medmindre der allerede i dette indtjeningsår sker videreudlodninger.
8. Registrering af fonde udelukkende i skattevæsenets regie vil næppe volde problemer, jfr. afsnit 6.5.
- 9a. Det i reglerne om godkendelse af sociale fonde efter ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52 indeholdte tilsyn med fondenes udlodninger kan formentlig uden vanskelighed overføres til alle fonde, jfr. afsnit 6.2.2.
- 9b. Forhåndsgodkendelse af en offentlig myndighed som forudsætning for skattefrihed rummer næppe praktiske vanskeligheder, jfr. afsnit 6.4., men der kræves administrative ressourcer.
10. Til sikring af beskatning af udlodninger, der i henhold til punkt 7 foran er fradraget i fondens indkomst, bør der indføres en pligt for fonde til at tilbageholde skat i udlodningerne i lighed med de nugældende regler om udbytteskat, jfr. afsnit 4.8. og 6.7.
11. Muligheden for en art skatteundvigelse fra fonde til foreninger kræver overvejelser af, om en skærpet fondsbeskatning også bør gælde for foreninger, jfr. afsnit 6.6.
12. Hvis princippet i fritagelsesreglen i selskabs-skattelovens § 3, stk. 2, jfr. stk. 3, for fondes vedkommende opretholdes, bør den af administrative grunde ændres fra en skattelempelsesregel til en regel om fradrag i fondsindkomsten for beløb, der anvendes til kvalificerede formål, jfr. afsnit 6.3.
Dette gælder, uanset om fondsbeskatningen udvides eller fastholdes uændret.
13. I det omfang det fortsat skal tillægges betyd-

ning, at en fond har et særligt kvalificeret formål, kan de formål, som efter gaddende skatteret anses for at kvalificere til skattelempelse efter reglerne om udlodninger til almenvelgørende eller iøvrigt almennyttige formål, stort set fortsat anses for kvalificerede, jfr. afsnit 4.1.2.3.2. En vis justering bør dog overvejes, jfr. afsnit 6.2.

14. Rente- og afdragsfri lån, specielt fra familiefonde kan i et vist omfang beskattes som udlodninger allerede efter gældende skattepraksis, især i tilfælde, hvor det er åbenbart, at tilbagebetaling ikke skal finde sted.

I det omfang beskatning ikke kan ske, foreligger der et skattemæssigt problem, som imidlertid ikke er specielt for fonde, men må ses i sammenhæng med skattereglerne for udlån mellem forældre og børn, funktionærlån, aktionærlån m.v.

15. I medfør af ligningslovens § 8 A er der adgang til at opnå fradrag i den skattepligtige indkomst for gaver, der ydes til de af ministeren for skatter og afgifter godkendte foreninger og organisationer, hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Dette gavefradrag kan ikke udgøre mere end 1.000 kr.

Uafhængig af og i modsætning til denne bestemmelse i ligningslovens § 8 A, er der med udgangspunkt i ligningslovens § 14, stk. 2, udviklet en praksis, hvorefter en gave giver kan fradrage gaveydelser ved sin indkomstopgørelse, når han efter visse nærmere regler har forpligtet sig til at udrede gaverne som en løbende årlig ydelse, forudsat at gaverne ikke udredes til den nærmeste familie eller til fonde, der støtter denne personkreds, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3.

Denne fradragsret i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2, er uafhængig af, om gavemodtageren er en forening eller en institution, der virker for almenvellet, ligesom fradragsretten ikke kræver nogen godkendelse af ministeren for skatter og afgifter.

I indeværende folketingssamling (folketingsåret 1980/81) behandler folketinget et forslag til lov om ændring af ligningsloven, hvorefter fradragsretten for de såkaldte forsørgel-

seskontrakter foreslås beløbsmæssigt begrænset.

Efter underudvalgets opfattelse er der rimelig anledning til under den fortsatte behandling af dette forslag også at inddrage spørgsmålet om en eventuel ændring af de gældende regler om fradragsret for løbende gaveydelser til fonde.

Afsluttende bemærkninger.

Efter underudvalgets opfattelse bør fondenes skattemæssige stilling vurderes i sammenhæng med den skattemæssige stilling for en række skattefri institutioner, herunder livsforsikringselskaber, pensionskasser samt kreditforeninger og i sammenhæng med foreninger i almindelighed, der efter de gældende bestemmelser kun beskattes af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, men ikke af renter og udbytter af passive kapitalanbringelser.

Den omstændighed, at fondene efter de gældende regler er fritaget for beskatning af renter, gør det efter underudvalgets skøn naturligt tillige at vurdere fondenes skattemæssige stilling i sammenhæng med de aktuelle undersøgelser og overvejelser vedrørende den mere generelle, skattemæssige behandling af renteindtægter og renteudgifter, som foregår i det såkaldte Thorkil Kristensen-udvalg.

Fondenes skattemæssige stilling bør efter underudvalgets mening også behandles i forbindelse med reglerne om beskatning ved afståelse af aktier. De gældende regler herom i ligningsloven og i lov om særlig indkomstskat m.v. vil undergå meget væsentlige ændringer ved en vedtagelse af det af regeringen den 28. januar 1981 fremsatte lovforslag nr. 140 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

Endelig bør fondenes skattemæssige stilling efter underudvalgets skøn også ses i sammenhæng med de skattemæssige problemer, der er forbundet med generationsskifte, såvel for virksomheder i selskabsform som for andre virksomheder.

Underudvalget har imidlertid ment, at problemerne omkring generationsskifter faldt uden for den opgave, der har været stillet underudvalget.

2. Statistiske oplysninger.

2.1. Oplysninger om fonde i skatteregistre m.v.

2.1.1. CIR-registrerede fonde.

Der foreligger ikke nogen selvstændig registreringspligt for fonde, men de fonde, som er skattepligtige, optages på mandtalslisten.

2.1.1.1. Mandtalsregistrering.

Fonde er kun skattepligtige, hvis de driver erhvervmæssig virksomhed, jfr. afsnit 4.1.4.

Fonde, som har indkomst ved erhvervmæssig virksomhed, er ikke særskilt registreret på mandtalslisten, men er optaget blandt de øvrige skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 (for udenlandske fonde efter selskabsskattelovens § 2).

Statsskattedirektoratet har imidlertid i de seneste år foretaget forskellige undersøgelser med henblik på at opnå et indtryk af fondsproblematikkens omfang.

Ved en manuel gennemgang af mandtalslisten for 1980, er der på grundlag af de registrerede navne udskilt 529 skattepligtige, som må antages at være fonde, legater eller lignende selvejende institutioner, som er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

For at få et skøn over antallet af fonde i hele landet (skattepligtige såvel som ikke-skattepligtige), har man endvidere optalt mandtalsoptagne fonde i følgende kommuner:

Københavns kommune	129
Kommuner under amtsskatteinspektorat nr. 1, København	13
Kommuner under amtsskatteinspektorat nr. 3, København	34
Kommuner under amtsskatteinspektora- tet i Sønderborg	<u>1</u>
	177

Ca. 1/3 af de mandtalsoptagne fonde er således hjemmehørende i ovennævnte kommuner.

2.1.1.2. Rentekontrol.

Fra og med indkomståret 1978 er der gennemført

oplysningspligt for renter af indestående i pengeinstitutter m.v. og obligationsrenter. Herefter er der pligt for kontohavere og obligationsejere til at afgive identifikationsoplysninger til pengeinstitutter m.v., jfr. skattekontrollovens § § 8-9, 10 A og 10 B og bekendtgørelser nr. 336 af 24. juni 1977 og nr. 542 af 25. oktober 1977 om skattemæssig kontrol med renteindtægter og rentekuponer.

I de ovenfor nævnte kommuner er der endvidere fra SLS-S 8606 (jfr. afsnit 3.1. om registrering) udskilt 525 ikke erhvervsdrivende fonde, som anvender eget CIR.nr. ved rentekontrollen:

Københavns kommune	469
Kommuner under amtsskatteinspektorat nr. 1, København	
Kommuner under amtsskatteinspektorat nr. 3, København	37
Kommuner under amtsskatteinspektora-	
tet i Sønderborg	14
	525

Renter, omfattet af rentekontrollen for disse 525 ikke-erhvervsdrivende fonde, udgør i 1979 353.453.325 kr.

Renter, omfattet af rentekontrollen for de under **2.1.1.1.** nævnte mandtalsoptagne udgjorde i 1979 55.269.285 kr.

Der er således for ialt 1.054 fonde en renteindtægt omfattet af rentekontrollen på ialt 408.722.610 kr.

2.1.1.3. Andre fonde.

Endelig er der i ovennævnte kommuner udskilt 537 fonde, som er CIR-registrerede, men som hverken er optaget på mandtalslisten eller anvender eget CIR.nr. ved rentekontrollen.

Da de undersøgte kommuner har 1/3 af de mandtalsoptagne fonde, skulle der således på landsplan være ca. 1.600 fonde, som nok er CIR-registreret, men som hverken er optaget på mandtalslisten eller anvender eget CIR.nr. ved rentekontrollen.

2.1.2. Fonde uden for CIR-registeret.

En del fonde er ikke CIR-registreret. Der foreligger på landsplan ikke oplysninger om størrelsen eller antallet af disse fonde.

I en fondsundersøgelse omfattende samtlige (kendte) ikke-erhvervsdrivende fonde med hjemsted i Århus kommune, havde 24 fonde eget cir.nr., medens 98 fonde ikke var CIR-registrerede.

2.1.3. Udbytte.

I 1979 foreligger der vedrørende foreninger og

fonde m.v. 4.725 U 1 a-attester, d.v.s attester for udbetalt udbytte uden indeholdelse af udbytteskat. De repræsenterer et ubeskattet udbytte på 283.795.506 kr. Det kan ikke oplyses, hvor stor en del af dette beløb, der vedrører fonde.

Fra januar 1977 foreligger der en liste over ca. 770 foreninger, legater, fonde m.v., der havde tilladelse til at fremsende begæring om tilbagebetaling af udbytteskat direkte til statsskattedirektoratet. Af disse 770 er ca. 540 legater og fonde, resten foreninger, hovedsagelig fagforeninger.

For 1977 foreligger en liste over 14 fonde, som har fået tilbagebetalt udbytteskat. Listen synes at være et tilfældigt udvalg, men den viser, at i hvert fald 4 fonde i 1977 har fået tilbagebetalt over 1 million kr. i udbytteskat i 1977. Listens højeste tilbagebetaling er på 2.034.396 kr., hvilket svarer til et udbytte på 6.781.320 kr.

I forbindelse med ansøgning om skattefritagelse i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 5, er det endvidere oplyst, at 10 fonde har fået udbetalt et udbytte på ialt 17.868.363 kr.

Det højeste udbyttebeløb udgjorde 10.940.000 kr.

2.1.4. Fondskapitaler og deres anbringelse.

For at få indblik i de kapitalkoncentrationer, der finder sted i fondene, har man opsplittet de undersøgte fondskapitaler i forskellige intervaller.

2.1.4.1. Størrelsen af de enkelte fonde.

1) I en undersøgelse vedrørende 36 fonde med hjemsted fordelt over hele landet konstateredes for regnskabsåret 1977 følgende formuebeløb:

0	-	0,5 mio. kr.	3 fonde
0,5	-	1 mio. kr.	1 fond
1	-	2 mio. kr.	5 fonde
2	-	3 mio. kr.	4 fonde
3	-	4 mio. kr.	4 fonde
4	-	5 mio. kr.	3 fonde
5	-	10 mio. kr.	6 fonde
10	-	20 mio. kr.	4 fonde
20	-	50 mio. kr.	4 fonde
50	-	100 mio. kr.	1 fond
100	-	200 mio. kr.	0 fonde
3ver	-	200 mio. kr.	1 fond

2) I en undersøgelse vedrørende 46 erhvervsdrivende fonde, som har søgt årlig skattefritagelse i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2, er der konstateret følgende formuebeløb (jfr. bilag):

0	-	0,5 mio. kr.	6 fonde
0,5	-	1 mio. kr.	10 fonde
1	-	2 mio. kr.	10 fonde
2	-	3 mio. kr.	4 fonde
3	-	4 mio. kr.	3 fonde
4	-	5 mio. kr.	1 fond

5	-	10	mio. kr.	3 fonde
10	-	20	mio. kr.	7 fonde
20	-	50	mio. kr.	1 fond
50	-	100	mio. kr.	0 fonde
100	-	200	mio. kr.	0 fonde
over		200	mio. kr.	1 fond

3) I en undersøgelse vedrørende 28 erhvervsdrivende fonde, som i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2, er fritaget for at medtages ved skatteansættelsen, er der konstateret følgende formuebeløb (jfr. bilag):

0	-	0,5	mio. kr.	8 fonde
0,5	-	1	mio. kr.	4 fonde
1	-	2	mio. kr.	6 fonde
2	-	3	mio. kr.	2 fonde
3	-	4	mio. kr.	0 fonde
4	-	5	mio. kr.	1 fond
5	-	10	mio. kr.	3 fonde
10	-	20	mio. kr.	5 fonde
over		20	mio. kr.	1 fond

4) I en undersøgelse vedrørende samtlige kendte ikke-erhvervsdrivende fonde med hjemsted i Århus kommune konstateredes følgende formuebeløb for de undersøgte 97 fonde:

0	-	0,1	mio. kr.	45 fonde
0,1	-	0,5	mio. kr.	27 fonde
0,5	-	1	mio. kr.	5 fonde
1	-	5	mio. kr.	18 fonde
over		5	mio. kr.	2 fonde

2.1.4.2. Anbringelse af fondsmidler.

Erhvervsdrivende fonde.

Ved en gennemgang af regnskaber for erhvervsdrivende fonde med en samlet aktivmasse på 1.170 mill. kr. og en egenkapital på 1.073 mill. kr. er konstateret følgende fordeling af aktiverne (jfr. bilag):

Fast ejendom	12,7%
Obligationer	15,6%
Pantebreve	1,1%
Aktier	63,2%
Pengeinstitutter m.v.	1,8%
Andet	5,6%
	100,0%

Obligationer og indeståender i pengeinstitutter udgør således 15,6% og 1,8% - 17,4% af aktiverne. Afkastet af disse aktiver er omfattet af rentekontrollen, jfr. foran under 2.1.1.2.

Ikke-erhvervsdrivende fonde.

Fonde, som ikke driver erhvervsmæssig virksomhed, vil næppe have en så stor andel af aktiverne

anbragt i fast ejendom, idet besiddelse af fast ejendom, som ikke udelukkende anvendes til ikke-erhvervsmæssig virksomhed, vil medføre, at fondene bliver skattepligtige.

Såfremt man ser bort fra besiddelse af fast ejendom, men ellers regner med samme fordeling af aktiverne, bliver fordelingen herefter:

Obligationer	17,9%
Pantebreve	2,1%
Aktier	72,4%
Pengeinstitutter m.v.	2,1%
Andet	<u>6,4%</u>
	100,0%

Obligationer og indeståender i pengeinstitutter udgør således $17,9\% + 2,1\% = 20\%$ af aktiverne. Afkastet af disse aktiver er omfattet af rentekontrollen, jfr. foran under 2.1.1.2.

2.1.5. Skattefritagelse.

Årlig fritagelse. SSL § 3, stk. 2 og 3.

For skatteåret 1979/80 har 48 fonde haft en samlet skattepligtig indkomst på 12.138.308 kr., hvilket svarer til en pålignet skat på 4.491.000 kr. Af dette beløb er 2.730.553 kr. eftergivet i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2 - 3. Det eftergivne beløb indeholder tillige evt. tillæg efter selskabsskattelovens § 28 og svarer til en indkomst på 7.379.000 kr.

Da de samme fonde i perioden har haft ikke-erhvervsmæssige indkomster på 65.964.228 kr., har fondene således anvendt/henlagt ca. 73 millioner kr. til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, idet de ikke-skattepligtige indtægter skal være anvendt til disse formål, før der kan indrømmes lempelse for de skattepligtige indtægter.

Selskabsskattelovens § 3, stk. 5.

21 selskaber, ejet af 10 fonde, har i skatteåret 1979/80 haft en skattepligtig indkomst på 31.683.566 kr. Heraf er 17.868.363 kr. udbetalt som udbytte til fondene. Af den pålignede skat er 5.860.689 kr. eftergivet, hvilket svarer til skatten af 15.839.700 kr. (jfr. bilag).

Stående skattefritagelse. (Fritagelse for at medtages ved skatteansættelsen).

Som vilkår for fritagelse for skattepligt kræves normalt, at der årligt indsendes et regnskab til statsskattedirektoratet. 25 fondes indsendte regnskaber viser, at disse fonde har en egenkapital på 103 millioner kr. (jfr. bilag).

2.1.6. Skatteprovenu: Skatteåret 1980/81.

Af de 529 mandtalsoptagne fonde har 108 en negativ skattepligtig indkomst på 19.043.884 kr. 212 fonde har haft en indkomst på 0 kr. 209 fonde har haft en indkomst på 22.367.941 kr.,

hvilket svarer til en pålignet skat på 8.947.160 kr. Til sammenligning kan nævnes, at der for skatteåret 1979/80 er eftergivet 2.730.553 kr. af den skat, som er pålignet erhvervsdrivende fonde.

2.2. Konklusion.

Antal fonde.

Som nævnt foran under 2.1., er der i hele landet 529 mandtalsoptagne fonde.

Endvidere er der i de undersøgte kommuner yderligere $(525 + 537) = 1.062$ fonde, som er CIR-registrerede, men ikke er erhvervsdrivende og derfor ikke skattepligtige.

De undersøgte kommuner har ca. $\frac{1}{3}$ af de i hele landet mandtalsoptagne fonde. Hvis forholdet i de øvrige kommuner er tilsvarende, skulle der herefter på landsplan være ca. 3.000 ikke-erhvervsdrivende (ikke skattepligtige) CIR-registrerede fonde.

Derudover er der nogle fonde, der ikke er CIR-registrerede. I den under 2.1.4.1. omtalte undersøgelse fra Århus er det konstateret, at ca. $\frac{1}{5}$ af de ikke-erhvervsdrivende fonde er CIR-registrerede.

Dette medfører, at der på landsplan skulle være ca. 15.000 ikke-erhvervsdrivende fonde. Disse tal må dog tages med alt muligt forbehold på grund af det spinkle statistiske materiale.

Renteindtægter.

Ovenfor i 2.1.1.2. er det anført, at 1.054 fonde har haft renteindtægter omfattet af rentekontrollen på 408 millioner kr.

Det kan herefter formentlig forsvares at anslå, at den samlede renteindtægt for samtlige fonde næppe er mindre end 1-2 milliarder.

Denne renteindtægt svarer til aktiver anbragt i obligationer og indestående i pengeinstitutter m.v. på 7 - 15 milliarder, hvis renten anslås til ca. 14%. En stikprøve på en enkelt fond viste en gennemsnitlig forrentning på 13,2%

Fondskapitalernes samlede størrelse.

Da obligationer samt indestående i pengeinstitut, jfr. ovenfor, skulle udgøre 7-15 milliarder og da disse alene udgør en mindre del af fondens aktiver, jfr. foran under 2.1.4.2., må det antages, at de samlede aktiver er væsentligt større end 15 milliarder. Da fondene, jfr. bilag, har en høj selvfinansieringsgrad, må fondenes egenkapital antages at ligge i samme størrelsesorden. Men det statistiske materiale er for tilfældigt og usikkert til at danne grundlag for et mere kvalificeret skøn.

3. Registrering.

3.1. Nuværende registreringsprocedure.

Optagelse på mandtalslisten.

Der er ikke nogen generel registreringspligt for fonde, men der optages årligt pr. 15. januar et mandtal over skattepligtige selskaber og foreninger m.v., herunder skattepligtige fonde. Det sker på grundlag af oplysningerne i statsskattedirektoratets selskabsskatteregister (SSR). I dette register optages de i selskabsskatteovens §§ 1 og 2 nævnte selskaber og foreninger m.v. incl. skattepligtige fonde, på en særlig liste (8604). Der er ingen pligt for ikke-skattepligtige til at lade sig registrere i skattevæsenets regie.

På en anden liste (8606) optages de juridiske personer, som har et CIR.nr., men som ikke er registreret som skattepligtige, d.v.s. dem der er optaget i det centrale register for indeholdelsespligtige vedr. A-skat, eller som har renteindtægt, der er omfattet af rentekontrolloven.

For hver skattepligtig registreres visse stamdata, såsom navn, adresse, hjemstedskommune, regnskabsperiode og særlige forhold.

Registreringen af skattepligtige fonde sker hovedsagelig på grundlag af indberetninger fra kommunen. Statsskattedirektoratet registrerer dog direkte f.eks. meddelelse om adresseændring, der af en fond indsendes til direktoratet.

Kommunens indberetning sker på en standardblanket, og der udfyldes en blanket for hver fond. Indberetningen skal ske snarest efter, at kommunen bliver bekendt med det forhold, der skal registreres.

Ved nyregistrering af fonde indberettes foruden de nævnte stamdata også - så vidt muligt - CIR.nr., såfremt fonden af andre årsager har fået tildelt CIR.nr. Hvis ikke, får fonden tildelt et CIR.nr. ved registreringen.

Desuden indberettes, hvilken lovbestemmelse fonden skal beskattes efter, d.v.s. selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, der er sammenfaldende med den bestemmelse, hvorefter almindelige foreninger beskattes. Der er altså ikke efter den

nuværende registreringsprocedure umiddelbart mulighed for maskinelt at udskille fonde fra disse foreninger.

Mandtalskommunen for et givet år er for danske fonde den kommune, i hvilken hovedkontoret findes pr. 15. januar i det pågældende år, eller hvorfra bestyrelsen foregår på dette punkt. Udenlandske fonde optages på mandtallet i den kommune, i hvilken ledelsen af den skattepligtige virksomhed foregår pr. 15. januar.

Den kommunale ligningsmyndighed udsender selvangivelser m.v. snarest muligt efter den 1. april, jfr. selskabsskattelovens § 26, stk. 1.

EDB-udskrivningen af selvangivelsen m.v. sker kun én gang årligt. Kommunen må derfor manuelt udskrive selvangivelser for fonde, som optages til beskatning, efter at EDB-udskrivningen er sket.

Kommunernes indberetningsgrundlag. Som nævnt sker registreringen af fonde i selskabsskatteregistret hovedsagelig på grundlag af indberetninger fra kommunerne. De oplysninger, der står til rådighed for kommunerne til opfyldelse af indberetningspligten, er af blandet karakter. Udover et almindeligt lokalkendskab foreligger der normalt følgende mere systematiserede muligheder for, at eksistensen af fonde kommer til skattemyndighedernes kendskab:

1. Ved udbetaling af A-indkomst og deraf følgende indeholdelsespligt efter kildeskatteloven skal fonden registreres i det centrale register over indeholdelsespligtige med et arbejdsgivernummer.
2. Ved erhvervsmæssig virksomhed bliver fonden skattepligtig af indtægter heraf ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og skal registreres i selskabsskatteregistret. Dette sker ved anvendelse af et arbejdsgivernummer i det centrale register over indeholdelsespligtige, uden at fonden af den grund behøver at være indeholdelsespligtig efter kildeskatteloven.
3. Erhverver fonden fast ejendom, modtager skattemyndighederne ejendomsskema herom. Såfremt fonden herved bliver skattepligtig, sker registrering på EDB, jfr. ovenfor under 2.
4. Hvis fonden retter henvendelse til statsskatteinspektariatet om godkendelse. Registreres ikke på EDB.

5. Ved tilbagebetaling af udbytteskat, herunder udstedelse af frikort vedrørende udbytteskat. Registreres ikke på EDB.
6. Ifølge rentekontrolordningen skal de oplysningspligtige indberette personnummer/arbejdsgivernummer for indehavere af konti i pengeinstitutter, kuponejere og købere/sælgere af obligationer samt oplysning om renter heraf. Registrering sker på EDB.
7. Såfremt bidragydere på selvangivelsen foretager fradrag for ydelser til fonden.
8. Hvis fonden godkendes som gavemodtager, **jfr.** ligningslovens § 8 A, og optages i fortegnelsen over disse.

3.2. Særligt om registrering af nye skat- tesubjekter.

I de senere år er der inden for selskabsskatteovens område to gange inddraget nye grupper af skattepligtige, nemlig sparekasserne, der blev skattepligtige fra 1/1 1976, og de akkumulerende investeringsforeninger, for hvilke skattepligten indtrådte den 1/1 1980.

For sparekassernes vedkommende gav deres inddragelse under skattepligt ikke anledning til særlige foranstaltninger med henblik på registrering i skatteregistrene, da de i forvejen var myndighederne velbekendt, bl.a. via Tilsynet med Banker og Sparekasser.

For de akkumulerende investeringsforeninger var situationen en anden, idet de oplysninger, som var umiddelbart tilgængelige for myndighederne, var af mere tilfældig karakter.

Optagelsen på mandtalslisten måtte derfor hovedsagelig ske på grundlag af de oplysninger om foreningerne, som kommunerne var i besiddelse af.

Statsskattedirektoratet udsendte i den anledning et cirkulære af 21/10 1980 (SD-cirkulære 1980-40), der indeholder følgende afsnit vedrørende registreringsproceduren:

"Det påviler kommunerne at optage skattepligtige investeringsforeninger på mandtalslisten.

En investeringsforening, som herefter er omfattet af skattepligten, skal optages på mandtalslisten i den kommune, der er foreningens hjemsted, jfr. ligningsvejledningen for selskaber, 1979 afsnit SB 1.2.

Skattepligten indtræder med virkning fra 1. januar 1980. Dette vil i almindelighed betyde, at ansættelse af skattepligtige investeringsforeninger efter den nævnte bestemmelse første gang skal foretages for skatteåret 1981/82¹⁾

Afgørelse af, om der foreligger skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a, må i fornødent omfang træffes ved gennemgang af foreningens vedtægter. Om afgrænsning af foreninger over for interessentskaber og andre ikke-selvstændige skattepligtige sammenslutninger henvises til ligningsvejledningen for selskaber, 1979, afsnit SA 1.7.1. . . .

Indberetning af skattepligtige investeringsforeninger til selskabsskatteregistret (SSR) foretages senest den 1. december 1980. . . .

Der er ikke pligt for foreningerne til at lade sig registrere i foreningsregistret eller lignende, og optagelsen på mandtalslisten må derfor ske på grundlag af de oplysninger om foreningernes eksistens, som kommunerne er i besiddelse af.

Blandt oplysninger, som kan have betydning i denne forbindelse, kan anføres:

- Oplysninger i henhold til reglerne om kontrol med renter af indskud i pengeinstitutter og af obligationer m.v. for foreninger, der ikke har CIR.nr., er oplysningen givet for den person, hvis CPR.nr. er benyttet i forbindelse med foreningens konto eller værdipapirer.
- I de senere år forud for vedtagelsen af nævnte skattepligtsbestemmelse har en del foreninger forespurgt i statsskattedirektoratet om foreningens skattepligtsforhold. For disse foreninger vil der være givet underretning til ligningsmyndigheden, før 1. januar 1978 til skatterådet, om direktoratets afgørelse i sagen . . . "

1)1 princippet har der dog allerede tidligere kunnet foreligge skattepligt, idet investeringsforeninger, hvor ingen af medlemmerne hæftede personligt for foreningens forpligtelser, var skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, men sådanne tilfælde forelå næppe i praksis.

4. Gældende beskatningsregler.

4.1. Fondens beskatning.

4.1.1. Den skatteretlige afgrænsning af begrebet fonde.

4.1.1.1. Organisation.

Afgrænsningen af fonde overfor sammenslutninger uden selvstændig skattepligt (interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier m.v.) volder sjældent vanskeligheder i praksis, idet den karakteristiske forskel er, at fonde ikke har deltagere, der ejer andele i fondens kapital.

Mere vanskeligt kan det være at adskille fonde fra foreninger. Hovedforskellen mellem en forening og en fond er, at den sidste ikke har medlemmer og derfor ingen regler om individuel udtræden, og at den ikke som en forening kommer i stand ved en række personers virke, men derved at en formue udskilles til anvendelse til et bestemt formål. (Undertiden foreligger formuen kun i form af tilsagn om en løbende ydelse eller som en fordring på stifteren).

Dette hindrer ikke, at bestyrelsen, der skal administrere fonden i overensstemmelse med dens fundats, vælges af en kreds af interesserede personer (generalforsamling/repræsentantskab), men ofte vil en fondsbestyrelse være selvsupplerende.

4.1.1.2. Formål.

Hvad fondens formål angår, hersker der aftalefrihed. Opdelt efter deres formål vil nogle af de vigtigste fondstyper være:

1. Familiefonde med det formål at støtte stiftens efterkommere.
2. Sociale fonde, der skal støtte nuværende eller tidligere ansatte, disses pårørende m.v., indenfor bestemte virksomheder. (Herunder falder de fonde, der opfylder de særlige krav i henhold til ligningslovens § 14 F eller pensionsbeskatningslovens § 52).
3. Virksomhedsfonde med det formål at sikre og understøtte bestemte virksomheders økonomiske beståen.

4. Almenvelgørende fonde.
5. Almennyttige fonde i øvrigt, d. v. s. fonde med formål af ideel art. Sådanne fonde vil ikke sjældent have flere af hinanden uafhængige stiftere. Det vil ligeledes være dem, der, sammen med de almenvelgørende fonde, oftest kan regne med i tiden efter stiftelsen at modtage bidrag i form af gaver eller arv.

Ofte vil fondens formål være en kombination af de her nævnte.

4.1.1.3. Selvstændighed.

Der stilles ikke særlige form- eller registreringskrav i forbindelse med stiftelse af en fond, men for den skattemæssige selvstændighed er det afgørende, at den med stiftelsen forbundne udskillelse af fondens formue fra stifterens formue er foretaget endeligt og uigenkaldeligt. I modsat fald vil dens formue stadig høre med til stifterens formuesfære, ligesom formuens afkast fremdeles skal medtages ved stifterens indkomstopgørelse.

Hvor der er søgt og opnået kgl. konfirmation (stadfæstelse) af fonden, anses dette normalt for en tilstrækkelig garanti for midlernes udskillelse og fundatsmæssige forvaltning til, at den også kan anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt.

Nogle fonde, men formentlig langt fra alle, anmoder statsskattedirektoratet om forhåndsgodkendelse som selvstændigt skattesubjekt. Baggrunden kan alene være ønsket om at få sikkerhed for midlernes udskillelse fra stifterens formue, men ofte forekommer en sådan henvendelse i forbindelse med andragende om skattefritagelse for fondens erhvervsmæssige indtægter eller om fradragsret for stifterens ydelser til fonden.

Det bemærkes, at de krav, skattemyndighederne i almindelighed stiller for at give forhåndsgodkendelse, ikke nødvendigvis er sammenfaldende med de krav, som domstolene stiller til en fond for at anse denne for et selvstændigt retssubjekt.

Som betingelse for at godkende den skattemæssige selvstændighed stiller statsskattedirektoratet sædvanligvis følgende krav til fondens fundats.

1. Godkendelsesbetingelse.

Det skal være udtrykkeligt fastsat, at fondens formue og dennes afkast ikke kan tilbageføres til stiftere, andre bidragydere, disses ægtefæller (samlevende), samt de hos nævnte hjemmeboende børn under 18 år. Hvor stifteren selv er en selvstændig skattepligtig fond, kan der dog ses bort fra denne betingelse.

Der stilles ikke krav *tå formuens beskaffenhed*. Det står således stifteren frit for at indskyde kontanter, værdipapirer, fast ejendom etc. Dog begrænser landbrugslovgivningen muligheden for at erhver-

ve adkomst på landbrugsejendomme. Det synes ikke i skattepraksis at være anset for en gyldighedsbetingelse, at fonden ejer en formue, se Aage Michelsen, R.R. 1973 s. 188 med henvisninger. Som tidligere nævnt skal det være udtrykkeligt fastsat i fundatsen, at fondens formue og dennes afkast ikke kan tilbageføres til stiftere, andre bidragydere, disses ægtefæller (samlevere) samt de hos nævnte hjemmeboende børn under 18 år. I litteraturen, jfr. f.eks. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning II, 1972, s. 99, tales om, at man ikke anerkender en *selvbåndlæggelse*, der har til formål at bringe midlerne i sikkerhed. Der må endvidere være tale om en *uigenkaldelig udskillelse*, der adskiller fonden og de i henhold til fundatsen begunstigede på en rimelig måde. Tilbageførsel antages også at finde sted ved lån.

Udlån mod sikkerhed i fast ejendom inden for ejendomsværdien var indtil for få år siden tilladt efter skattepraksis, men anses nu for uacceptabelt, for så vidt angår udlån til stifteren selv, hans ægtefælle og hjemmeboende børn under 18 år, således at bestemmelser herom kræves fjernet som betingelse for at anerkende fondens selvstændighed.

Udlån til stifterens familie i øvrigt er derimod tilladt, også uden sikkerhed, og sådanne udlån vil ofte være et vedtægtsbestemt formål i familiefonden.

Der henvises i øvrigt til statsskattedirektoratets revisionsmeddelelse 1980, nr. 2.

I domspraksis er udskillelsesproblematikken behandlet i følgende domme, som også har betydning ved skattemyndighedernes bedømmelse af fondes selvstændighed.

U.f.R. 1884.703 H, Kong Frederik d. VII's Stiftelse på Jægerspris.

Sagen angik et spørgsmål om, hvorvidt en formueoverdragelse til en fond kan kræves formelt berigtiget. Højesteret fandt det uden betydning for spørgsmålet livsgave/døds gave, at fundatsen til stiftelsen ikke i stifterens levende live var blevet tinglyst på de faste ejendomme, der var overdraget til stiftelsen, og at overdragelsen af formuegoder til stiftelsen ikke var sket på formel måde. Der blev i den forbindelse lagt særlig vægt på, at det måtte anses for hensigten at fuldbyrde oprettelsen af stiftelsen. Derudover var der etableret en selvstændig bestyrelse, der straks kunne gøre stiftelsens rettigheder gældende overfor stifteren.

U.f.R. 1963.734 H (Olga Mortensen).

Formuen for den pågældende fond bestod i et krav på stifteren. Gælden skulle indfries efter forhandling mellem fondens administrator og stifteren. Der var ikke givet retningslinier for, hvordan

og hvornår gælden skulle indfries. De indbetalinger, der faktisk havde fundet sted, var alene fastsat af stifteren.

Højesteret nægtede fradrag i formuen for gældsforpligtelsen overfor fonden og fradrag i indkomsten for renter heraf. Det udtaltes, at under de foreliggende omstændigheder, hvor skatteyderen havde oprettet et legat - til hvis nydelse hun om fornødent måtte anses som berettiget i første række - måtte der, for at hendes påstand kunne tages til følge, kræves en sikker adskillelse mellem skatteyderen og legatet og et klart grundlag for, at en reel forpligtelse var påtaget. Skattemyndighederne bestred ikke legatets selvstændige eksistens.

U.f.R. 1977.418 H (fru Wett).

En fond var stiftet ved en ensidig viljeserklæring fra stifteren.

Landsretten fandt, at efter indholdet af stiftelsesdokumentet måtte stifteren antages af have haft en uindskrænket ret til i levende live at disponere over de henlagte midler, som derfor stadig tilhørte hende ved hendes død. Højesteret tilsluttede sig dette og tilføjede, at midlerne udgjorde en del af stifterens formue.

I de nævnte domme er der taget stilling til, om formuen var *bindende udskilt*. For landsskatteretten har det tilsvarende spørgsmål foreligget i nedennævnte sager:

Lsr. 1952.104.

Et familielegat, hvorefter midlerne skulle tilfalde stifterens forældres descendens efter hans død, men dog efter bestyrelsens bestemmelse også inden dette tidspunkt, såfremt nogle nydelsesberettigede kom i nød, blev anset for en selvstændig juridisk person.

Lsr. 1960.178.

Sagen angik et legat, som blev bestyret af stifteren selv så længe han levede, og med fri ret for ham selv til at udlodde legatets indtægter til de berettigede (en datter og hendes børn). Efter fundatsen kunne kapitalen under visse nærmere omstændigheder gå tilbage til stifteren.

Landsskatteretten udtalte, at stifteren ikke kunne anses for endeligt at have fraskrevet sig rådgigheden over kapitalen. Legatet blev derfor ikke anerkendt som en selvstændig juridisk person, som var udskilt fra stifterens øvrige formue.

U.f.R. 1960.345 H.

I sidstnævnte sag var det et moment, hvorvidt formuen må kunne gå tilbage til stifteren. Dette spørgsmål var ligeledes fremme i U.f.R. 1960.345 H (fru Bolvig), der drejede sig om en enke, som i overensstemmelse med et med hendes

afdøde ægtefælle udfærdiget fælles testamente oprettede en fond. I testamentet var det bestemt, at enken, hvis hun skulle komme i en økonomisk nødstilstand, kunne forlange realiseret nogle af de legatet tillagte aktier, såfremt det var nødvendigt til hendes hæderlige udkomme.

Højesteret fandt, at den enken tillagte ret til at forlange realisation af aktier, tilhørende legatet, måtte forstås således, at der ikke var givet enken adgang til at realisere aktierne efter eget skøn, men kun til at rejse krav herom over for legatets bestyrelse, såfremt hun var kommet i en sådan økonomisk nødstilstand, at dette var nødvendigt for at sikre hende et hæderligt udkomme, hvilket i øvrigt efter det om hendes forhold oplyste måtte anses som en fjernliggende mulighed.

Enken blev herefter ikke anset for formueskattepligtig af den til legatet overdragne kapital.

Dommen kan næppe betragtes som en afvisning af kravet om, at fondsmidlerne ikke må kunne gå tilbage til stifteren og dennes nærmeste.

2. Godkendelsesbetingelse.

Fondens hjemsted skal anføres.

Der ses ikke at foreligge retspraksis eller landskatteretspraksis vedrørende denne betingelse for at anerkende en fonds selvstændighed.

3. Godkendelsesbetingelse.

Fondens formål skal angives udtrykkeligt og udtømmende.

Heller ikke her foreligger der så vidt ses domstols- eller landsskatteretspraksis, men kravet har i de senere år stedse været stillet som betingelse for en forhåndsgodkendelse af statsskattedirektoratet.

4. Godkendelsesbetingelse.

Fonden skal have en selvstændig bestyrelse, hvoraf efter statsskattedirektoratets praksis normalt mindst et medlem skal kunne anses som en i forhold til stifteren/bidragydere uvildig og uafhængig person. Uvildigheden kan sikres ved, at den pågældende udpeges af en offentlig myndighed eller en sammenslutning, der nyder offentlig tilid. Har fonden i kraft af aktiebesiddelse en væsentlig indflydelse på et selskab, vil personer, der repræsenterer selskabet eller er i afhængighedsforhold til dette, ikke kunne anses for uvildige. (Se Mou Jacobsen, s. 11, og Finn Thomsen, s. 363). Hvor en fond med et ideelt formål stiftes af flere personer, hvoraf ingen indskyder midler i betydeligt omfang, kan der dog ses bort fra denne betingelse, og det samme gælder, hvor stifteren selv er en selvstændig skattepligtig fond.

U.f.R. 1884.723 H.

Også i denne sammenhæng kan der henvises til højesteretsdommen (U.f.R. 1884.723 H) om

Kong Frederik D.VII's Stiftelse i Jægerspris, der er refereret ovenfor. Efter Højesterets opfattelse var der etableret en selvstændig bestyrelse, som straks kunne gøre stiftelsens rettigheder gældende over for stifteren.

U.f.R. 1957.627 H.

Videst i retning af at anerkende en fond trods manglende formaliteter går nok dommen i U.f.R. 1957.627 H, Københavns Brødfabrikker. Her blev en fond, oprettet af et aktieselskab, anset for et selvstændigt retssubjekt, uanset at bestyrelsen for fonden var identisk med aktieselskabets bestyrelse. Fonden havde heller ikke selvstændige vedtægter, idet bestemmelser om fondens formål, bestyrelse m.v. fandtes i aktieselskabets bestyrelsesprotokol, men midlerne var anbragt i obligationer, deponeret i kreditforeningen som tilhørende fonden.

Lsr. 1960.178.

Heroverfor står Lsr. 1960.178 (refereret ovenfor), hvor fonden ikke blev anerkendt, bl.a. fordi bestyrelsen var identisk med stifteren.

U.f.R. 1971.354.

Som eksempel på, at bestyrelses-identitet ikke udelukker selvstændighed, hvor stifteren selv er en selvstændig fond, kan nævnes U.f.R. 1971.354 (Dansk Skuespillerforbund), hvor en fond, oprettet af Skuespillerforbundet, blev anset for et selvstændigt retssubjekt, uanset at bestyrelsen i fonden var sammenfaldende med bestyrelsen i forbundet. Der var selvstændige vedtægter, godkendt af justitsministeriet, som tillige havde tilsyn med fonden (der var ikke tale om stadfæstelse).

5. Godkendelsesbetingelse.

Fonden må over for bestyrelsen aflægge revideret regnskab efter hvert regnskabsårs udløb. Kravet stilles som betingelse for kongelig stadfæstelse og ligeledes for at opnå forhåndsgodkendelse i statsskattedirektoratet. Revisionen behøver ikke at være foretaget af en statsautoriseret eller registreret revisor. Der ses ikke at foreligge domstols- eller landsskatteretsafgørelser om spørgsmålet.

Alle de nævnte 5 betingelser tilsigter alene at sikre, at fonden er selvstændig i forhold til stifteren. Hvis selvstændighed i øvrigt kan godtgøres, kan kravene modificeres.

For ældre fonde vil manglende opfyldelse af disse krav således ikke medføre, at fonden ikke kan godkendes som selvstændigt skattesubjekt, når blot fondens *midler faktisk* har været administreret udskilt fra stifterens formue.

4.1.1.4. Vurdering af skattemyndighedernes godkendelsespraksis.

Meget tyder på, navnlig ved kravet om at mindst ét bestyrelsesmedlem skal være uvildigt, at skattemyndighederne ved deres forhåndsgodkendelse af fondsvedtægter har stillet videregående krav end dem, der er stillet af domstolene ved deres efterfølgende bedømmelse.

Dette giver dog næppe grundlag for at rette kritik mod skattemyndighedernes praksis, idet der må henses til følgende forhold:

1. Området har hidtil været ulovbestemt.
2. Skattemyndighederne har stort set bygget deres praksis på de forskellige ministeriers praksis for kgl. konfirmation (stadfæstelse) af fonde.
3. En forhåndsbedømmelse giver ikke mulighed for at bedømme de virkelige formål bag fondsstiftelsen, og det er derfor naturligt at opstille formelle sikringsregler, som ikke i samme grad er nødvendige ved domstolenes efterfølgende bedømmelse, der kan baseres på fondens faktiske virke.

Forskellen mellem skatteadministrationens og domstolenes praksis er derfor næppe udtryk for nogen reel forskel i bedømmelsen af fondes selvstændighed. Den faktiske forskel, som er påpeget, er ikke større, end hvad der kan begrundes i forskellen mellem en forhåndsvurdering og en efterfølgende bedømmelse.

Dette bestyrkes ved, at også administrationen accepterer fonde som selvstændige skattesubjekter, når de i deres faktiske virke over en periode har opfyldt kravene om selvstændighed og uafhængighed m.v., selv om deres vedtægter ikke har opfyldt de krav, som skattemyndighederne har opstillet for en forhåndsgodkendelse.

4.1.2. Fondes subjektive skattepligt.

4.1.2.1. Fuldt skattepligtige fonde.

Her i landet hjemmehørende fonde er ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, *subjektivt* fuldt skattepligtige, selv om de ifølge lovens § 1, stk. 1, nr. 6, jfr. stk. 3 og 4, alene er *objektivt* skattepligtige af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Hvorledes der skelnes mellem erhvervsindkomst og anden indkomst, er der redegjort for under afsnit 4.1.4.

Den subjektivt *begrænsede* skattepligt for fonde er der redegjort for nedenfor under afsnit 4.1.2.2. Det afgørende for, om en fond kan anses hjemmehørende her i landet, er ifølge praksis, at både be-

styrelsen, i al fald flertallet af bestyrelsen er bosiddende her i landet, og at hovedkontoret har hjemsted her i landet.

4.1.2.2. Begrænset skattepligtige fonde.

Ifølge selskabsskattelovens § 2 er udenlandske fonde skattepligtige til Danmark, når de har indtægter her fra landet af en nærmere angiven beskaffenhed, jfr. nedenfor. Skattepligtens omfang er begrænset til overskud fra disse indtægter. Fonde hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne sidestilles i denne forbindelse med udenlandske fonde.

4.1.2.2.1. Erhvervsvirksomhed.

Fonde, der har hjemsted i udlandet, men udøver et erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, eller på anden måde er berettiget til andel i overskud af en sådan virksomhed, er skattepligtige her i landet af overskud ved den angivne erhvervsudøvelse, jfr. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 a.

Fast driftssted.

Ved fastlæggelsen af, hvornår der må antages at foreligge fast driftssted, lægges der betydelig vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til vore dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Fast driftssted antages herefter altid at foreligge, når virksomheden drives gennem: filial, kontor, fabrik eller værksted. Det samme gælder byggevirksomhed her i landet af længere varighed. Varetages virksomheden her i landet af en såkaldt kvalificeret agent, der fra den udenlandske fond, han repræsenterer, har fuldmagt til at indgå handler med bindende virkning for virksomheden, foreligger der fast driftssted her i landet. Det afgørende er, hvor aftalen sluttes (bliver accepteret).

Såfremt der via en filial med lager her i landet sker bindende salg til aftagere, såvel her i landet som i udlandet, omfatter den begrænsede skattepligt fortjenesten vedrørende salget både til Danmark og til udlandet.

Deltagelse i erhvervsvirksomhed.

Et udenlandsk selskab, der indgår en interessentskabskontrakt med et dansk selskab om opførelse og drift af virksomhed her i landet, erhverver fast driftssted ved underskrivelsen af kontrakten, jfr. Skd.medd. hæfte 44, nr. 7.

Fast driftssted foreligger ikke blot, fordi der her i landet findes en formidleragent (agent, der skal have accept på de ordrer, han modtager hos den i udlandet beliggende virksomhed).

Tilstedeværelsen af en ren indkøbsfilial her i lan-

det er ikke tilstrækkelig **til**, at der foreligger fast driftssted.

Om begrebet fast driftssted i øvrigt, se Erik Møller i R.R. 1963.3.

Andel i overskud.

Det fremgår af cirkulære nr. 274 af 22. december 1960 til selskabsskatteloven, at begrebet: "andel i overskud" skal forstås som andel i nettooverskud. Bestemmelsen tager først og fremmest sigte på de tilfælde, hvor et udenlandsk selskab som gengæld for ydede lån, kapitalindsat af mere varig karakter, licenstilladelser el. lign., betinger sig en andel af overskuddet i virksomheder her i landet.

Betingelser selskabet sig en egentlig rente, procentdel af omsætningen eller et fast beløb, der skal udredes, hvad enten den danske virksomhed giver overskud eller underskud, er der ikke tale om en overskudsandel, og derfor heller ikke om skattepligt.

Hvis en virksomhed bortforpagtes mod en fast forpagtningsafgift, indtræder der heller ikke begrænset skattepligt, lsr. 1972.1, og Skd. medd. nr. 18, s. 166.

De nævnte afgørelser vedrører personer, men da bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1 a, er enslydende med den for personer gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1 c, gælder det samme for fonde.

Beskatning af en overskudsandel i tilfælde, hvor selskabet ikke deltager aktivt i virksomhedens drift og/eller ikke hæfter for et eventuelt underskud, vil sjældent kunne forekomme, fordi fondens hjemland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst har beskatningsretten til en sådan "passiv" overskudsandel.

4.1.2.2.2. Fast ejendom.

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1 b, er fonde, der har hjemsted i udlandet, men i deres egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægt snyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom, begrænset skattepligtige.

4.1.2.2.3. Udbytteindtægter.

Udenlandske fonde, som oppebærer udbytteindtægter fra her i landet hjemmehørende selskaber, er omfattet af skattepligten her i landet, jfr. selskabsskattelovens § 2, stk. 1 c. Skattepligten omfatter ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 6, også sådanne udenlandske fonde, som i øvrigt måtte være undtaget fra skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1.

Skattepligten af disse indtægter er dog begrænset til udbyttebeløb, i hvilke der efter kildeskattelovens § 65 skal indeholdes udbytteskat. Foruden

det almindelige af generalforsamlingen fastsatte årlige udbytte gælder disse udbetalinger ved nedsettelse af aktiekapital i selskaber, som ikke er under likvidation, samt udlodninger foretaget forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 2, henholdsvis lov om særlig indkomstskat m.v. § 17, stk. 3, kan statsskattedirektoratet tillade, at de nævnte udbetalinger i skattemæssig henseende behandles som ved aktiesalg til trediemand. Dermed bortfalder pligten til at indeholde udbytteskat og, såfremt tilladelsen omfatter udenlandske selskaber og foreninger m.v., bortfalder også skattepligten for disse.

Udlodning af "maskeret udbytte" omfattes ikke af skattepligten efter bestemmelsen i selskabsskatteovens § 2, stk. 1 c, da der ikke skal indeholdes udbytteskat i disse udlodninger. Det samme gælder de i ligningslovens § 16 B, stk. 1, omtalte salgssummer ved afståelse af aktier til det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, jfr. cirkulære nr. 110 af 8. maj 1970 om kildeskatte- loven.

Skattepligten af udbytteindtægter anses for opfyldt ved den foretagne indeholdelse af udbytteskat, og det pågældende udbyttebeløb skal således ikke indgå i den samlede indkomstopgørelse vedrørende andre af bestemmelsen omfattede skattepligtige indkomster.

I henhold til bestemmelser i mange dobbeltbeskatningsoverenskomster skal der ske hel eller delvis tilbagebetaling af den indeholdte udbytteskat.

4.1.2.2.4. Selvangivelsespligten.

Fonde, der er begrænset skattepligtige af indtægter som omhandlet i selskabsskatteovens § 2, stk. 1 a og b, er pligtige at selvangive disse indtægter, og den udenlandske fonds eller forenings herværende befuldmægtigede er medansvarlige for skattens erlæggelse.

Som nævnt ovenfor omfatter selvangivelsespligten ikke her i landet oppebårne udbytteindtægter, og disse kan derfor ikke modregnes i et eventuelt skattemæssigt underskud fra andre skattepligtige erhvervelser her i landet. De almindelige regler for underskudsfræførsel gælder også for begrænset skattepligtige fonde, jfr. ligningslovens § 15.

4.1.2.3. Skatteundtagne og skattefritagne.

Selskabsskatteovens § 3, stk. 1, opregner en række institutioner, som er fuldstændig undtaget fra skattepligten, eller som er fritaget for beskatning af indkomst fra visse angivne kilder.

Endvidere indeholder bestemmelsen i stk. 2, 3 og 5, regler om skattefritagelse eller skattenedsættelse for visse fonde, når de opfylder nærmere angivne krav af formålmæssig karakter.

4.1.2.3.1. Skatteundtagne.

Bestemmelsens stk. 1 omhandler institutioner m.v., der er undtaget fra skattepligten. Den i loven foretagne opregning er udtømmende og kan ikke udvides til institutioner, der ligner de i loven nævnte.

Nedenfor er de skatteundtagne fonde rubricerede efter arten og omfanget af fritagelsen.

Nummerangivelsen svarer til nummereringen i lovbestemmelsen.

Ubetinget og fuldstændigt fritaget for skattepligt er:

1. Statens institutioner.
2. Kommunale institutioner.
3. Kirkelige fonde oprettet i tilslutning til anerkendte trossamfund eller til folkekirken.
7. Boligselskabernes Garantifond og Landsbyggefonden for det almennyttige byggeri.
10. Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP).
14. Fonden til midlertidig finansieringsbistand til konjunkturramte erhvervsvirksomheder.

Ubetinget, men begrænset fritaget for skattepligt er:

6. Provsbankernes Reallånefond, Landsbankernes Reallånefond, Dansk Landbrugs Realkreditfond, Danmarks Skibskreditfond samt Dansk Eksportfinansieringsfond.

For kreditinstitutionerne gælder fritagelsen kun indtægt ved den statutmæssige virksomhed, men ikke indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom eller ved anden erhvervmæssig virksomhed.

Betinget, men fuldstændigt fritaget er:

5. Skoler, hospitaler, sygehuse, statsanerkendte rekonvalescent- og børnehjem, biblioteker under offentligt tilsyn og museer, der er åbne for offentligheden. Det er her en betingelse, at virksomheden drives af en selvejende institution, og at indtægterne kun kan anvendes til institutionens formål.

For de her nævnte institutioner gælder fritagelsen alle erhvervmæssige indtægter, altså ikke alene fra de kilder, som har tilknytning til det formål, der begrunder fritagelsen, men også fra alle andre kilder.

4.1.2.3.2. Skattefritagne fonde.

Ved bestemmelserne i selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3, jfr. bekendtgørelse nr. 67 af 28. februar 1978 er der tillagt statsskattedirektoratet bemyndigelse til at fritage visse fonde for skattepligten eller tilstå dem nedsættelse af skatten, jfr. skatteministeriets cirkulære nr. 119 af 14. juni 1963.

Efter lovbestemmelsen kan fritagelse eller skattnedsættelse kun gives til foreninger, stiftelser, legater m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, for så vidt deres vedtægtsmæssige formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Det er således en forudsætning, at en eventuel formue ved opløsning skal anvendes til almennyttigt formål.

Det afgørende for, om fritagelse kan gives, er alene det vedtægtsmæssige formål, mens arten af den erhvervmæssige virksomhed er uden betydning for spørgsmålet.

De her nævnte fonde er principielt pligtige at indgive en selvangivelse på normal måde. Skattepligten omfatter alene indkomst ved erhvervmæssig virksomhed, se herom nedenfor under afsnit 4.1.4. Her skal kun anføres, at skattepligten ikke omfatter renter af offentlige obligationer, pantebreve m.v. og bankindestående ud over beløb, der anvendes ved driften af den erhvervmæssige virksomhed. Skattefri er tillige aktieudbytter, gaver, kontingenter, tilskud o.lign. For tilskuddenes vedkommende er det uden betydning, om de ydes af offentlige eller private midler. Selv om et driftstilskud er ydet for at dække et underskud ved den erhvervmæssige virksomhed, vil eventuel negativ indkomst kunne fremføres efter reglerne i ligningslovens § 15, jfr. R.R. 1970, SM 15, om tilskud fra Danmarks Erhvervsfond.

Ved opgørelsen af indkomsten ved den erhvervmæssige virksomhed kan kun fradrages udgifter, som vedrører de skattepligtige indkomstkilder. Derfor kan udgifter, der anvendes til de kvalificerende formål, *ikke* fradrages ved indkomstopgørelsen.

Årlig fritagelse.

Skattnedsættelsen omfatter skatten af de erhvervsindtægter, som anvendes til de anførte almenvelgørende eller almennyttige formål. Såfremt fonden har både skattepligtige og skattefrie indtægter, gives der kun skattelempelse for de formålsbestemte ydelser, i det omfang disse overstiger de skattefrie indtægter.

Henlæggelser.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3, kan der tillige gives fonde skattnedsættelse for foretagne

henlæggelser til senere anvendelse til de kvalificerede formål, under forudsætning af at de henlagte beløb udskilles fra erhvervsvirksomheden og ikke af fondens ledelse kan anvendes i denne, f.eks. hvis de er bundet på særlige indskudskonti i pengeinstitutter eller i værdipapirer. En anvendelse i strid med forudsætningen medfører beskatning af beløbet med tillæg af 25 pct. i det indkomstår, hvor de er anvendt.

"Stående" fritagelse.

For fonde, hvis erhvervsmæssige virksomhed og kvalificerede formål står i nær forbindelse med hinanden, gives skattelempe ofte som en fritagelse for at blive medtaget ved skatteansættelsen. Dette indebærer, at sådanne fonde fritages for at udfylde og indsende den årlige selvangivelse, men fritagelsen vil dog normalt blive gjort betinget af, at et eksemplar af det årlige regnskab indsendes til statsskattedirektoratet.

Som eksempel på fonde m.v., der kan falde ind herunder, kan nævnes stiftelser, der har til formål at tildele friboliger i stiftelsens ejendom, men som må udleje en del af ejendommen erhvervsmæssigt for at skaffe midler til drift af friboligerne. Tilsvarende forhold kan foreligge for kollegier, kristelige fonde m.v.

Anden årlig fritagelse.

Ifølge selskabsskattelovens § 3, stk. 5, kan der tillige tilstås aktie- og anpartsselskaber skattemæssigt, når den altovervejende del af aktie- eller anpartskapitalen ejes af en fond med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Nedsættelsen svarer til skatten af det beløb, der som udbytte tilfalder fonden.

4.1.2.3.3. Begrebet almenvelgørende/almennyttigt inden for skatte- og arveafgiftslovgivningen. Skattebestemmelser uden for selskabsskatteloven.

I § 8 A i ligningsloven (lovbekendtgørelse nr. 399 af 11. september 1979) findes følgende bestemmelse:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gaver, som det godtgøres, at den skattepligtige har ydet til foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er en forudsætning for fradrag, at gaven til den enkelte forening, stiftelse, institution m.v. i det pågældende indkomstår har andraget mindst 50 kr. Fradrag kan endvidere kun indrømmes for det beløb, hvormed de gaver, som herefter kommer i betragtning, tilsammen overstiger 100 kr. årligt¹⁾

1) Nu 300 kr.

og det kan ikke udgøre mere end 1.000 kr. ".

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier til belysning af begreberne almenvelgørende eller almennyttig. Der er ikke truffet retsafgørelser.

Det er relativt let at afgøre, om en institution er *almenvelgørende*. Hertil kræves blot, at gaverne skal være ydet til økonomisk trængende, samt at større dele af befolkningen kan komme i betragtning ved gavernes uddeling.

Derimod kan det ofte være tvivlsomt, om en institution kan anses for *almennyttig*. Blandt de godkendte institutioner m.v. kan nævnes:

1. De store sygdomsbekæmpede foreninger " ' Kræftens Bekæmpelse ", " Tuberkulosens Bekæmpelse " o.s.v., og de øvrige foreninger, som støtter syge og handicappede mennesker, som "Vanførefonden", "Dansk Blindesamfund" m.fl.
2. Hospitaler såsom Diakonissestiftelsen og "Filadelfia".
3. En del undervisningsinstitutioner såsom Universiteterne, Teknologisk Institut m.fl.
4. En række foreninger, der virker for ungdommens friluftsliv, f.eks. Dansk Idrætsforbund, spejderkorps m.m.
5. Institutioner, der virker for internationalt hjælpearbejde, når blot der findes danske styrelsesorganer, f.eks. Røde Kors, Dansk Flygtningearbejde og Dansk U-landshjælp.
6. En række kulturelle institutioner: Biblioteker, kunstsamlinger og museer.
7. Af *religiøse* institutioner godkendes kun folkekirken, de anerkendte trossamfund og hertil knyttede institutioner, herunder f.eks. Indre Mission og K.F.U.M og K. Også institutioner under folkekirken og de anerkendte trossamfund, der driver *missionsvirksomhed* i udlandet, kan godkendes, idet det ikke er en betingelse for godkendelse, at gaverne anvendes her i landet.
8. Foreninger, som deltager i det *nationale arbejde* blandt det danske mindretal i Sydslesvig.
9. Dyrebeskyttelsesforeninger.

10. Landsomfattende understøttelsesforeninger for et bestemt erhverv, f.eks. Advokatsamfundets Understøttelsesfond og Gartnernes Hjælpeforening.

Godkendelse er nægtet for følgende grupper:

1. Institutioner m.v., hvor medlemmer af en bestemt slægt eller andre har fortrinsret til nydelse af institutionens fordele.
2. Politiske partier eller foreninger med *partipolitiske* formål.
3. Foreninger, som udover det velgørende eller almennyttige formål forfølger andre formål, f.eks. af *partipolitisk* natur.

Ved praktiseringen af begreberne almenvelgørende og almennyttig i ligningslovens § 8 A følges i øvrigt samme retningslinier som ved praktiseringen af de tilsvarende begreber i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, jfr. herom nedenfor.

Selv om en forening eller institution kan anses for *almenvelgørende* eller på anden måde *almennyttig*, opstiller lovbestemmelsen en yderligere begrænsning, nemlig at foreninger m.v. skal virke til fordel for en større kreds af personer ("områdebegrænsningen"). Det er herom i skattedepartementets cirkulære af 17. december 1959 anført, at det må kræves, at den virksomhed, som vedkommende forening m.v. udøver, ikke blot omfatter personer inden for et lokalt eller på anden måde stærkt begrænset område, men er til fordel for en videre kreds af personer, f.eks. i hele landet eller større dele af dette.

I praksis lægges der vægt på befolkningstallet i vedkommende område, og der kræves i almindelighed et befolkningsunderlag på mindst 50.000. Herudover kræves der som betingelse for godkendelse, at den pågældende forening eller institution har en indtægt af en vis størrelse (i almindelighed mindst 50.000 kr. årligt). Endelig lægges der vægt på antallet af medlemmer (i en forening) eller bidragsydere (f.eks. til en fond) samt det antal personer, som foreningens eller institutionens formål tilgodeser.

Hensigten med områdebegrænsningen har været at holde administrationen af lovbestemmelsen inden for rimelige grænser.

Som eksempler på institutioner, som har fået afslag på grund af områdebegrænsningen, kan nævnes lokale idræts- og mødehaller, menigheds-huse eller friskoler knyttet til bestemte sogne, le-

gater til fordel for studenter fra en bestemt skole eller understøttelsesforeninger til fordel for trængende inden for en bestemt branche i et bestemt amt.

Arveafgiftslovens § 3, stk. 4.

Ifølge arveafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 443 af 28. september 1972) § 3, stk 4, er finansministeren bemyndiget til at nedsætte afgiften til 12 pct. af arv, som tilfalder offentlige institutioner, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, eller som på anden måde bortskænkes i tilsvarende øjemål. Et legat eller en stiftelse betragtes ikke som almen velgørende, når det er forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret til nydelse af samme for mere end to generationer. Der er ikke udstedt egentlige administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begreberne almenvelgørende eller almennyttig.

I finansministeriets bekendtgørelse nr. 374 af 6. august 1971 er givet bemyndigelse for skifteforvaltere, herunder testamentseksekutorer, til at beregne nedsat arveafgift af arv og legater (nu til 12 pct.) uden at ansøgning til skattedepartementet er nødvendig, når den erhvervende institution er optaget blandt de i henhold til ligningslovens § 8 A godkendte foreninger og institutioner, der er opført i det herom senest inden arveudlægget eller afgiftsberegningen udstedte cirkulære. I denne bemyndigelse ligger, at de institutioner, der er optaget i cirkulæret, anses som havende et almenvelgørende/almennyttigt formål i arveafgiftslovens forstand.

Der er ikke truffet retsafgørelser vedrørende indholdet af begrebet.

For at et formål kan anses som almenvelgørende kræves det i almindelighed, at det i vedtægterne er fastslået, at der alene kan ydes støtte til personer, som er i økonomisk trang, samt at en videre kreds kan komme i betragtning.

Man har dog i praksis også bevilget arveafgiftsnedsættelse, selv om der ikke stilles krav om egentlig trang, når det dog af vedtægterne fremgår, at der skal foreligge vanskelige økonomiske kår, set i forhold til legatmodtagernes tidligere sociale status (de såkaldte "pauvres honteux").

For at et formål skal kunne anses som værende almennyttigt, må det af vedtægterne fremgå, at det kommer en vis videre kreds tilgode, samt at institutionens virke i samfundet, ud fra en i befolkningen almindeligt fremherskende opfattelse, kan karakteriseres som nyttigt.

Det vil være ugørligt udtømmende at opregne de

former for almen nytte, som kvalificerer til arveafgiftsnedsættelse. Som typiske institutioner, der opnår afgiftslempelse, kan nævnes de store sygdomsbekæmpende foreninger, forskellige undervisningsinstitutioner og idrætsforeninger, institutioner til bekæmpelse af ungdomskriminalitet, diverse sociale institutioner, hospitaler, kirkelige institutioner og (alment) anerkendte trossamfund, institutioner, der driver internationalt hjælpearbejde, samt en række kulturelle organisationer. Endelig kan nævnes visse dyreværnsorganisationer.

Uden for det almennyttige område falder organisationer, der varetager erhvervsmæssige interesser, så som arbejdsgiverforeninger og fagforeninger, samt endelig partipolitiske organisationer. Sammenfattende anses det ifølge praksis for en betingelse, at en institution for at kunne betragtes som værende af almen karakter skal have vundet en vis udbredelse og have et rimeligt format. I almindelighed er det uden betydning for spørgsmålet om arveafgiftsnedsættelse, om det almenvelgørende eller almennyttige formål udøves her i landet eller i udlandet, men det er et ufravigeligt krav for bevilling" af arveafgiftsnedsættelse, at de midler, som kommer formålet til gode, administreres her fra landet.

Der vil således ikke blive bevilget arveafgiftsnedsættelse for arv, der tilfalder en institution med hjemsted og bestyrelse i udlandet, selv om institutionen har et formål, der må anses som almenvelgørende eller almennyttigt i arveafgiftslovens § 3, stk. 4's forstand.

I forbindelse med en redegørelse for begreberne almenvelgørende og almennyttigt i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, vil det være naturligt at gøre nogle bemærkninger om de stadig hyppigere forekommende tilfælde, hvor arvelader testamentarisk har bestemt, at hans erhvervsvirksomhed efter hans død skal indgå i en fond med et almenvelgørende eller almennyttigt formål.

Det drejer sig navnlig om tilfælde, hvor arven består i aktiemajoriteten i en virksomhed, arvelader drev som et familieaktieselskab. Her er der anledning til at stille særlig strenge krav dels til fondsvedtægternes formålsbestemmelse og dels til bestyrelsens vedtægtsmæssige uafhængighed af aktieselskabets drift.

For at søge denne uafhængighed for bestyrelsen opnået, stiller man i praksis som betingelse for arveafgiftsnedsættelse krav om, at et flertal af fondsbestyrelsens medlemmer ikke tillige må være medlemmer af aktieselskabets bestyrelse eller direktion.

Det vil endvidere for sådanne fonde som alt overvejende hovedregel blive stillet som betingelse, at den for fonden gældende fundats bliver stadfæstet.

Det reelle formål med sådanne institutioner er ofte i alt overvejende grad at sikre videreførelsen af arveladerens erhvervsvirksomhed med den følge, at en væsentlig del af aktieselskabets årlige driftsoverskud bliver stående i aktieselskabet og således ikke kommer det kvalificerede formål til gode. Den kontrol, der ligger i, at vedtægterne eventuelt er stadfæstet af et ministerium og underkastet tilsyn af dette, yder sædvanligvis ikke i sig selv garanti for, at det kvalificerede formål tilgodeses i tilstrækkeligt omfang, da tilsynsmyndighedens hovedopgave er at påse, at fondens vedtægter overholdes. De krav, man stiller til sådanne fondes vedtægter som betingelse for, at der kan bevilges arveafgiftsnedsættelse, må derfor tage sigte på at sikre, at en rimelig del af fondens årlige overskud kommer det kvalificerede formål til gode.

Denne sikring kan f.eks. opnås derved, at det betinges, at en væsentlig del af fondskapitalen skal anbringes i obligationer, hvis afkast ikke må indgå i det af fonden ejede aktieselskabs almindelige drift, men udelukkende skal anvendes til det kvalificerede formål.

I tilfælde, hvor en arv efter arveladers testamente skal anvendes på én gang til et almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, stiller man ikke altid krav om formelle vedtægter, men man sikrer sig i stedet, at en udenforstående myndighed (provstiudvalg, socialudvalg eller anden offentlig myndighed) erklærer at ville føre tilsyn med midlernes anvendelse til det kvalificerede formål (som eksempel kan nævnes et nyt orgel til en kirke). Samme krav stiller man sædvanligvis, når arven skal tilfalde en lokal afdeling af en hovedorganisation med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

Hvad særligt angår arveafgiftslovens § 3, stk. 4, sidste punkt, bemærkes, at den her indeholdte begrænsning alene gælder for det *almenvelgørende* område. Hvor der er tale om et almennyttigt formål (f.eks. et uddannelseslegat), kan der bevilges arveafgiftsnedsættelse, selv om der er forbeholdt medlemmerne af en bestemt familie fortrinsret for mere end to generationer.

Ifølge arveafgiftslovens § 3, stk. 4, kan der bevilges arveafgiftsnedsættelse for arv, som tilfalder offentlige institutioner, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

I denne formulering, der hidrører fra arveafgifts-

loven af 1908, ligger, at det almenvelgørende område for så vidt alene er at betragte som et eksempel på det mere omfattende almennyttige område.

Ovenfor er der gjort rede for, hvad der kræves, for at en institution kan anses som almenvelgørende, herunder navnlig, at den kun må yde støtte til personer, som er i økonomisk trang, samt at en videre kreds kan komme i betragtning. Dette indebærer, at vedkommende institutions vedtægter skal indeholde en bestemmelse om, at trang er en betingelse for at modtage støtte fra institutionen, samt at denne bestemmelse overholdes ved uddelingen.

Som eksempler på almenvelgørende institutioner kan nævnes legater, der har til formål at uddele legatportioner, friboliger eller anden form for understøttelse til personer, der er i økonomisk trang. Om den i arveafgiftslovens § 3, stk. 4, sidste punkt, indeholdte begrænsning i det almenvelgørende område henvises til det ovenfor anførte.

Blandede fonde.

Hvor en fond dels har formål, der er kvalificerede til at opnå arveafgiftsnedsættelse og dels skal tilgodeses formål, der ikke kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, har man i nogle enkelte tilfælde accepteret, at fondens formue fundatsmæssigt opdeles i 2 afdelinger indeholdende bestemmelserne for henholdsvis de kvalificerede og de ikke-kvalificerede formål, og arveafgiftsnedsættelse er herefter alene bevilget for den del af formuen, der kommer de kvalificerede formål til gode.

I nogle andre tilfælde, hvor det af formålsbestemmelsen fremgår, at en bestemt procentdel af fondens indtægter skal tilfalde kvalificerede formål, medens den resterende del af indtægterne kommer ikke-kvalificerede formål til gode, har man bevilget arveafgiftsnedsættelse for så stor en del af formuen, som forholdsmæssigt svarer til den procentdel af indtægterne, der skal tilfalde de kvalificerede formål.

De omhandlede tilfælde af delvis arveafgiftsnedsættelse er i praksis ret sjældent forekommende.

Henlæggelse til grundkapital.

I praksis har man godkendt fundatsmæssige bestemmelser om henlæggelse af indtil 25 % af det årlige kapitalafkast til grundkapital og/eller eventuel reservefond. Henlæggelser herudover betinges af samtykke af det konfirmerende ministerium.

For at der kan blive tale om arveafgiftsnedsættelse, stiller man i praksis krav om, at formålsbestemmelsen i fondsfundatsen skal være fyldestgø-

rende konkretiseret, således at bestyrelsen er bundet til at uddele fondsmidlerne til formål, som skattedepartementet på forhånd har anset for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Man vil således ikke bevilge arveafgiftsnedsettelse for midler, der tilfalder en fond, hvis formålsbestemmelse er så vidt formuleret, at den i realiteten overlader det til bestyrelsen selv at skønne over, hvad der er et almenvelgørende eller almennyttigt formål.

For at begrænse omkostningerne i forbindelse med fondens administration stiller man i praksis krav om, at honorarer til bestyrelsesmedlemmer, en eventuel administrator, samt fondens revisor skal godkendes af det konfirmerende ministerium. Endelig stiller man krav om, at fondsregnskabet skal decideres af det konfirmerende ministerium.

Hvad særlig angår tilfælde, hvor der blandt de fonden tilfaldende midler indgår en fast ejendom, kan nævnes, at man har afslået arveafgiftsnedsettelse for en fond, der bl.a. arvede en land- og skovbrugsejendom, da driften af ejendommen var gjort til en del af formålet ved siden af det i øvrigt almennyttige formål, og da bestyrelsen frit kunne anvende de øvrige indtægter (hovedsagelig obligationsrenter) til dækning af et eventuelt underskud af ejendommen.

Selskabsskattelovens bestemmelser.

Selskabsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 443 af 16. oktober 1980) har i § 3, stk. 2, følgende bestemmelse:

"Skattepligten for de i § 1, stk. 1, nr. 6, omhandlede foreninger m.v. kan, når foreningens vedtægtsmæssige formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, efter ministeren for skatter og afgifters bestemmelse bortfalde i det omfang, indkomsten ved erhvervsmæssig virksomhed anvendes til de nævnte formål."

Det i bestemmelsen anvendte kriterium "almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt" er hverken defineret eller uddybet i loven.

I skattedepartementets cirkulære nr. 119 af 14. juni 1963, er der givet nærmere regler om skattefritagelse, og det nævnes, at for at et formål skal kunne anses for velgørende, må det i vedtægterne være klart fastsat, at kun personer, der er trængende i økonomisk henseende, kan komme i betragtning.

Da det yderligere anføres, at formålet skal være alment, må det tillige kræves, at den virksomhed, der udøves, er til fordel for en videre kreds af personer.

Skattedepartementet har endvidere udtalt, at "begreberne almenyttige og almenvelgørende formål i skatte- og afgiftsmæssig henseende sædvanligvis indebærer, at formålet efter almindeligt omdømme skal være almennyttigt og således komme en større kreds til gode", jfr. Skd. medd. 48, nr. 12.

Formål, som er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A kan oftest forvente at opnå skattefritagelse i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2. Der er dog nogle undtagelser fra denne regel, idet bl.a. sejlsport har fået afslag på skattefritagelse, uanset at Dansk Sejlunion er optaget på 8 A-listen.

Efter praksis omkring bestemmelsen meddeles der hel eller delvis skattefritagelse til foreninger og institutioner med følgende formål:

1. Velgørende formål.
2. Boligstiftelser.
3. Ældreforsorg.
4. Forskning (herunder en række institutioner, som virker i tilknytning til højere læreanstalter).
5. Uddannelse (herunder udgivelse af lærebøger).
6. Kollegier.
7. Kantiner ved uddannelsesinstitutioner.
8. Sygdcmsbekæmpelse.
9. Internationalt hjælpearbejde.
10. U-landsbistand.
11. Alternativ narkobekæmpelse.
12. Kirkelige institutioner, der ikke er undtaget fra skattepligt i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 3, men som virker i tilknytning til folkekirken eller et af de anerkendte trossamfund.
13. Støtte til institutioner (skoler, museer m.v.), som efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, er undtaget fra skattepligt.
14. Børnehaver.
15. Svømmehaller, idrætshaller.
16. Spejderkorps.
17. Børne- og ungdomsarbejde.
18. Visse sportsgrene (håndbold, fodbold, boksning, svømning, roning, golf).
19. Kulturelle formål.
20. Forsamlingshuse, dog ikke f.s.v. de driver egentlig krovirksomhed.
21. Turistforeninger.
22. Husmoderforeninger.
23. Nationale mindretal/nationale formål.
24. Teater.
25. Sømandshjem.

Der er i statsskattedirektoratet meddelt afslag på skattefritagelse til foreninger og institutioner med følgende formål:

1. Handelsstandsforeninger.
2. Håndværkerforeninger.
3. Fagforeninger.
4. Brancheforeninger.
5. Personaleforeninger.
6. Udgivelse af bøger med politisk indhold.
7. Bevaring af gamle dampmaskiner.
8. Minigolf.
9. Brevdueforeninger.
10. Bridge.
11. Beskæftigelsesfremmende initiativer.
12. Plantagedrift (sandflugt).
13. Forskning vedr. biodynamisk planteavl.
14. Forsamlingshuse, som driver egentlig krovirksomhed, jfr. foran.
15. Afholdelse af koncerter.
16. Musikforeninger.

4.1.3. Skattepligtens indtræden og ophør.

Selskabsskattelovens §§ 4 og 6 indeholder regler for skattepligtens indtræden for henholdsvis danske og udenlandske fonde, medens §§ 5 og 7 giver regler for ophør af skattepligten.

4.1.3.1. Skattepligtens indtræden.

4.1.3.1.1. Danske fonde.

Den første skatteansættelse for en nystiftet fond skal foretages for det skatteår, der følger umiddelbart efter udløbet af den første regnskabsperiode. Den første Skatteansættelse skal omfatte indkomsten i hele perioden uden hensyn til dens længde. Den første regnskabsperiode vil normalt begynde ved fondens stiftelse. Stiftelsen har fundet sted, når de interesserede parter har truffet *aftale* om stiftelsen.

Skatteansættelsen skal finde sted i den kommune, som fonden har vedtaget som hjemsted, jfr. selskabsskattelovens § 24.

Normalt vil der i vedtægterne eller fundatsen være angivet hjemstedskommune. I så fald foretages ansættelsen i den der angivne kommune. Men ellers må ansættelsen finde sted i den kommune, i hvilken hovedkontoret findes, eller hvorfra bestyrelsen foregår.

Tvivlsspørgsmål om beskatningskommune afgøres af ministeren for skatter og afgifter (skattedepartementet), som ligeledes i særlige tilfælde kan bestemme, om en fond skal anses for at høre hjemme i en anden kommune end ovenfor angivet.

4.1.3.1.2. Udenlandske fonde.

Udenlandske fonde skal skatteansættes første gang for det skatteår, der følger umiddelbart efter udløbet af den første regnskabsperiode for den her i landet udøvede skattepligtige virksomhed (selskabsskattelovens § 6, stk. 1).

Ansættelsen skal finde sted i den kommune, i hvilken den skattepligtige virksomhed er beliggende (selskabsskattelovens § 24, stk. 2).

4.1.3.2. Skattepligtens ophør.

Skattepligten ophører med udgangen af det skatteår, hvori fonden opløses eller overgår til skattefri virksomhed.

4.1.3.2.1. Danske fonde.

Afsluttende ansættelse.

Udover den ordinære ansættelse, som skal foretages for det skatteår, hvormed skattepligten ophører, skal der for samme skatteår foretages en ekstraordinær (afsluttende) ansættelse, jfr. selskabsskattelovens § 5, stk. 1, idet fonde skal beskattes af alle skattepligtige indtægter indtil opløsning eller overgangen til skattefri virksomhed.

Den ekstraordinære skatteansættelse skal således omfatte skattepligtige indtægter, som er indtjent i tidsrummet fra udløbet af det regnskabsår, som ligger til grund for sidste ordinære ansættelse indtil opløsning m.v. Ansættelsen skal omfatte hele denne periode uden hensyn til dens længde, som kan variere fra nogle dage til næsten 2 år.

For den afsluttende ansættelse gælder de sædvanlige regler om selvangivelsen, idet dog fristen for indgivelsen af opgørelse over indkomsten er 4 uger fra opløsningen eller overgangen til skattefri virksomhed. Der er ikke udarbejdet specielle blanketter til selvangivelse for denne indkomst. Ifølge lovbestemmelsens stk. 2, skal opgørelsen sendes til statsskattedirektoratet. Men ved SD-cirkulære nr. 527 af 1.6.1977 er amtsskatteinspektoraterne og Frederiksberg Skattedirektorat bemyndiget til at iværksætte ansættelse for fonde hjemmehørende inden for deres distrikt. Direktoratet for Københavns Skatte- og Registerforvaltning har allerede i en årrække foretaget disse ansættelser for fonde m.v. hjemmehørende i København. Opgørelsen indsendes til det inspektorat eller direktorat, som skal drage omsorg for ansættelsens foretagelse.

Efter selskabsskattelovens § 33 er likvidator ansvarlig for betaling af resterende skatter, såfremt der ikke ved opløsningen er afsat tilstrækkelige midler til dækning af skattekravene. Ansvar kan dog ikke gøres gældende for et større beløb end den i alt foretagne udlodning.

Opløsning.

Loven giver ikke regler for, hvornår en fond anses for opløst. I almindelighed må fonden betragtes som opløst, når beslutning herom er truffet af den kompetente forsamling, for fonde vil dette sige bestyrelsen.

Normalt vil der til brug ved beslutning om opløsningen foreligge et udarbejdet regnskab med forslag til fordeling af fondens midler. Datoen for dette regnskabs sluttidspunkt kan anses for opløsningsdatoen.

For fonde, som ikke er bundet af lovmæssige forskrifter for formen for opløsningen, sker denne undertiden meget formløst, ofte på den måde, at der blot udarbejdes et afsluttende regnskab. I sådanne tilfælde må opløsningen også betragtes som sket på den dag, regnskabet angiver som slutdato.

Hvis der efter fondens opløsning tilgår den midler, der ikke var taget hensyn til ved opløsningen, vil likvidationen blive genoptaget. Hvorvidt fonden ved genoptagelsen bliver skattepligtig af de yderligere indtægter, afgøres efter de almindelige regler for indkomstopgørelse. I tilfælde af skattepligt omfatter skattepligtsperioden tidsrummet fra genoptagelsen til den derefter følgende opløsning. Uudnyttede underskud fra før genoptagelsen kan fradrages i den skattepligtige indtægt i overensstemmelse med reglen i ligningslovens § 15.

Overgang til skattefri virksomhed.

Foruden opløsning ophører skattepligten, når en fond opgiver sin hidtidige skattepligtige virksomhed, og for fremtiden bliver skattefri.

Som ved opløsning vedvarer skattepligten til udgangen af det skatteår, hvori overgangen finder sted. Om ekstraordinær ansættelse m.v. gælder samme regler som ved opløsning, hvorfor der henvises til det ovenfor anførte. Uanset at der ikke ved overgangen til den skattefri virksomhed sker afhændelse af driftsaktiver og lign., skal der ske beskatning som ved salg, jfr. selskabsskattelovens § 5, stk. 4.

4.1.3.2.2. Udenlandske fonde.

Efter selskabsskattelovens § 7 vedvarer skattepligten for udenlandske fonde, der er undergivet begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1a og b, ligeledes til udløbet af det skatteår, hvori opløsningen eller ophøret af den skattepligtige virksomhed finder sted.

De ovenfor beskrevne regler om ekstraordinær ansættelse m.v. finder også anvendelse på de her omhandlede skattepligtige fonde.

Såfremt ophøret af den skattepligtige virksomhed

har fundet sted inden begyndelsen af skatteåret for den første skatteansættelse, skal der kun foretages en ekstraordinær, afsluttende ansættelse omfattende indkomsten i hele skattepligtsperioden. Denne ansættelse skal ske for det skatteår, hvori ophøret er sket.

4.1.3.3. Overgang fra en beskatningsform til en anden.

Selskabsskattelovens § 5 A indeholder regler om overgang fra skattepligt i medfør af bl.a. § 1, stk. 1, nr. 6, til skattepligt i medfør af § 1, stk. 1, nr. 3a eller nr. 4, eller i medfør af § 1, stk. 2, 2. pkt. I selskabsskattelovens § 5 B gives overgangsregler for beskatning af foreninger m.v., der hidtil har været kooperative virksomheder, jfr. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3a og 4, samt § 1, stk. 2, 2. pkt., og som følge af ændringer i de organisatoriske forhold for fremtiden er omfattet af andre af selskabsskattelovens skattepligtsbestemmelser. Selskabsskattelovens § 5 C indeholder overgangsregler ved skattepligtsændringer i andre tilfælde end dem, der er omtalt under §§ 5 A og B. Da disse regler næppe vil have praktisk betydning for fonde, skal de ikke omtales nærmere her.

4.1.4. Objektiv skattepligt.

4.1.4.1. Danske fonde.

Fonde, legater og lignende selvejende institutioner, der er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er subjektivt fuldt skattepligtige, men objektivt set er de kun skattepligtige, hvis de har indtægter, der falder ind under skattepligten, d.v.s. har indtægt ved erhvervmæssig virksomhed, jfr. selskabsskattelovens § 1, stk. 3, hvor indtægt ved erhvervmæssig virksomhed defineres som indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

Begrebet "erhvervmæssig".

4.1.4.1.1. Begrebets anvendelse og afgrænsning i skattebestemmelser uden for selskabsskatteloven.

Kildeskattelovens §§ 2, 4 og 8.

Kildeskattelovens bestemmelser synes at henholde sig til den almindelige forståelse, idet begrebets indhold ikke defineres.

De citerede bestemmelser i kildeskatteloven har stået praktisk talt uforandrede fra det første lovforslag.

Lovforslag med bemærkninger (Folketingstiden 1966/77, II samling, tillæg A, spalte 65 og følgende), indeholder heller ikke bidrag til afgræns-

ningen vedrørende de tre lovsteder.

Det samme gælder betænkningen i tillæg B, spalte 187 og følgende, og spalte 289 og følgende. I forbindelse med begrebet den medhjælpende ægtefælle i kildeskattelovens § 37 A, jfr. cirkulære nr. 259 af 18. december 1968, pkt. 47, tales der om mandens eller ægtefællernes fælles erhvervsvirksomhed, men heller ikke her defineres begrebet nærmere.

Ved anvendelse af reglerne om særskilt hustruindkomst, kildeskattelovens § 4, stk. 2 a), **har** man nærmere behandlet ordene "selvstændig virksomhed".

Det er en betingelse for at ansætte en hustru særskilt, at indkomsten er indvundet ved en virksomhed, der kræver en vis aktiv indsats fra hustruens side. Bortforpagtning af ejendom eller virksomhed eller udleje af en- eller tofamiliehuse eller fremleje anses således ikke for selvstændig virksomhed.

Det kan også nævnes, at man ved fortolkning af bestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 1 c), har antaget, at den skatteyder, der bortforpagter et bageri, en bedrift, ikke driver erhverv her i landet. Den pågældende ansås som bortforpagter ikke berettiget til andel i overskuddet, blot fordi han modtog en forpagtningsafgift, i modsætning til, hvis han havde haft krav på andel i overskuddet som del af den beregnede afgift, jfr. den tilsvarende bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 3, 2. pkt.

Investeringsfondsloven.

Afgrænsningen af begrebet "erhvervsdrivende" i relation til investeringsfondsloven, har givet anledning til vanskeligheder, idet det alene er erhvervsdrivende personer - og ikke lønmodtagere - der kan henlægge til investeringsfonds. Henlæggelsens størrelse beregnes på grundlag af overskuddet ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Aktiebesiddelse anses ikke for selvstændig virksomhed. Dette gælder, selv om skatteyderen er hovedaktionær og har den afgørende indflydelse på selskabet. Se endvidere lsr. 1974.189 (licensindtægter fra et af skatteyderen behersket selskab ikke anset som indtægt ved selvstændig virksomhed).

Der foreligger selvstændig virksomhed, når en skatteyder deltager i et interessentskab eller kommanditselskab. Det medfører ingen ændringer, at der forlods tillægges interessenterne "løn" for deres arbejdsindsats eller andet, lsr. 1963.90, og henlæggelsen beregnes på grundlag af hele skatteyderens andel i overskuddet. Se dog lsr.

1976.178, hvor klageren ikke blev anset som ansvarlig deltager i et I/S.

Hvis et agentur drives for agentens egen regning og risiko, vil indtægten herved berettigede til henlæggelse.

Udlejning af fast ejendom anses for selvstændig virksomhed. For een- eller tofamilieshuse, der bebos af ejeren, gælder det dog kun, såfremt en overvejende del af ejendommen anvendes til andre formål. I de tilfælde, hvor driftsresultatet af fast ejendom indgår i opgørelsen af det beløb, hvoraf henlæggelse kan beregnes, medregnes lejeværdien af egen bolig ved opgørelsen af driftsresultatet.

Hvis en skatteyder ved omdannelse af sin virksomhed til aktieselskab beholder en fast ejendom, som han udlejer til aktieselskabet, må han fortsat anses at drive selvstændig virksomhed, Skd. medd. 24, s. 70. Udlejning af ubebygget grund til et aktieselskab, hvor udlejeren er hovedaktionær, anses som selvstændig erhvervsvirksomhed, forudsat at lejen er fastsat efter normale forretningsprincipper. I et tilfælde, hvor en gartner havde solgt gartneriet til sin søn, og blot havde beholdt 1 hektar jord, ansås virksomheden dog for ophørt, lsr. 1969.179.

Almindelig udlejning til fremmede anses for selvstændig virksomhed.

Etableringskontolovens §§ 1 og 5.

§ 5, stk. 2, fastsætter: Etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed anses at have fundet sted, når den samlede anskaffelsessum for de til brug for erhvervsvirksomheden anskaffede formuegoder overstiger 30.000 kr. Bemærkningerne til lovforslaget giver ikke bidrag til fortolkningen.

Administrative forskrifter.

Der er i pkt. 5 i hovedcirkulæret til etableringskontoloven (cirkulære nr. 44 af 28. februar 1966) givet regler om, hvilke formuegoder der kan tages i betragtning.

Herudover ses der ikke at foreligge administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed" i etableringskontoloven.

Administrativ praksis.

Der foreligger administrativ praksis for, at en hovedanpartshavers eller hovedaktionærs udleje af driftsmidler til sit eget anpartsselskab/aktieselskab ikke betragtes som selvstændig erhvervsvirksomhed i etableringskontolovens forstand. Denne praksis er overført fra praksis vedrørende investeringsfondsloven. Tanken bag denne praksis er, at der til en udlejningsvirksomhed normalt hører flere end én kunde, og at det derfor ikke er

nogen "selvstændig erhvervsvirksomhed" i etableringskontolovens forstand, såfremt kun eget anpartsselskab/aktieselskab optræder som kunde.

Det anerkendes, at en hovedaktionær eller hovedanpartshaver i investeringsfondslovens og etableringskontolovens forstand driver selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis han udlejer fast ejendom til sit eget selskab. Det er dog herved forudsat, at lejen er fastsat efter normale forretningsmæssige principper.

Endelig kan nævnes, at en landbrugsejendom kan tænkes drevet på en sådan måde, at den ikke bliver anset for erhvervsmæssigt drevet.

Ligningslovens § 8 B.

Med hjemmel i ligningslovens § 8 B kan udgifter, som er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges *erhverv*, efter den skattepligtiges frie valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store beløb over dette og de 4 følgende indkomstår.

Fradragsretten omfatter i første række det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.

Fradragsretten omfatter desuden den såkaldte anvendte forskning, d.v.s. originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden eller forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.

Udgifter til efterforskning af råstoffer og udgifter i forbindelse med tilvejebringelse af information om forsøgs- og forskningsarbejde omfattes af fradragsretten, forudsat at der iøvrigt er den fornødne tilknytning til den skattepligtiges erhvervsvirksomhed.

I princippet vil fradragsretten derimod ikke omfatte den såkaldte grundforskning, hvorved forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål eller anvendelser.

Der ses ikke i forbindelse med bestemmelsen at være angivet nogen nærmere afgrænsning af begrebet *erhverv*.

Ligningslovens § 8 C.

Efter ligningslovens § 8 C er der kun fradragsret for udgifter i anledning af "en virksomheds" tilslutning til anlæg, "som har erhvervsmæssig betydning for virksomheden".

Ifølge afgørelse fra skattedepartementet er tilslutningsafgifter vedrørende ubebyggede grunde ikke omfattet af ligningslovens § 8 C, da der ikke foreligger erhvervsmæssig aktivitet. Hvis der derimod på tidspunktet for påligningen af tilslutningsafgiften er påbegyndt et byggeri af erhvervsmæssig karakter, kan afgiften fratrækkes i henhold til ligningslovens § 8 C.

Typisk er der ikke fradragsret for udgifter ved kloakering og indlæggelse af vand i et enfamiliehus, der bebos af ejeren, således at der anvendes standardfradrag.

Ligningslovens § 8 D.

Ifølge ligningslovens § 8 D skal der ved indkomstopgørelsen medregnes realiseret avance/tab som følge af kursændringer på fremmed valuta vedrørende fordringer og gæld, der har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Et tilgodehavende anses for at have tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, når tilgodehavendet er etableret i.o.m. valutabestemmelserne om kommercielle lån og kreditter samt finanslån.

Som eksempler på fordringer og gæld, der ikke har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, anføres i skattedepartementets cirkulære af 11. maj 1976 krav på arv, præmier, gaver, legater, understøttelser, arveforskud, gevinster o.l., de i valutabestemmelserne nævnte herboende udenlandske statsborgeres lån, familielån samt lån optaget i forbindelse med erhvervelse eller opførelse af fast ejendom i udlandet til ikke-erhvervsmæssig brug.

Andre love.

Der er ikke generelle administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser begrebet "erhvervsdrivende" i relation til *statsskattelov*, *afskrivningslov*, *varelager lov* og *lov om særlig indkomstskat*.

Statsskatteloven.

Det er især indenfor landbrugsområdet, der i praksis er taget stilling til spørgsmålet, om en (*landbrugs*) *virksomhed* er af erhvervsmæssig karakter, særlig adgangen til at fradrage underskud. I tiden indtil efteråret 1975 var det statsskattedirektoratets opfattelse, at det afgørende kriterium for en landbrugsejendoms erhvervsmæssige karakter var, om ejendommen kunne antages at være erhvervet med rentabel drift for øje.

Højesteret har imidlertid ved domme af 22. oktober og 28. november 1975 (U.f.R. 1975.1065 H og U.f.R. 1976.68 H) underkendt hidtidig opfattelse. I nævnte domme tog Højesteret afstand fra den rene rentabilitetsbetragtning. Højesterets begrundelse for at anerkende landbrugsejendommenes erhvervsmæssige karakter var, at de på-

gældende landbrugere havde haft til hensigt at drive landbrug på erhvervmæssig vis, og at driften blev tilrettelagt på en måde, der var almindelig på egnen.

Disse 2 højesteretsdomme gav anledning til udsendelse af SD-cirkulære nr 489 af 10. november 1976, hvorefter det afgørende for landbrugsejendommens erhvervmæssige karakter er, om landbruget ud fra en teknisk/landbrugsfaglig bedømmelse kan siges at være drevet forsvarligt. Ved udleje af lystbåde har været anlagt en rentabilitetsbetragtning. Ved bedømmelsen af, om en udlejningsvirksomhed som den omhandlede er tilrettelagt med rentabel drift for øje, lægges vægt på, om virksomheden hidtil har været og fremover vurderes til fortsat at være underskudsgivende. Der findes ikke generelle retningslinier for virksomhedens rentabilitet, d.v.s. om virksomhedens drift følger normale forretningsmæssige principper, men der må i hvert enkelt tilfælde foretages en vurdering ud fra forholdene i den pågældende virksomhed, jfr. Vestre Landsretsdom af 14. maj 1980 (Haderslev Boat-Charter).

Afskrivningsloven.

Afskrivningslovens regler finder anvendelse på alle driftsmidler, der benyttes erhvervmæssigt, hvadenten ejeren er bogførings- eller regnskabspligtig eller ikke, og hvadenten ejeren driver selvstændig erhvervsvirksomhed eller ikke, jfr. lsr. 1960.123, hvorefter en mælkeassistent blev anset berettiget til at fratrække tab ved salg af en erhvervmæssigt benyttet bil. Der er kun tale om erhvervmæssigt benyttede driftsmidler, hvis de anvendes i den pågældendes eget erhverv eller er udlejet.

Skattekontrolloven.

De i skattekontrollovens anvendte udtryk "erhverv", "erhvervsdrivende" o.l. må forstås på ganske samme måde som de omhandlede udtryk forstås i ligningsmæssig forbindelse. Man kan ikke overføre en virksomhed, der ligningsmæssigt nægtes fradrag for f.eks. driftsudgifter eller underskud med den begrundelse at virksomheden ikke betragtes som erhvervmæssig, indføre oplysninger i medfør af kontrollovens §§ 6 og 8 C.

Der ses ikke udstedt administrative forskrifter eller retningslinier, der belyser begrebet "erhvervsdrivende" i skattekontrolloven.

Kapitaltilførselsafgiftslovens § 1.

De i lovbekendtgørelse nr. 604 af 10. december 1975 om kapitaltilførselsafgift § 1, nr. 2, omhandlede "andre erhvervsdrivende selskaber" omfat-

ter ifølge praksis og de til loven knyttede bemærkninger til eksempel erhvervsdrivende andelsselskaber, som ikke er optaget i aktieselskabsregisteret, men hvor deltagerne (andels haverne) kun hæfter med deres indskud for selskabets forpligtelser, og hvor andelsbeviserne (eller nogle af andelsbeviserne) kan afhændes uden forudgående godkendelse.

Der er ikke udstedt administrative forskrifter eller givet retningslinier, der belyser forståelsen af begrebet "andre erhvervsdrivende selskaber" i lov om kapitaltilførselsafgift.

Det bemærkes, at lovens § 1, nr. 2, ikke hidtil har været anvendt som grundlag for beregning af kapitaltilførselsafgift, idet vedtægterne for de selskaber, hvor spørgsmålet om anvendelse af lovens § 1, nr. 2, har været rejst, normalt ret klart har udelukket beregning af afgift allerede på grund af bestemmelser om personlig hæftelse eller omsættelighedsbegrænsninger.

4.1.4.1.2. Begrebet "erhvervsmæssig" i selskabsskatteloven.

Selskabsskattelovens § 1, stk. 3, er ifølge Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, s. 222, den første lovbestemmelse, der definerer "erhvervsmæssig virksomhed".

Definitionen er dog begrænset til selskabsskattelovens § 1, stk. 3 og 4, der bestemmer erhvervsmæssig virksomhed som indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. I tilfælde, hvor der er tillagt en fond m.v. ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af den pågældende fond selv, betragtes den deraf flydende indtægt ligeledes som erhvervsmæssig indtægt for fonden.

Dette gælder dog ikke for hjælpe- og understøttelsesfonde for de i en virksomhed ansatte eller tidligere ansatte arbejdere og funktionærer eller deres pårørende.

Hvis sådanne fonde selv driver erhvervsmæssig virksomhed, er de derimod skattepligtige af overskuddet herfra.

I bemærkningerne til lovbestemmelsen anføres, at skattepligten er knyttet til arten af den virksomhed, der udøves, medens det er uden betydning, om det er formålet med virksomheden at indvinde et overskud.

At det er arten af virksomheden, der er afgørende for skattepligten, er fulgt op af praksis. I den i U.f.R. 1971.78 H. refererede højesteretsdom, der blev stadfæstet af de i landsretsdommen anførte grunde, udtalte landsretten, at den del af en selvejende institutions virksomhed, der bestod i at

repræsentere danske ikke-medlemmer og udenlandske kunstnere ved indgåelse af kontrakter om opførelse af beskyttede værker og i fastsættelse af afgifter, der skulle erlægges herfor, samt i inddrivelse af disse afgifter, efter sin art måtte betegnes som erhvervsmæssig.

I skattedepartementets cirkulære nr 274 af 22. december 1961 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. indeholdes der en nærmere beskrivelse af, hvad det er, der ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 3, skal forstås ved erhvervsmæssig virksomhed.

Det hedder her for det første, at reglerne i selskabsskatteloven i det store og hele er i overensstemmelse med de indtil da gældende regler i statsskattelovens § 2, nr. 5 g. Den før selskabsskatteloven udviklede praksis på området er således stadig af betydning for afgrænsningen af begrebet erhvervsmæssig virksomhed.

I cirkulæret nævnes endvidere, at aktieudbytte ikke omfattes af skattepligten, og det samme gælder renter af obligationer, pantebreve og gældsbreve. Renter af indskud i banker og sparekasser eller andre pengeinstitutter medregnes ved opgørelsen af det skattepligtige overskud, for så vidt der er tale om renter af driftskapital, ligesom tilsvarende renteudgifter kan bringes til fradrag. Entreindtægter og lignende indtægter betragtes endvidere som erhvervsmæssige indtægter.

Uanset, at der ikke herved er angivet en udtømmende positiv bestemmelse af begrebet erhvervsmæssig virksomhed, kan det dog udledes, at den rent passive kapitalanbringelse falder uden for begrebsbestemmelsen.

Praksis indeholder en række domme, landsskatteretskendelser og udtalelser fra skattedepartementet, hvori indholdet af begrebet erhvervsmæssig virksomhed nærmere fastlægges.

Udover den ovenfor omtalte højesteretsdom, refereret i U.f.R. 1971.78 H, kan nævnes Østre Landsretsdom i U.f.R. 1970.580 O, der drejede sig om entreindtægten fra en jubilæumsudstilling afholdt af Almindelig Dansk Gartnerforening. Efter at have fastslået, at selskabsskattelovens § 1, stk. 4 (nu stk. 5), om skattefrihed for entreindtægter og lignende ved landbrugsfaglige udstillinger, der afholdes af landboforeninger og/eller husmandsforeninger, ikke omfattede den nævnte jubilæumsudstilling, udtalte retten, at der herefter ikke var hjemmel for foreningen til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at undlade at medtage entreindtægter m.v. ved den omhandlede udstilling, som i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 3, jfr. stk. 1, nr. 6, må henregnes til er-

hvervsmæssig virksomhed.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, at fondes og andre selvejende institutioners skattepligt er begrænset til indtægten ved erhvervsmæssig virksomhed. Oppebærer en fond herudover indtægt ved virksomhed, der ikke kan karakteriseres som erhvervsmæssig, omfattes sådanne indtægter ikke af skattepligten. Se som eksempel herpå R.R. 1970 SM 15, der vedrørte den skattemæssige virkning af et tilskud fra Danmarks Erhvervsfond til en forening, der drev en erhvervsmæssig virksomhed. Skattedepartementet anså ikke foreningen for skattepligtig af det omhandlede tilskud.

Efter selskabsskattelovens § 1, stk. 4, betragtes overskud, som foreninger m.v. indvinder ved leverance til medlemmer, ikke som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed, og den heraf flydende indtægt for foreningen m.v. omfattes derfor ikke af skattepligten.

I praksis er det hidtil antaget, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på fonde, da disse ikke har medlemmer.

En dom afsagt af Østre Landsret den 15. april 1969 drejede sig således bl.a. om dette spørgsmål (SO 1971.33). Den selvejende institution Nordisk Copyright Bureau drev en virksomhed, der bestod i, at bureauet for de tilknyttede kunstnere indkrævede afgifter i forbindelse med mangfoldiggørelse af musikalske, litterære og andre kunstneriske værker. Til dækning af de hermed forbundne udgifter tilkom der institutionen en provision beregnet som en procentvis andel af de opkrævede beløb.

Bureauet nedlagde påstand om, at det ikke var skattepligtigt af det oppebårne beløb, og henviste herved til, at det ikke drev erhvervsmæssig virksomhed i selskabsskattelovens forstand, og at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 3 (nu stk. 4), måtte kunne anvendes analogt, idet bureauets virksomhed kunne sidestilles med foreningers leverancer til medlemmer.

Landsretten fandt, at den selvejende institutions virksomhed efter sin art måtte anses for erhvervsmæssig, samt at selskabsskattelovens § 1, stk. 4, ikke kunne anvendes analogt på bureauet.

Af dommen kan det dog næppe udledes, at selskabsskattelovens § 1, stk. 4, aldrig vil kunne finde analog anvendelse på selvejende institutioner eller fonde, men blot, at der må stilles strenge krav for, at en sådan analogislutning vil kunne drages.

4.1.4.1.3. Overskudsandele.

Hvis en fond har fået tillagt en andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som fonden ikke selv

driver, er dette overskud omfattet af skattepligten.

Det er uden betydning, på hvilken baggrund fonden har fået tillagt overskudsandelen, men det er derimod afgørende for beskattningen, at andelen beregnes på grundlag af virksomhedens nettooverskud. En indtægtsandel, der beregnes på grundlag af omsætning, arbejds løn, formue e.lign. medfører ikke skattepligt. Endvidere er det en forudsætning, at den virksomhed, der yder overskudsandelen, selv er indkomstskattepligtig af overskuddet, jfr. lsr. 1978.202. Ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 3, sidste punktum, gælder skattepligten ikke hjælpe- og understøttelsesfonde for de i en virksomhed ansatte eller deres pårørende, selv om fonden har andel i virksomhedens nettooverskud.

4.1.4.1.4. Fast ejendom.

Indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom betragtes som omtalt ovenfor altid som erhvervsmæssig virksomhed for en fond. Benyttes en fast ejendom udelukkende til en fonds egne formål, skal der ikke beregnes lejeindtægt, idet lejeværdi af egen ejendom kun skal medregnes, når ejeren bruger ejendommen til beboelse. En selvejende institution, der ejede en fast ejendom, havde til formål at skaffe boliger enten gratis eller for en nedsat leje til en gruppe af berettigede. En del af ejendommen blev udlejet på sædvanlig måde, medens den resterende del blev anvendt til institutionens formål. Lejeværdien af den del af ejendommen, som benyttedes til friboliger, var institutionen ikke skattepligtig af, jfr. lsr. 1946. 110.

Tilsvarende vil en fond ikke blive skattepligtig, såfremt en lejlighed i en af fonden ejet ejendom bliver stillet til rådighed for en vicevært, såfremt den øvrige del af ejendommen udnyttes til fondens egne (ikke-erhvervsmæssige) formål.

Hvis en fond opfører faste ejendomme med videre salg for øje, er det antaget i praksis, at fortjeneste eller tab herved er skattepligtige for fonden. En sådan virksomhed fra fondens side omfattes af bestemmelsen i statsskattelovens § 5 a om næring, og det kan heraf udledes, at foreligger der en sådan næringsvirksomhed, foreligger der også erhvervsmæssig virksomhed i selskabsskattelovens forstand.

Som eksempel på afgørelser vedrørende opførelse og videre salg af fast ejendom kan nævnes den i SO 1969.306 refererede afgørelse, hvor der var tale om en sammenslutning, der alene var skattepligtig af indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed, jfr. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr.

6, og som normalt ikke drev en sådan virksomhed. Sammenslutningen opførte nogle parcelhuse til videresalg, og ved salget af ejendommene opstod der en fortjeneste, som sammenslutningen var skattepligtig af.

Skattepligten indtrådte uanset, at sammenslutningen havde oplyst, at der ikke tilsigtedes nogen fortjeneste ved videresalg, hvilket er i overensstemmelse med det tidligere anførte om, at det er arten af virksomheden, der er afgørende.

Derimod er en fond ikke indkomstskattepligtig af spekulationsavancer.

Som eksempel kan nævnes en sag, hvor en lokal menighed, der havde erhvervet en grund med henblik på opførelse af en bygning til møde og undervisningsbrug, påtænkte at frasælge tre parceller efter byggemodning, udført af menighedens medlemmer. Det udtaltes, at menigheden ikke kunne anses skattepligtig af fortjenesten, idet der ikke forelå næring, ligesom begrænset skattepligtige foreninger m.v. ikke kan beskattes af spekulationsavancer.

Har fonden erhvervet den solgte ejendom fra stifteren, enten som en gave fra denne, eller i henhold til testamente, vil afhændelse heller ikke i disse tilfælde kunne føre til indkomstbeskatning af fonden af en eventuel Spekulationsavance. Har stifteren erhvervet den pågældende ejendom i spekulationshensigt, anses denne hensigt for opgivet ved gaveoverdragelsen, ligesom fondens succession i afdødes skattemæssige stilling, jfr. kildeskatteovens § 33, ikke i sig selv kan medføre beskatning af fonden ved videresalg.

4.1.4.1.5. Aktieudbytte.

Udbytte af aktier og anparter m.v. skal som alt-overvejende hovedregel ikke medregnes til fondens skattepligtige indkomst, jfr. skattedepartementets cirkulære nr. 274 af 22. februar 1961, hvor det anføres, at "Aktieudbytte er således som hidtil skattefrit".

Undtagelse herfra gøres dog, hvor aktierne er erhvervet som led i fondens næringsvej, idet indkomst fra de pågældende aktier i så fald skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Likvidationsudlodninger, der foretages forud for det kalenderår, hvori et aktieselskab endeligt opløses, sidestilles i ligningslovens § 16 A, stk. 1, med udbytte og kan derfor ikke betragtes som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed (R.R. 1958.301). For så vidt angår likvidationsudlodninger der finder sted i det år, hvori selskabet endeligt opløses, finder udbyttebeskatningsreglerne

ikke anvendelse, men eventuelle avancer eller tab, der ved udlodningen kan konstateres på aktierne, skal for almindelige skatteydere medregnes ved opgørelsen af enten den almindelige eller den særlige indkomst, jfr. ligningslovens § 16 C, stk. 2, og lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 8. Når bortses fra næringstilfældene, skal sådanne avancer eller tab som ovenfor anført ikke medregnes ved opgørelsen af fondes indkomster i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 3, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 13.

Selv om foreninger og fonde ikke er skattepligtige af udbytteindtægter, skal de udbyttebetalende selskaber alligevel indeholde udbytte skat på 30% af det samlede udbytte, jfr. kildeskattelovens § 65, stk. 1.

Efter kildeskattelovens § 65, stk. 4, kan ministeren for skatter og afgifter fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytte, som bl.a. udloddes til de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger, legater og selv-ejende institutioner.

De nærmere regler er angivet i bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 samt SD-cirkulære nr. 1978-28, hvoraf det fremgår, at der ikke skal indeholdes udbytteskat, når fonden kan fremvise et udbyttefrikort. Frikort kan udstedes, selvom fonden driver erhvervsmæssig virksomhed, og endog selvom aktieudbyttet evt. er skattepligtig indkomst for fonden. I dette tilfælde bevirker benyttelsen af udbyttefrikortet alene en udskydelse af skattebetalingen fra udbytteudbetalingen til tidspunktet for betalingen af skatter for det pågældende år.

Såfremt udbyttet skal medregnes ved indkomstopgørelsen, er der knyttet skattegodtgørelse til udbyttet, jfr. selskabsskattelovens § 17 A.

4.1.4.1.6. Renteindtægter.

Renteindtægt af obligationer, pantebreve og lignende værdipapirer kan i almindelighed ikke henregnes til erhvervsmæssig indtægt, jfr. Skd. cirkulære nr. 274 af 22. december 1961, afsnit I A, pkt. 6. Renter af bankindestående er normalt heller ikke skattepligtige for fonden, men i det omfang disse indeståender eller øvrige rentebærende aktiver bruges som driftskapital i en erhvervsvirksomhed, skal renteindtægten medregnes ved indkomstopgørelsen. Fra praksis kan nævnes: R.R. 1977 SM 214. En fonds indestående på indskudskonto for investeringsfond har en så nær tilknytning til erhvervet, at renter af indeståendet hører til erhvervsindtægten. Derimod

skal renter af indskud i Grundejernes Investeringsfond ikke medregnes ved opgørelsen af indkomsten, da bindingsbeløbet tilhører indskyderen, og derfor ikke kan henføres til ejendommens driftskapital, jfr. lsr. 1972.8.

I en Østre landsrets dom (SO 1971.33) var der nedlagt en subsidiær påstand om skattefrihed for renteindtægter af indeståender på bankkonti, hvorpå de af Nordisk Copyright Bureau opkrævede licenser blev indsat, forinden de afregnedes over for rettighedshaverne. Som begrundelse for skattefriheden havde bureauet påstået, at indeståendet på bankkontiene var anlægskapital, hvorfor renterne ikke kunne anses for skattepligtig indtægt i relation til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Landsretten fandt imidlertid ikke, at bankindeståendet kunne anses som anlægskapital i skattemæssig forstand, hvorfor renterne måtte medregnes ved opgørelsen af bureauets skattepligtige indkomst.

Også renteindtægten af en obligationsbeholdning kan efter omstændighederne være skattepligtig, såfremt obligationsbeholdningen må henregnes til institutionens driftskapital. I den i lsr. 1971.109 refererede kendelse, (der ligeledes vedrører Nordisk Copyright Bureau), havde bureauet anbragt de tidligere på bankkonti indestående midler i obligationer, og der var overfor landsskatteretten nedlagt påstand om, at renteindtægten heraf var skattefri for bureauet.

Landsskatteretten udtalte dog, at renteindtægten af obligationer var indgået som et led i den erhvervmæssige drift, hvorfor den med rette var medregnet til institutionens skattepligtige indkomst.

Bureauet begrundede påstanden om skattefrihed for obligationer med at henvise til det omtalte cirkulære nr. 274 af 22. december 1961, afsnit A, nr. 6, hvor det om selvejende institutioner anføres, at aktieudbytte er skattefrit, og at det samme gælder for renter af obligationer, pantebreve og gældsbreve. Landsskatteretten udtalte imidlertid, at cirkulæret ikke kunne opfattes som bindende retsforskrift på samme måde som en lovbestemmelse. Tilsvarende afgørelse blev truffet af landsskatteretten i en i R.R. 1969.336 omtalt kendelse. Sagen drejede sig om et legat, som bl.a. ejede to faste ejendomme, og som derudover drev næringsvirksomhed. Legatet prioriterede sine faste ejendomme, der i det væsentlige anvendtes til legatets erhvervsvirksomhed. De herved erhvervede obligationer blev dog ikke realiseret, men en del blev henlagt til sikkerhed for en forhøjelse af legatets

kassekredit, medens resten blev bevaret til fri rådighed.

Men den begrundelse, at de omhandlede prioritetslån var optaget i forbindelse med legatets erhvervsmæssige virksomhed, beskattedes legatet af renteindtægten af obligationerne.

I en anden kendelse, hvor landsskatteretten kom til det modsatte resultat, var situationen den, at klageren var et legat, som ikke drev næringsvirksomhed. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, **at** besiddelsen af de omhandlede kasseobligationer ikke kunne anses for et led i fondens erhvervsmæssige virksomhed, og at fonden derfor var berettiget til at holde de af obligationerne opnåede renter uden for opgørelsen af dens skattepligtige indkomst. Som begrundelse anførte landsskatteretten, at fondens erhvervsmæssige virksomhed alene bestod i at udleje fast ejendom, jfr. lsr. 1969.87.

Landsskatteretten synes således i sådanne tilfælde at ville tillægge det betydning, om den af fonden udøvede virksomhed er en egentlig næringsvirksomhed eller blot, således som det var tilfældet i den sidstnævnte kendelse, består i udlejning af fast ejendom.

Kursavancer, ligningslovens § 4.

Endvidere skal omtales bestemmelsen i ligningslovens § 4, hvorefter gevinst ved afhændelse eller indfrielse, herunder udtrækning af obligationer og private pantebreve, der tilfalder virksomheder, der som et normalt led i deres almindelige virksomhed anbringer midler i sådanne aktiver, er at anse som skattepligtig indkomst for den pågældende virksomhed. Der ses ikke at foreligge afgørelser, der tager stilling **til**, i hvilket omfang fonde er omfattet af denne bestemmelse.

4.1.4.1.7. Ikke-erhvervsmæssige indtægter i øvrigt.

Skattefrie, ikke-erhvervsmæssige indtægter i øvrigt består hovedsageligt af beløb, der tilflyder en fond, uden at denne skal udfolde nogen væsentlig aktivitet for at oppebære dem. Som typiske indtægter af denne art kan nævnes kontingenter, arv og gaver, herunder løbende ydelser, medmindre den løbende ydelse er beregnet som en overskudsandel af en erhvervsvirksomhed, jfr. ovenfor.

Endvidere er tilskud ikke skattepligtige. Det er i denne forbindelse uden betydning, hvorvidt tilskuddene ydes af offentlige eller af private midler.

4.1.4.1.8. Fradragsberettigede udgifter.

Efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 9, stk. 1, kan fonde m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kun fratrække de udgifter, som vedrører de indtægtskilder, hvis afkast skal medregnes i den skattepligtige indkomst.

Desuden skal udgifterne være fradragsberettigede efter skattelovgivningens almindelige regler, d.v.s. efter bestemmelserne i statsskatteloven, ligningsloven, afskrivningsloven m.v.

Driftsudgifter, der opfylder betingelserne for fradrag efter de almindelige skatteregler, og som alene vedrører erhvervsindtægten, kan umiddelbart indgå i indkomstopgørelsen. Omvendt skal udgiftsposter holdes uden for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis de enten ikke er fradragsberettigede i almindelighed, eller hvis de ikke har tilknytning til erhvervet. Dette gælder f.eks. for gaver, herunder gaver ydet i henhold til ligningslovens § 8 A, jfr. lsr. 1968.27. Derer heller ikke fradragsret for løbende ydelser, jfr. lsr. 1967.7, hvor en forening, der havde påtaget sig en løbende forpligtelse, ikke kunne fratrække ydelsen i indkomstopgørelsen, selv om den opfyldte betingelserne for fradrag efter ligningslovens § 14, stk. 2, da forpligtelsen ikke vedrørte den skattepligtige indkomstkilde. Har fonden i sin tid erhvervet den indkomstgivende virksomhed på betingelse af, at den skal erlægge en løbende ydelse, kan ydelsen dog fratrækkes, men det skyldes ikke, at man anser udgiften som vedrørende erhvervsindkomsten, men at fondens erhvervsmæssige indtægt er lig med overskuddet med fradrag af den løbende ydelse.

Fordelingsspørgsmål.

I de fleste fonde med både skattepligtige og skattefrie bruttoindtægter vil der være udgiftsposter, som ikke entydigt kan henføres til erhvervsindtægten og heller ikke entydigt er erhvervsindtægten uvedkommende. Til brug ved indkomstopgørelsen må der ske en opdeling af sådanne udgiftsposter, således at den del, som vedrører erhvervsindtægten, udskilles til fradrag ved indkomstopgørelsen. Opdelingen må foretages efter et skøn. Der kan ikke opstilles generelle regler for skønnet, men for visse kategorier af erhvervsvirksomhed har der i praksis udviklet sig retningslinier for skønnet. I lsr. 1967.94 og 95, hvor foreninger blev anset for skattepligtige af annonceindtægter i medlemsbladet fra ikke-medlemmer, blev det fastslået, at det ikke var muligt at udskille visse af de med bladets fremstilling forbundne udgifter som særligt vedrørende disse annonceindtægter, og samtlige udgifter ved bladets drift kunne derfor fratrækkes ved opgørelsen af overskuddet fra bladet, men der kunne dog ikke derved fremkomme en skattepligtig indkomst lavere end 0 kr.

En selvejende institution, som var oprettet ved testamente, og som fra arveladeren overtog dels en erhvervsvirksomhed, dels en betydelig værdipa-

pirbeholdning, var ifølge testamentet forpligtet til at udrede et bestemt årligt beløb til visse efterkommere af testator. Da det ikke fremgik af testamentet, af hvilke midler beløbet skulle udredes, benyttede man afkastet af værdipapirerne og overskuddet af erhvervsvirksomheden som fordelingsnøgle.

Ved indkomstopgørelsen ved drift af fast ejendom, som dels anvendes til erhvervsmæssig udlejning og dels anvendes til fondens egne (ikke-erhvervsmæssige) formål kan udgifter til prioritetsrenter, ejendomsskatter, forsikring og udvendig vedligeholdelse m.v. fordeles efter forholdet mellem de oppebårne lejeindtægter fra fremmede og lejeindtægten, som den ville være, hvis hele ejendommen havde været erhvervsmæssigt udlejet.

Selvangivelsesblanketten for foreninger m.v. (S 213) tager ved fordelingen sit udgangspunkt i det regnskabsmæssige overskud af ejendommen med tillæg af 1) fratrullet selskabs- (fonds)skat, 2) lejeværdien af hele eller delvise friboliger og 3) lejeværdien af lokaler, som fonden selv benytter. Af det således opgjorte "regulerede ejendomsoverskud" beregnes den skattepligtige del ved en brøk, hvor tælleren er lejeindtægten fra de lokaler, som hverken benyttes til hel eller delvis fribolig eller til fondens eget forbrug. (Der skal altså ikke heri medregnes den leje, som beboere af delvise friboliger betaler). Som nævner anvendes tælleren beløb + lejeværdien af egne lokaler + lejeværdien af de lejligheder, som benyttes helt eller delvis til friboliger. Ved skønnet over lejeværdierne henses normalt til, hvad de fremmede har betalt, medmindre de egne lokaler er af Fingere henholdsvis bedre kvalitet eller beliggenhed end de udlejede.

Særligt om fordeling af renteudgifter.

Renteudgifter kan kun fratrækkes i det omfang, de vedrører erhvervet. Driver en fond en fabriktions- eller handelsvirksomhed, kan renter af kassekredit, som benyttes herved, fratrækkes. Er kassekredit, derimod optaget med henblik på at finansiere udbetalingen af legatportioner, kan de ikke fratrækkes. Består virksomheden i drift af en fast ejendom, kan prioritetsrenter normalt fratrækkes, mens bankrenter vedrørende et lån til finansiering af institutionens formål, ikke kan fratrækkes, jfr. landsskatteretskendelse af 30/9 1967, I. 1966/67 nr. 1125/83.

Hvis fonden optager et prioritetslån for at finansiere fondens ikke-erhvervsmæssige virke, er spørgsmålet, om dette udelukker fradragsret. Efter praksis anses det ikke for afgørende, hvad lånet bruges til, men om renteudgiften vedrører

den indkomstkilde, af hvilke de skattepligtige indtægter flyder (lsr. 1969.87). Da prioritetslån vedrører ejendommen, er der således fradragsret for prioritetsrenterne. Kun hvis prioriteringen overstiger 80% af ejendommens handelsværdi, nægtes der fradrag for den del af renten, som vedrører de overskydende prioriteter, jfr. statsskattedirektorates ligningsvejledning (1980), afsnit A 2.7.1. Som omtalt kan renter af et banklån til finansiering af foreningens ikke-erhvervsmæssige aktiviteter ikke fratrækkes i ejendomsoverskuddet, men en landsskatteretskendelse har fastslået, at fradrag alligevel indrømmes, hvis der til sikkerhed for banklånet er stillet et ejerpantebrev i ejendommen (lsr. 1957.161). Denne kendelse kan dog næppe anses for vejledende, for så vidt angår den nugældende retstilstand. I kendelsen lsr. 1976.87, hvor fradrag for renteudgift vedrørende et ejerpantebrev, der var tinglyst på ejendommen, blev godkendt, var afgørelsen da også konkret begrundet med, at udbetalingerne fra den kassekredit, for hvilken ejerpantebrevet tjente som sikkerhed, overvejende måtte antages at vedrøre ejendommens opførelse. Det må herefter antages, at det ikke er tilstrækkeligt til indrømmelse af rentefradrag, at lånet er optaget med sikkerhed i et ejerpantebrev, der er tinglyst på ejendommen. Reglen om fradrag for prioritetsrenter er i øvrigt så undtagelsesfri, at fradragsretten anerkendes også i tilfælde, hvor en fond ikke realiserer kasseobligationerne fra et optaget prioritetslån, men lader dem indgå i sin obligationsbeholdning, jfr. lsr. 1969.87, som er omtalt ovenfor under 4.1.4.1.6.

Det må fremhæves, at dette ikke medfører, at renteindtægten af de pågældende obligationer bliver skattepligtige for fonden.

4.1.4.1.9. Særlig indkomstskat.

Selskaber, foreninger, korporationer og selvejende institutioner, der er undergivet fuld eller begrænset skattepligt til staten, skal ikke svare særlig indkomstskat. De pågældende skal derimod medregne den særlige indkomst ved opgørelsen af deres almindelige skattepligtige indkomst. Fonde, legater og andre selvejende institutioner skal kun medregne særlig indkomst vedrørende formuegoder, der har tilknytning til den indkomstskattepligtige virksomhed, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 13 samt selskabsskattelovens § 8, stk. 3.

Det afgørende er herefter, om fondens formuegode har haft tilknytning til den indkomstskattepligtige virksomhed. I bekræftende fald medregnes den skattemæssige fortjeneste til indkomsten,

uanset om bruttoindtægten ved virksomheden har været beskeden, eller driften skattemæssigt har givet underskud i hele besiddelsestiden. Skattemæssigt tab kan fradrages ved indkomstopgørelsen efter de for særlig indkomst gældende regler.

Hvis formuegodet er en samlet enhed, f.eks. fast ejendom, og det kan godtgøres, at kun en nærmere bestemt fysisk del har haft tilknytning til erhvervsvirksomheden, er det dog kun den på denne del faldende fortjeneste, der kommer til beskattning som særlig indkomst. Således vil en fond, der har besluttet at udstykke en ejendom i ejerlejligheder, blive beskattet af fortjeneste ved salg af de ejerlejligheder, der har været udlejet, medens fortjeneste ved salg af eventuelle friboliger ikke omfattes af fortjenesten.

Har formuegodet derimod haft tilknytning til såvel den skattepligtige som til den skattefrie virksomhed, således at den erhvervmæssigt anvendte del ikke fysisk kan udskilles fra den ikke-erhvervmæssige, skal hele den skattemæssige avance eller hele det skattemæssige tab påvirke indkomsten.

4.1.4.1.10. Formueskattepligten.

Efter de gældende regler er fonde formueskattefrie. Ved at overdrage formuegoder til en fond, ophæves formueskattepligten for de pågældende aktiver, jfr. herved fremstillingen nedenfor i afsnit 4.2.1.4. Fonde betaler i øvrigt på sædvanlig måde ejendomsskat. Dog kan såvel staten som kommunerne fritage ejendomme, der ejes af almenvælgende stiftelser eller andre institutioner med et almennyttigt formål, helt eller delvis for ejendoms-skatte.

4.1.4.2. Udenlandske fonde.

Udenlandske fonde er begrænset skattepligtige her til landet, men de skal ved indkomstopgørelsen alene medtage indtægter, der begrunder skattepligten, jfr. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, jfr. stk. 1. I denne indkomst kan der kun fratrækkes udgifter i det omfang, de vedrører de skattepligtige indtægter, jfr. selskabsskattelovens § 9, stk. 1. For indkomstopgørelsen gælder i vidt omfang samme regler, som er anført ovenfor under 4.1.4.1. om her i landet hjemmehørende fonde m.v., for så vidt angår deres indtægt ved skattepligtig virksomhed.

Når udenlandske fonde skal medregne alle indtægter af deres skattepligtige aktiviteter her i landet, vil de regnskabsmæssige udgifter herved normalt have en sådan tilknytning til indtægtserhvervelsen, at der ikke er behov for en opdeling af udgifterne i en skattepligtig og en skattefrie del i sam-

me omfang som nævnt ovenfor vedrørende danske fonde.

Indtægterne for her i landet skattepligtige udenlandske fonde kan ofte være vanskelige at udskille fra selskabernes globale virksomhed, og de kan være interesserede i at tilpasse indtægterne efter beskatningsforholdene i de berørte lande. I selskabsskatteovens § 12, stk. 2, jfr. stk. 1, er der givet bestemmelser, som åbner adgang for ligningsmyndighederne til at imødegå dette.

4.1.4.2.1. Flere indtægtsarter samtidig.

En udenlandsk fond, der er skattepligtig for så vidt angår flere af de i bestemmelserne i selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra a og b, nævnte indtægtskilder, skal foretage en samlet opgørelse af disse indtægter. Er indkomsten fra den ene af indtægtskilderne negativ, skal den bringes til fradrag i en positiv indkomst fra andre kilder. Den kan således ikke valgfrit overføres som underskud til efterfølgende indkomstår efter ligningslovens § 15.

4.1.4.2.2. Udbytte fra danske selskaber.

Udenlandske fonde er i henhold til selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c, skattepligtige her i landet i det omfang, de oppebærer udbytteindtægter, i hvilke der i henhold til kildeskatteovens § 65 skal foretages indeholdelse af udbytteskat.

Skattepligten vedrørende denne indkomstkilde er endeligt opfyldt ved den af det danske selskab indeholdte udbytteskat på 30 pct. Udbyttet skal således ikke tillægges andre indtægter, hvoraf fonden måtte være skattepligtig, ligesom eventuel negativ indkomst fra andre indkomstkilder, der måtte begrunde en begrænset skattepligt for den pågældende fond, ikke kan bringes til fradrag i aktieudbyttet, idet aktieudbytte efter praksis ikke kan være tæt knyttet til fast driftssted her i landet, hvorfor det ikke kan beskattes sammen med driftsstedsindkomsten.

Udenlandske fonde kan ikke opnå skattegodtgørelse vedrørende aktieudbytter.

4.1.5. Særligt om stiftelse og opløsning af fonde.

4.1.5.1. Stiftelse af fonde.

Tilvejebringelse af kapitalgrundlaget.

Tilvejebringelse af kapitalen sker ofte enten ved indskud af kontante midler eller andre formuegoder, såsom aktier, obligationer, gældsbreve eller en allerede bestående virksomhed med dennes aktiver og passiver.

4.1.5.1.1. Stifteren.

Kontant indbetaling.

Sker indbetalingen af fondens kapitalgrundlag kontant, rejser dette ingen skattemæssige problemer i relation til stifteren.

Det ydede indskud kan ikke fratrækkes i stifterens skattepligtige indkomst.

Anden indbetaling.

Indskud af andre værdier end kontante midler sidestilles med salg af de pågældende værdier. Overdragelse udløser almindelig indkomstskat, såfremt det overdragne aktiv er anskaffet som led i næring eller spekulation. Er aktiverne omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat, vil overdragelsen udløse avancebeskatning efter de herom gældende regler. De indskudte formuegoder skal som udgangspunkt ansættes til værdien i handel og vandel. Hvis der beregnes fuldt vederlag, beregnes dette som værdien.

Vederlaget beregnes som værdien af det modtagne. Er vederlaget givet i form af et gældsbrev, medregnes dette med kursværdien. Kursnedslaget på gældsbrevet fordeles ved avanceopgørelsen forholdsmæssigt på samtlige overdragne aktiver.

Ved stiftelse af fonde savnes de modstående interesser, der normalt sikrer, at aktiverne overdrages til handelsværdi. Der kan derfor være grundlag for en kritisk vurdering af den aftalte samlede overdragelsessum eller af fordelingen af vederlaget på de enkelte aktiver.

Overdragelsen kan være sket til for lav værdi, f.eks. fordi stifteren i videst muligt omfang søger at undgå avancebeskatning ved stiftelsen. Overdragelsesværdien kan også være sat for højt, f.eks. for at opnå den lempeligere beskatning med særlig indkomstskat ved overdragelsen og derved reelt senere kunne udtage en del af fondens overskud som skattefri afdrag.

Det principielle udgangspunkt for værdiansættelsen er formuegodets værdi i fri handel. Om disse forhold kan der i hele henvises til det nedenfor under 4.2.1.2. anførte vedrørende værdiansættelsen for aktiver, som stifteren overdrager til fonden.

4.1.5.1.2. Fonden.

Kontant indbetaling.

Heller ikke i forhold til fonden opstår der skattemæssige problemer, når kapitalen indbetales kontant. Indbetales et beløb, der overstiger det modtagne vederlag, er det overskydende beløb skattefrit for fonden som gave.

Anden indbetaling. For lav pris.

Statuerer myndighederne en merværdi i forhold til de aftalte overdragelsessummer, skal fonden ikke indkomstbeskattes af denne merværdi, idet den anses for en gave. Fonden kan ved indkomstopgørelsen afskrive på grundlag af den forhøjede værdi, selv om stiftelsesoverenskomsten ikke om-

gøres, og selv om merværdien ikke er opført i fondens officielle regnskab.

For høj pris

Overstiger de aftalte overdragelsessummer aktiverens værdi, kan fonden ikke afskrive på den overpris, der er betalt, idet overprisen betragtes som en udlodning. Dette gælder, selv om fonden ikke er i besiddelse af reserver, da beløbet anses som en udbetaling af fremtidige reserver i fonden. Om overprisens eventuelle betydning for anerkendelse af fonden som selvstændigt retssubjekt henvises til afsnit 4.2.1.2. og **4.1.1.3.**

4.1.5.2. Opløsning af fonde.

4.1.5.2.1. Indkomstopgørelsen.

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en fond i likvidation foretages såvel ved de ordinære som ved den ekstraordinære ansættelse efter de sædvanlige regler for opgørelse af skattepligtig indkomst, som er omtalt i afsnit 4.1.4.1. (Om den ekstraordinære ansættelse, se afsnit 4.1.3.2.). Der er dog visse omkostninger forbundet med likvidationen, som ikke kan fradrages, da de må betragtes som kapitaludgifter.

Til disse må henregnes udgifter, som direkte er affødt af likvidationen, d.v.s. honorar til likvidator og revisor for udfærdigelsen af likvidationsregnskab m.v. Hvis fonden fortsætter sin virksomhed under likvidationen med likvidator som leder, kan der godkendes fradrag for den del af likvidators honorar, der svarer til et normalt ledelseshonorar. Ligeledes vil der kunne accepteres fradrag af en skønsmæssig del af revisionsomkostningerne svarende til, hvad en virksomhed i drift normalt skulle udrede.

Afhændelse af aktiver under likvidationen må ske til handelsværdier. Dette volder ingen vanskeligheder, hvis afhændelsen sker til fremmede, idet overdragelsesværdierne da normalt må anerkendes som handelsværdier. Sker afhændelsen derimod til personer, som er nært knyttet til fonden, påser myndighederne, at overdragelsesværdierne svarer til aktiverens værdi i handel og vandel. Er dette ikke tilfældet, korrigeres værdien, således at handelsværdien danner grundlag for opgørelsen af salgsavancen.

Har fonden henstående, ubenyttede henlæggelser til investeringsfond, må disse efterbeskattes i overensstemmelse med reglerne i lov om investeringsfonds § 10, stk. 2.

Under likvidationen finder underskudsfræmførsel i medfør af ligningslovens § 15 sted på normal vis. Det bemærkes i denne forbindelse, at den afslut-

tende periode anses som et selvstændigt indkomstår.

4.1.5.2.2. Udlodninger.

Udlodninger ved likvidationens afslutning af andre aktiver end kontante midler må ske til aktivernes værdi i handel og vandel.

Udlodninger, der sker ved modregning i modtagernes gæld til fonden, medregnes normalt til kursværdien.

4.1.6 Skatteberegning.

4.1.6.1. Skatteprocenter.

Fonde beskattes med 40 % af den skattepligtige indkomst.

Den anførte skatteprocent gælder fra og med skatteåret 1980/81 (indkomståret 1979). For tidligere skatteår var skatteprocenten 37.

Skatten, der således er en proportional skat, beregnes efter, at den skattepligtige indkomst er nedrundet til et med 100 deleligt tal, jfr. selskabsskattelovens § 22.

Skattepligten af udbytter, der tilfalder de i § 2, stk. 1 c), nævnte udenlandske fonde, er begrænset til den tilbageholdte udbytteskat på 30%.

4.1.6.2. Kontrollovstillæg.

Efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 28, stk. 2, og § 29, stk. 2, kan der i tilfælde af manglende overholdelse af selvangivelsesfristen ske en forhøjelse af den pålignede indkomstskat. Forhøjelsen af skatten andrager 1 % for hver dag, fristen overskrides, men kan højst andrage 10%. Endvidere er der en beløbsmæssig overgrænse på 5.000 kr. Forhøjelsen skal dog andrage mindst 50 kr.

Hvor ganske særlige omstændigheder taler derfor, kan de her omhandlede forhøjelser helt eller delvis frafaldes af amtsligningsrådene og i København og Frederiksberg kommune af vedkommande skattedirektorat. Forhøjelsen er anset for en del af indkomstskatten og medtages i de lempelsesregler, der har relation til ophævelse af dobbeltbeskatning.

4.1.6.3. Skattenedsættelse.

De ovenfor omtalte indkomstskatter kan nedsættes, hvis der foreligger skatter betalt i udlandet (konventioner og/eller ligningslovens § 33).

Derimod gælder de i selskabsskattelovens § 17, stk. 2 og 3, omtalte lempelser (lempelse for virksomhed i udlandet og datterselskabslempelse) ikke for fonde.

4.2. Stifterens (yderens) beskatning.

4.2.1. Beskatning ved oprettelse i levende live.

4.2.1.1. Indkomstskat.

I henhold til statsskattelovens § 5 a henregnes de indtægter, der hidrører fra den skattepligtiges salg af ejendele (herunder indbefattet værdipapirer), ikke til indkomsten, for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed.

Statsskatteloven tager ikke stilling til, hvorledes der skal forholdes, når der sker en gaveoverdragelse til f.eks. en fond. I praksis antages det, at fortjenesten anses som skattepligtig, når formuegodet henhører til stifterens (overdragerens) *næringsvej*, jfr. lsr. 1968.23, som angik en ejendomsmægler, der havde foræret sin søn en ubebygget grund. Kendelsen er omtalt af Povl Herler, Beskatning ved familieoverdragelser. Povl Herler nævner, at standpunktet kan motiveres ved, at værdistigning på fast ejendom er et led i en af statsskattelovens § 4 a omfattet næring, således at den fortjeneste, der med sikkerhed kan antages at foreligge på gavetidspunktet, henhører under giverens almindelige erhvervsmæssige indkomst. Som støtte for resultatet tjener til en vis grad Østre Landsrets dom af 2.11.1965 (SO 1966 s. 112), hvor en håndværksmester i 1949 overdrog en udlejningsejendom til sin forlovede med udstedelse af gældsbeholdning. Gældsbeholdningen blev i 1958 kvitteret mod betaling af halvdelen af den da resterende gæld. Køberen blev indkomstbeskattet af kursgevinsten som gave. I 1959 overdrog håndværksmesteren for ejendomsværdien en anden ejendom til sin forlovede, der blev indkomstbeskattet af forskellen mellem ejendomsværdien og værdien i handel og vandel som en gave. Retten tiltrådte, at kursgevinsten måtte anses som en gave, og at ejendomsoverdragelsen i 1959 måtte anses for en gavedisposition. Retten tiltrådte endvidere, at håndværksmesteren indkomstbeskattedes af avance af den i 1959 afståede ejendom, der blev anset for erhvervet som led i hans næring. Ejendomsværdien på afståelsestidspunktet blev anset for afståelsessummen.

Er formuegodet erhvervet i spekulationsøjemed, er det mere tvivlsomt, om overdragelsen kan sidestilles med et salg. Spørgsmålet er bl.a. drøftet af Povl Herler, Beskatning ved familieoverdragelser (1979), side 81 ff. Efter forfatterens opfattelse synes landsskatteretten at have godkendt, at spekulationshensigt ved erhvervelsen kun synes at fa betydning, hvis spekulationsforretningen føres til

afslutning, jfr. lsr. 1976.129. I de tilfælde, hvor bortgivelsen kun er sket, fordi giveren ville blive beskattet, hvis han selv solgte formuegodet, medens gavemodtageren ikke bliver det, vil spekulationshensigten sikkert ikke blive anset for opgivet, jfr. endvidere lsr. 1976.31 og 129. Der vil dog under alle omstændigheder skulle foretages en konkret bedømmelse, jfr. Østre Landsrets dom af 27.1.1964 (SO 1967.118), hvor en proprietær, der ejede og drev en landbrugsejendom i Jylland, købte en bortforpagtet gård i nærheden af København. Forpagteren var forpligtet til mod en nærmere fastsat erstatning at afstå dele af det forpagtede areal. Ved købet var der påbegyndt udstykning. Udstykningsplanen ændredes efter købet. Købet angaves sket for at skaffe landbrugsjord til to sønner på 15 og 17 år, til hvem han senere til lav pris havde overdraget dele af ejendommen. Landsretten anså avancen ved frasalg af parceller for skattepligtig, bl.a. under hensyn til de ved købet foreliggende udstykningsdeklarationer m.v., og det eventuelle gavemoment ved overdragelsen til børnene kunne ikke afbevise spekulationshensigt.

Det ovenfor anførte vil formentlig kunne finde anvendelse ved overdragelse af spekulationsaktiver til en fond, afhængig af om man kan antage, at der er et sådant interessefællesskab mellem giver og modtager, at overdragelsen reelt er en realisation afgiverens Spekulationsavance. Når gavemodtageren er en familiefond, er der en nærliggende mulighed for, at Spekulationsavancen ikke vil kunne anses som opgivet ved overdragelsen til fonden.

Avance eller tab på aktier, andelsbeviser m.v. i forbindelse med en overdragelse skal medregnes ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst, idet bortgivelse af de nævnte aktiver sidestilles med salg, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 4.

Er de overdragne aktier erhvervet som led i overdragerens næring eller på et tidspunkt, der ligger mindre end 2 år forud for afståelsen, skal fortjeneren eller tabet medregnes til den skattepligtiges almindelige indkomst, jfr. ligningslovens § 16 C, stk. 1.

Overdragelsen har kun virkning for giverens opgørelse af tab eller avance, hvis vedkommende definitivt har fraskrevet sig rådigheden over aktierne, andelsbeviserne m.v. Problemet har her også en sammenhæng med det tidligere drøftede spørgsmål om den effektive udskillelse af fondens formue. Der må være tale om en reel overdragelse. En overdragelse, hvorefter fonden hverken

retligt eller faktisk kan råde over det modtagne, godkendes ikke af skattemyndighederne. Det til-lades, at overdrageren forbeholder sig udbytte- retten, herunder retten til friaktier. I sidste fald indtræder pligten til at svare almindelig eller sær- lig indkomstskat ganske på samme måde, som var aktierne overdraget uden forbehold om ud- bytteretten, jfr. Povl Herler, Beskatning ved fa- milieoverdragelser, s. 62.

I ligningsvejledningen (1979 K 3.5) er de nærne- re regler om avancebeskatning i forbindelse med udbyttet gengivet. I de tilfælde, hvor en kapital bestående af aktier m.v. i henhold til trediemands beslutning er båndlagt med udbyttet til fordel for en anden end kapitalejeren, *eller* hvor en skat- tepligtig i levende live har bestemt, at en kapital skal overføres til descendenter eller andre arvebe- rettigede, medens udbyttet af kapitalen forbehol- des, skal avance eller tab på aktierne efter lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 6-8, og ligningslovens § 16 C medregnes ved opgørelsen af den skatte- pligtige almindelige eller særlige indkomst hos den *aktuelle ejer* af kapitalen. Er det bestemt, at ud- byttet skal tillægges kapitalen, gælder det samme, for så vidt de båndlagte aktier m.v. er *endeligt over- draget* til den fremtidige ejer.

Om rentenydelsesspørgsmålet m.v. henvises i øvrigt til fremstillingen nedenfor om formueskat og arve- og gaveafgift.

Udlån mod lav rente eller ingen rente fra fonden til stifterens familie medfører efter administrativ praksis ingen beskatning af rentefordelen hos lån- tageren, idet rentefordelen anses for modsvaret af låntagerens rentefradragsret. Der foretages nor- malt heller ikke beskatning af rentefordelens kapi- taliserede værdi, jfr. statsskattedirektoratets revi- sionsmeddelelse 1980, nr. 2 af 15. februar 1980.

4.2.1.2. Værdiansættelsen.

Værdiansættelsen af de overdragne aktiver må som udgangspunkt ske til værdien i "handel og vandel". Princippet er udtrykt i lov om særlig indkomstskat § 5, stk 2, hvoraf fremgår, at, er af- hændelse sket ved gave- eller arveforsku, betrag- tes den værdi, der lægges til grund ved beregnin- gen af gaveafgift eller indkomstskat i forbindelse med overdragelsen, som afhændelsessum. Er overdragelsen hverken afgifts- eller indkomst- skattepligtig, betragtes værdien i handel og van- del på overdragelsestidspunktet som overdragel- sessum. Der er ikke mulighed for at anvende prin- cipperne i firmaomdannelsescirkulæret fra 1962, hvorefter overdragelse på grundlag af de bogførte værdier kan lægges til grund ved beskatningen, jfr. ligningsvejledningen (1979) s. 711 ff. Det for-

udsættes i øvrigt, at stifteren i disse tilfælde bevarer indflydelse i selskabet.

Der opstår særlige problemer, når der er et misforhold mellem aktivernes værdi og overdragelsessummen.

Statueres der en *merværdi* i forhold til de aftalte overdragelsessummer, må det antages, at stifterens almindelige og særlige indkomst skal forhøjes, jfr. ligningsvejledningen (1979) side 715, vedrørende omdannelse af et personligt firma til et aktie- eller anpartsselskab.

Det må ligeledes antages, at SD-cirkulære nr. 414 af 15. april 1975 og nr. 485 af 20. oktober 1976, hvorefter de lokale myndigheder kan godkende godskrivning i selskabets regnskab uden skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren i de nævnte tilfælde, *ikke* kan finde anvendelse ved overdragelse til en fond. Problemet vil i stedet kunne løses ved at gøre overdragelsen betinget af skattemyndighedernes godkendelse af værdierne, se *Mou Jacobsen* s. 17.

Anderledes stiller det sig, når der er tale om en *mindreværdi*, d.v.s. at de aftalte overdragelsessummer overstiger aktivernes værdi. I så fald må overprisen beskattes som almindelig indkomst, da der er tale om udlodning fra fonden. Forholdet kompliceres yderligere af, at udlodning til stifteren ikke tillades efter gældende skattepraksis, og der vil derfor kunne blive tale om, at fondens selvstændighed ikke anerkendes af skattemyndighederne.

4.2.1.3. Fradrag for løbende ydelser.

Fradrag for løbende ydelser i henhold til ligningslovens § 14, stk. 2, tillades efter gældende ret. Der er som tidligere omtalt intet til hinder for, at fondens formue tilvejebringes ved en løbende ydelse, der udredes af stifteren. I det omfang yderen har påtaget sig forpligtelsen i form af gave eller arveforskud over for en fond, der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier, indrømmes der ikke yderen fradragsret, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3. Det er altså ikke muligt ved indskydelse af en fond som mellemlidende at opnå fradrag for løbende ydelser til voksne børn. Det er ej heller muligt ved indskydelse af en fond at opnå fradrag for renter af gavegæld til børn, jfr. ligningslovens § 17. Derimod opnås der ved indskydelse af en fond mellem forældre og børn, at der ikke skal svares gaveafgift af en gave til fonden, selv om gavens afkast tilfalder børnene.

Det bemærkes endvidere, at i medfør af ligningslovens § 21 kan kapitalværdien af løbende ydelser, såsom aftægts- og underholdsydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til at yde, kun

Spørgsmålet om en løbende ydelse, påtaget af et aktieselskab, kan anses for udbytte til aktionæren.

bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige *formue* i de tilfælde, hvor den årlige byrde eller ydelse kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det ovenfor anførte omfatter dog ikke gavegæld, hvor rentefradrag er nægtet i henhold til ligningslovens § 17.

Det spørgsmål, der her rejses, har for så vidt intet at gøre med spørgsmålet om fradragsret. Det der skal afgøres er, om ydelsen gives i selskabets egen interesse, eller om den kun ydes i kraft af aktionærens bestemmende indflydelse - altså den almindelige problemstilling vedrørende maskeret udbytte. Dette problem kan foreligge, uanset om selskabet i øvrigt anses berettiget til at fradrage den løbende ydelse. Man kunne tænke sig, at selskabet vedbliver at erlægge ydelsen, selv om fradragsret nægtes, og også i dette tilfælde kan der være tale om, at midler, som egentlig burde have været udlodningsbeskattet, tages ud af selskabet. Indledningsvis kan man stille spørgsmålet, om man overhovedet kan angribe en ellers gyldig erklæring efter ligningslovens § 14, stk. 2.

Dette spørgsmål er klart besvaret med Bohnstedt-Petersen-dommen af 17.11.1961, SO 1962.114, der omhandler spørgsmålet om fradragsret for 2 pensionsydelser. Pensionerne var identiske, bortset fra beløbsstørrelse, men man nægtede fradrag for ydelsen til hovedaktionæren, mens fradrag blev indrømmet for ydelsen til en person, der ikke var aktionær. Denne fradragsret blev givet under henvisning til ligningslovens § 14, stk. 2, idet retten i ingen af tilfældene kunne godkende ydelsen som pension. Man havde her forelagt 2 helt identiske ordninger, hvor den ene godkendtes efter ligningslovens § 14, stk. 2, mens den anden blev afvist ud fra en hovedaktionærbetragtning.

Det må efter denne dom stå klart, at en betragtning om maskeret udbytte kan gøres gældende, uanset om ydelsen isoleret betragtet kan fradrages.

Det spørgsmål, der så skal afgøres, er, om ydelsen kan anses for givet i aktionærens eller i selskabets interesse. Her vil det igen være nødvendigt at se på fondens formål, der nu må vurderes ud fra, om det er udtryk for aktionærens interesser eller for selskabets egne interesser.

Landsskatteretskendelse af 11.9.1969.

Et hovedaktionærselskab havde påtaget sig en løbende ydelse til en kunsthøj. Man beskattede hovedaktionæren af den kapitaliserede værdi af ydelsen. Landsskatteretten nedsatte hovedaktio-

nærens indkomst, idet man ikke fandt den fornødne identitet mellem selskab og aktionær.

Sagen om Det katolske Kirkesamfund.

Samme tilfælde som ovenfor, blot tilfaldt ydelsen Det katolske Kirkesamfund. Her indtog landskatteretten det modsatte standpunkt, dog således at det kun var de årlige ydelser, der blev beskattet, idet landsskatteretten ikke fandt ydelsen kapitaliserbar.

Sagen blev indbragt for Vestre Landsret, der kom til samme resultat (Vestre Landsrets dom af 31.5.1972, SO 1974.81).

Disse to sager havde således modsat resultat, og det *kunne* udlægges således, at man her har en afgrænsning mellem det, der kan være selskabets, og det, der kan være aktionærens interesser.

Lsr. 1978.74.

Fondsejet selskabs løbende ydelse til fonden ikke anset fradragsberettiget. Fondens formål var støtte til efterkommere af virksomhedens grundlæggere samt støtte til medarbejdere og velgørende formål.

I en ikke offentliggjort afgørelse undlod man beskatning med den begrundelse, at fondens formål havde nær tilknytning til selskabets virksomhedsområde, samt at formålet tilgodeså en selskabsinteresse - at opnå goodwill hos tandlæger og læreanstalter - og ikke nogen ensidig aktionærinteresse.

Af denne sag kan man formentlig uddrage, at formål, der vel ikke kan berettige til, at den tilsvarende udgift afholdt af selskabet selv kunne fradrages inden for driftsomkostningsbegrebet, men dog ligger nær området for de fradragsberettigede driftsomkostninger, må siges at ligge inden for selskabets eget interesseområde.

Spørgsmålet om kapitalisering.

Herefter kan rejses spørgsmålet, om det er den kapitaliserede værdi af ydelsen eller de årlige ydelser, der skal anses for udbytte.

Hele dette område synes dog endnu ikke afklaret i praksis.

I øvrigt kan forpligtelsen gå ud på at erlægge enten en bestemt sum penge (eller anden ydelse) hvert år eller som et ubestemt beløb, f.eks. en procentdel af indtægten. Såfremt forpligtelsen består i et bestemt beløb, skal yderen være forpligtet for en periode af ubestemt varighed. Under alle omstændigheder skal perioden være af en vis længere varighed. Fradragsretten afskæres dog ikke ved en bestemmelse om, at den påtænkte forpligtelse bortfalder efter en nærmere bestemt periode, når denne ikke er kortere end 10 år, for ydelser til uddannelsesformål dog 5 år. I øvrigt vil det være en

betingelse for fradragsret, at de almindelige betingelser, der er gældende for løbende ydelser til personer, er opfyldt, herunder de krav, der stilles til forpligtelseserklæringen, se ligningsvejledningen (1979) side 309 ff.

Ved ydelse af bidrag inden for et bestemt årligt beløb (1.000 kr.) til de i ligningslovens § 8 A nævnte almennyttige institutioner indrømmes der fradrag i yderens skattepligtige indkomst.

4.2.1.4. Formueskat.

Når fonden opnår den fornødne selvstændighed, følger heraf, at stifteren ikke længere er formueskattepligtig af aktivernes værdi. I U.f.R. 1963.734 H (Olga Mortensen-sagen), omtalt foran, nægtedes fradrag i formuen for en gældsforpligtelse, bestående i et krav mod stifteren, med den begrundelse, at der ikke forelå nogen sikker adskillelse mellem skatteyderen og legatet og et klart grundlag for, at en forpligtelse var påtaget. Ved stiftelse af en fond opstår der forskellige formueskattespørgsmål i forhold til stifteren, afhængig af den valgte stiftelsesform:

Type 1. Gave til en fond i form af et gældsbrief.

I de tilfælde, hvor stifteren har påtaget sig en gæld over for fonden ved udstedelse af gældsbrief, tilkommer der ham i almindelighed fradragsret ved formueopførelsen. Gældsforpligtelsen kan normalt fratrækkes med pålydende værdi, men der foreligger en praksis, hvorefter gældsfradraget begrænses, når gældsforpligtelsen er væsentlig mindre byrdefuld end sædvanlig, navnlig når der er tale om gavegæld. Efter praksis fastsættes fradragsbeløbet efter et skøn over den reelle med gælden forbundne byrde, **jfr.** skattedepartementets cirkulæreskrivelse af 27/5 1980 til skifteretterne.

I U.f.R. 1962.854 H, havde en moder som gave udstedt gældsbeviser à 100.000 kr. til sine børn. Beviserne, der var forrentet med 3 1/2% p.a., var uopsigelige fra kreditors side i debitors levetid, men kunne når som helst indfries af debitor. I dommen anføres, at statsskattelovens § 13 må antages at have sædvanlige gældsforhold for øje, hvorfor den ikke udelukker, at skattemyndighederne i særlige tilfælde, hvor gældsforholdet afviger væsentligt fra det sædvanlige, ansætter fradragsbeløbet efter et skøn over den med gælden forbundne byrde. Højesteret lagde vægt på, at der var tale om et gaveforhold og tiltrådte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse af fradragsbeløbet til 70 pct. af gældens nominelle beløb. Se også lsr. 1940.183, 1960.85 og 86.

Med hensyn til den nærmere udformning af gældsbeviserne kræver skattemyndighederne for indrømmelse af fradragets ret, at der er tale om en *reel gældsbyrde*, hvortil kræves *enten*, at gælden afdrages eller forfalder på anfordring eller på et forud fastsat tidspunkt, der indeholder en reel forfaldsmulighed før debitors død, *eller* at der løbende betales renter af gælden.

Type 2. Løbende ydelser til fonden.

I de tilfælde, hvor fradragets ret indrømmes i indkomsten, kan der ske fradrag i stifterens formueopgørelse med kapitalværdien af den påtagne byrde, jfr. foran om ligningslovens § 21.

Type 3. Lån fra stifteren til fonden.

I praksis antages det, at skyldgrunden er uden betydning for stifterens adgang til at foretage fradrag i formueopgørelsen. Der kræves blot en egentlig retlig forpligtelse, og der kan derfor i disse tilfælde foretages fradrag i formuen.

Type 4. Overdragelse af aktiver med forbeholdt rentenydelse m. v. til fonden.

I denne gruppe er det navnlig et spørgsmål om, hvorledes der skal forholdes ved overdragelse af kapitaler med forbeholdt rentenydelse. Forbeholder overdrageren sig rentenydelsen af den overdragne kapital, vil han fortsat være formueskattepligtig af denne, jfr. statsskattelovens § 12, nr. 2, 3. pkt. I LOSR. 1932 I nr. 43 havde giveren forbeholdt sig en årlig ydelse på 1.600 kr. af legatets renteindtægt på 1.800 kr. Ydelsen kunne ikke anses for en legatet pålagt selvstændig forpligtelse til uafhængig af kapitalens bevarelse og forrentning at udrede det nævnte beløb, men måtte anses for udbetalt af kapitalens afkast og være afhængig af kapitalens bevaring.

Giveren ansås derfor at have forbeholdt sig renten og blev formuebeskattet af så stor en del af kapitalen, som svarede til den forbeholdte rente, eller 1600/1800.

Ændres renteforbeholdet i stedet til en årsydelse, der skal erlægges af fonden, uafhængigt af kapitalens afkast, anses kapitalen for endelig udgået af overdragerens formue, og han undgår formuebeskatning af det overdragne. Hvis fondatsen indeholder bestemmelser om, at der efter bestyrelsens bestemmelse kan uddeles beløb til stifteren, kan forholdet sidestilles med en delvis rentenydelse af kapitalen, således at stifteren formuebeskattes af en forholdsmæssig del af kapitalen.

I U.f.R. 1936.823 0 antages det, at under henvisning til fundatsens regler om bestyrelsens sammensætning måtte stifterne antages at have regnet med, at de som medlemmer af bestyrelsen ville få afgørende indflydelse på, om en del af legatets indtægter skulle tilfalde dem selv. Stifteren ansås formueskattepligtig af en så stor del af kapitalen, som svarede til den af ham oppebårne rente.

Har stifteren bestemt, at kapitalen skal båndlægges til fordel for en fond, men således at renten skal tillægges kapitalen, skal stifteren ikke af denne grund svare formueskat, jfr. *Povl Herler*, side 332 f.

4.2.2. Beskatning ved oprettelse på grundlag af testamente.

For skattepligtige dødsboer skal fortjeneste eller tab ved afhændelse i princippet foretages på samme måde som for personer. Det gælder også ved udlæg til arvinger og legatarer. En eventuel fortjeneste indgår i boet og beskattes her. Foretages der udlæg til arvinger, legatarer eller ægtefællen, uden at fortjenesten er medregnet i boets skattepligtige indkomst, indtræder udlægsmodtagerne i afdødes skattemæssige stilling med hensyn til de nævnte aktiver. Ved et senere salg af aktiverne skal arvingerne således bl.a. anvende afdødes anskaffelsessum. Man taler i disse tilfælde om succession.

Adgangen til succession står også åben for udlæg til en fond. Afhænder fonden senere aktivt, gøres den herved fremkomne skattepligtige avance til genstand for beskatning, hvis fonden driver erhvervmæssig virksomhed i den i selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte forstand, se *Aage Michelsen*, R.R. 1973 s. 208. Om samspillet mellem kildeskattelovens § 33 og selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, henvises til *Mou Jacobsen*, side 25 med de der angivne henvisninger.

Om de arveafgiftsmæssige problemer henvises til afsnit 4.4. nedenfor.

4.3. Beskatning af legatmodtageren.

Udgangspunktet er, at udlodninger fra en fond er skattepligtige, jfr. statsskatteovens § 4 c). Det gælder i princippet uanset ydelsens art.

Der gælder dog visse særregler for beskatning af legater, der ydes til studierejser og videnskabelige arbejder, idet sådanne legater normalt er skattefri, se herom ligningsvejledningen (1979) s. 275 f. Legater med understøttelsesformål er altid indkomstskattepligtige, medmindre legatet er omfattet af skattefrihedsreglerne i ligningslovens § 7. Personer, der har fribolig i stiftelser og legatboli-

ger, er indkomstskattepligtige af værdien af fribo-ligen, fastsat efter et skøn over udlejningsværdi-en.

Som særlig indkomst beskattes legatbeløb, der er ydet én gang for alle af offentlige midler, legater, kulturelle fonde o.lign. her i landet eller i udlan-det, når legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 16.

Om den nærmere forståelse af "offentlige midler, legater og kulturelle fonde o. lign." henvises til lsr. 1969 side 109, hvorefter Landsforeningen til be-kæmpelse af Kredsløbssygdomme's hædersgave til en læge blev anset for omfattet af § 2, nr. 16, idet der blev lagt vægt på, at foreningen, der er landsomfattende med et stort antal medlemmer, har et klart almennyttigt formål. Ligeledes er en hæderspris til Foreningen til hjertesygdommes Bekæmpelse anset for omfattet af § 2, nr. 16. Om-vendt vil "hædersgaver", der udredes af forenin-ger uden almennyttigt formål, og som hidrører fra foreningens midler, ikke være omfattet af be-stemmelsen.

4.4. Arve- og gaveafgift.

Det er tidligere omtalt, at fonde, legater og andre selvejende institutioner hverken svarer indkomst-skat eller gaveafgift af gaver. For gaveafgiftens vedkommende er den afgiftspligtige kreds angivet i arve- og gaveafgiftslovens kap. III, §44: Den samlevende ægtefælle - for så vidt gaven bliver til særeje - afkom, stedbørn og disses afkom, afdødt barns eller stedbarns ægtefælle, forældre, stedfor-ældre og bedsteforældre. Ved gaveafgiftsbereg-ningen sidestilles adoptivforhold med ægte slægt-skabsforhold.

Arveforskud til personer, der er omfattet af gave-afgiftskredsen, sidestilles afgiftsmæssigt med livs-gaver. Falder gaven uden for lovens kap. III, sva-res der til sin tid arveafgift af arveforskuddet, jfr. lovens § 4 e). Fonde er således afgiftspligtige af ar-veforskud.

4.4.1. Gaver med forbeholdt rentenydelse, nytte og brugsret for giveren.

Forbeholder gavegiver sig indtægterne eller nyt-ten og brugen af det bortskænkede for sin livstid eller et tidsrum, der endnu ikke er udløbet ved hans død, svares afgift af gaven, uanset at gaven er givet i levende live, jfr. arve- og gaveafgiftslo-vens § 5 b). Ophører indtægts- og brugsnydelsen inden giverens død, svares der i henhold til § 44, stk. 5, gaveafgift af hele kapitalen ved ophøret af den forbeholdte nydelse. Den sidstnævnte be-stemmelse finder kun direkte anvendelse, hvor gavemodtageren er omfattet af arveafgiftslovens

kap. III, men Mou Jacobsen nævner side 24 i sin afhandling "Familiefonds og deres beskatning", at praksis for længst har fastslået, at princippet i arveafgiftslovens § 5 b) også finder anvendelse, hvor gavemodtageren er indkomstskattepligtig af gavens værdi. En indkomstskattepligtig gavemodtager skal herefter ikke svare indkomstskat af den overdragne kapital med fradrag af rentenydelsens kapitaliserede værdi på overdragelsens tid, men indkomstbeskattes først af gavens værdi, når rentenydelsen ophører før givers død. Ophører rentenydelsen som følge af givers død, skal gavemodtager svare arveafgift af det modtagne. I forholdet til fonde, stiftelser og legater får det anførte den betydning, at rentenydelser, der ophører som følge af givers død, skal arveafgiftsberigtiges, medens rentenydelser, der ophører på et tidligere tidspunkt, ikke udløser nogen beskatning, da fonde ikke er indkomstskattepligtige af gaver.

Praksis kan formentlig bedst belyses ved en nærmere gennemgang af de enkelte typer af formuegoder.

4.4.1.1 Fast ejendom.

Overdrages en fast ejendom, således at giveren forbeholder sig nyten og brugen af ejendommen, vil det afgørende normalt være, hvorvidt overdragerens økonomiske forhold er praktisk talt uændrede efter overdragelsen, jfr. U.f.R. 1977. 647 H:

A overdrog ved skøde sin landejendom til sin søn B for ejendomsskylden, således at en del af købesummen berigtigedes ved en gaveydelse. I skødet var det bestemt, at ejendommen bortforpagtedes til A for 8 år, mod at han vedligeholdte det forpagtede og betalte alle skatter og afgifter, forsikringsydelser og ydelser på prioriteter vedrørende ejendommen. A kunne opsige forpagtningsforholdet med et halvt års varsel.

Under hensyn til skødets bestemmelser om forpagtning og den dertil knyttede lange uopsigelighe og til, at størrelsen af forpagtningsafgiften var fastlagt således, at A havde praktisk talt uændrede forhold, fandtes der at have foreligget en gaveoverdragelse med forbeholdt nytte og brug som omhandlet i arve- og gaveafgiftslovens § 44, stk. 5, og afgiftsplikten var først indtrådt ved forpagtningsforholdets ophør, jfr. § 45, 1. pkt.

En lignende afgørelse om forpagtningsforhold er refereret i Skd. medd. nr. 54, s. 211.

Da de anførte eksempler fra praksis vedrører landbrug, er der grund til at fremhæve, at overdragelse af landbrugsejendomme til fonde kræver dispensation efter landbrugslovgivningen.

4.4.1.2. Kapitaler.

I princippet omfattes kun egentlige rentenydelseskapitaler af de ovenfor omtalte regler. Har giveren overdraget en kapital til modtagerens fri rådighed, men til gengæld herfor betinger sig en årlig ydelse, er man i almindelighed uden for området for § 5 b). Det gælder dog ikke, såfremt den forbeholdte ydelse i virkeligheden svarer til renteafkastet, jfr. U.f.R. 1929.370 0:

A havde skænket De Samvirkende Menighedsplejer (M) et beløb på 10.000 kr. til fri rådighed - for hvilket beløb M oprettede et legat - mod at M forpligtede sig til, sålænge A levede, at udbetale ham 400 kr. Forholdet opfattedes således, at A havde skænket M de 10.000 kr. med den aftale, at M tilsikrede ham en livsvarig livrente, svarende til den af ham hidtil af beløbet indvundne rente, og denne gave fandtes, uanset at M havde fri rådighed over kapitalen, at være omfattet af § 5 b). Efter A's død måtte M herefter betale arveafgift af kapitalen.

Arne Kofoed, Gaveafgift, 2. udg., anfører side 41 f., at man med støtte i arve- og gaveafgiftslovens § 20 går ud fra en årlig rente på 6 % , såfremt forrentningen ikke med sikkerhed kan bestemmes.

4.4.1.3. Pantebreve og andre fordringsrettigheder på giver.

Såfremt gaven består i, at giver udsteder et pantebrev til modtageren, rentefrit og uafdrageligt for sin livstid, kan forholdet efter omstændighederne henføres under § 5 b) eller dennes analogi, jfr. eksempelvis Skd. medd. 54, side 202:

En advokat påklagede skifterettens afgiftsberegning af et privat skiftet bo. Det fremgik af sagen, at afdødes børn og børnebørn i årene 1971-1977 ved gældsbreve havde modtaget beløb, som først kom til udbetaling ved dødsfaldet. Gældsbrevene var rente- og afdragsfri og indeholdt en ikke-udnyttet klausul om kreditors adgang til at få beløbet udbetalt på anfordring. Anfordringsretten var ikke gjort gældende med hensyn til de skyldige beløb, og der var efter skifterettens opfattelse alene tale om regnskabsmæssige posteringer, som ikke dækkede over virkelige ydede gaver. Skattedepartementet meddelte, at man kunne tiltræde, at skifteretten ved arveafgiftsberegningen havde nægtet fradrag for de omhandlede gældsforpligtelser, jfr. arveafgiftslovens § 16, stk. 5, samt princippet i § 5 b).

I praksis forekommer det ofte, at giveren og modtageren i selvangivelsen opfører en mellem parterne ydet gave som henholdsvis en uforrentet afdragsfri gæld og et tilsvarende tilgodehavende. Ved sådanne posteringer søger man at opnå en udnyttelse af det årlige afgiftsfri beløb på 8.000 kr., samtidig med at giverens formue løbende for-

mindskes. Endelig forventer parterne at kunne opnå en arveafgiftsbesparelse ved givers død.

Disse dispositioner rammes normalt af arve- og gaveafgiftslovens § 16, stk. 5, hvorefter gældsforpligtelser, som arvelader måtte have påtaget sig over for sin ægtefælle og sine børn eller over for disses descendenter og disses ægtefæller, ikke kan fradrages, når de ikke hidrører fra et virkeligt ydet lån eller andre præstationer, men beløbet skal i stedet tillægges vedkommendes arv eller legat, jfr. U.f.R. 1971.389 0:

Det overdragne beløb var år efter år opført som henholdsvis gæld eller tilgodehavender i parternes selvangivelser og regnskaber, der var udfærdiget af deres fælles revisor. Ingen del af beløbene var nogensinde kommet til udbetaling, der var ikke udstedt gældsbevis eller andet materiale derom, og der var ikke truffet aftale om forrentning eller afvikling af beløbene. Forholdet henførtes under arve- og gaveafgiftslovens § 16, stk. 5.

I forholdet til fonde m.v. er § 16, stk. 5, ikke direkte anvendelig. Men arrangementet vil muligvis kunne anses som omfattet af § 5 b) eller dennes analogi.

4.4.2. Specielt om arveafgiftspligtige ydelser Efter lovens § 2, stk. 3, skal der svares 35% i afgift til fonde m.v. af arv, der tilfalder foreninger, selskaber, stiftelser og lignende. Samtidig er det bestemt, at afgiften af arv, der tilfalder familiestiftelser og familielegater, der i kraft af legal eller fundatsmæssig successionsorden overgår til den berettigede, beregnes i overensstemmelse med de for arvefald til personer gældende regler efter arvens størrelse og slægtsskabet mellem arveladeren og stiftelse- og legatnyderen, jfr. arve- og gaveafgiftslovens § 4 c) og § 2, stk. 3.

Den sidstnævnte regel tager sigte på familiefideikommissionerne, d.v.s. formuer, om hvilke det er bestemt, at de skal nedarves i en bestemt familie, således at de efter visse arvegangsregler tilfalder flere ved opretterens død ufødte personer. Det bemærkes, at grundlovens § 84 indeholder et forbud mod, at et familiefideikommis for fremtiden oprettes. Forbudet rammer den successive indsættelse af flere ufødte personer og er ikke rettet mod familiestiftelser eller familielegater, når der ikke ved oprettelsen af disse fastsættes en bunden successionsordning.

Ofte træffes der testamentarisk bestemmelse om, at kapitalen skal tilfalde en familiefond eller lignende, men således at afdødes slægtninge for livstid skal nyde afkastet af kapitalen. Disse tilfælde omfattes af arve- og gaveafgiftslovens § 15, stk. 1. Herefter skal rentenyderen svare arveafgift af

rentenydelsens kapitaliserede værdi. Ved eventuelt indtrædende successioner i rente- eller indtægtsnydelsen svares på ny rentenydelsesafgift, mens kapitalarveafgift først erlægges af fonden m.v. ved rente- og indtægtsnydelsens ophør. Det er værdien af kapitalen på dette sidste tidspunkt, der skal lægges til grund ved beregningen af arveafgiften, jfr. U.f.R. 1931.237 H. Det antages, at forbudet i grundlovens § 84 også rammer rentenydelser, såfremt testator som rentenyder indsætter flere ved hans død ufødte, beslægtede personer efter hinanden.

Bortset fra rentenydelsestilfældene bliver der ikke tale om arveafgift af de enkelte legatnydelser. Når kapitalen båndlægges til rentenydelse udelukkende for kapitalarvingen (fonden) selv, skal der ikke betales arveafgift af kapitalen på sædvanlige måde. Selvom renten i kortere eller længere tid helt eller delvis skal lægges til kapitalen, førend den udleveres til kapitalarvingen, svares afgiften altså på normal vis.

4.4.3. Afgiftens størrelse m.v.

Arveafgiften beregnes efter arveloddens størrelse og arvingens slægtsskab til afdøde. For personers vedkommende foretages afgiftsberegningen efter klasserne A, B og C. Klasse A omfatter navnlig ægtefælle og afkom. Afgiftsklasse B omfatter bl.a. søskende, forældre og bedsteforældre. Klasse C tager særlig sigte på ubeslægtede.

Arveafgiften for fonde m.v. er som nævnt 35%, men afgiften af arv, der tilfalder almenyttige/almenvælgørende fonde m.v. kan nedsættes til 12%, jfr. herved fremstillingen foran i afsnit 4.1.2.3.3.

Eksempler på arveafgiftens størrelse:

Afgiften for personer (kr.):				Afgiften for fonde m.v. (kr.):	
Arvelod:	Klasse A	Klasse B	Klasse C	35%	12% (nedsat)
20.000	490	3.310	5.540	7.000	2.400
50.000	1.990	10.810	16.940	17.000	6.000
100.000	5.990	27.310	40.940	35.000	12.000
200.000	18.990	69.310	98.940	70.000	24.000
500.000	72.990	234.310	302.940	175.000	60.000
1.000.000	192.990	574.310	697.940	350.000	120.000
5.000.000	1.472.990	3.774.310	4.297.940	1.750.000	600.000

4.5. Beskatningen af andre juridiske personer og deres deltagere m.v.

4.5.1. De juridiske personer.

Foruden fonde omfatter selskabsskatteloven reglerne for de fleste andre juridiske personers beskatning.

Uden for selskabsskatteloven falder enkelte juridiske personer, interessentskaber og kommanditselskaber samt dødsboer.

Da beskattningen af alle disse juridiske personer på mange måder afviger væsentligt fra de foran beskrevne regler om fonde, vil nogle af de væsentligste beskattningsregler kort blive gennemgået i det følgende:

4.5.1.1. Aktie- og anpartsselskaber samt andelsselskaber.

Aktie- og anpartsselskaber samt andelsselskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital. (Det følgende gælder såvel aktieselskaber, anpartsselskaber samt de ovenfor anførte andelsselskaber, medmindre andet nævnes).

4.5.1.1.1. Kapitaltilvejebringelse.

Indskud i selskabet med samtidig aktieemission.

Indbetaling af selskabets kapital ved stiftelsen betragtes ikke som skattepligtig indkomst, jfr. forudsætningsvis selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvori anføres, at overkurs, som et selskab opnår ved udstedelse af aktier eller ved udvidelse af aktiekapitalen, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. Dette gælder som hovedregel, hvad enten indbetaling sker kontant eller ved indskud i værdier.

Indskud i selskabet uden samtidig aktieemission.

I disse tilfælde er det den almindelige opfattelse hos ligningsmyndighederne, at indskud i eller tilskud til selskabet er skattepligtigt for dette, og at det i den forbindelse er ligegyldigt, om det erlægges kontant eller består i, at selskabet køber nogle af aktionærens ejendele til en lavere værdi end handelsværdien.

Det samme må gælde, såfremt aktionæren eftergiver selskabets gæld, medmindre dette kan betragtes som en akkord, der blot bringer selskabets formuen op på et beløb svarende til aktiernes nominelle værdi.

Indskud i eller tilskud til et selskab er i almindelighed ikke fradragsberettigede for yderen.

Der kan dog være situationer, hvor fradragsret indrømmes. Højesteret har således i en dom af 28. november 1975, U.f.R. 1976.60 H. statueret, at der kunne indrømmes fradrag for tilskud til datterselskaber.

Sagen angik et moderselskab inden for oliebranchen, som havde ydet en række datterselskaber, der drev tankstationer, årlige tilskud svarende til disses underskud. Der var ikke i øvrigt ydet særlige rabatter eller andre begunstigelser til datterselskaberne.

Ved dommen indrømmedes der selskabet fradrag for de løbende årlige tilskud til dækning af underskud i datterselskaberne hidrørende fra disses

virksomhed. Betragtningen var, at datterselskabernes aktiviteter havde direkte reklame- og omsætningsmæssig betydning for moderselskabet, således at de af datterselskaberne afholdte udgifter naturligt hørte hjemme i moderselskabet.

Dommen omtaler alene løbende årlige tilskud, og det kan således ikke herudfra slutes, at éngangstilskud til dækning af flere års underskud i datterselskaberne kan fradrages.

Spørgsmålet er dog ikke endeligt afklaret i praksis, og det har endvidere været diskuteret i teorien. Således anfører Thøger Nielsen i Indkomstbeskatning I, p. 191, at det afgørende formentlig må være, om aktionærens ydelse nærmest har karakter af en retablering eller forøgelse af den permanente aktiekapital, eller om den efter hele sin karakter på baggrund af selskabets aktivitet må behandles som en driftsmæssig foreteelse.

4.5.1.1.2. Beskatning af selskabsindkomst.

Almindelig indkomst.

I henhold til selskabsskattelovens § 8, stk. 1, opgøres den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, i det omfang disse efter deres indhold er anvendelige på sådanne selskaber.

Selskaber er således principielt skattepligtige af al indkomst.

Til den skattepligtige indkomst skal dog ikke medregnes:

- 1) Overkurs, som et selskab opnår ved udstedelse af aktier eller ved udvidelse af aktiekapital.
- 2) Udbytte, som et moderselskab modtager fra et her i landet hjemmehørende datterselskab, såfremt moderselskabet ejer mindst 25% af aktierne i datterselskabet.
- 3) Udbytte af egne aktier eller andele, jfr. selskabsskattelovens § 13, stk. 1.

De ligningsmæssige fradrag opgøres ligeledes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Det bemærkes, at der ikke er fradrag for udbytte til aktionærerne. I praksis har man nægtet fradragsret for en række ydelser til aktionærer karakteriseret som løn, tantieme eller lignende ud fra synspunktet "maskeret udbytte".

Det kan endelig nævnes, at der i henhold til selskabsskattelovens § 12 er hjemmel til at forhøje indkomstansættelsen i visse tilfælde af unormale forretningsvilkår for en dansk filial eller et datterselskab af et dominerende udenlandsk foretagende.

Indkomstkatten udgør 40% af den skattepligtige indkomst, jfr. selskabsskattelovens § 17, stk. 1. I henhold til § 17, stk. 2, kan der gives selskaber "udlandslempelse". Godtgør selskabet, at en vis del af dets skattepligtige indkomst hidrører fra en virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede indkomstskat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte del af indkomsten.

Et moderselskab, der ejer mindst 25 % af aktierne i et datterselskab i udlandet, kan endvidere i henhold til § 17, stk. 3, efter ansøgning få eftergivet den del af skatten, der svarer til forholdet mellem det modtagne udbytte fra datterselskabet og den skattepligtige indkomst (datterselskabslempelse). Der kan dog ikke eftergives et større beløb end det, som det påhviler datterselskabet at udrede i skat af udbyttet til moderselskabet.

I henhold til selskabsskattelovens § 17, stk. 4, kan skatten eftergives holdingselskaber, hvis faktiske virksomhed består i at eje og administrere aktier i et bestemt dansk datterselskab. Da udbytte, som modtages fra danske datterselskaber er skattefri i henhold til selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er bestemmelsen af mindre betydning. Reglen gælder kun for registrerede aktie- og anpartsselskaber (selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1).

I henhold til selskabsskattelovens § 31 kan ligningsrådet på nærmere af rådet fastsatte vilkår tillade, at to eller flere selskaber sambeskattes:

Efter selskabsskattelovens § 31 skal selskaberne have samme regnskabsår. Endvidere skal samtlige aktier eller anparter ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der indrages under sambeskatningen, eller af disse selskaber i forening. Er et eller flere af datterselskaberne hjemmehørende i udlandet, kan tilladelse meddeles, såfremt de danske selskaber, der indrages under sambeskatningen, ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af selskaber her i landet.

Derudover har ligningsrådet fastsat nærmere vilkår for sambeskatningen, jfr. Meddelelser fra Statsskattedirektoratet og Ligningsrådet 1980, s. 207 ff.

Særlig indkomst.

I henhold til selskabsskattelovens § 8, stk. 2, svarer selskaber ikke særlig indkomstskat, men den særlige indkomst medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

Det særlige beregningsfradrag på 6.000 kr., der er hjemlet i lov om særlig indkomstskat m.v. § 9 for personer, kommer ikke til anvendelse.

Bortfald af skattepligt.

De foran under 4.1.2.3. nævnte regler om bortfald af skattepligten for fonde med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål gælder i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 5, tillige for selskaber, når den altovervejende del af aktiekapitalen ejes af en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål.

Arv og gave.

Selskaber svarer arveafgift af arv med 35%, jfr. arveafgiftslovens § 2, stk. 3. Kildeskattelovens § 33 om succession gælder også for selskaber. Selskaber svarer ikke gaveafgift. Gaver skal medregnes ved opgørelsen af den almindelige indkomst.

Formueskat, ejendomsskat, frigørelsesafgift, afståelsesafgift.

Selskaber betaler ikke formueskat. Derimod betaler selskaber ejendomsskat, frigørelsesafgift og afståelsesafgift efter de derom gældende regler.

4.5.1.1.3. Ophør.

Likvideres et selskab, opløses det eller overgår det til skattefri virksomhed, skal der finde avancebeskatning eller efterbeskatning sted i det ophørende selskab.

I fusionsloven, se lovbekendtgørelse nr. 36 af 25. januar 1977, er der givet særlige regler om beskatning ved fusion af selskaber. Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab, eller sammensmeltes med dette, jfr. fusionslovens § 1, stk. 3. Hovedprincippet i loven er, at beskatningen af det ophørende selskabs realisationsavancer og -tab udskydes fra fusionens gennemførelse til det tidspunkt, hvor det fortsættende selskab realiserer avancen eller tabet.

4.5.1.2. Sparekasser.

Ved lov nr. 645 af 19. december 1975 er sparekasser med virkning fra 1. januar 1976 undergivet fuld skattepligt og er således omfattet af reglerne i selskabsskatteloven. Opgørelsen af sparekassernes indtægter skal herefter principielt ske efter samme regler, som gælder for aktieselskaber. Endvidere er der i øvrigt lovhjemmel for, at reglerne om sambeskatning af aktieselskaber finder tilsvarende anvendelse for sparekasser, selv om disse regler næppe vil have større betydning.

4.5.1.3. Brugsforeninger.

Ved brugsforeninger forstås efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, sådanne sammenslutninger, som har til formål at indkøbe, fremskaffe eller fremstille varer eller levere tjenesteydelser helt eller delvis til medlemmernes *private forbrug*, og som - bortset fra normal forrentning af en indbetalt

medlemskapital - anvender den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning af overskud til disse.

Hovedforeninger, hvoraf brugsforeninger og indkøbsforeninger er medlemmer, med tilsvarende formål, beskattes efter samme regler, jfr. § 1, stk. 2.

For brugsforeninger opgøres den skattepligtige indkomst efter skatte Lovgivningens almindelige regler om indkomstopgørelse for selskaber.

Særligt for brugsforeninger gælder i henhold til selskabsskattelovens § 9, stk. 2, at de kan fratække den dividende, bonus eller efterbetaling, der ydes medlemmerne, når disse ydelser er fastlagt senest 6 måneder efter, at det pågældende regnskabsår er påbegyndt. Ydes der derimod overskudsbetinget dividende, vil denne ikke være fradragsberettiget.

Egentlige rabatter er også fradragsberettigede. Der er adgang til lempelse for virksomhed i udlandet, jfr. selskabsskattelovens § 18, stk. 2. Efter samme bestemmelse er der ligeledes mulighed for at indrømme datterselskabslempelse.

Indkomstskatten udgør 40% af den skattepligtige indkomst, jfr. § 18, stk. 1.

Det foran under 4.5.1.1.2. anførte vedrørende særlig indkomst, arv og gave, formueskat, ejendomsskat m.v. gælder ligeledes for brugsforeninger.

Der er ikke adgang til bortfald af skattepligten i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 5, se ovenfor under 4.5.1.1.2.

Om beskatning ved brugsforeningens ophør gælder tilsvarende regler som for selskaber.

Der er i begrænset omfang adgang til skattefri fusion i henhold til fusionsloven.

4.5.1.4. Indkøbsforeninger.

Skattepligtige som indkøbsforeninger efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 a, er kooperative foreninger, hvis medlemmer udelukkende benytter leverancer fra foreningen ved udøvelsen af deres bedrift. Man vil som hovedregel lægge vægt på, om der ud fra virksomhedens varesortiment eller arten af leverancer er formodning for, at medlemmerne udelukkende benytter de pågældende leverancer erhvervsmæssigt.

Det er ikke nogen hindring for beskatning som indkøbsforening, at foreningen har leverancer til ikke-medlemmer, når bare ikke denne leverance antager et sådant omfang, at foreningen i skattemæssig henseende mister sin karakter af kooperativ virksomhed. Hvis leverancer til ikke-medlemmer overstiger 25% af foreningens samlede leverancer, og det må anses for overvejende sandsyn-

ligt, at denne tilstand vil være af længere varighed, kan foreningen ikke længere beskattes som indkøbsforening. Skattepligten må i så fald bedømmes efter andre bestemmelser i selskabsskatteovens § 1, stk. 1, og hyppigst som opfattet af denne bestemmelses nr. 6.

Indkomstopgørelsen.

Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af formuen, jfr. selskabsskatteovens § 14.

Hvis formuen opgøres til et negativt beløb, ansættes indkomsten til 0.

Er formuen positiv, og foreningen i indkomståret udelukkende har haft omsætning med medlemmer, udgør indkomsten 4 pct. af den opgjorte formue.

Har foreningen i indkomståret derimod haft omsætning med såvel medlemmer som ikke-medlemmer, udgør indkomsten 6 pct. af så stor en del af formuen, som svarer til forholdet mellem årets omsætning med ikke-medlemmer og årets samlede omsætning, og 4 pct. af resten af formuen.

Hvis indkomstperioden har været længere eller kortere end 12 mdr., forhøjes eller nedsættes de i § 14, stk. 2 og 3, nævnte procentsatser tilsvarende. I praksis kan man dog opnå samme resultat ved at anvende de anførte procenter, men forhøje eller nedsætte det fremkomne resultat i forhold til regnskabsperiodens længde.

Formuen opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Dog medregnes ikke andele i andre produktions-, salgs- eller indkøbsforeninger, ligesom man kan fratrække den del af årsoverskuddet, der besluttet udloddes til medlemmerne, jfr. selskabsskatteovens § 16.

Indkomstskatten udgør 16% af den skattepligtige indkomst, jfr. selskabsskatteovens § 19.

Indkøbsforeninger beskattes ikke af særlig indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 13.

Det foran under 4.5.1.1.2. anførte vedrørende arv og gave og formueskat og ejendomsskat m.v. gælder ligeledes for indkøbsforeninger.

Der finder ikke avancebeskatning sted ved ophør, idet indkøbsforeninger ikke beskattes af særlig indkomst og ikke kan foretage investeringsfonds-henlæggelser.

4.5.1.5. Produktions- og salgsforeninger.

Skattepligtige efter selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 4, er kooperative foreninger, som bearbejder, forædler eller sælger medlemmernes produkter.

Medlemmerne må selv drive en erhvervsvirksomhed, hvis produkter kan viderebearbejdes eller sælges gennem foreningen. Det er ikke tilstrækkeligt, at medlemmerne leverer ubearbejdede

de materialer, arbejdskraft m.v. til foreningen, for hvis regning og risiko produktet så fremstilles og sælges.

Opkøb af råvarer og færdigvarer skal fortrinsvis ske hos medlemmer, men en forening kan fortsat beskattes som produktions- og salgsforening, selv om den i begrænset omfang foretager opkøb hos ikke-medlemmer.

Hvis ikke opkøbet af råvarer overstiger 25% af det samlede opkøb, og der er en overvejende sandsynlighed for, at denne tilstand er af længere varighed, kan foreningen ikke vedblivende beskattes som produktions- og salgsforening. Skattepligten må i så fald bedømmes efter en anden af bestemmelserne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, hyppigst efter bestemmelsens nr. 6.

Indkomstopgørelsen.

Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af formuen, jfr. selskabsskattelovens § 15.

Formuen opgøres som for indkøbsforeninger.

Indkomsten udgør herefter 4% af formuen, såfremt der ikke er foretaget opkøb af råvarer hos andre end medlemmer. Er dette ikke tilfældet, udgør indkomsten 6 % af den del af formuen, som svarer til forholdet mellem opkøbet af råvarer hos ikke-medlemmer og det samlede opkøb, og 4% af resten. Overstiger købesummen for de af ikke-medlemmer leverede råvarer ikke 3 % af det samlede opkøb, ansættes indkomsten dog kun til 4% af formuen, jfr. selskabsskattelovens § 15, stk. 2-3.

Detailsalg.

Den således udfundne indkomst forhøjes med det beløb, der er indtjent ved i indkomståret at drive detailsalg. Denne del af indkomsten skal opgøres efter de almindelige regler for selskaber. Har detailsalget givet underskud, kan dette modregnes i den indkomst, der beregnes på grundlag af formuen.

Hvis indkomstperioden har været længere eller kortere end 12 mdr., forhøjes eller nedsættes de i selskabsskattelovens § 15, stk. 2 og 3, nævnte procentsatser som anført ovenfor under 4.5.1.4. Derimod omregnes detailsalgsindkomsten ikke. Endvidere kan underskuddet, såfremt det ikke fuldt ud kan modregnes i indkomsten for det år, hvor det er opstået, overføres til de fem næstfølgende år.

Indkomstkatten udgør 16% af den skattepligtige indkomst.

Produktions- og salgsforeninger beskattes ikke af særlig indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat § 13.

Det foran under 4.5.1.1.2. anførte om formue-

skat og ejendomsskat m.v. gælder ligeledes for produktions- og salgsforeninger. Der finder ikke avance- og efterbeskatning sted ved ophør, jfr. ovenfor under 4.5.1.1.3.

4.5.1.6. Investeringsforeninger.

Med virkning fra 1. januar 1980 er visse investeringsforeninger blevet undergivet skattepligt på linie med aktieselskaber.

Det drejer sig om de såkaldte akkumulerende foreninger, d.v.s. foreninger, som udsteder omsættelige beviser (certifikater) for medlemmernes indskud, og som ikke vedtægtsmæssigt er forpligtet til inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår at udlodde de i indkomståret indtjente renter og udbytter.

Investeringsforeninger, som er forpligtet til at udlodde renter og udbytter, er i almindelighed derimod kun undergivet skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, såfremt foreningen driver erhvervsmæssig virksomhed. Investeringsvirksomhed anses ikke som erhvervsmæssig virksomhed, hvis foreningen alene arbejder på grundlag af medlemmernes indskud. Det er dog en forudsætning for at falde ind under § 1, stk. 1, nr. 6, at mindst et af medlemmerne hæfter personligt for foreningens forpligtelser. I modsat fald beskattes de efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, hvorefter andelsselskaber, hvori ingen af deltagerne hæfter personligt, beskattes på samme måde som aktieselskaber.

4.5.1.7. Andre foreninger.

I selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, bestemmes det, at skattepligt i henhold til selskabsskatte- loven påhviler her i landet hjemmehørende foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, for så vidt angår indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Udover fonde, legater, stiftelser og lignende selvejende institutioner omfatter bestemmelsen således andre foreninger og sammenslutninger, der må anses for selvstændige skattesubjekter uden dog at være omfattet af de øvrige bestemmelser i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2a, 3, 3a, 4, 5 eller 5 a.

Som eksempel på sådanne andre foreninger og sammenslutninger kan nævnes andelsboligforeninger, sportsforeninger, religiøse foreninger, landboforeninger, husmandsforeninger og lignende.

Det bemærkes derfor, at når der i det foregående er gjort rede for de skattemæssige forhold vedrørende fonde, legater, stiftelser og lignende, omfatter redegørelsen tillige disse andre foreninger og sammenslutninger. Dog vedrører redegørelsen

under 4.1.1. om praksis omkring fondes anerkendelse som selvstændige retssubjekter specielt fonde m.v.

Kun på et enkelt område er der en forskel mellem beskattningen af de her omhandlede foreninger og beskattningen af fonde.

Den forskel er begrundet i det forhold, at fonde i deres egenskab af selvejende institutioner ikke har medlemmer, og de opfylder derfor ikke betingelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 4, hvorefter de afselskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, omfattede foreninger m.v. ikke beskattes af indtægt ved leverance til medlemmer.

4.5.1.8. Interessentskaber, kommanditselskaber m.v.

Disse selskaber behandles i skatte- og afgiftslovgivningen ikke som selvstændige retssubjekter. De enkelte deltagere i et interessentskab eller kommanditselskab beskattes derfor af deres andel i selskabets indtægt og formue, ligesom de kan afskrive på deres ideelle andele i selskabets afskrivningsberettigede aktiver.

Om deltagerens stilling henvises i øvrigt til afsnit 4.5.2.2.2. nedenfor.

4.5.2. Deltagerne m.v.

4.5.2.1. Stifterens retsstilling.

Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af en person, som overdrager aktiver med eller uden vederlag, afgøres principielt uafhængigt af, til hvilken fysisk eller juridisk person, overdragelsen er sket.

Det er således i denne relation som hovedregel uden betydning, om overdragelse er sket til en fond m.v., et aktieselskab, et andelsselskab, et interessentskab eller kommanditselskab.

Overdragelse mod vederlag udløser almindelig indkomstskat, såfremt det overdragne aktiv er anskaffet som led i næring eller spekulation, jfr. statsskattelovens § 5 a. Er aktiverne omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v., vil overdragelsen udløse avancebeskatning efter de herom gældende regler.

På samme måde kan tab fratrækkes i henholdsvis den almindelige og særlige indkomst, dog bortset fra tab på fast ejendom, der er omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat.

Overdragelse uden vederlag behandles skattemæssigt på samme måde som overdragelse mod vederlag, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 4. Dog vil et aktiv, der er erhvervet i spekulationsøjemed, som hovedregel kunne overdrages uden beskattning, idet videresalgshensigt normalt anses for opgivet, såfremt et aktiv bortgives. Undtagelse herfra kan dog gøres i særlige tilfælde, hvor bortgivelsen af et spekulationsaktiv hurtigt efter-

følges af en realisation fra gavemodtagerens side.

Værdien af det overdragne aktiv sættes til værdien i handel og vandel. Undtagelse fra denne regel gælder kun i de i ligningsdirektoratets cirkulære af 12. oktober 1962 (firmaomdannelsescirkulæret) omhandlede tilfælde, hvor en privat virksomhed omdannes til et aktie- eller anpartsselskab. Såfremt stifteren som hovedaktionær bevarer indflydelse i selskabet, er der i et vist omfang adgang til at overdrage aktiverne til de bogførte værdier (en modificeret handelsværdi). Reglen gælder kun ved overdragelse til aktie- eller anpartsselskaber.

Sker overdragelse efter stifterens død, kan den, der som arving eller legatar får udlagt aktiver fra dødsboet succedere i boets og dermed af dødes skattemæssige stilling, jfr. kildeskattelovens § 33. Der vil således ikke blive tale om beskatning i boet.

Derimod er der ingen successionsadgang, hvis overdragelsen sker før stifterens død, jfr. afsnit 4.2.2.

Overdrager boet aktiver til andre end arvinger eller legatarer, skal boet beskattes på samme måde, som afdøde skulle have været beskattet, såfremt han havde overdraget aktiverne i levende live. For så vidt angår formueskat skal overdrageren ikke medregne det overdragne aktiv til formuen, medmindre der er forbeholdt rentenydelsesret, eller hvis det er fastsat, at renterne skal tillægges kapitalen, jfr. statsskattelovens § 12. Denne bestemmelse vedrører kun pengekapital, således, at hvis stifteren f.eks. overdrager en fast ejendom med forbehold af aftægtsyndelse eller brugsret, vil han ikke skulle medregne ejendommen til den skattepligtige formue.

4.5.2.2. Modtagerens retlige stilling.

4.5.2.2.1. Aktie- og anpartsselskaber samt andelsselskaber.

I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 1, skal en aktionær eller andelshaver ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst medregne udbytte af aktier, andelsbeviser eller lignende værdipapirer samt den i selskabsskattelovens § 17 A nævnte skattegodtgørelse. Til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionæren eller andelshaveren med undtagelse af friaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

Likvidationsprovenu, der udloddes i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medregnes ved opgørelsen af den særlige indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 8.

Fortjeneste eller tab ved afhændelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer samt tegningsret til disse medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 6 og 7, medmindre afhændelsen sker til det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer. I så fald medregnes afståelsessummen i den almindelige indkomst, jfr. ligningslovens § 16 B, stk. 1. Der er dog efter § 16 B, stk. 2, adgang til at opnå dispensation fra denne bestemmelse. Hvis dispensation opnås, sker beskattningen efter de almindelige aktiesalgsregler. Når her i landet hjemmehørende aktieselskaber, anpartsselskaber eller andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt, og som fordele overskuddet i forhold til deltagerne i selskabet indskudte kapital, udlodder udbytte, indrømmes der i henhold til selskabsskattelovens § 17 A udbyttemodtageren en skattegodtgørelse. Godtgørelsen udgør 15% af udbyttet¹⁾, og den skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst. Skattegodtgørelsen indrømmes kun udbyttemodtagere, der er fuldt skattepligtige her til landet af udbyttet. Fonde m.v., som ikke er skattepligtige af aktieudbytter m.v., får således ikke godtgørelse efter selskabsskattelovens § 17 A.

4.5.2.2.2. Interessentskaber, kommanditselskaber m.v..

Der findes ingen særlig lovgivning om den skattemæssige retsstilling for interessentskaber og lignende. Reglen om disse selskabsdeltageres indkomst- og formueopgørelse følger de almindelige regler i statsskatteloven, lov om særlig indkomstskat m.v., afskrivningsloven med flere.

For hver selskabsdeltager fastsættes en "ideel anpart", hvorved forstås en bruttoanpart i samtlige selskabers aktiver. Skattemæssigt benyttes begrebet som kriterium for fordelingen af de skattemæssige afskrivninger mellem selskabsdeltagerne, ligesom det lægges til grund ved anvendelsen af avancebeskatningsreglerne ved stiftelse, udtræden og opløsning af selskabet.

Den "ideelle anpart" har derimod ikke nogen betydning for fordeling af overskud og underskud mellem deltagerne, medmindre det udtrykkeligt er bestemt i selskabsaftalen, at overskud og underskud skal fordeles i forhold til deltagerne ideelle anpart.

Det bemærkes, at der for kommanditister i praksis er statueret en fradragsbegrænsning, idet statsskattedirektoratet ved en forhåndsbesked af 5. april 1972 har udtalt, at kommanditistens fra-

1) Nu 25%.

drag må være begrænset til hæftelsen. Landsskatteretten har i en kendelse (Isr. 1974.38) statueret, at fradragsbegrænsningen tillige omfatter afskrivninger. Denne afgørelse har været stærkt omdiskuteret.²⁾

4.6. Fremmed ret.

I det følgende gives en orientering om skattereglerne i de største EF-lande, de skandinaviske lande samt U.S.A. Gennemgangen er hovedsagelig koncentreret om de skattefritagne institutioner i de respektive lande.

4.6.1. EF-området.

4.6.1.1. Tyskland.

I henhold til tysk ret er fonde og lignende institutioner ubegrænset selskabsskattepligtige, når institutionerne har deres sæde i indlandet. Skattepligten omfatter samtlige inden- og udenlandske indkomster, såfremt der ikke består afvigende ordninger, f.eks. i form af dobbeltbeskatningsaftaler.

Fonde m.v. kan i enkelte tilfælde være fritaget for selskabsskat. Dette er f.eks. tilfældet, når de i henhold til deres fundats, stiftelsesakt eller forfatning i øvrigt og deres faktiske forretningsførelse udelukkende tjener religiøse, velgørende og andre almennyttige formål. Det bemærkes, at fritagelse ikke specielt er knyttet til institutionens juridiske status som fond og lignende, men indrømmes bl.a. også andre juridiske personer.

Fritagelse er imidlertid udelukket, såfremt de i det enkelte tilfælde fritagne institutioner *udøver forretningsvirksomhed* ('Geschäftsbetrieb') eller *udøver* andre aktiviteter, hvorved der sker konkurrence med den kommercielle sektor. Der behøver i denne forbindelse ikke at foreligge nogen profithensigt, men det anførte tager snarere sigte på de tilfælde, hvor der i forbindelse med en selvstændig vedvarende virksomhed opnås indtægter og andre fordele, som går ud over rammerne for en egentlig formueforvaltning.

4.6.1.2. Frankrig.

I Frankrig hersker der i modsætning til f.eks. Tyskland ikke frihed til at oprette fonde m.v. Myndighedernes godkendelse af statutterne er her en forudsætning, og denne er kun opfyldt i de tilfælde, hvor institutionen anses som *almennyttig* og statutterne affattes efter typeforskrifter. En virksomhed, der er rettet på at opnå fortjeneste, kan kun udøves af fysiske personer eller inden for rammerne af aktieselskabslovgivningen.

I skattemæssig henseende er fonde principielt pålagt samme regler som selskaber. Fondens almene karakter er således ikke i sig selv tilstrækkelig

2) Se nu højesterets dom 4/11 1982.

til at opnå fritagelse for selskabsskat. Ifølge administrativ praksis kan fritagelse kun opnås, når institutionens *velgørende og filantropiske karakter* godtgøres. Denne betingelse anses kun for opfyldt, når fondens aktivitet udøves *gratis* eller i det mindste, når dens byrder er *større end det betalende klientels betaler*, og hvis institutionen *kun kan fungere ved hjælp af gaver eller støtte*.

4.6.1.3. England.

I England er den såkaldte "trust" nærmest beslægtet med det, man i almindelighed forstår ved "stiftelser" og "legater", og sammenligninger med de engelske skatteregler må derfor ske med nogen varsomhed. En "trust" etableres ved, at midler overdrages til en person, eventuelt til en gyldigt bestående "corporation", der ud ad til står legitimeret som "ejer", men hvem det pålægges at anvende midlerne eller deres afkast til bedste for een eller flere destinatarer.

De fleste "truster" stiftes i England af familiemæssige årsager, f.eks. ved overdragelse af familieformuen fra een generation til en anden, men en "trust" kan også stiftes af de enkelte selskaber eller interessentskaber til fordel for f.eks. ansatte i en virksomhed til pensioner eller medarbejderaktier og lignende.

Velgørende "truster" er tillige med andre former for velgørende institutioner berettiget til fritagelse for indkomstskat, selskabsskat og kapitalvindingskat, forudsat at indtægter og kapitalgevinster udelukkende anvendes til velgørende formål. Opnås der overskud ved erhvervsvirksomhed, gives der kun fritagelse, *hvis erhvervsvirksomheden drives i forbindelse med den faktiske gennemførelse af eet af den velgørende institutions primære formål* eller, *hvis arbejdet i erhvervsvirksomheden hovedsageligt udføres af dem, der fortrinsvis nyder godt af velgørenheden*, f.eks. patienter på et hjem for handicappede.

Det bemærkes, at begrebet "velgørende formål" ('charitable purposes') for størstedelens vedkommende hviler på domstolenes praksis. Visse formål er dog velgørende i lovens forstand: Fremme af religion, uddannelse, afhjælpning af fattigdom samt en kategori, betegnet som "andre almennyttige formål".

4.6.2. Skandinavien.

4.6.2.1. Norge

4.6.2.1.1. Arv og gave.

Om afgift af arv og gave bestemmes i den norske arve- og gaveafgiftslov bl.a. følgende:

"§ 2

Avgiftsplikt ig erverv.

Avgift blir å svare av all arv. Det samme gjelder gave eller del av gave til:

- a) Noen som på den tid gaven ytes er giverens eller hans ektefelles nærmeste arving etter loven eller fosterbarn.
 - b) Noen som på den tid gaven ytes er betenkt i giverens testament.
 - c) Slektning i rett nedstigende linje til noen som er nevnt under a) eller b).
 - d) Ektefelle til noen som er nevnt under a), b) eller c), eller som ville stått i slikt forhold til giveren dersom han hadde vært i live.
 - e) Selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse der noen som er nevnt under a), b), c) eller d) gjennom aksjebesittelse eller på annen måte er interessert på vesentlig samme måte som en deltaker eller eier. Det samme gjelder når utdelinger fra formuesmassen må antas hovedsakelig å komme medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode.
- Avgift blir videre å svare av gave eller del av gave som ikke var ytet senest seks måneder før giverens død. Er mottakeren eller hans ektefelle betenkt i giverens testament ved dødsfallet, gjelder det samme for gave som ikke var ytet senest fem år før giverens død.

§ 4

Avgiftsfrihet for visse midler.

Fritatt for avgiftsplikt er gaver som består i:

Arv og gave som nevnt i § 2, annet led, til almennyttigt formål, er fritatt for avgiftsplikt for så vidt midlene tilfaller offentlig godkjent stiftelse eller legat, hvis styre har sete her i riket. Vedkomende departement kan tilstå avgiftsfrihet også for andre for så vidt midlene blir brukt til almennyttigt formål. Utdeling av midler fra noen som har mottatt avgiftsfri arv etter regiene i dette ledd til noen som er fortrinnsberettiget på grunn av slektskap, regnes som arv direkte fra arvelateren."

For *arvetilføldene* er situationen klar. Har afdøde testamenteret en kapital til en stiftelse, fond eller legat, bliver modtageren afgiftspliktig af erhvervelsen. Efter loven er arv, der tilfalder stiftelser med et *almennyttigt* formål, afgiftsfri. Men uddeler et almennyttigt foretagende senere en afgiftsfri arv til nogen, som er fortrinnsberettiget på grund af slægtskab, medregnes det modtagne som arv, direkte fra arveladeren.

For gaver galder der ingen almindelig regel om gaveafgiftspligt. Men lovens § 2, stk. 1, litra e afgiver dog hjemmel til at kræve afgift af bl.a. visse gaver til stiftelser m.v. Der skal herefter svares gaveafgift af erhvervelser til selskaber, legater, stiftelser og lignende, når en nærmere angivet kreds - ægtefælle, descendens, testamentsarvinger m.fl. - på væsentlig måde er interesseret som ejer eller deltager. Det samme gælder, når udlodninger fra formuemassen hovedsagelig må antages at komme een eller flere bestemte familier til gode. I første tilfælde kræves det, at destinatarerne er potentielle arvinger efter giveren. I sidste tilfælde drejer det sig navnlig om familiemæssige relationer.

4.6.2.1.2. Indkomstbeskatning.

Den norske skattelov (lov om skatt av formue og inntekt) indeholder sålydende bestemmelser:

"S 15

Forpliktet til å svare skatt til kommunen av sin formue og inntekt - med de begrensninger, som følger av nærværende lov - er:

b.

I riket hjemmehørende aktieselskaper, kommandittaktieselskaper, gjensidige forsikringselskaper, innkjøps-, forbruks- og produksjonsforeninger (jfr. § 52), døds-, konkurs- og administrasjonsboer, almenningsskasser og andre selvstendig bestyrelse stående selskaper og innretninger.

c.

§ 26

Formues- og inntektskatt kan ikke pålegges:

a.

i. Kirker, kirkesamfunn, menigheter og milde stiftelser.

k. Selskaper og innretninger, som ikke har erverv til formål, såsom vitenskapsselskaper, kunstforeninger, museer, soldathjem på ekserseplassene, fiskerhjem og selskapelige klubber.

Dersom institusjoner av den under bokstav i og k nevnte art - unntatt soldathjem på Ekserseplassene, fiskerhjem og sjømannshjem (sjø-

mannshoteller) som hører under Statens Velferdsfond for Sjømenn - driver økonomisk virksomhet - derunder også bortleie av fast eiendom, som delvis benyttes til eget bruk - blir den deri nedlagte formue og den derav vunne inntekt å beskatte overensstemmende med skattelovens alminnelige regler. Det samme gjelder kirker, kirkesamfunn og menigheter, for så vidt angår økonomisk virksomhet, som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Gevinst ved avhendelse eller ved erstatning for tap av driftsmiddel som har vært nyttet i den økonomiske virksomhet og vært gjenstand for avskrivning, regnes som inntekt, dog ikke med et høyere beløp enn det som er kommet til fradrag som avskrivninger med virkning for inntektsskatten.

§ 27

Bestemmelsene i foregående paragraf skal ikke være til hinder for at kommuneskatt kan ilignes:

Familiestiftelser og andre formuesmasser, hvis avkastning fortrinnsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt, kan ilignes formueskatt".

Det fremgår, at stiftelser - og dermed legater, og fonde - som hovedregel er skattepligtige (ski. § 15 b). Efter § 26 i) er de såkaldte "milde stiftelser" (d.v.s. børnehjem, hospitaler, klostre og lignende) skattefri. Det samme gælder selskaber og indretninger, som ikke har erhverv til formål. Men skattefriheden gælder dog ikke formue bundet i fast ejendom og lejeindtægter herfra samt indtægt fra økonomisk virksomhed.

Begrebet "erhverv" giver også i Norge anledning til fortolkningsmæssige problemer. Lovbestemmelsen fortolkes således, at humanitære og andre almennyttige institutioner falder uden for det skattepligtige område. Dette gælder således også for afholdsforeninger, idrætsforeninger, fagorganisationer, herunder land- og distriktsforeninger for håndværkere, lærere m.v. til varetagelse af standens interesser. Når en forening har til formål at drive økonomisk virksomhed for egen regning eller skaffe medlemmerne direkte *økonomiske fordele* eller tjene deres næringsinteresser, må den anses for at have et erhvervsmæssigt formål.

Er formålet af mere almen karakter, f.eks. politisk eller selskabelighed, kommer foreningen ind under skattefritagelsen.

Det ses endvidere, at norsk ret indeholder en særegel om beskatning, når institutionen *udøver økonomisk virksomhed*. Begrebet omfatter ikke mere enkeltstående handlinger, f.eks. lejlighedsvis afholdelse af basarer, opvisninger og lignende. Beskatning foretages ej heller i de tilfælde, hvor den økonomiske virksomhed går ud på at realisere et ideelt formål, f.eks. sygehusdrift.

Endelig bemærkes, at passiv kapitalanbringelse, f.eks. i værdipapirer, normalt ikke vil medføre påligning af skat. En undtagelse gælder dog, hvor de pågældende midler anvendes som driftskapital for den økonomiske virksomhed.

4.6.2.1.3. Formuebeskatning.

Efter skattelovens § 27 er familiestiftelser ikke fritaget for formueskat. Af fremstillingen ovenfor fremgår endvidere, at der ikke gælder særlige regler for familiestiftelser, når det drejer sig om *indkomstskat*. Påligning af indkomstskat kan derfor ikke ske, når stiftelsen falder ind under § 26 i) eller k). Er stiftelsen af en sådan karakter, at den ikke falder ind under §26 i) eller k), er stiftelsen formueskattepligtig allerede efter §15 b. Bestemmelsen indebærer større afgrænsningsproblemer mellem familiestiftelser på den ene side og andre stiftelser på den anden side.

4.6.2.2. Sverige.

4.6.2.2.1. Arv.

Under forudsætning af, at det drejer sig om en svensk juridisk person, og at sigtet med virksomheden ikke er at tilgodese medlemmernes økonomiske interesser, er følgende foreninger og stiftelser i medfør af § 3 i lov om skat af arv og gave helt fritaget for arveafgift:

"Trossamfund som avses i 4 § andra stycket religionsfrihetslagen (1951:680) församling och kyrka, samarbetsorgan för sådana juridiska personer samt stiftelse eller sammanslutning som är anknuten till trossamfund eller församling och vars verksamhet kan anses utgöra ett led i samfundets eller församlingens verksamhet; stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar; stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att sålunda tilgodose medlemmar av viss eller vissa släkter; akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning".

Svenske foreninger og stiftelser, som ikke opfylder betingelserne for at opnå fuldstændig afgiftsfritagelse, skal betale afgift efter en mere fordelagtig afgiftsklasse end andre ubeslægtede testamentsarvinger, når foreningen eller stiftelsen anses som almennyttig. Til denne gruppe henføres efter lovens § 28:

Stiftelse med hovedsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;
stiftelse med huvudsakligt ändamål ätt främja landets näringsliv; registrerad understödsförening;
sådan sammenslutning, som utan at hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål;
folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammenslutning, som har til främsta syfte att anordna eller tillhandahålla ällmän samlingslokal

Andre foreninger og stiftelser kan ikke opnå lempelse, men henføres til samme gruppe som fjeme ubeslægtede testamentsarvinger.

4.6.2.2.2. Gaver.

Helt fritaget for gaveafgift er både de foreninger og stiftelser, som efter førnævnte § 3 er fritaget for gaveafgift samt de, som i medfør af lovens § 28 henføres til den mere fordelagtige afgiftsklasse - alt under forudsætning af, at giveren ikke har forbeholdt sig indtægtsnydelsen eller nytten af det bortskænkede eller en del deraf, jfr. lovens § 38.

4.6.2.2.3. Indkomstbeskatning.

Følgende juridiske personer er efter § 53 d) i den kommunale skattelov (KL) kun skattepligtige ved den kommunale beskatning for så vidt angår fast ejendom.

akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammenslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammenslutningar med ändamål att fullgöra opgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammenslutningar,
sjömanshus, företagareforening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i

forordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening til regional utvecklingsfond,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, understödsföreningar som inte bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, pensionsstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., personalstiftelser som avses i samma lag med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till fristäld arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd til följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

Allmänna pensionsfonden, Allmänna sjukförsäkringsfonden, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranchens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Järnkontoret och SLS-Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel användes till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas til delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Skeppsfartens sekundärlånekassa, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén Sveriges exportråd, Sveriges turistråd och Aktiebolaget Tipstjänst

Disse subjekter er endvidere efter § 7 i lov om statslig indkomstskat ganske fritaget for indkomstskat til staten.

I øvrigt gælder det for indkomstbeskatningen - i modsætning til arve- og gaveafgift - at der gælder forskellige regler for foreninger på den ene side og for stiftelser, fonde m.v. på den anden side, jfr. fremstillingen nedenfor.

Ideelle foreninger

Foreninger betragtes enten som økonomiske eller ideelle. I almindelighed har de ideelle foreninger både et ideelt sigte og udøver samtidigt en ideel

(non-kommerciel) virksomhed. En sammenslutning kan dog godt godtages som en ideel forening, selv om det mest væsentlige formål er at fremme medlemmernes interesser eller udøve kommerciel virksomhed. Såfremt formålet er at fremme medlemmernes økonomiske interesser, og sammenslutningen samtidig driver egentlig næringsvirksomhed, er der dog ikke længere tale om en ideel forening.

Arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og brancheforeninger er eksempler på ideelle foreninger, hvis primære formål er at varetage medlemmernes økonomiske interesser gennem en kommerciel virksomhed.

Ideelle foreninger er - ligesom økonomiske foreninger - ubegrænset skattepligtige, medmindre de omfattes af den førnævnte bestemmelse i kommuneskattelovens § 53 d) *eller* anses som almennyttige (se nedenfor). Om de førnævnte arbejdsgiverforeninger m.v. antages at være almennyttige eller ej, er for så vidt uden betydning, idet en mere lempelig beskatning er udelukket på grund af foreningens formål, der er at varetage medlemmernes økonomiske interesser.

De såkaldte *almennyttige ideelle foreninger* beskattes under visse forudsætninger kun af erhvervsmæssig indkomst ('rörelse'), og - kommunalt - af fast ejendom. For en begrænset skattepligt må følgende betingelser kræves opfyldt:

1. Foreningen skal - uden begrænsning til een bestemt familie, visse familier eller andre bestemte personers økonomiske interesser - hovedsagelig have til *formål* at styrke rigets forsvar, fremme pleje og opfostring af børn, uddele understøttelse for trængende, uddannelse, fremme videnskabelig forskning eller andre almennyttige formål, f.eks. religiøse, velgørende, politiske, sociale, kunstneriske, idrætslige eller dermed lignende formål.
2. Foreningen skal i sin *virksomhed* udelukkende eller så godt som udelukkende tilgodese de nævnte formål.
3. Foreningen skal være *åben* - d.v.s. optagelse som medlem kan ikke nægtes, med mindre dette er begrundet i hensynet til arten eller omfanget af foreningens virksomhed eller sigte.
4. Foreningen skal udøve en virksomhed, der i et omtrentligt omfang svarer til afkastet af midlerne. Der tages i denne forbindelse hensyn til medlemskontingenter, bidrag fra stat og kommune samt gaver, i den udstrækning disse er direkte afsat til foreningens løbende udgif-

ter. I praksis har man krævet, at mindst 80% af afkastet - regnet over en periode på ca. 5 år - skal anvendes til ideelle formål. Der er mulighed for dispensation, hvis foreningen skal afsætte henlæggelser til fremtidige investeringer i bygge- og anlægsvirksomhed.

De omhandlede almennyttige ideelle foreninger kan endog helt blive fritaget for skat, nemlig i de tilfælde, hvor indkomsten for størstedelens vedkommende hidrører fra virksomhed, som har en naturlig tilknytning til foreningens almennyttige formål eller som traditionelt anvendes som finansieringskilde i forbindelse med ideelt arbejde. I punkt 4 til anvisningerne til KL. § 54 belyses dette nærmere:

"4 Förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom e) är frikallad från skattskyldighet för sådan indkomst av fastighet och rörelse som til huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Vad nu sagts gäller även inkomst av verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Inkomst som direkt härrör från föreningens ideelle verksamhet, t.ex. hyror som en samlingslokalägende förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål, entreavgifter till idrotts- og kulturevenemang o.d., skal anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Detsamma gäller indkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet t.ex. om en naturskyddsförening säljer afficher, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andre som deltar i den ideella verksamheten. Detta får exempelvis anses vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskninga eller idrottsartikler i sina klubblokaler. Indkomst av verksamhet som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål.

Til verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer försäljnings- och insamlingskampanjer samt så-

dan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Det samma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d...'.

Foreningerne bliver i disse tilfælde ej heller skattepligtige til staten.

Stiftelser, fonde og lignende.

Foruden visse ideelle foreninger er følgende indretninger efter KL § 53 e) alene skattepligtige af fast ejendom og erhvervmæssig virksomhed:

'e)kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, uten begränsning til viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning".

Ved den statslige beskatning er disse institutioner kun skattepligtige af erhvervmæssig indkomst. For så vidt angår fonde og stiftelser opstilles samme krav, som gælder med hensyn til de ideelle foreninger, nemlig at formålet skal tilgodeses i den faktiske virksomhed, og at udøvelsen af denne skal ske i et omfang, som nogenlunde svarer til institutionens afkast af midlerne. For Pensionsstifteiser gælder særlige regler.

De stiftelser, som ikke opfylder disse krav, er - i det omfang de ikke er omfattet af de i KL § 53 d) nævnte institutioner - uindskrænket skattepligtige.

Det bemærkes, at alle betydende stiftelser i Sverige er alment velgørende. Familienstiftelser har i alt væsentligt en ganske ringe størrelse. Statistisk er forholdet belyst i en svensk rapport fra 1978 (SCB-undersøgelsen om stiftelser).

4.6.2.2.4. Formuebeskatning.

Foreninger og stiftelser (dog ikke familienstiftelser) er kun formueskattepligtige i den udstrækning, afkastet af formuen er skattepligtig ved den statslige skatteligning.

4.6.2.3. Finland.

4.6.2.3.1. Arv og gave.

Efter lov om afgift om arv og gave er arve- og gavemæssige erhvervelser fritaget for afgift, når erhvervelsen tilfalder en ideel forening eller anden sammenslutning eller en stiftelse, der - uden at

give de i institutionen eller foreningen delagtige økonomiske fordele - udøver videnskabelig eller kunstnerisk virksomhed eller har til formål at fremme folkeoplysningen, landets forsvar eller anden *almennyttig virksomhed*.

4.6.2.3.2. Indkomstbeskatning.

I Finland er almennyttige fonde og stiftelser kun skattepligtige af indkomst ved *erhvervsmæssig virksomhed*, ("rörelse"), samt ved kommunalbeskatningen af indkomst af fast ejendom eller den del heraf, der anvendes til andet end almennyttig virksomhed. Almennyttige institutioners indkomst fra lotterier, basarer og indsamlinger falder normalt uden for det skattepligtige område.

Et almennyttigt foretagende kan i et vist omfang udøve egentlig erhvervsmæssig virksomhed og beskattes i så fald af den herved opnåede indkomst. Udgør den erhvervsmæssige virksomhed en væsentlig del af institutionens virke, kan den almennyttige karakter anses for bortfaldet, og i så fald beskattes institutionens renteindtægter, udbytte og lignende på normal vis.

Skattefritagelse kan i et vist omfang gives for almennyttige institutioner.

4.6.3. U.S.A. ¹⁾

4.6.3.1. Skattefritagelse.

Efter de gældende regler kan mange forskellige organisationer, almindeligvis almennyttige grupper, opnå fritagelse for indkomstbeskatning. De kan dog blive skattepligtige, hvis de har indkomst, der hidhører fra drift af en erhvervsvirksomhed, som ikke er forbundet med det formål, for hvilket fritagelsen er givet. Det kræves herved, at indkomsten *ikke i væsentlig omfang* har forbindelse med gennemførelsen af de velgørende, uddannelsesmæssige eller andre formål, der danner grundlag for organisationens skattefritagelse. Følgende organisationer kan opnå skattefritagelse:

- 1) *Selskab stiftet i henhold til lov, vedtaget af kongressen*, hvis dette selskab er et federalt organ, og hvis selskabet i henhold til denne lov er fritaget for indkomstskat til forbundsstaten.
- 2) *Selskab, stiftet udelukkende med det formål at have adgang til formueverdier*, oppebære indtægten heraf og overdrage hele summen, efter fradrag af omkostninger, til en skattefritaget organisation.
- 3) *Selskaber og alle private fonde eller stiftelser med velgørende formål*, stiftet og virkende udelukkende til gavn for: Religion, velgørenhed, vi-

1) Kilde: U.S. MasterTax Guide, Internal Revenue Service, pub. nr. 526 og 561 og Internal Revenue Code 1978.

denskab, afprøvning med henblik på den almene sikkerhed, litteratur eller undervisning, eller som har virket efter den 5. oktober 1976 til fremme af nationale eller internationale amatørsportskonkurrencer (hvis blot ingen af deres aktiviteter omfatter tilvejebringelse af sportsanlæg og -rekvisitter) eller har virket for børns eller dyrs beskyttelse, hvor ingen del af et sådant selskabs fonds eller stiftelses nettofortjeneste kommer til udbetaling til private aktionærer eller enkeltpersoner, og hvor ingen væsentlig del af et sådant selskabs, fonds etc. aktiviteter består i at drive propaganda eller på anden måde forsøge at øve indflydelse på lovgivningen, og som ikke forsøger på at deltage i eller gribe ind i politiske kampagner.

- 4) *Borgersammenslutning*, en organisation, der ikke er oprettet for at indtjene overskud, men udelukkende virker til fremme af social velfærd eller en lokal forening af arbejdstagere, hvor nettoindtægten udelukkende er forbeholdt velgørenheds-, uddannelses- og fritidsformål.
- 5) *Arbejder-, landbrugs- eller havebrugsorganisationer*.
- 6) *Erhvervssammenslutning, handelskammer, sammenslutning af grundejere, erhvervsråd eller professionelt fodboldforbund*, som ikke er oprettet for at indtjene overskud, og hvor ingen del af nettoindtægterne kommer til udbetaling til fordel for private aktionærer eller enkeltpersoner.
- 7) *klub*, oprettet for underholdnings-, fritids og andre almennyttige formål (selskabelige foreninger og fritidsklubber), hvor stort set alle aktiviteter har sådanne formål, og hvor ingen del af nettoindtægterne kommer til udbetaling til fordel for private aktionærer.
- 8) *Broderorden eller -sammenslutning med velgørende formål*, som (a) virker under logesystemet eller udelukkende til fordel for medlemmerne af et broderskab, som selv virker under logesystemet, og (b) i tilfælde af død, sygdom eller tilskadekomst yder økonomisk eller anden hjælp til medlemmer og personer, for hvilke medlemmer har forsørgerpligt.
- 9) *Arbejdstageres på frivillige bidrag baserede sammenslutning* (federal eller på anden måde), som i tilfælde af død, sygdom eller tilskadekomst yder økonomisk eller på anden måde hjælp til medlemmer eller personer, for hvilke medlemmerne har forsørgerpligt, såfremt ingen del af en sådan sammenslutnings net-

toindtægter kommer til udbetaling (på anden måde end gennem sådan ydelse) til fordel for aktionærer eller enkeltpersoner.

10) *Indenlandsk broderorden eller -sammenslutning*, som virker under logesystemer, hvor (a) nettoindtægterne udelukkende går til religiøse, velgørende, videnskabelige, litterære, uddannelsesmæssige formål eller broderskabsformål, og som (b) ikke yder økonomisk eller anden hjælp i tilfælde af død, sygdom eller tilskadekomst.

11) *Læreres pensionsforening* af rent lokal karakter.

12) *Velgørende livsforsikringssammenslutning* af rent lokal karakter, gensidigt grøfte- eller kunstvandingsselskab, gensidigt eller kooperativt telefonselskab eller lignende organisation, men kun såfremt 85 % af indkomsten eller derover består af beløb, opkrævet hos medlemmer med det ene formål at dække tab og omkostninger.

13) *Kirkegårdsselskab*, som ejes af dets medlemmer og udelukkende drives til gavn for dem, og som ikke drives for at indtjene overskud.

14) *Låneforening uden aktiekapital*, stiftet og virkende for gensidige formål og uden at skulle give overskud; gensidig almennyttigt selskab eller forening uden aktiekapital, som er stiftet før 1. september 1957 og virker med det formål at tilvejebringe reservekapital for og forsikring af aktier eller indskud i forskellige pengeinstitutter; og gensidige almennyttige selskaber eller foreninger, stiftet før 1. september 1957, og som virker for tilvejebringelse af reservekapital for foreninger eller forskellige banker, forudsat at 85 % af indkomsten eller derover kan henføres til tilvejebringelse af en sådan reservekapital og til kapitalanbringelser.

15) *Gensidigt forsikringsselskab eller gensidig forsikringsforening, som ikke er livs- eller søforsikringsselskab eller -forening* (herunder gensidige assurandører), såfremt bruttoindkomsten af kapitalanbringelser, bortset fra kapitalgevinster og forsikringspræmier, indgået i skatteåret, ikke overstiger 150.000 dollars.

16) *Landbrugeres og frugtavlernes andelsselskaber.*

1) *En forvaltningsformue eller -formuer*, der er en del af en ikke-diskriminerende ordning med henblik på ydelse af tillægsarbejdsløshedsunderstøttelse, forudsat at visse betingelser er opfyldt.

15) *Arbejdstagers ikke-diskriminerende forvaltningsformue eller -formuer til pensionsformål.*

19) *Krigsveteran-organisation eller lokalafdeling heraf.*

- 20) *En organisation eller enforvaltningsformue, som er den del af en kollektiv ordning med henblik på ydelse af kvalificeret juridisk bistand.*
- 21) *Enforvaltningsformue stiftet af kulmineejere i De Forenede Stater og opretholdt for at dække erstatningsansvar i henhold til Loven om Sorte Lunger.*
- 22) *Foreninger, der administrerer ejerlejligheder og udlejningsejendomme kan vælge at blive behandlet som skattefritagne organisationer med hensyn til den del af deres indkomst, der hidhører fra skattefritagne funktioner.*
- 23) *Politisk organisation.* Hvor kapital ikke løbende bruges af en politisk organisation, men investeres til senere anvendelse, er indkomsten af investeringen (med fradrag af de direkte omkostninger ved indtjeningen af denne indkomst) skattepligtig.

Tilbagekaldelse af skattefritagelse kan foretages af skattemyndighederne. Det kan endog ske med tilbagevirkende kraft, f.eks. i de tilfælde, hvor ligningsmyndighederne enten ikke har fået oplysninger eller har fået forkerte oplysninger om væsentlige forhold, som afgørelsen er baseret på.

Indsendelse af oplysninger. En årlig indberetning, der angiver bruttoindkomst, indtægter, bidrag, udbetalinger og lignende, kræves af de fleste skattefritagne organisationer med en årlig bruttoindtægt på mere end 10.000 dollars.

4.6.3.2. Skattefritagne selvejende institutioner.

For selvejende institutioner gælder der særlige regler. Disse institutioner kan således ikke bevilges skattefritagelse, medmindre vedtægterne udtrykkelig forbyder ikke-tilladte aktiviteter. Det kan f.eks. dreje sig om *økonomiske transaktioner med inhabile personer*, herunder store bidragydere, forretningsføreren, ejeren af mere end 20% af en erhvervsvirksomhed eller et familiemedlem til nogen af de førnævnte.

Der må normalt heller ikke ske *oplægning af formue*. En selvejende institution, der undlader at uddele nettoindkomsten i det år, i hvilket den er indgået, eller i det følgende år, skal i almindelighed svare en skat på 15% af den ikke uddelte indkomst. Nogle henlæggelser er dog tilladte, hvis det godtgøres overfor skattemyndighederne, at de henlagte beløb vil blive udbetalt til et bestemt projekt inden 5 års forløb, og såfremt visse andre betingelser er opfyldt.

Endvidere kan nævnes, at der kan lægges en særlig begyndelsesskat på en selvejendes institutions kapital, der anbringes på en sådan måde, at det medfører risiko for gennemførelse af det formål, for hvilket skattefritagelse er givet.

Endelig bemærkes, at der findes lovfæstede regler om indskrænkninger i en selvejende institutions adgang til at eje erhvervsvirksomheder, der drives uden forbindelse med institutionens egentlige formål.

Opløsning af en selvejende institution kan ske *frivilligt*, ofte med den virkning, at der skal ske efterbetaling af eventuelle skatte- og afgiftsbegunstigelser. Tvungen ophævelse kan blive følgen ved gentagne overtrædelser af gældende bestemmelser for selvejende institutioner. Også her opstår spørgsmål om efterbetaling af skatter og afgifter.

4.6.4. Fradrag i indkomsten for ydede gaver.

I medfør af ligningslovens § 8 A kan der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages gaver, som det godtgøres, at den skattepligtige har ydet til foreninger, fonde, stiftelser m. v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til en større kreds af personer.

Efter de gældende regler er det en forudsætning, at fradraget til gaven i det pågældende indkomstår udgør mindst 50 kr. Fradrag kan endvidere kun indrømmes for det beløb, hvorved de gaver, som kommer i betragtning, til sammen overstiger 100 kr. årligt¹⁾, og det kan ikke udgøre mere end 1.000 kr.

Omstående er gengivet en skematisk opstilling over fradragsretten i EF-området, Skandinavien og U.S.A.²⁾

1) Nu: 300 kr.

2) Kilde: Ignace Claeys Bouuaert, "Tax Problems of Cultural Foundations and og Patronage in the European Community", 1976. (Grækenland er ikke medtaget)

EF (bortset fra Grækenland)

Land:	BELØBSMÆSSIGE BEGRÆNSNINGER		Bemærkninger:
	Min.:	Max.:	
Tyskland	-	5% af indkomsten eller 2 prm. af omsætning	Maksimum øget for så vidt angår bidrag til videnskabelig forskning
Frankrig	-	1 prm. af omsætning (a) 0,5% af nettoindk. (b) + 0,5% til »Fondation de France«	(a) kun for selskaber (b) kun personer
England	-	-	Årlige indbetalinger må overstige 6 år. Forpligtigelseserklæring kræves

EF (bortset fra Grækenland) (fortsat)

Belgien	1.000 Bfrs.	10 % af nettoindk. eller 10 mio. Bfrs.	Selskaber og personer sidestilles
Holland	120 FL el. 1% af bruttoindk. (a)	10 % af bruttoindk.	(a) kun for personer
	500 Fl (b)	3 % af fortjeneste (b)	(b) kun for selskaber
Luxembourg	5.000 Lfrs.	5% af nettoindk. eller 5 mio. Lfrs.	Gælder for personer. Meget begrænset kreds af modtagere
Italien	-	5 pr. af lønninger (a) 2% af indkomsten (b)	Gælder kun for selskaber, (a) til gavn for ansatte til f. eks. uddannelse, rekreation, (b) f.s.v.a. gaver til institutioner med det under pkt. (a) nævnte formål og til videnskabelig forskning
Irland	-	-	Meget begrænset kreds af modtagere

Skandinavien

Norge	10.000 Nkr. For beløb over 10.000 Nkr.: Højest 10% af den skattepligtige indkomst		Meget begrænset kreds af modtagere: Institutioner, der med statens medvirken driver forskning
Sverige	-	-	Fradragsretten eksisterer ikke for personer

Finland

3.000 FM 100.000 FM

USA

I USA er der mulighed for at foretage væsentlige fradrag i bruttoindkomsten, når der ydes bidrag til *velgørende formål*.

Ved bidrag til følgende 2 grupper ydes der maksimalt et fradrag på 50% i den nævnte indkomst:

1. *Offentlig velgørelse* ("public charities") dvs. a) kirker og synagoger, b) skattefritagne uddannelsesinstitutioner og hospitaler, c) organisationer, der modtager væsentlig støtte fra USA, og d) organisationer, der anses som velgørende, religiøse eller virker til gavn for videnskab eller litteratur og som modtager støtte fra en videre kreds af personer i samfundet.

2. *Visse private fonde*. Det er navnlig den gruppe fonde, der er omfattet af skattefritagelsesreglerne, se pkt. 4.6.3.1 nr. 3).

Indtil 30% *fradrag* gives ved overdragelse af specielle aktiver ("capital gain property").

Indtil 20% *fradrag* gives bl. a. ved gaver til krigsveteranorganisationer, broderordener, kirkegårdsselskaber o. lign.

4.7. Samspil mellem fondsreglerne og andre skatteregler.

Når man betragter fondsreglerne i samspil med andre skatteregler viser det sig, at der er bestemte typer af dispositioner, som har særlig ligningsmæssig interesse på grund af deres skattemæssige konsekvenser. I det følgende vil nogle af de væsentligste af disse typer blive belyst, idet der i øvrigt om emnet kan henvises til statsskattedirektoratets revisionsmeddelelse af 15/2 1980 (1980-2), der er optaget som underbilag. Hovedparten af de anførte eksempler er kendt fra praksis, men det bemærkes, at de mest særprægede af dem ikke er typiske inden for de almennyttige fonde.

Af hensyn til forståelsen skal det allerede her fremhæves, at de fleste af typerne bygger på det forhold, at fonde i modsætning til personer og selskaber m.v. kun er skattepligtige af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, jfr. afsnit 4.1.4.1., og derfor normalt ikke beskattes af følgende indtægtsarter:

- a. Gaver.
- b. Udbytte og udlodninger fra selskaber, herunder udlodninger i forbindelse med nedskrivning af selskabets aktiekapital og provenu ved salg af aktier til det selskab, som har udstedt aktierne, jfr. ligningslovens § 16 A og B.
- c. Avance ved salg af aktier.
- d. Indtægt i form af løbende ydelser.
- e. Renteindtægter.

4.7.1. Fonden som modtager.

4.7.1.1. Gave til fond i form af forrentede gældsbreve.

Den mest almindelige måde at stifte fonde på er den, at stifteren overfor fonden afgiver en kapital (kontanter, obligationer, pantebreve, aktier m.v.). Kapitalen udgår derved af hans skattepligtige formue.

Hvis stifteren i stedet tilvejebringer fondskapitalen derved, at han uden vederlag påtager sig en gæld til fonden, vil han efter den gældende skatte-lovgivning kunne fratrække renterne, ligesom gælden kan fratrækkes i hans skattepligtige formue.

Hvis gældsforholdet indgås over for en familiefond, udelukker LL § 17 dog, at yderen får fradrag for renterne af gælden.

Denne lovbestemmelse er begrænset til direkte gæld fra stifteren til fonden. Derimod er der i gældende ret ingen regler, der udelukker fradragsret for renter af lån hos f.eks. en bank, selv om stifteren har videregivet låneprovenuet til en fond. Forholdet her svarer i øvrigt i sin skattemæssige virkning for så vidt blot til, at den, der hæver et bankindskud og bortgiver beløbet til en fond, formindsker sin skattepligtige indtægt med renterne af bankindskuddet.

I denne sammenhæng kan også nævnes, at rentefri lån mellem forældre og børn i almindelighed ikke medfører, at forældrene beskattes af en manglende rente.

4.7.1.2. Løbende ydelser til fonde.

Stifteren påtager sig uden vederlag en løbende ydelse over for en fond.

En sådan løbende ydelse vil være fradragsberettiget i henhold til ligningslovens § 14, stk. 2, forudsat at den opfylder visse nærmere bestemte krav, bl.a. til ydelsens varighed, der normalt ikke må være kortere end 10 år, for ydelser til uddannelsesformål dog 5 år.

Dog kan løbende ydelser til familiefonde ikke fradrages, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3.

Fradragsretten for løbende ydelser gælder iøvrigt ikke blot løbende ydelser til fonde. Også løbende ydelser til andre end fonde kan fradrages, men for fonde gælder, at de i modsætning til de fleste andre modtagere af løbende ydelser ikke er skattepligtige af ydelsen.

Specielt for fonde er også, at stifteren - inden for rammerne af fondens fundatsmæssige formål - ofte faktisk bevarer retten til at disponere over fondens midler.

I det tilfælde, hvor stifteren i realiteten blot ønsker, at midlerne skal opspares/akkumuleres i fonden (f.eks. med henblik på udlån til et aktieselskab, som det er fondens formål at videreføre), eller hvor stifteren også uden fondsoprettelse ville have anvendt midler til de formål, fundatsen tilgodeser, vil en overdragelse til en fond således kunne ske, uden at stifteren vil føle nogen væsentlig indskrænkning i sin rådighed over de overdragne kapitaler.

En fond kan således anvende modtagne ydelser til at købe f.eks. aktier af stifteren, enten således, at ydelserne anvendes til at betale afdrag på købesummen for en aktiepost, eller således at aktierne overdrages til fonden i samme takt, som den løbende ydelse gør det muligt for fonden at betale dem.

Hvis fondens likviditet tillader det, kan man naturligvis også indrette sig således, at den særlige (eller almindelige) indkomstskat, stifteren skal betale i forbindelse med aktieoverdragelsen modsvares af hans skattefordel ved fradragsretten for den løbende ydelse.

Tilsvarende gælder, hvis man anvender selve aktierne til betaling af den løbende ydelse.

4.7.1.3. Lån fra stifteren til fonden.

I mange tilfælde er der tale om gæld til stifteren i forbindelse med fondsstiftelsen.

Hvor lånet er opstået i forbindelse med, at stifteren har solgt aktiver til fonden, vil det skattemæs-

sige spørgsmål ofte være indskrænket til, om stifteren er blevet beskattet af aktivets virkelige værdi, jfr. herom nedenfor under 4.7.1.4. Har stifterens tilgodehavende større værdi end det overtagne aktiv, vil differencen være skattepligtig for stifteren som udlodning. Da udlodning til stifteren imidlertid ikke tillades efter gældende praksis, vil der kunne blive tale om, at skattemyndighederne kan nægte at anerkende fondens selvstændighed og således beskatte fondens formue og indtægt hos stifteren. En mellemøsning består i, at stifteren får tilladelse til at tilbagebetale udlodningen til fonden.

4.7.1.4. Overdragelse af aktiver til fonde.

Skattemæssigt foreligger der her i almindelighed alene et vurderings- og kontrolproblem, og forholdet adskiller sig herved ikke fra andre tilfælde, hvor overdragelsespriser ikke er fastsat ved forhandling mellem uafhængige parter.

Overdragelse af kontanter til fonde volder ingen skattemæssige vanskeligheder i så henseende, obligationer og pantebreve i almindelighed heller ikke, allerede fordi eventuelle kursgevinster på disse aktiver normalt ikke er skattepligtige.

Drejer det sig derimod om ejendomme eller aktier, opstår der - som i alle selvkontraheringstilfælde - et vurderingsproblem, fordi salgsprisen skattemæssigt skal ansættes til værdien i handel og vandel, og dette ikke uden videre kan antages at være sket, når prisen ikke er fastsat ved forhandling mellem uafhængige parter.

Skattemyndighederne må derfor skønne over, om den aftalte pris svarer til handelsværdien.

En anden vanskelighed er kontrolproblemet. Hvis skattemyndighederne er uden kendskab til interessefællesskabet mellem køber og sælger, vil de i almindelighed ikke finde anledning til at gå ind i en kritik af overdragelsesprisen. I forbindelse med udarbejdelsen af den i indledningen omtalte revisionsmeddelelse fra statsskattedirektoratet, blev der konstateret tilfælde, hvor den ligningsmæssige kontrol på dette punkt havde været utilstrækkelig.

Det samme kontrolproblem kan foreligge, hvor en fond har opnået en køberet til fast pris på et aktiv, f.eks. aktier eller en fast ejendom, og aktivet så senere overdrages til fonden til den aftalte pris. Normalt må en køberetsaftale respekteres af skattemyndighederne, men hvor der foreligger interessefællesskab mellem køber og sælger, kan den efter administrativ praksis tilsidesættes med den virkning, at sælgeren beskattes på grundlag af aktivets handelsværdi på salgstidspunktet i stedet for prisen i henhold til køberetsaftalen.

4.7.2. Fonden som yder, bortset fra formålsbestemte ydelser.

4.7.2.1. Udlån fra fonden til stifteren eller dennes familie.

Udlån mod sikkerhed i fast ejendom inden for ejendomsværdien var indtil for få år siden tilladt efter skattepraksis, men anses nu for uacceptabelt, for så vidt angår udlån til stifteren selv, hans ægtefælle og hjemmeboende børn under 18 år, således at bestemmelserne herom i fondens vedtægter kræves fjernet som betingelse for at anerkende fondens selvstændighed.

Udlån til stifterens familie iøvrigt er tilladt, også uden sikkerhed, og sådanne udlån vil ofte være et vedtægtsbestemt formål i familiefonde.

Udlån mod lav rente eller ingen rente medfører ingen beskatning af rentefordelen hos låntageren. Der foretages heller ikke beskatning af rentefordelens kapitaliserede værdi.

Det forekommer, at fonde udlåner afdragsfrit til legatmodtagerne. Et sådant lån vil ofte i realiteten svare til, at hele låneprovenuet er ydet som gave, men af bevismæssige grunde vil beskatning hos låntageren undertiden ikke kunne gennemføres. Sker der en formel eftergivelse af lånet, skal beskatning principielt ske i eftergivelsesåret, men hvis eftergivelsen sker på et tidspunkt, hvor låntageren er insolvent, kan det afskrevne beløb ikke beskattes.

4.7.2.2. Lån fra fond til fondsejet selskab.

Om lavt forrentede lån gælder det samme som anført ovenfor under afsnit 4.7.2.1.

En for høj rente medfører, at selskabet nægtes fradrag for den del af renten, som overstiger Nationalbankens diskonto + 4 %, idet merrenten efter administrativ praksis anses for maskeret udbytte fra selskabet til fonden.

4.7.2.3. Kaution.

a. For fondsejet selskab:
"Fondskautioner" ses ikke i praksis at være anvendt af fonde ud over, hvad der er almindeligt i forholdet aktionær/selskab.

b. For stifterens gæld:
En fonds kaution for stifterens gæld kan indbære en væsentlig fordel for stifteren. Så længe kautionen ikke er blevet aktuel, vil der imidlertid næppe kunne statueres en udlodning fra fonden. Forholdet ses ikke at have været prøvet i praksis.

4.7.3. Fonden som arving.

1. Efter kildeskattelovens § 33 kan arvinger/legatarer succedere i afdødes skattemæssige stilling. Denne regel gælder også for fonde, uanset at fonden ikke vil være skattepligtig af avance ved even-

tuelt videresalg af aktivet, med mindre fonden selv har udnyttet aktivet erhvervsmæssigt.

2. Successionsregien i kildeskattelovens § 33 gælder også, selv om aktivernes værdi overstiger modtagerens andel. Eks: Et bo består overvejende af aktier med en lav anskaffelsessum i forhold til handelsværdien. En til formålet stiftet fond indsættes som legatar til en ubetydelig del af aktieposten. Samtlige aktier udlægges til fonden, som udsteder gældsbreve på forskelsbeløbet. Gælds-brevet udlægges til de øvrige arvinger.

Herefter kan der ske følgende:

a. Fonden beholder aktierne og anvender udbyttet til forrentning og afdrag på de udstedte gældsbreve. Dette er det normale forløb.

b. Fonden lader aktiekapitalen i selskabet nedskrive (ligningslovens § 16 A, stk. 1) eller sælger aktierne til det udstedende selskab (ligningslovens § 16 B, stk 1) og anvender det udbetalte beløb til at indfri de udstedte gældsbreve.

c. Fonden sælger aktierne til de øvrige arvinger, der som betaling anvender de af fonden udstedte gældsbreve. Herefter har arvingerne opnået en højere anskaffelsessum på aktierne uden, at der på trods af successionen er konstateret nogen skattepligtig avance.

4.7.4. Dispositioner i øvrigt.

4.7.4.1. Nedskrivning af aktiekapital i fondsejede selskaber.

a. En fremgangsmåde består i, at fonden afkøber stifteren hans aktier i et selskab, hvorefter dettes aktiekapital nedskrives, og kapital + reserver udloddes til fonden, der benytter udlodningen til at betale stifteren.

Forholdet muliggør køb af selskaber på kredit, hvorefter selskabets egne midler benyttes til at betale købet.

Dette tangerer problemstillingen i aktieselskabslovens § 115, stk.4, efter hvilken bestemmelse en aktionær ikke kan låne midler af selskabet til at betale hans køb af selskabets aktier.

Skattemæssigt muliggøres dispositionen derved, at udlodning er skattefri for fonde.

For personer og andre, som ikke er skattefri af udlodninger, vil dispositionen oftest blive hindret af, at de fra selskabet udloddede beløb er undergivet almindelig indkomstskattepligt i henhold til ligningslovens § 16 A.

b. En anden fremgangsmåde består i nedskrivning af aktiekapitalen i fondsejede selskaber, hvorved aktiemajoriteten ved nytægning overgår til stifterne. Forholdet er, såfremt der findes skjulte reserver i selskaberne, i strid med de af skattemyndighederne opstillede betingelser for godken-

delse, hvorefter fondens midler og afkastet heraf ikke må kunne tilbageføres til stifteren.

Under alle omstændigheder vil den, der tegner aktier til underkurs, være skattepligtig af den fordel, han opnår, jfr. U.f.R. 1958, s. 1164 H (Espholin-dommen). Forholdet er således først og fremmest et ligningsmæssigt kontrol- og vurderingsproblem.

c. Aktionærer, som ikke kan opnå dispensation efter bestemmelserne i henholdsvis ligningslovens § 16 A, stk. 2, og ligningslovens § 16 B, stk. 2, kan i stedet sælge aktierne til en fond, som videreoverdrager til det udstedende selskab.

4.7.4.2. Ændring af stemmeret på aktier i et selskab, der ejes dels af en fond, dels af fondens stifter.

Dispositionen foretages på den måde, at stifteren først sælger aktiemajoriteten til fonden, f.eks. 80 % af aktiekapitalen, mens han selv beholder de resterende 20 %. Derefter ændres den hidtidige stemmeret på aktierne, f.eks. fra 1-1 til 1-10 til fordel for stifteren, som derved vil opnå en stemmemajoritet på 200 mod fondens 80 og have generhvervet sin beherskelse af selskabet. Efter gældende skattepraksis antages ændringen af stemmeretten ikke at udløse nogen form for beskatning.

4.7.4.3. Fusion af fondsejet selskab med et af stifteren ejet selskab.

Hvis værdien af stifterens selskab er større end værdien af fondens selskab, kan stifteren ved fusionen skattefrit opnå majoriteten i det sammen sluttede selskab og dermed beherskelsen af fondsselskabets virksomhed.

Er værdien af stifterens selskab mindre, kan majoriteten ikke skattefrit opnås ved at tildele stifteren et forholdsmæssigt større antal aktier, end fonden får. Dette ville nemlig repræsentere en udlodning fra fonden til stifteren. Udlodningen vil være skattepligtig for stifteren, og endvidere vil en sådan udlodning eventuelt diskvalificere fonden som selvstændig i forhold til stifteren, jfr. bemærkningerne foran under 4.7.1.3. Betydningen af disse sanktioner er dog begrænset, så længe det er muligt at opnå det samme ved ændring af stemmeretten.

4.7.5. Udvalgets sammenfattende vurdering.

Ved vurderingen af de omtalte dispositioner, hvori fonde indgår som et væsentligt led, må man formentlig først udsønde dem, som alene frembyder et kontrol- og vurderingsproblem, nemlig eksemplerne 4.7.1.3. og 4.7.1.4. om salg af aktiver til en fond, den for høje rente under 4.7.2.1. og 4.7.2.2. samt eksempel 4.7.4.1. om udlodning af skjulte reserver. Disse adskiller sig nemlig ikke fra andre tilfælde af kontrahering mel-

lem parter, som ikke har modstående interesser. Af de øvrige må endvidere formentlig udsondres dem, som må anses for gennemførlige, også uden at anvende fonde. Dette gælder f.eks. udlodning ved nedskrivning af aktiekapital og salg af aktier til det aktieudstedende selskab samt ændring af stemmeret og fusion. I disse tilfælde kunne i stedet anvendes holdingselskaber, bl.a. fordi udlodning af aktieudbytter til selskaber, der ejer mere end 25 % af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab, er skattefri for holdingselskabet efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og fordi der efter ophævelsen af udligningsskatten heller ikke skal betales skat af det udloddende selskab.

For så vidt angår successionseksemplerne under 4.7.3. kunne fonde også dér erstattes med holdingselskaber, idet selskaber også er omfattet af successionsreglerne. Derimod ville videresalget af aktierne medføre avancebeskatning i holdingselskabet, og netop denne del af dispositionen er efter udvalgets opfattelse et særligt uheldigt udslag af succesionsreglernes anvendelighed ved fonde. De øvrige eksempler er i væsentlig grad betinget af, at fonde ikke beskattes af renter og løbende ydelser. Om disse forhold kan der derfor henvises til udvalgets vurdering af disse indtægtsarters skattemæssige behandling i afsnit 6.1.1. og 6.1.3. Iøvrigt er det et spørgsmål, om ikke visse af de anførte mere særprægede dispositioner kan tilside-sættes allerede efter gældende skatteret, og så vidt udvalget er orienteret, er der da også af skattemyndighederne rejst tvivl om holdbarheden af nogle af dispositionerne.

Offentliggjorte kendelser eller domme ses imidlertid ikke at foreligge.

Ved bedømmelsen af dispositionerne må man endvidere holde sig for øje, som allerede nævnt i indledningen til dette afsnit, at der i et vist omfang er tale om ydertilfælde, som ikke kan betragtes som typiske for de danske fondsdannelser i almindelighed.

Når de imidlertid faktisk forekommer, må det formentlig ses som et udslag af de samme forhold, som har ført til stigning i antallet af fondsdannelser i de senere år, nemlig som udslag af samspillet mellem de stigende skattesatser for almindelig og særlig indkomst samt for beregning af formueskat, sammenholdt med det forhold, at fonde er den for en skatteyder eneste praktiske mulighed for at overføre beløb til et andet skattesubjekt (fonden), uden at selve overførelsen udløser nogen afgift hos modtageren og med den virkning, at det løbende afkast af de overførte midler vil kunne akkumuleres skattefrit.

4.8. Skattetræk - Udbytteskat.

Efter kildeskattelovens § 65 har aktieselskaber m.fl. pligt til at indeholde (tilbageholde) skat i aktieudbytte m.v.

Denne skat, der kaldes udbytteskat, udgør 30 % af det samlede udbytte. Indeholdelse af udbytteskat skal foretages uden hensyn til de enkelte aktionæres eller andelshaveres individuelle forhold. Udbytteskatten er ikke en skat, der pålægges selskabet, men en skat, som selskabet indeholder og indbetaler på aktionærernes eller andelshavernes vegne. Det er dog alene selskabet, der er ansvarligt for, at indeholdelse af udbytteskat sker efter lovens regler.

For fuldt skattepligtige personer og for selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet, er udbytteskatten en foreløbig skat, som fradrages i den beregnede endelige skat. For begrænset skattepligtige personer og for selskaber m.v., der er hjemmehørende i udlandet, er udbytteskatten en endelig skat, som tilfalder staten. I henhold til flere af de mellem Danmark og en række lande afsluttede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning har Danmark helt eller delvis givet afkald på beskatningsretten til aktieudbytte, der fra Danmark tilflyder aktionærer i de pågældende lande.

De selskaber, det påhviler at foretage indeholdelse af udbytte skat, har pligt til - uanset om udbytte deklareres - at indsende meddelelse til statsskattedirektoratet om enhver vedtagelse med hensyn til udbytte truffet af en generalforsamling eller et andet ansvarligt organ.

4.8.1. Indeholdelsespligtige.

Pligten til at indeholde udbytteskat omfatter aktie- og anpartsselskaber, der er hjemmehørende og indregistrerede her i landet, samt andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til den kapital, deltagerne har indskudt i selskabet (visse andelsselskaber med begrænset ansvar).

Pligten omfatter, jfr. kildeskattelovens § 65, stk. 3, tillige investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser, certifikater, for medlemmers indskud.

4.8.2. Ikke-indeholdelsespligtige.

Indeholdelsespligten omfatter ikke udenlandske aktieselskaber m.fl., der er begrænset skattepligtige her i landet, brugsforeninger, indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger samt andre foreninger, herunder de såkaldte kontoførende investeringsforeninger, der er omfattet af

lov nr. 166 af 16. maj 1962 om beskattningen af medlemmer af investeringsforeninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner. Endelig er enkelte aktieselskaber, der beskattes efter reglerne for kooperative virksomheder, ikke omfattet af indeholdelsespligten.

4.8.3. Fritagelse for indeholdelse af udbytteskat.

Efter kildeskattelovens § 65, stk. 4, som er indsat ved lov nr. 605 af 14. december 1977, kan ministeren for skatter og afgifter fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytte:

1. Som et moderselskab under de betingelser, der er anført i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, modtager i udbytte af aktier eller andele i et datterselskab,
2. som de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger, legater og selvejende institutioner m.v. eller de i samme lovs § 3, stk. 1, omhandlede institutioner m.v., der er fritaget for skattepligt, modtager af aktier eller andele i selskaber, der er hjemmehørende her i landet.

Fritagelsen for indeholdelsen af udbytteskat kan kun ske mod forevisning af et særligt frikort, der efter anmodning udstedes af vedkommende ligningsmyndighed - kommunen. Frikortet udstedes på foreningens CIR-nummer. For foreninger m.v., der ikke har CIR-nummer, oplyses personnummer for formanden eller en anden person, der er berettiget til at handle på aktionærens vegne.

Den hidtidige ordning, hvorefter foreninger m.v., som ikke er skattepligtige her i landet, kan begære indeholdt udbytteskat udbetalt, jfr. kildeskattelovens § 67, stk. 3, er stadig gældende.

Foreninger m.v., der ikke ønsker at anvende frikortordningen, kan således stadig få den indeholdte udbytteskat tilbagebetalt enten ved indsendelse af udbytteattest (U 1) i behørig udfyldt stand til ligningsmyndigheden (i København til skattedirektoratet) for påtegning om skattepligtsforholdet eller efter forud indhentet skriftlig tilladelse fra statsskattedirektoratet direkte til direktoratet,

3. til kapitalpensionskonti, der er omfattet af §§ 12 og 13 i pensionsbeskatningsloven, og båndlagte kapitaler, såfremt det er bestemt, at kapitalens afkast skal oplægges indtil et fastsat tidspunkt, og afkastet ikke er indkomstskattepligtigt for nogen.

Ved bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 har

ministeren for skatter og afgifter bestemt, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i ovennævnte tilfælde, for så vidt angår udbytte, hvor vedtagelsen om udbetaling eller godskrivning er truffet den 1. oktober 1978 eller senere.

4.8.3.1. Attestation af udbytte, der er udbetalt uden indeholdelse af udbytteskat.

Ved udbetaling af udbytte uden indeholdelse af udbytteskat skal såvel selskabet, der udbetaler udbyttet, eller den, der på selskabets vegne formidler udbetalingen som udbyttedtageren, eller den der handler på dennes vegne, attestere, at udbytte er udbetalt uden indeholdelse af udbytteskat.

Attestationen skal indeholde oplysning om:

1. Udbyttedtagerens navn, adresse og person-nummer/CIR-nummer.
2. Selskabets navn.
3. Dato for vedtagelse af udbytteudbetalingen.
4. Størrelsen af det udbetalte udbytte.

4.8.4. Udbyttedtager.

4.8.4.1. Udbytte, der tilfalder fuldt skattepligtige personer (kildeskattelovens § 1).

For personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, er udbytteskatten som nævnt en foreløbig skat.

På selvangivelsen skal som indkomst medregnes det fulde erhvervede udbytte uden fradrag af indeholdt udbytteskat. I slutskatten, der beregnes efter indkomstårets udløb, fradrages herefter 30 % af det selvangivne udbytte. Hvis der skal svares særlig indkomstskat af udbyttet, foretages i stedet et fradrag på 30 % af udbyttet i den beregnede særlige indkomstskat.

Bestemmelserne om udbytteskat medfører, at kontoførende investeringsforeninger hvert år skal oplyse deres medlemmer, hvor stor en del af den årlige tilskrivning, der hidrører fra aktieudbytte (uden fradrag af udbytteskat).

4.8.4.2. Udbytte, der tilfalder skattepligtige selskaber og foreninger m.v. hjemmehørende her i landet (selskabsskattelovens § 1).

Selskaber og foreninger m.v., der efter skattelovgivningens almindelige regler har pligt til at medregne aktieudbytte ved indkomstopgørelsen, skal medregne dette uden fradrag af indeholdt udbytteskat.

Modregning af udbytteskat.

Udbytteskat modregnes i den indkomstskat, der pålignes selskaber og foreninger m.v. i det kalenderår, hvori udbyttet er erhvervet. Denne modregning foretages for samtlige de her omhandlede selskaber og foreninger m.v., uanset om det pågældende udbytte skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Modregning sker på den måde, at selskabet eller foreningen m.v. ved betaling af indkomstskatten afleverer en attest for udbetalt

4.8.4.3. Udbytte, det tilfalder begrænset skattepligtige personer og selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet.

udbytte. Den del af indkomstskatten, der svarer til det på attesten anførte beløb for udbytteskat, anses derved for betalt. Attesten anvendes altså for så vidt som betalingsmiddel. Overstiger attestens beløb for udbytteskat den pålignede indkomstskat, udbetales det overskydende beløb kontant.

For personer, der er begrænset skattepligtige her til landet, samt for selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende i udlandet, er den indeholdte udbytteskat en endelig skat. Den kan således ikke modregnes i skat, der vedrører eventuel anden skattepligtig indkomst her fra landet.

I henhold til flere af de mellem Danmark og en række lande afsluttede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, har Danmark helt eller delvis givet afkald på beskatningsretten til aktieudbytte, der fra Danmark tilflyder aktionærer i de pågældende lande.

Til brug for anmodninger om tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat i henhold til overenskomsterne, er der udarbejdet særlige blanketter, som i udfyldt stand skal indsendes til statsskattedirektoratet efter påtegning af skattemyndighederne i udbyttmodtagerens bopælsland.

5. Alternative beskatningsformer.

5.1. Indkomstbeskatning.

I afsnit 4.5. er omtalt, hvorledes andre juridiske personer end fonde beskattes. Det fremgår heraf, at der i dag anvendes 5 hovedformer for beskatning:

1. Aktieselskabsbeskatning, der beskatter indkomsten med 40 %, idet indkomsten stort set opgøres efter de samme regler, som gælder for personer.
2. Kooperationsbeskatning, der beskatter en fikseret indkomst med 16 %, idet den fikserede indkomst opgøres til 4-6 % af formuen.
3. Investeringsforeningsbeskatning, der beskatter indkomsten med 40 %, hvis den ikke efter foreningens vedtægter skal udloddes til medlemmerne inden selvangivelsestidspunktet, medens der slet ikke sker nogen indkomstbeskatning i foreningen, hvis indkomsten skal udloddes.
4. Interessentskaber og kommanditselskaber, hvorved virksomhedens overskud beskattes hos deltagerne efter de almindelige personbeskatningsregler.
5. Foreninger og fonde, som alene beskattes af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed.

I det følgende vil disse beskatningsformer blive gennemgået med henblik på deres eventuelle anvendelighed ved beskatning af fonde.

5.1.1. Aktieselskabsbeskatning.

Denne beskatningsform er nok den, som i den almindelige debat er anset for det mest nærliggende alternativ til den nugældende fondsbeskatning. Dette kan begrundes med, at fonde hører til gruppen af juridiske personer, at flertallet af juridiske personer beskattes efter regler i selskabsskattelov.

ven, og *at* den dominerende gruppe inden for selskabsskatteloven netop er aktie- og anpartsselskaberne.

Aktieselskaber beskattes som foran nævnt i princippet med 40 % af deres skattepligtige indkomst opgjort efter stort set de samme regler, som gælder for opgørelsen af den skattepligtige indkomst for personer, d.v.s. at aktieselskaber normalt beskattes af alle indtægter, herunder renter, tilskud og principielt gaver og løbende ydelser, men disse to sidstnævnte forekommer næppe i praksis.

Derimod sker der ingen beskatning af aktieudbytter, som modtages fra andre selskaber, hvor aktieselskabet ejer mindst 25 % af aktiekapitalen, jfr. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.

Ejer selskabet mindre end 25 % af aktiekapitalen i selskaber, der er skattepligtige i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, indrømmes selskabet skattegodtgørelse, **jfr.** afsnit 4.5.2.2.1.

Skattegodtgørelse.

Når her i landet hjemmehørende aktieselskaber, anpartsselskaber eller andre selskaber, i hvilken ingen af deltagerne hæfter personligt, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens i selskabet indskudte kapital, udlodder udbytte, indrømmes der i henhold til selskabsskattelovens § 17 A udbyttedtageren en skattegodtgørelse. Godtgørelsen udgør 15 % af udbyttet, og den skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst. Skattegodtgørelsen indrømmes kun udbyttedtagere, der er fuldt skattepligtige her til landet af udbyttet.

Endvidere er der den i forhold til fondsproblematikken væsentlige undtagelse fra indkomsbeskatningen, at aktieselskaber ikke beskattes af indskud til oprettelse eller udvidelse af aktiekapitalen.

Hvis en generel overførelse af aktieselskabsreglerne til fonde tænkes gennemført, må der formentlig tages hensyn til, at en gavebeskatning ikke bør gælde for beløb, som svarer til aktieselskabernes indskud på aktiekapitalen, jfr. nedenfor afsnit 6.1.4. om gaveindtægter.

5.1.2. Kooperationsbeskatning.

Denne beskatningsform, som er en indkomstskat, fører faktisk til samme resultat som en egentlig formuebeskatning, idet beskatning af en indkomst på 4 % af 16 % fører til samme resultat som en direkte beskatning af formuen med 6,4 o/oo. Den eneste forskel er så vidt ses, at visse særlige fradrag, f.eks. investeringsfradrag, som indrømmes ved en traditionel indkomstopgørelse, også er anset anvendelige for disse foreninger.

Om denne beskatningsform kan der derfor i det hele henvises til de betragtninger, som er anført nedenfor i afsnittet om formuebeskatning (5.2.).

5.1.3. Investeringsforeningsbeskatning.

Princippet i denne beskatningsform, der er nærmere beskrevet i afsnit 4.5., er, at de fiskale krav anses tilstrækkeligt opfyldt, hvis årsindtægten udloddes hurtigst muligt og derved undergives almindelig indkomstbeskatning hos den, som modtager udlodningen.

Overført på fonde ville dette synspunkt medføre, at kun de fonde, som udelukkende virker som formidlere af indkomstoverførsler mellem yder og modtager, opnår skattefrihed. Metoden fjerner endvidere problemet om, hvorvidt ydelser fra fonde til almenvelgørende eller almennyttige formål bør medføre skattefrihed, idet enhver vedtægtsbestemt udlodning af midler til et hvilket som helst formål medfører skattefrihed for de udloddede beløb, blot udlodningen sker inden for en kort periode, d.v.s. umiddelbart efter at årsindtægten er indtjent.

Systemet kan teknisk kombineres med en adgang til at opnå fradragsret for henlæggelser til fremtidig udlodning inden for en afgrænset årrække til visse fundatsmæssige formål.

En sådan henlæggelsesregel afviger dog fra reglen om investeringsforeninger derved, at udlodninger blot fradrages i den skattepligtige indkomst, medens investeringsforeningsreglen sætter fuld udlodning af hele årsindkomsten som betingelse for, at foreningen kan opnå skattefrihed.

Hvis man anser den skarpe skillelinie mellem beskatning og skattefrihed, som reglen om investeringsforeninger er udtryk for, for betænkelig, kunne en smidigere regel overvejes, f.eks. en regel om, at ydelser til kvalificerede formål kan fradrages, uanset om vedtægterne indeholder bestemmelse om, at udlodning skal ske omgående.

5.1.4. Personbeskatning.

Som det fremgår af afsnit 4.5.8. er der visse former for juridiske personer, som ikke er underkastet selskabsskattelovens regler om 40 % indkomstbeskatning, navnlig interessentskaber og kommanditselskaber, idet disse virksomheders indtægter beskattes hos de deltagende personer efter de almindelige personbeskatningsregler.

Dette rejser spørgsmålet, om også en almindelig progressiv indkomstbeskatning skulle være anvendelig på fonde.

Imidlertid er baggrunden for personbeskatning af interessentskaber og kommanditselskaber, at de har deltagere, som hæfter personligt for selskabets gæld. Ud fra en teoretisk betragtning ville en så-

dan beskatning være vanskelig at begrunde, eftersom fonde ikke har personligt ansvarlige deltagere, ja ikke har deltagere overhovedet.

Heller ikke mere pragmatiske grunde synes at tale for, at fonde undergives personbeskatning. En progressiv beskatning synes umotiveret for institutioner, hvis indkomst mere eller mindre er afhængig af egenkapitalens størrelse, medmindre der også genindføres progressiv beskatning af aktieselskaber m.v.

De tanker, der i de senere år har været fremme om at lade alle erhvervsmæssige indtægter - også for fysiske personer - beskattes efter aktieselskabsreglerne, og som har givet anledning til nedsættelse af et udvalg om virksomhedsbeskatning, taler heller ikke for at indføre personbeskatning af fonde, i hvert fald ikke for så vidt angår erhvervsmæssige indtægter.

5.2. Formuebeskatning.

Efter gældende regler er formueskat en beskatningsform, der alene vedrører personer. Denne tradition går tilbage til den første statsskattelov af 1903 og har været opretholdt i de senere statsskatte love af 1912 og - den gældende - fra 1922.

Når man har begrænset formueskatten til at gælde personer, hænger det uden tvivl sammen med den almindelige opfattelse (jfr. f. eks. Kjeld Philip: Skattepolitik, 1965, side 282 ff), hvorefter formueskatten er en slags substitut for en merindkomstskat for formueafkast.

Begrundelsen for, at man i flere lande har følt et behov for at beskatte personer hårdere af formueafkast ('unearned income') end af arbejdsindkomst ('earned income'), skal formentlig søges i følgende forhold: Finansieres et givet privatforbrug af arbejdsindkomst, må der, helt bortset fra eventuelle fradragsberettigede driftsomkostninger, ydes en arbejdsmæssig indsats, der beslaglægger skatteyderens fysiske og tidsmæssige ressourcer.

Finansieres privatforbruget derimod af formueafkast, er det ikke nødvendigt at yde en sådan indsats, og dette gælder, uanset om formuen er erhvervet ved arv eller ved formueejers egne tidligere anstrengelser og opsparing.

Overvejelser af denne art har i forskellige lande ført til forskellig udformning af skattereglerne. I England har man undladt at indføre en egentlig formueskat, men har i stedet lagt en tillægsskat på formueafkast. I Danmark har man - efter preussisk mønster - valgt at indføre en formueskat på personer. Det danske valg må uden tvivl ses på

baggrund af, at det under et mere primitivt ligningssystem som det danske i 1903 var lettere at konstatere formuens størrelse end indkomstens. Formueskattens karakter af substitut for en hårdere beskatning af fysiske personers formueafkast støttes af indførelsen af bestemmelsen i 1903-loven, hvorefter formueskatten af mindre formuer bortfaldt, hvis indkomsten var så lille, at der ikke skulle betales skat af den.

Synspunktet har også givet sig udslag i de siden 1933 gældende regler om nedslag i formueskatten i tilfælde, hvor den samlede ansatte indkomst ikke udgjorde over en vis procentdel af den for samme skatteår ansatte skattepligtige formue (svarende til den indtil udgangen af 1979 gældende regel i udskrivningslovens § 11).

Skattelovskommisionen foreslog i sin betænkning fra 1948 en udvidelse af formueskatten, således at denne kom til at omfatte foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, dog således at der alene skulle svares formueskat "af formue anbragt i erhvervsmæssig virksomhed". Endvidere foreslog kommissionen (betænkningen, side 25) formueskat pålagt selskaber (aktieselskaber), foreninger og institutioner med hjemsted i udlandet, for så vidt angik den her i landet værende formue. Samtidig foreslog kommissionen skattepligt af formue tilhørende dødsboer.

Skattelovskommisionens forslag blev fulgt op af et af finansminister Viggo Kampmann fremsat lovforslag (nr. 157 af 11. maj 1954, Folketingstidende 1953/54, tillæg A, spalte 2673). I forhold til skattelovskommisionens betænkning gik lovforslaget tillige ind for en formuebeskatning af brugsforeninger, produktions- og salgsforeninger, gensidige forsikringsforeninger, kreditforeninger, hypotekforeninger og spare- og lånekasser.

Dette lovforslag blev ikke vedtaget, og ved selskabsskatteloven af 1960 pålagdes der alene de af loven omfattede selskaber indkomstskat, ikke formueskat.

Heller ikke ved den ændring af selskabsskatteloven, hvorved sparekasser inddroges under skattepligt (lov nr. 645 af 19. december 1975) var spørgsmålet om en formueskat for sparekasser fremme.

Det skal herefter vurderes, om den hidtidige fritagelse af fonde for formuebeskatning fortsat bør opretholdes.

Forlods bemærkes, at selve den omstændighed, at fonde "ejer sig selv" eller "ikke ejes af nogen," næppe kan udgøre en selvstændig begrundelse for

fritagelse, men alene kan tillægges vægt på baggrund af, at den statslige formueskat historisk alene har været anvendt på fysiske personer.

Derimod synes behovet for formuebeskatning af fonde ikke at kunne vurderes uafhængigt af, i hvilket omfang de indkomstbeskattes, idet fondes fortsatte eksistensmulighed må antages at afhænge af den samlede beskatning, medens det ikke er afgørende, om skatten opkræves som en indkomst- eller formueskat.

Noget taler dog for, at det offentliges fiskale hensyn ud fra en skatteteknisk betragtning bedst vil kunne tilgodeses gennem en ren indkomstskatteordning. En formueskat vil i første række være tyngende eller måske prohibitiv for de fonde, der besidder landbrugsejendomme (medmindre disse er undtaget for skattepligten efter selskabsskatte-lovens § 3, stk. 1, nr. 5), ligesom formueskatten i visse tilfælde vil ramme særlig hårdt for de ofte store fonde, hvis kapital er placeret i aktier i danske aktieselskaber, og som derfor ud fra en erhvervsøkonomisk og beskæftigelsesmæssig synsvinkel tiltrænger særligt hensyn.

På den anden side adskiller disse forhold sig næppe væsentligt fra, hvad der gælder for visse personligt ejede landbrugsejendomme og aktieselskaber, og i hvert fald for de rene familiefonde kan det anføres, at der her for en realøkonomisk betragtning foreligger en situation, der frembyder en vis parallel til et personligt ejerforhold til formuen. Vægten af denne betragtning afhænger selvsagt af, hvilke regler der fremtidig vil komme til at gælde for administration af familiefonde.

I hvilken udstrækning oprettelse af en række fonde - herunder familie- og virksomhedsfonde - af fondsstifterne har været begrundet i ønsket om at undgå formuebeskatning af de midler, der er overført til sådanne fonde, lader sig ikke efterprøve. Ved en formuebeskatning af alle fonde ville dette uønskelige motiv for fondsoprettelser kunne fjernes. En formuebeskatning af fondene kunne imidlertid få til følge, at der blev oprettet færre fonde, hvilket af andre samfundsmæssige hensyn, så som lettelse af et generationsskifte, videreførsel af virksomheder og støtte af almennyttige formål, måske ikke kunne anses for ønskeligt. For de almennyttige fonde vil de særlige hensyn, der har begrundet de hidtidige skattelempelsesregler, formentlig udgøre et selvstændigt argument imod en formuebeskatning, som reducerer deres muligheder for at varetage deres hidtidige almennyttige formål, og det foran omtalte - ikke vedtagne - lovforslag af 11. maj 1954 inde-

holdt da også en lempelsesadgang for disse fonde. Ved en vurdering af, om der nu vil være grundlag for at foreslå fonde pålagt formueskat, er det således antagelig berettiget - også i lyset af den historiske udvikling - at lægge til grund, at det næppe vil være hensigtsmæssigt at udvide den siden 1903 eksisterende formueskattepligt for personer til også at omfatte alle fonde.

Om der ønskes en formuebeskatning specielt for familiefonde må bero på en politisk afvejning, og en sådan beskatning må i givet fald forudsætte en klar afgrænsning af de fonde, der inddrages. En helt generel udvidelse af det traditionelle område for formuebeskatningen til at omfatte alle fonde bør efter underudvalgets mening i hvert fald ikke ske, uden at der foretages grundige principielle overvejelser over formueskattens generelle placering i skattesystemet. Det vil i denne forbindelse være helt nødvendigt at inddrage spørgsmålet om andre juridiske personers medtagelse under formueskatten, men dette spørgsmål ligger uden for underudvalgets kommissorium.

6. Underudvalgets overvejelser og konklusioner.

6.1. Bør alle fonde beskattes af alle indtægtsarter?

Almindelige bemærkninger.

Det er karakteristisk, at skattefriheden for fonde først i de senere år har været genstand for reel kritik.

Ved indførelsen af den statslige indkomstskat i 1903 blev fonde ikke inddraget under beskatning, men de blev dog undergivet kommunal erhvervsbeskatning. Beskatning af fonde blev først indført ved statsskatteloven af 1922, og da kun for så vidt angik erhvervsmæssig indtægt. I bemærkningerne **til** lovforslaget anføres det herom:

"Man har derhos foreslået, i lighed med hvad alt er tilfældet ved den kommunale erhvervsbeskatning, jfr. lov af 15. maj 1903 § 10, at udvide skattepligten for selskaber og foreninger således, at også stiftelser og korporationer og selvejende institutioner, for så vidt og i det omfang de driver erhvervsvirksomhed, bliver indkomstskattepligtige, dog at skattepligten bortfalder, hvis den pågældende indkomst udelukkende anvendes i velgørende, humane, kunstneriske, videnskabelige eller deslige øjemed."

Endnu i skattelovskommisionens betænkning fra 1948 er berettigelsen af skattefriheden ubestridt, selv om der antydes tvivl med hensyn til familiefonde. I bemærkningerne til kommisionens lovudkast vedrørende gaveafgift hedder det således:

"Det er ovenfor anført, at rene livsgaver til foreninger, stiftelser, legater og lignende selvejende institutioner ikke er indkomstskattepligtige. Heller ikke skattelovsudkastet (jfr. § 36, nr. 7) har foreslået indkomstskattepligt for sådanne gaver. I overensstemmelse med de hovedsynspunkter, der ligger til grund for gaveafgiften - der ikke tilsigtede nogen ny indtægt for statskassen, men derimod en lempeligere beskatning af tidligere indkomstskattepligtige ydelser - er der ikke i udkastet foreslå-

et indført gaveafgift af sådanne gaver, bortset fra gaver til familiefideikommiser og lignende. De institutioner og lignende, som betænkes med gaver, er meget ofte af almenvelgørende eller almennyttig karakter, og en beskatning af gaver af denne art kunne muligt modvirke lysten til at betænke formål, der fortjener støtte, hvilket ville være lidet heldigt. Dette hensyn gør sig vel mindre stærkt gældende, hvor der til nydelsen af et legat er en vis fortrinsret for familie, eller hvor legatet virker inden for en snæver kreds, f.eks. én eller flere familier. Hvor legatet - hvilket som oftest er tilfældet - har til formål at yde hjælp i trangstilfælde, til uddannelse, etablering eller lignende, og hvor uddeling sker efter en bestyrelses skøn til de bedst kvalificerede indenfor den pågældende kreds, synes meget dog at tale for at opretholde den hidtil gældende skattefrihed også for gaver til legater med snævrere virkeområde."

Ved indførelsen af selskabsskatteoven i 1962 er det kun beskatningen af erhvervsindtægt, der påkalder interesse, og dette skyldes, at institutionsbeskatningen på dette tidspunkt normalt var lavere end aktieselskabsbeskatningen.

Fra bemærkningerne til lovforslaget citeres:

"En selvejende institution eller en forening m.v., jfr. statsskatteovens § 2, nr. 5, g, og nærværende lovforslags § 1, stk. 1, nr. 6, er principielt skattepligtig af overskud ved erhvervmæssig virksomhed, også hvis dette overskud efter vedtægterne kan anvendes til almennyttige formål. I disse tilfælde har man dog efter den gældende lovgivning i medfør af fritagelsesbestemmelsen i statsskatteovens § 2, nr. 5, g, fritaget helt for beskatning, såfremt en væsentlig del af den samlede indkomst hidrører fra andet end erhvervmæssig virksomhed.

Med hensyn til kommuneskatten kan kommunalbestyrelsen tilstå selskaber, stiftelser, foreninger frihed for at svare kommuneskat for så vidt angår den del af deres overskud, der anvendes i almene, velgørende, humane, kunstneriske, videnskabelige eller lignende øjemed.

Efter de gældende beskatningsregler er den gennemsnitlige beskatning af aktieselskaber væsentlig højere end institutionsbeskatningen. Den lavere beskatningsprocent for selvejende institutioner finder ikke alene anvendelse på institutioner med almennyttige formål,

på institutioner med almennyttige formål, men på enhver selvejende institution m.v., f.eks. også på rene familielegater.

Ved udformningen af beskatningsreglerne for selvejende institutioner m.v. forekommer det naturligt at tage hensyn til andre erhvervsvirksomheder, f.eks. aktieselskaber og personlige firmaer, som de pågældende institutioner m.v. konkurrerer med. I nærværende lovfor-slag er aktieselskabers indkomst foreslået beskattet med 44 % af den del af indtægten, der overstiger 5.000 kr., jfr. § 17 ¹⁾. Ud fra princippet om så vidt mulig ligelig beskatning af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, er det foreslået, at selvejende institutioner og foreninger m.v. skal svare skatten af deres indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed efter samme regler.

Denne ordning må i almindelighed anses for rimelig, og der synes alene at være grund til en lempeligere beskatning i tilfælde, hvor en selvejende institutions formål ifølge vedtægterne er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. En lempeligere beskatning i disse tilfælde bør næppe indrømmes efter de hidtil fulgte retningslinier. Erfaringerne har vist, at det ofte er en forholdsvis beskeden del af erhvervsindtægten, der anvendes til almennyttigt formål; den overvejende del af indtjeningen investeres i den erhvervsmæssige virksomhed. Der har foreligget tilfælde, hvor man har måttet nedsætte aktieselskabers beskatning til institutionsskat i henhold til den foran beskrevne praksis, og hvor de til almennyttige formål medgåede beløb har været langt mindre end den skattebesparelse, som er opstået ved skattenedsættelsen. Der synes ikke at være rimelig grund til, at de beløb, som den selvejende institution anvender til konsolidering, skal beskattes lavere end de beløb, som et aktieselskab anvender til samme formål. Der foreslås derfor en ny ordning med hensyn til skattenedsættelse for institutioner med almennyttige formål samt for aktieselskaber, hvis aktiekapital praktisk taget udelukkende ejes af en institution med almennyttigt formål. Efter § 3, stk. 2, kan de nævnte institutioner og selskaber opnå skattefritagelse for de beløb, der i det pågældende indkomstår er anvendt til almennyt-

1) Det bemærkes, at grundlaget for skatteberegningen var anderledes end efter nugældende regler. Den reelle skatteprocent i forhold til det nuværende beregningsgrundlag svarede således til 32-34%.

tige formål. Institutioner og foreninger kan endvidere efter reglen i stk. 3 opnå skattefritagelse for beløb, der er henlagt til de nævnte formål. Det er dog en betingelse herfor, at de henlagte beløb efter finansministerens skøn er effektivt udskilt fra erhvervsvirksomheden og anbragt uden for denne, samt at ledelsen er forpligtet til ikke at stille beløbene til disposition for erhvervsvirksomheden.

Ved opgørelsen af det beløb, der kan fritages for beskatning, skal eventuel indtægt ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed i første række anses for medgået til det almennyttige formål".

I finansminister Kjeld Philips forelæggelsestale omtales skattefriheden af udbytter og renter, men det er i øvrigt også her den øgede beskatning af erhvervsindtægter, der er hovedtemaet, jfr. følgende uddrag:

' ' Hidtil er disse institutioner blevet beskattet af deres indtægt ved erhvervsvirksomhed, herunder indtægt af fast ejendom. Deres øvrige indtægt, f. eks. renter af obligationer eller udbytte af aktier, har været skattefri. Den skat, de har skullet betale af deres erhvervsindtægt, har gennemgående været en del lavere end aktieselskabsskatten. I almindelighed har beskatningen udgjort lidt over 15% af erhvervsindtægten. I visse tilfælde har man endog bevillingsmæssigt helt fritaget sådanne institutioner for beskatning, nemlig når institutionens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Da institutionsbeskatningen bl. a. er begrundet med hensynet til de virksomheder, institutionerne konkurrerer med, er fritagelse dog ikke indrømmet, når den overvejende del af institutionens indtægt hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed.

Også efter forslaget skal institutioner kun beskattes af deres indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed. Renteindtægter og aktieudbytter er altså fortsat skattefri. Dog er begrebet erhvervsmæssig virksomhed udvidet. Det omfatter efter forslaget også indtægt, der hidrører fra ret til andel i udbyttet af en erhvervsmæssig virksomhed, som ikke drives af institutionen selv.

Institutionernes indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed skal principielt beskattes på samme måde som aktieselskabers indkomst. Det vil sige, at skatten andrager 44 % af indtægten ud over 5.000 kr., og at halvdelen af skatten

kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Dette er en forhøjelse i forhold til de gældende satser. Til gengæld skal institutioner med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål efter andragende herom kunne opnå fradrag i den skattepligtige indkomst for det beløb, hvormed udgifterne til de almennyttige formål overstiger de skattefri indtægter eller lignende. Dette vil betyde, at institutioner med almennyttige formål i praksis kun kommer til at betale skat af den del af erhvervsindtægten, som anvendes til erhvervsvirksomheden. Af denne del af indtægten bliver de til gengæld beskattet på lige fod med de virksomheder, de konkurrerer med."

I folketinget påkaldte spørgsmålet sig kun sparsom interesse, men omtales dog af et par af ordførerne, hvis indlæg citeres her:

Hans R. Knudsen (S):

"Om beskatningen af institutioner vil jeg gerne sige, at jeg finder det rimeligt, at denne beskatning stort set bliver ført å jour og følges med aktieselskabsbeskatningen."

Påbøl (V):

"Reglerne om institutionernes skat har jeg i og for sig ikke noget særligt at indvende imod, men det bliver nødvendigt nærmere at gennemgå dem i udvalget for helt at blive klar over deres konsekvenser. Princippet om, at institutioner, der driver erhvervsvirksomhed, skal beskattes på lige fod med virksomheder, der driver erhvervsvirksomhed under aktieselskabsform, er jeg i og for sig enig i, og for velgørende og almennyttige foretagender er der jo mulighed for at bevilge fritagelse".

Omkring midten af 1960-erne begyndte kritikken af familiefondenes skatteforhold at sætte ind, men der var fortsat ingen uenighed om, at almennyttige fonde burde indtage en skattemæssig særstilling.

Synspunkterne kom frem i forbindelse med de i 1967 fremsatte lovforslag om ophævelse af fradragsretten for løbende ydelser og renter af gæld til familiefonde. I bemærkningerne til lovforslagene hedder det bl.a.:

"Den skattepligtige kan opnå store besparelser, når han forpligter sig juridisk til at yde en sådan fond løbende ydelser, der omfattes af ligningslovens § 14, stk.2. Ydelserne kan fra-

drages i den skattepligtiges indkomst, uanset om der er ydet den skattepligtige vederlag for den påtagne forpligtelse, eller denne er påtaget ensidigt som en gavedisposition.

Nogle familiefonde har udelukkende et familiemæssigt formål, og det er her særligt klart, at fradragsretten for løbende ydelser til fonden virker urimelig. Andre familiefonde har tillige et vist almennyttigt formål. I mange tilfælde har det familiemæssige formål dog en vis fortrinsstilling forud for det almene formål, således at dette kun får gavn af fonden, hvis der er midler til overs, når det familiemæssige formål er tilgodeset. En del af familiefondene giver dog utvivlsomt vægtige bidrag til samfundsmæssige opgaver, men det familiemæssige islæt begrænser under alle omstændigheder muligheden herfor, og det er uvist, om det almene formål kan få bidrag af større betydning. Det er derfor anset for rigtigt at undtage løbende ydelser til familiefonde fra den ubegrænsede fradragsret efter § 14, stk. 2.

Det må antages, at fonds med blandet familiemæssigt og almennyttigt formål i mange tilfælde vil kunne deles i 2 selvstændige fonds, nemlig en ren familiefond og en fond, der alene har andre formål end de familiemæssige. Løbende ydelser til den sidstnævnte fond vil da kunne fradrages fuldt ud, når betingelserne i ligningslovens § 14, stk.2, er opfyldt".

Tilsvarende synspunkter fremhæves i finansminister Grünbaums forelæggelsestale, hvor det anføres:

"Disse forslag må ses på baggrund af, at det familiemæssige formål, som disse fonds varetager, ikke med rimelighed kan begrunde de gældende fradragsregler. Det er naturligvis særligt klart, når fonden udelukkende har et familiemæssigt formål. En del familiefonde har dog tillige et vist almennyttigt formål, men ofte således, at det almene formål kun kan få fordel af fonden, hvis der er midler til overs, når det familiemæssige formål er tilgodeset. Jeg er klar over, at en del familiefonds også giver bidrag til samfundsgavnligt formål, men har dog ikke fundet grundlag for at foreslå en særregel for sådanne tilfælde. For det første ville det praktisk være meget vanskeligt at drage en grænse her. For det andet må det erin-

dres, at det familiemæssige formål under alle omstændigheder begrænser fondens muligheder for at støtte almene formål, så det ofte må henstå ganske uvist, i hvilket omfang dette faktisk vil ske. Som en udvej, der formentlig ofte vil være farbar, peges der i bemærkningerne til lovforslaget på en deling af fonds med blandet formål, så der bliver en selvstændig fond, der udelukkende har andre formål end det familiemæssige".

Lovforslagene resulterede i den nugældende udformning af ligningslovens §§ 14 og 17, hvorefter fradrag for løbende ydelser samt renter af gavegæld til familiefonde ikke tillades.

Selv om lovændringen fra 1967 ikke direkte berørte fondenes skattepligt, antyder argumentationen omkring lovforslagene dog, hvorfor berettigelsen af skattefriheden i de seneste år stadig hyppigere bliver bestridt.

Fondsstrukturen har nemlig i denne periode stadig hyppigere fundet anvendelse.

Årsagen hertil er ikke ændrede regler for beskattning af fonde, men må formentlig søges i udviklingen i skattereglerne på andre måder.

Som væsentlige momenter af denne art kan nævnes:

1. Den forøgede almindelige indkomstbeskatning.

Det er her naturligt at betragte skatteudviklingen fra 1962 og fremover, idet 1962 var året, hvor der blev indført en beskatning af avancer ved aktiesalg.

I 1962 udgjorde de personlige indkomstskatter 12,2 % af bruttofaktorindkomsten. I 1979 var de steget til 26,2 %.

I samme periode steg de samlede skatter og afgifter fra 26,2 % af bruttofaktorindkomsten til 52,5 %.

Af de samlede skatter og afgifter udgjorde de personlige indkomstskatter 45,9 % i 1962 mod 49,9 % i 1979.

Formueskatten set i forhold til de samlede ansatte formuer har derimod udvist en vis nedgang.

I 1962 udgjorde den 4,8 o/oo af formuen, i 1979 4,2 o/oo.

2. Indførelsen af særlig indkomstskat på overdragelser af erhvervsaktiver, som tidligere helt eller delvis var indkomstskattefri.

De første regler om særlig indkomstskat blev indført i 1958 og omfattede da hovedsagelig goodwill, driftsmidler og fra 1960 fast ejendom.

Selv om fortjenester på goodwill og driftsmidler allerede i 1940-erne var blevet undergivet en vis indkomstbeskatning, repræsenterede den særlige indkomst dog formentlig en vis skærpelse af beskatningen af disse aktiver, og for fast ejendom uden for spekulations- og næringstilfælde var beskatningen en nydannelse. I 1968 blev endvidere genvundne afskrivninger på fast ejendom generelt inddraget under den særlige indkomstbeskatning, efter at der allerede i 1958 var indført beskatning af genvundne afskrivninger for bygninger, hvorpå der var foretaget ekstraafskrivninger m.v. Beskatningsprocenten var i 1958 30%. Den blev i 1972 forhøjet til 40 % og i 1973 yderligere til 50%.

Uanset, at der ved forskellige lovbestemmelser blev indført visse fradrag ved avanceopgørelsen med sigte på at friholde ordinære konjunkturstigninger (inflationstigninger) fra beskatning, navnlig for fast ejendoms vedkommende, men i 1976 også for goodwill, kan der næppe herske tvivl om, at den særlige indkomstbeskatning på disse aktiver er steget væsentligt siden 1957.

Aktieavancer blev pålagt særlig indkomstskat fra 1962. Den var oprindelig 20 % af avancen (30 % af 2/3 af avancen) men er siden steget til 30 % i 1967, 40 % i 1972 og 50 % i 1973. På dette område er der dog af regeringen fremsat forslag om væsentlige ændringer i beskatningen.

Selv om stigningen i den særlige indkomstskatteprocent (bortset fra aktier) stort set svarer til stigningen i den almindelige indkomstskat, er denne beskatning utvivlsomt i vidt omfang blevet opfattet som en særlig belastning på grund af dens karakter af en éngangsbeskatning af fortjenester, der opsummeres over en årrække.

3. *Den høje rente*, som har gjort det muligt at fordoble kapital i løbet af få år, hvis renten ikke beskattes, medens en beskattet rente næppe yder dækning for den i samfundet forekommende inflation.

Et stigende renteniveau vil umiddelbart medføre en forøget skattefordel for skattefri fonde i forhold til skatteydere, som er skattepligtige af renteindtægter, og denne fordel er stigende jo større de skattepligtiges marginalskatteprocent er.

Forskellen mellem skattefri og skattepligtige renteindtægter forøges yderligere, hvis også

pengeforringelsen som følge af inflation drages med i billedet. Dette er naturligt, ikke blot fordi et højt renteniveau faktisk ofte forekommer i forbindelse med stærk inflation, men fordi der må antages at foreligge en sammenhæng mellem renteniveau og inflation, idet en væsentlig del af renten under inflation er et resultat af, at udlånerne gennem renten søger kompensation for pengeforringelsen.

Sammenhængen mellem rente, skat og inflation kan belyses ved følgende beregninger:

Tænker man sig et inflationsfrit samfund med en rente på 4 %, vil en skattefri fond opnå 40 kr.'s afkast af et udlån på 1.000 kr., medens den, der beskattes med 40 %, kun opnår 40 kr. - skat 16 kr. = 24 kr., og den der beskattes med 70 % får sit afkast efter skat reduceret til 40 kr. + skat 28 kr. = 12 kr.

Foreligger der en inflation på f.eks. 8 % årlig og renten - delvis som følge heraf - er forøget til f.eks. 16 %, bliver forskellene mellem de tre grupperes kapitalafkast efter skat og inflation følgende:

Skattefri fonde: 160 kr -inflationsforringelse (8 % af 1.000 kr. = 80 kr.) = 80 kr.

Skattepligtige med en marginalskatteprocent på 40: 160 kr + 40 % skat (64 kr.) + inflationsforringelse 80 kr. = 16 kr.

Skattepligtige med marginalskatteprocent på 70: 160kr. + 70 % skat(112kr.) + inflationsforringelse 80 kr. = -32 kr.

Omregnet til procenter kan kapitalafkastet efter fradrag af den kombinerede inflations- og skattevirkning opstilles således:

	Rente 4%	Rente 16%
	Inflations- rate 0	Inflations- rate 8%
Skattefri fonde	4,0%	8,0%
Marginalskatte- procent 40	2,4%	1,6%
Marginalskatte- procent 70	1,2%	+ 3,2%

De anførte virkninger er sikkert i sig selv fuldt tilstrækkelige til at anspore til fondsdannelse, men incitamentet forstærkes yderligere i det omfang ydelser til fonde er fradragsberettigede. De beregnede procenter gælder nemlig også for fradragssiden, blot med omvendt fortegn.

En højt beskattet person, der påtager sig en gæld til en af ham oprettet fond, kan derfor opnå den dobbelte effekt, at hans renteudgift i faste kroner reelt er negativ med 3,2 %, medens

fonden opnår 8 % indtægt i ligeledes faste kroner.

Ser man herefter på den samlede virkning af at yde en ikke-fradragsberettiget kontant gave til en fond, bliver resultatet, at "skatte- og inflationsfordelen" for yderen - selv uden rentes rente-beregning - vil modsvare en gæld på 100.000 kr. i løbet af 31 år ($3,2 \times 31,266 = 100$), medens fonden i samme periode har forøget sin formue fra 100.000 kr. til 350.000 kr. ($8 \times 31,266 = 250$).

Med rentes rente vil fonden modsvare gælden i løbet af ca. 22 år og regnes der "inflation af inflationen" vil fondens kapital være steget til ca. 543.000 kr. i faste kr. på 22 år, forudsat at renten fortsat holder sig på ca. det dobbelte af inflationsraten.

4. *Sammenhæng mellem skatteregler og arve- og gaveafgiftsregler.* Den vækst i antallet af fonde, som er sket siden 1960-erne ikke mindst for fonde, hvori stifteren har indskudt sin aktiebesiddelse i den af ham hidtil som familieaktieselskab drevne virksomhed, har nok i nogen grad sammenhæng med, at en sådan fond ikke er underkastet indkomstskattepligt, men beror formentlig i endnu højere grad på sammenhængen med andre regler, navnlig reglerne om beskatning ved overførelse af gave og arv. To eksempler kan illustrere dette:

Eksempel 1.

Hvis indehaveren af aktiemajoriteten (den samlede aktiekapital) i et familieaktieselskab har børn, som ønsker at videreføre virksomheden, vil en overførsel kunne ske gennem arv. Der udløses vel herved arveafgift, som børnene må skaffe midler til, men den særlige indkomstskat, som aktieoverdragelsen vil udløse, kan suspenderes gennem de særlige regler om succession ved arv.

Oftentimes ønsker de børn, der skal videreføre virksomheden, imidlertid ikke at afvente deres fars eller mors død (ved uskiftet bo den længstlevende af forældrenes død), og i så fald opstår der problemer. Tænker man sig, at værdien af aktierne i selskabet må ansættes til 1 mill.kr., og at den nuværende indehaver oprindeligt har indskudt 100.000 kr., vil en gaveoverdragelse til ét barn udløse skat hos *overdragere* med særlig indkomstskat, 50% af 900.000 kr. eller 450.000 kr. Gaveafgiften vil for det barn, der modtager aktierne, være 192.990 kr. (For den del af en gave, der i værdi

overstiger 1 mill.kr., er afgiften 32%). Den samlede afgift, der udløses, er med andre ord 642.990 kr., som skal uddrages kontant. Dette betyder i de fleste tilfælde, at afgiftsreglerne er prohibitive for en gaveoverførsel.

Eksempel 2.

Hvis indehaveren af aktierne enten ikke har børn, eller hans eller hendes børn ikke ønsker at videreføre aktieselskabet (en i praksis stedse hyppigere forekommende situation), er afgiften ved en overførsel endnu større.

Tænker man sig, at indehaveren ønsker at overdrage aktiekapitalen til sin hidtidige "førstemand", vil et salg til 1 mill. kr. udløse en særlig indkomstskat hos overdrageren som ovenfor med 450.000 kr. Af endnu større betydning er det imidlertid, at "førstemanden" ingen mulighed har for at betale købesummen hverken helt eller delvis. Oftest vil "førstemanden" ikke have selvstændig formue, og det vil være udelukket at afdrage købesummen (eller et banklån optaget til finansiering heraf) gennem beskattet indkomst.

Selv om overdrageren ønsker at overføre aktiekapitalen til sin dygtige medarbejder som *gave*, bliver de afgiftsmæssige hindringer ikke mindre herved. Den særlige indkomstskat er den samme, og i så fald skal modtageren betale *indkomstskat* af gavens fulde værdi, i det beskrevne tilfælde af 1 mill. kr. (med ca. 70%, hvis modtageren i forvejen har en indkomst på 150.000 kr.). Den samlede afgift ved en gaveoverdragelse af aktier til en værdi af 1 mill. kr. er i dette tilfælde således 450.000 kr. + 700.000 kr. = 1.150.000 kr. Dette vil det normalt ikke være muligt at skaffe midler **til**.

Denne situation hænger sammen med, at Danmark ene af alle sammenlignelige lande, har den regel, at overførsel til andre end livsarvinger udløser indkomstskat (se professor, dr. jur. Thøger Nielsen i R.R. 1979. 327.).

I disse tilfælde vil en overførsel til en fond ofte være eneste alternativ til en likvidation af virksomheden, respektive salg til konkurrerende virksomhed (ofte et herværende eller udenlandsk velkonsolideret selskab).

Ved overdragelsen til en fond udløses ganske vist den særlige indkomstskat, som i praksis føles overordentlig byrdefuld, men som dog i nogle tilfælde kan betales, dels af overdragerens øvrige formue og dels ved, at aktiekapitalen overføres til den nystiftede fond ved blandede gave og salg. I kraft af fondens skattefrihed

for udbytter - og senere - renteindtægter vil fonden herigennem have mulighed for at afdrage en del af købesummen.

Ved udformningen af ændrede skatteregler må man derfor være opmærksom på den nære sammenhæng mellem reglerne om beskatning af fonde og gave-/arveafgiftsreglerne og den for Danmark specielle regel, at gaveoverdragelser udløser indkomstskat hos modtageren, hvis denne ikke er barn af overdrageren.

Når de anførte forhold ses i sammenhæng med, at der er mulighed for at bevare den faktiske indflydelse på en kapital, selv om denne formelt er overført til en fond, kan det ikke undre, at fondenes skattefrihed gennem denne udvikling har fået stedse større praktisk betydning, idet skattefriheden har gjort det muligt for fondene at indtjene midler og at opsamle kapital på gunstigere vilkår end privatpersoner.

Debatten om fradragsret for renter og løbende ydelser til fonde er formentlig kun et heraf afledet fænomen, idet denne fradragsret ikke er speciel for ydelser til fonde (omend skattefriheden i fonden stiller fradraget i relief).

I lyset af denne udvikling må den skattemæssige problemstilling koncentrere sig om følgende hovedspørgsmål:

a. Bør fonde fortsat være skattefri af afkastet af deres kapital eller af andre indtægter?

b. Bør fonde fortsat kunne opnå skattefritagelse for henlæggelser til almennyttige formål?

Det bemærkes, at spørgsmålet om eventuel formueskattepligt er behandlet foran i afsnit 5.2.

ad.a. Dette spørgsmål kan næppe behandles under ét, da kapitalafkast og andre indtægter omfatter flere væsentlige forskellige kategorier, som ikke nødvendigvis bør undergives samme skattemæssige behandling.

I det følgende vil de væsentligste indkomstarter for fonde derfor blive optaget til vurdering hver for sig.

Forinden skal dog et enkelt argument for skattefrihed, nemlig fondenes samfundsnyttige virke, omtales, idet dette argument ofte ses anvendt som begrundelse for skattefrihed uden hensyn til indtægtens art.

Det er formentlig utvivlsomt, at fonde historisk har haft deres store betydning for udviklingen på såvel sociale, humanitære, videnskabelige som kulturelle områder, jfr. de foran i indledningen citerede bemærkninger fra den historiske debat om

fondes beskatning. Mange af disse betragtninger har sikker fortsat gyldighed. Næppe nogen vil således bestride Carlsbergfondets betydning for videnskab og kunst og det grundlæggende arbejde inden for børneforsorgen, som Kong Frederik den 7-endes Stiftelse på Jægerspris (Grevinde Danners Stiftelse) har forestået.

Spørgsmålet er imidlertid dels, om denne indsats fortsat er påkrævet, dels om der er opstået en tendens til at oprette fonde, hvis virke ikke er af samme samfundsmæssige betydning som de store klassiske fonde.

I det omfang det offentlige overtager opgaver, som tidligere helt eller delvis har været forbeholdt fonde, vil fondenes relative betydning på disse områder blive reduceret. Dette betyder dog ikke nødvendigvis, at fondenes samfundsmæssige værdi som helhed svækkes, idet behovet for støtte til almenyttige formål af forskellig art er undergivet stadige ændringer i takt med samfundsudviklingen.

Det er imidlertid ikke givet, at eventuelle skattebegunstigelser for sådanne almenyttige formål bør gives ved, at alle indtægter er skattefri. Begunstigelser gives muligvis bedre gennem særregler, f.eks. særlige lempelsesregler, således som det allerede i dag er tilfældet for de fonde, som beskattes fordi de har indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

I hvert fald vil det forenkle stillingtagen til skattefrihed for de enkelte indtægtsarter, hvis denne stillingtagen holdes ude fra spørgsmålet om skattefrihed fra fonde med almenyttige eller andre anerkendelsesværdige formål.

Hvis disse fonde udskydes til særskilt behandling, kan problematikken nemlig indskrænkes til et spørgsmål om, hvorvidt fonde uden særlig anerkendelsesværdige formål bør være fritaget for beskatning af bestemte indtægter.

En sådan indsnævring af problematikken synes også hensigtsmæssig ud fra den betragtning, at der ikke er nogen nødvendig sammenhæng mellem de synspunkter, som kan anlægges med hensyn til beskatning eller skattefrihed for visse indtægter, og de synspunkter, der har relation til skattefrihed for visse *fonde* med særlig kvalificerede formål.

Man kan således godt være af den opfattelse, at en vis indtægt principielt bør være skattepligtig, selv om man samtidig finder, at visse fonde bør være skattefri.

I den følgende gennemgang af de enkelte indtægtsarter vil spørgsmålet om fondenes eventuelle samfundsnytte derfor blive holdt ude fra problemstillingen.

Eventuelle skattebegunstigelser til sådanne almennyttige (samfundsnyttige) fonde vil blive behandlet særskilt i afsnit 6.2.

De enkelte indtægtsarters beskatning.

Nedenstående bemærkninger tager først og fremmest sigte på *fondenes* beskatning. Af hensyn til sammenhængen mellem fonde og deres stiftere eller andre bidragydere kan der dog være anledning til indledningsvis at nævne, at hovedreglen *foryderens* skattemæssige behandlinger den, at der ikke er fradrag for ydelser til en fond. De eneste undtagelser fra denne hovedregel består i fradragsretten for:

Renter (bortset fra renter af gavegæld til familiefonde).

Løbende ydelser (bortset fra ydelser til familiefonde).

Gaver til visse almenvelgørende eller almennyttige fonde, jfr. ligningslovens § 8 A. Fradragsretten er her begrænset til 1.000 kr.

6.1.1. Renteindtægter.

Skattefriheden for renteindtægter er formentlig det vigtigste spørgsmål vedrørende fondsbeskatning. Bortfalder skattefriheden på dette område, bortfalder også fondenes muligheder for at opsamle kapital på gunstigere vilkår end f.eks. aktieselskaber. Medmindre særlige lempelsesregler opstilles, bortfalder endvidere en betydningsfuld del af fondes mulighed for at støtte såvel familiemæssige som almennyttige formål.

Med det stigende renteniveau er de gunstige muligheder for kapitalopsamling blevet et hyppigt anvendt argument mod fondenes skattefrihed for renteindtægter.

Samtidig anføres det, at skattefriheden medfører en konkurrenceforvridning mellem virksomheder, der ejes af fonde, og virksomheder, der fuldt ud beskattes af deres renteindtægter, jfr. citaterne nedenfor vedrørende erhvervsdrivende fonde.

Behandles dette spørgsmål generelt, d.v.s. uden hensyn til om der for specielle grupper af fonde bør gælde særlige regler, bliver det afgørende, dels om kapitalopsamling i fonde faktisk finder sted i væsentligt omfang, dels om en sådan opsamling i givet fald er ønskelig.

Med hensyn til kapitalopsamlingens omfang giver de foreliggende statistiske oplysninger ingen sikre indicier.

De betydelige bank- og obligationsbeholdninger, som de undersøgte fonde disponerer over, jfr. af-

snit 2, kan dog tyde på, at opsamlingen ikke er betydningsløs.

Hvorvidt kapitalopsamling er ønskelig kan ansues ud fra forskellige synspunkter.

Man kan hævde, at en passiv kapitalanbringelse ikke bør fremmes på bekostning af den mere aktive erhvervsinvestering, og at netop skattefriheden for renter i modsætning til skattepligten for erhvervsindtægt ansporer til en uønsket passiv anbringelse.

På den anden side skulle en rigelig efterspørgsel efter obligationer alt andet lige medføre et lavere renteniveau, hvilket vil være til fordel for erhvervslivet som helhed.

En anden betragtning er, at der gennem kapitalopsamling kan ske en økonomisk magtkoncentration, som er uønsket af økonomiske-politiske årsager. Denne betragtning fører til et krav om at hindre koncentrationen gennem beskatning og/eller inddrage den under offentlighedens kontrol og styring gennem et offentligt tilsyn. Ifølge kommissoriet er det en særlig opgave for udvalget at vurdere denne tilsynsproblematik.

Et særligt aspekt af renteproblematikken vedrører de erhvervsdrivende fonde. Dette er særligt fremhævet i den af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd i 1978 udgivne publikation "Økonomisk magtkoncentration med offentlig støtte". Det hedder heri side 7, hovedsagelig med henblik på aktieejende fonde:

"I mange tilfælde er det en hel usædvanlig begunstiggelse for en virksomhed at være fondskontrolleret. Her tænkes på de muligheder, fonden har for at give lån til virksomheden. Da fonden ikke betaler skat af renter, udbytter m.v., kan fonden relativt hurtigt opspare en større formue. Virksomheden får på grund af den skattefri opsparing i fonden øgede lånemuligheder. Renterne af de modtagne lån kan virksomheden fratrække i indtægtsopgørelsen, mens fonden, der modtager renterne af lånet, ikke betaler skat af renteindtægten. Atter kan fonden opspare hurtigere end normalt, og nye lånemuligheder foreligger for virksomheden. I sidste instans kan en konkurrenceforvridning blive resultatet".

Synspunktet uddybes side 8 specielt med henblik på de direkte, erhvervsdrivende fonde.
Det anføres her:

"Når erhvervsdrivende fonde bliver indkomstbeskattet af deres erhverv, kan det undre, at nogle foretrækker denne organisationsform. Imidlertid

kan erhvervsdrivende fonde undgå at betale skat ved at lade virksomheden belåne. Virksomheden skal afdrage og forrente lånet gennem en årrække. Renterne kan virksomheden fratrække i indkomstopgørelsen. Lånet medfører, at virksomhedens overskud bliver vendt til et underskud, og fonden skal derfor ikke betale skat af overskuddet. For lånet kan fonden købe forrentede værdipapirer, hvoraf der ikke skal betales skat af afkastet".

Som det fremgår af de statistiske oplysninger i afsnit 2.1., er skatteprovenuet fra fondes erhvervmæssige virksomhed forsvindende lille, men om det heraf kan sluttes, at dette i væsentlig grad kan skyldes det i citatet anførte forhold er usikkert. Mere sandsynligt er det måske, at erhvervsvirksomheder, der direkte drives af fonde, er sjældne.

Hvis flytning af renteindtægter fra erhvervet over til passiv kapital er af væsentlig konkurrencemæssig betydning, kunne det imidlertid overvejes at fastsætte visse grænser for den fremmedkapital, som i skattemæssig henseende kan accepteres i fondsdrevne virksomheder, jfr. herved den i afsnit 4.1.4.1.8. i slutningen omtalte 80 %-regel.

Skattefriheden kan også ansues ud fra et rent fiskalt synspunkt. I denne forbindelse lægges der vægt på, at skattetrykket på andre skattepligtige kunne formindskes, hvis fondenes renteindtægter blev beskattet. Hvor vægtig denne betragtning er, vil afhænge af, hvor store renteindtægter, der faktisk indgår i skattefri fonde. Der er ikke for øjeblikket nogen sikker statistik herover, men ved at sammenholde de samlede rentefradrag i selvangivelserne med de tilsvarende selvangivne renteindtægter, er der tilvejebragt forskellige skøn over, hvor store renteindtægter, der faktisk ikke beskattes.

Det statistiske materiale, som er omtalt i afsnit 2., tyder på, at fondenes andel af de skattefri renteindtægter næppe overstiger 1-2 milliarder kroner. Selv om disse beløb er beskedne i forhold til de foran anførte totalbeløb for skattefri renteindtægter, er de tilstrækkeligt store til at rejse spørgsmål om, hvorvidt denne skattefrihed er hensigtsmæssig ud fra økonomiske, politiske og fiskale hensyn. Bedømmelsen heraf vil i høj grad være afhængig af, om fonde kan betragtes som selvstændige kapitalopsamlende organer eller blot som administrative enheder, der formidler overførelsen af indtægter fra en gaveyder til en gavemodtager. Hvis dette sidste er tilfældet, synes behovet for beskatning af fonde begrænset.

Man kan i så fald anlægge den betragtning, at de

fiskale hensyn normalt vil være tilstrækkeligt tilgodeset ved, at modtageren af ydelsen fra fonden beskattes. Hvis også fonden beskattes, foreligger der i virkeligheden en dobbeltbeskatning, som er u hensigtsmæssig. Det må være tilstrækkeligt, at de ydelser, som en fond modtager og derefter videregiver til en legatmodtager, beskattes på samme måde som en direkte ydelse fra en skatteyder til en anden uden om en mellemliggende fond. Denne betragtning har tilsyneladende også været baggrunden for 1967-loven om renter af gavegæld, idet man der har sidestillet gavegæld til børn med gavegæld til familiefonde, således at det skattemæssige resultat bliver det samme, hvad enten forældrene påtager sig en gæld direkte over for deres børn eller en gæld til en fond, som har til formål at videregive renterne til børnene. Situationen bliver en anden, hvis fonden i stedet for straks at videregive renteindtægten til skattepligtige legatmodtagere, opsparer renten til senere anvendelse eller måske aldrig afgiver den til legatmodtagere.

Med det nuværende renteniveau vil der være en afgørende forskel på, om skattefri renteindtægt straks videregives fra fonden til en legatmodtager, eller om dette først sker efter en årrække.

Forskellen mellem indkomstskattefri opsparing af renter og opsparing af renter under almindelig indkomstbeskatning er nærmere belyst under de indledende bemærkninger til dette afsnit 6.1. Her skal blot anføres et forenklet eksempel:

Antages det, at en skattefri renteindtægt under det nuværende renteniveau vil fordoble kapitalen på 4 år, betyder det, at en fond, der ikke straks udlodder sine indtægter, efter 4 år kan udlodde det dobbelte til legatmodtagerne. Selv med en årlig inflation på 8-10 % vil dette betyde, at legatmodtageren efter 4 år opnår en merydelsesværdi på over 50 % i faste kronebeløb i forhold til den, der opnås ved øjeblikkelig udlodning. Jo længere fonden venter med at udlodde, d.v.s. jo længere den opsparer, jo større bliver forskellen mellem direkte gaver fra den ene skatteyder til den anden, og gaver der passerer en fond.

Det anførte tyder på, at der er en beskatningsrelevant forskel mellem fonde, der opsparer renteindtægter og fonde, som omgående udlodder deres renteindtægter til de efter fondens formål berettigede. Denne forskel svarer i øvrigt til det kriterium, som blev lagt til grund ved sontringen mellem skattefri og skattepligtige investeringsforeninger ved lovændringen af 28. december 1979, som indførte skattepligt for akkumulerende investeringsforeninger, men friholdt de udloddende

investeringsforeninger for beskatning.

6.1.2. Aktieudbytte

I skattelovskommisionens betænkning fra 1948 anføres det, at aktieudbytter bør være skattefri for fonde, medmindre fonden ejer 50%, eller mere af selskabets aktiekapital.

Betragtningen er den, at en så væsentlig aktiebesiddelse som 50 % i realiteten betyder, at fonden har rådighed over selskabets virksomhed og derfor bør beskattes på lige fod med en fond, der direkte ejer en virksomhed.

Dette synspunkt har dog formentlig kun betydning i en situation, hvor fondsbeskatningen er højere end selskabsbeskatningen. En sådan situation kunne forekomme under de skatteregler, som var gældende i 1948. I dag har synspunktet næppe mere interesse, idet selskaber, selv om de er fondsejede, beskattes med 40 % af deres indtægt. Ud fra de nugældende beskatningsregler for aktieselskaber og fonde synes helt andre synspunkter at måtte anlægges. Der sigtes her til de betragtninger, som har ført til skattegodtgørelsesreglerne fra 1977 (selskabsskattelovens § 17 A).

Disse lovbestemmelser bygger på selskabsskattekommissionens betænkning af 1972 om dobbeltbeskatning af aktieudbytter.

Denne betænkningens hovedsynspunkt er, at når en indtægt én gang er beskattet i et aktieselskab, bør den ikke på ny beskattes hos aktionæren, når indtægten udloddes som udbytte.

Skattegodtgørelsesreglerne medførte kun en delvis ophævelse af dobbeltbeskatningen af aktieudbytter, når de udloddedes til personlige aktionærer, men der statueredes i princippet fuldstændig skattefrihed for udbytter, der udloddes til moderselskaber med mindst 25 % aktiebesiddelse i datterselskabet (selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2), herunder udlodninger i forbindelse med nedskrivning af aktiekapitalen (ligningslovens § 16 A, stk. 1).

Under de nugældende skatteregler synes udbyttebeskatningen i fonde derfor at måtte betragtes ud fra skattegodtgørelsesreglernes principper.

Når et moderselskab med mindst 25 % aktiebesiddelse efter nugældende ret ikke skal beskattes af udbytte fra datterselskabet, er det næppe muligt at begrunde, at en fond med en aktiebesiddelse af samme størrelse skal underkastes beskatning, i hvert fald ikke, hvis en sidestilling mellem fonde og aktieselskaber i skattemæssig henseende i øvrigt tilstræbes.

Om fonde, der ejer mindre end 25 % af aktiekapitalen i et selskab, også bør fritages for beskatning, er et andet spørgsmål.

Hvis ligestilling med aktieselskaber tilstræbes, synes der dog ikke at være grundlag for, at fonde i denne relation skulle være undergivet en mildere beskatning end aktieselskaber, idet der her - som i afsnittet foran om renteindtægter - er set bort fra eventuelle særlige forhold, som måtte gælde for de almenyttige fonde.

Derimod kunne skattefrihed eventuelt begrundes i de betragtninger, som foran under 6.1.1. er anført om fonde, der straks videreudlodder renterne.

Beskatning af udbytte har i øvrigt en vis tilknytning til spørgsmålet om, hvorledes aktieavancer og likvidationsprovenu beskattes. Herom henvises til afsnit 6.1.5.2.

6.1.3. Løbende ydelser.

Udskiller man løbende ydelser til særligt samfundsgavnlig fonde fra den generelle bedømmelse, således som det i afsnit 6.1.1. er sket med hensyn til renteindtægter, kan spørgsmålet reduceres til, om løbende ydelser til fonde, der ikke har disse særlige formål, bør være skattefri for fondene. Stort set må der her - i det omfang fradragsret for yderen opretholdes - anlægges tilsvarende synspunkter som vedrørende renteindtægterne.

Hvis fonden blot er et praktisk administrativt mellemled mellem yderen og den endelige legatmodtager, er der næppe tilstrækkeligt grundlag for at gennemføre en beskatning af fonden, jfr. afsnit 6.1.1. i slutningen.

Er fonden derimod et selvstændigt kapitalopsparende organ, som gennem sin skattefrihed kan forøge sine udlodningers værdi i forhold til en direkte ydelse fra den ene skatteyder til den anden, må forholdet formentlig bedømmes anderledes. Det er navnlig løbende ydelser, som fonden modtager uden modydelse, d.v.s. ved en gavedisposition fra yderens side, der har været genstand for kritik. Denne kritik gav i 1967 anledning til, at fradragsretten for sådanne ydelser blev ophævet, for så vidt ydelserne blev givet til familiefonde. Man valgte altså dengang at angribe problemet på fradragssiden, ikke på fondssiden, og det er et spørgsmål, om samme fremgangsmåde burde anvendes, hvis løbende ydelser til andre fonde end familiefonde skulle komme på tale.

Det karakteristiske ved de vederlagsfri løbende ydelser er, at de har deres grundlag i en gavedisposition. De er en metode til at gøre en i øvrigt ikke-fradragsberettiget gave fradragsberettiget. Dette er imidlertid ikke noget specielt for løbende ydelser til fonde. Også løbende ydelser til andre skattesubjekter er fradragsberettigede, selv om de ikke modsvares af en modydelse. Det specielle for

løbende ydelser til fonde er, at modtageren (fonden) ikke beskattes.

Om fradragssiden henvises til afsnit 6.1.6. nedenfor.

6.1.4. Gaveindtægter og arv

Som nævnt i indledningen (6.1.) ville skattelovskommissionen i sin betænkning fra 1948 ikke beskatte fonde af gaver og heller ikke undergive sådanne gaver en gaveafgiftspligt.

Begrundelsen var, at beskatning kunne hindre ønskværdige ydelser til samfundsgavnligt formål. Holdes ydelser til samfundsgavnligt formål ude fra den generelle problemstilling, er spørgsmålet alene, om gaver til andre fonde end de specielt samfundsgavnligt bør være skatte- eller afgiftsfri. Dette spørgsmål har flere aspekter og kan ikke uden videre besvares med en henvisning til, at fonde bør beskattes af gaver på samme måde som fysiske personer eller aktieselskaber, eventuelt pålægges gaveafgift på linie med reglerne for gaver mellem forældre og børn.

For det første kan der rejses tvivl om, hvorvidt fuld almindelig indkomstskat er en velegnet beskatningsform i tilfælde af større kapitaloverførsler.

Hvis gaver gøres indkomstskattepligtige på modtagersiden, vil dette konsekvent gælde alle overførsler, også den ved stiftelsen overførte grundkapital. Der vil herved være indført en regel, som måske reelt vil udelukke muligheden for oprettelse af fonde. Overføres kontante penge eller let realisable obligationer, er overførsel vel mulig, men mod en beskatning, som i realiteten nærmer sig 70 %, hvis der beskattes med marginal personskat 40 %, hvis der beskattes med beskatningsprocenten for aktieselskaber.

Overførsel af aktiver, som ikke kan realiseres delvis, f. eks. en virksomhed eller aktiemajoriteten i et selskab, vil med en sådan beskatning i praksis være næsten udelukket.

For det andet må det erkendes, at hvis fonde pålægges indkomstskat eller gaveafgift af kapitaloverførsler, vil de herved blive kraftigere beskattet end aktieselskaber, idet aktieselskaber ikke beskattes af den indskudte aktiekapital.

En sådan forskel mellem aktieselskaber og fonde kan næppe begrundes med, at aktieselskaber ejes af aktionærerne (kapitalindskyderne), medens fonde er selvejende.

Snarere skulle denne betragtning kunne føre til en mildere beskatning af fonde, eftersom indskyderen her giver endeligt afkald på kapitalen, medens aktionæren bevarer den i form af modtagne akti-

Derimod kan en vis forskelsbehandling på indkomstbeskatningens område søge støtte i det forhold, at fonde ikke er undergivet formuebeskatning, medens der for aktieselskabers vedkommende sker beskatning af selskabets formue - omend indirekte - derved at aktionærerne er formue-skattepligtige af aktiernes kursværdi. (Om muligheden for at formuebeskatte fonde, se afsnit 5.2.) Dette forhold kan dog næppe i sig selv begrunde, at fonde i modsætning til aktieselskaber skulle beskattes af indskud af grundkapital.

Skal fonde ligestilles med aktieselskaber, synes det derfor nødvendigt helt eller delvis at fritage dem for skat af i hvert fald overførslen af grundkapitalen.

Ligestillingen fører derimod ikke nødvendigvis til, at gaver, der ikke har tilknytning til tilvejebringelse eller udvidelse af grundkapitalen, skal være skattefri. Sådanne gaver er nemlig ikke skattefri for aktieselskaber.

Da der ikke i fonde som i aktieselskaber er en klar afgrænsning af grundkapitalen (aktiekapitalen) fra anden kapital, vil det dog nok for fonde være administrativt vanskeligt at operere med en sondering mellem gaver, der vedrører grundkapitalen, og andre gaver.

På den anden side vil fritagelse for skat eller afgift af (visse) gaver medføre en forskel mellem behandlingen af gaver og arv, hvis der som hidtil skal svares arveafgift af arv, som tilfalder fonde. En sådan forskel eksisterer ganske vist allerede efter gældende regler, idet gaver til fonde er skatte- og afgiftsfri, medens arv er underkastet arveafgiftspligt.

Denne forskel opvejes dog i væsentlig grad af, at fonde, der modtager arv, kan succedere i skattekravene mod arvelader, **jfr.** kildeskattelovens §§ 33 og 33 A.

Dette betyder dels, at der ikke sker nogen beskatning af avancer m.v. i dødsboet, dels at bobeholdningen nedsættes med et passiv svarende til arvingernes skønnede skattetilsvare vedrørende de arvede aktiver, hvilket reducerer arveafgiften.

En tilsvarende succesionsordning gælder ikke ved gaver. Går man ud fra, at en ligestilling af arv og gave er ønskelig, rejser sig spørgsmålet, om en sådan ligestilling bør ske ved, at der gives succesionsadgang også for gaver, eller om succesionsadgangen for arv til fonde bør ophæves.

Under de nugældende regler, hvor fonde normalt er skattefri af avancer ved salg af aktiver, som ikke har tilknytning til deres indkomstskattepligtige virksomhed, **jfr.** § 13 i lov om særlig indkomstskat m.v., vil en succesionsordning vedrørende gaver

rumme betænkeligheder. Den vil nemlig medføre, at en fond, der helt eller delvis modtager en aktiepost som gave, straks herefter vil kunne videresælge aktierne uden at blive beskattet af avancen.

Succession ved gaver må derfor formentlig forudsætte, at fonde gøres skattepligtige af aktieavancer. Se om dette spørgsmål nærmere afsnit 6.1.5.2.

En anden betænkelighed ved en successionsordning ligger i det forhold, at aktiver, der overdrages til en fond i almindelighed er bestemt til at forblive i fonden, og da fonde i princippet har en stedsevarende eksistens, vil skattekravet måske aldrig blive effektivt.

Tilsvarende gælder dog allerede for fonde efter nugældende regler om succession ved arv, og situationen kan teoretisk også forekomme ved personers succession ved arv, idet der principielt intet er til hinder for, at der kan ske succession i flere led.

Dette kan for fondes vedkommende føre til overvejelser af, om en ligestilling mellem arv og gave mere hensigtsmæssigt kan ske derved, at succession ved arv udelukkes.

En sådan skærpelse af beskatningen vil stærkt reducere muligheden for at overføre virksomheder eller aktier til fonde ved arv og er således næppe anbefalelsesværdig. Derimod kunne der nok være grundlag for at overveje andre ordninger, som sikrer, at berettigede skattekrav ikke forspildes gennem fondskonstruktioner.

Som en mulighed i så henseende kan navnlig peges på en ordning, hvorefter fonden overtager giverens eller dødsboets skatteforpligtelse, således at der gives adgang til afdragsvis betaling over en årrække, og således at derved fastsættelsen af rentefoden og afdragsperioden tages behørigt hensyn til virksomhedens likviditetsbehov.

Sluttelig bemærkes, at en væsentlig del af de generationsskifteproblemer, der ofte ligger bag oprettelsen af fonde til videreførelse af eksisterende virksomheder eller aktieselskaber, har deres baggrund i den særlige indkomstbeskatning ved overdragelse af aktiver, navnlig reglerne i §§ 4 og 5 i lov om særlig indkomstskat m.v., der sidestiller gaver med salg.

En lempelse af denne beskatning må derfor antages at reducere de betænkeligheder, der fremføres mod beskatning eller gaveafgiftspligt for gaver til fonde.

Under forudsætning af uændrede beskatningsregler for overdrageren af aktiver synes en gavebeskatning af fonde ikke at kunne gennemføres

uden risiko for at virke prohibitiv for gaver til sådanne fonde, i hvert fald for så vidt angår gaver, der tjener til tilvejebringelse eller udvidelse af grundkapitalen.

6.1.5. Andre indtægtsrhvervelser.

Ud over de foran omtalte indtægtsarter er der anledning til at omtale enkelte andre, hvor en særstilling for fonde kan gøre sig gældende.

6.1.5.1. Overskudsandele m.v.

I tilfælde, hvor der er tillagt en fond en ret til andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som ikke drives af fonden selv, er fonden indkomstskattepligtig af overskudsandelen, jfr. selskabsskatte-lovens § 1, stk. 3, og foran afsnit 4.1.4.1.3. Denne regel omfatter imidlertid kun andele, der direkte er beregnet på grundlag af virksomhedens overskud, ikke andele der beregnes på grundlag af virksomhedens omsætning, dens samlede lønudgifter eller andre beløb, som ikke falder ind under begrebet overskud.

Reglen hindrer derfor ikke, at fonde oppebærer ydelser fra erhvervsvirksomheder, uden at de bliver indkomstskattepligtige heraf.

Virksomheden på sin side vil normalt have fradragsret for ydelser, uanset om den beregnes på det ene eller andet grundlag.

Det er næppe nogen ulempe for en fond at modtage ydelser i procent af omsætning eller lønsum i stedet for egentlige overskudsandele.

En andel, der beregnes som en procent af omsætningen, vil i almindelighed ikke være mere usikker for modtageren end en andel af overskuddet, snarere tværtimod, idet omsætningen er fuldt så stabil en faktor som overskuddet.

Det må endvidere antages, at det ved anvendelse af procentdele af andre faktorer end overskuddet ofte stort set vil være muligt at opnå samme resultat som ved anvendelse af egentlige overskudsandele. I hvilket omfang omsætningsandele faktisk kan benyttes i stedet for overskudsandele vil dog i vidt omfang afhænge af, om der er sammenfald af yderens og modtagerens interesser. For yderen kan andele i omsætning nemlig blive en betydelig større belastning end overskudsandele, hvis virksomhedens overskud falder eller forsvinder.

Efter de gældende fondsbeskatningsregler er forskellen i den skattemæssige behandling af andele i overskud og andre andele formentlig velbegrundet. Overskudsandele er at betragte som andele i erhvervsmæssig indtægt. Det er andele i omsætning eller lønudgift ikke, og da fonde ikke er skattepligtige af andet end erhvervsmæssig indtægt, kan disse andele ikke beskattes.

I forbindelse med overvejelser om at beskatte fon-

de af andet end erhvervsmæssig indtægt, er det imidlertid naturligt at overveje, om også andele af omsætning m.v. bør inddrages under beskatning.

Skattepligten for overskudsandele må betragtes som et supplement til fondenes skattepligt med hensyn til overskud af erhvervsvirksomheder, som de selv ejer. Skattepligten tjener bl.a. til at hindre, at skattepligten for sådanne virksomhedsoverskud gøres illusorisk ved, at virksomheden formelt placeres uden for fonde, medens der tillægges fonden ret til at modtage overskuddet fra virksomheden.

Allerede af den grund forekommer det ikke hensigtsmæssigt, at den blotte anvendelse af et andet beregningsgrundlag end overskuddet gør det muligt at overføre en virksomheds overskud til en fond uden beskatning. Hvis beskatning af fonde udvides, så den i højere grad nærmer sig reglerne for personer eller aktieselskaber, ses der heller ikke at foreligge teoretiske betænkeligheder ved at inddrage andele af omsætning m.v. under beskatning, idet sådanne andele er indkomstskattepligtige for personer og aktieselskaber. Det må dog erindres, at skattefrihed for omsætningsandele ikke blot gælder for fonde, men også for udenlandske personer og selskaber m.v., som er begrænset skattepligtige her til landet.

6.1.5.2. Aktieavancer.

Avancer ved salg af aktier eller ved likvidation af aktieselskaber er normalt ikke skattepligtige for fonde.

Vurderingen af, om dette er rimeligt, hænger i væsentlig grad sammen med vurderingen af, om aktieudbytter bør være skattepligtige for fonde, idet aktieavancer kan betragtes som en art akkumuleret udbytte.

I de gældende regler om beskatning af aktieavancer er en sidestilling af udbytter og avancer ganske vist ikke konsekvent gennemført, idet et aktieselskab, der ejer mindst 25 % af aktierne i et datterselskab, ikke skal beskattes af udbytte fra datterselskabet, hvorimod avancen ved salg af datterselskabsaktierne beskattes.

Det tjener dog næppe noget formål at beskatte en fond, som ejer mindst 25 % af aktierne i et selskab, af aktieavancer, så længe aktieudbytter holdes skattefri. I så fald ville fonden nemlig ofte kunne undgå avancebeskatningen ved at udlodde selskabets formue i form af skattefrit udbytte og derved hindre, at der fremkom nogen skattepligtig avance.

Omvendt vil beskatning af udbytter og skattefrihed for aktieavancer kunne medføre, at udbyttet

akkumuleres i selskabet for senere at blive realiseret i form af skattefri aktieavancer eller ved likvidation af selskabet. Den likviditetsmæssige forskel mellem løbende udbytter og opsamling af udbytte til senere realisation ville i vidt omfang kunne udlignes ved, at fonden optager lån i selskabet. Det anførte kunne konsekvent tale for, at skattepligten for udbytter og aktieavancer fulgte ensartede regler. Denne konsekvens opretholdes imidlertid ikke fuldt ud efter de nugældende aktionærbeskatningsregler, og der er næppe grund til, at der på dette punkt skulle gælde andre regler for fonde end for aktieselskaber.

Det bemærkes, at der ikke i det foranstående er taget hensyn til det i januar 1981 af regeringen fremsatte lovforslag om ændret beskatning af aktieavancer. (Vedtaget ved lov nr. 295 af 10. juni 1981).

6.1.6. Fradragssiden.

I det foregående er fondenes indkomstskattepligt bevidst holdt helt adskilt fra spørgsmålet om yderens fradragsret. Dette skyldes, at udvalget ikke har haft til opgave at inddrage fradragsretten i sin redegørelse.

Under udvalgsbehandlingen er det imidlertid blevet mere og mere klart, at en realistisk bedømmelse af fondenes beskatning ikke kan løsrives fra stifternes eller bidragydernes fradragsret, jfr. foran afsnit 6.1.3.

Udvalget finder det derfor nødvendigt også at anføre visse synspunkter vedrørende fradragssiden. Der synes ikke at være noget fiskalt problem med hensyn til fonde, så længe yderen ikke har fradragsret for sine ydelser.

1967-lovene, som ophævede fradragsretten for renter og løbende ydelser til familiefonde, synes effektivt at have fjernet denne form for ydelser til fonde.

Ved bedømmelsen af hvilke indtægtsarter, der eventuelt bør beskattes hos fonde, bør det derfor formentlig tages i betragtning, at risikoen for misbrug af fondenes skattefrihed især eksisterer, hvor yderen har fradragsret for sin ydelse til fonden. Deraf følger, at der er væsentlig mindre behov for at gøre fonde skattepligtige af de ikke-fradragsberettigede gaver og aktieudbytter, end af de fradragsberettigede renter og løbende ydelser.

Det er imidlertid klart, at en situation, hvor yderen har fradrag, medens modtageren er skattefri, er særlig attraktiv for dem, der ønsker at reducere deres beskatning.

6.2. Hvilke fonde bør eventuelt fritages fra skattepligt?

6.2.1. Fritagelseskriterier.

I afsnit 4.1.2.3.2. er de nugældende regler for fritagelse for den allerede eksisterende skattepligt med hensyn til erhvervsindtægter gennemgået. Denne fritagelsespraksis bygger på en fortolkning af det i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, anvendte begreb "almenvælgørende eller på anden måde almennyttigt".

Udvalget har overvejet, om de hensyn, der hidtil har været varetaget ved hjælp af dette begreb, fortsat bør varetages, og om andre skillelinier måtte være mere hensigtsmæssige under den nuværende samfundsstruktur.

Baggrunden for de skattelempelsesregler, som bygger på begrebet almenvelgørende/almennyttigt, er, at disse formål bør tilgodeses og ansøres, fordi varetagelsen af dem har en særlig samfundsmæssig værdi.

Ordet "særlig" er anvendt, fordi mange andre formål i dag lige så fuldt kan betegnes som samfundsnyttige, uden at de derfor falder ind under begrebet almennyttigt i skatteretlig forstand.

Her skal blot nævnes oprettelse af nye virksomheder, der giver nye arbejdspladser og fremmer eksport m.v. Også den slags virksomheder tilgodeses i dag i et vist omfang gennem særlige skatteregler, men ikke ud fra kriteriet almen nytte.

Afgrænsningen er i vidt omfang historisk betinget. Særligt de velgørende formål har historisk i det væsentlige været knyttet til kirkelige institutioner, og først i 1800-tallet begynder stat og kommune i mærkbart omfang at påtage sig opgaver af denne art.

Siden er udviklingen gået i retning af, at det offentlige i stadig stigende omfang har overtaget forpligtelserne på området.

Det kan hævdes, at udviklingen nu i væsentligt omfang har gjort den mere private forsyng eller støttevirksomhed overflødig, og at de hidtidige skattebegunstigelser derfor bør indskrænkes.

Heroverfor kan anføres, at der stadig vil forekomme områder, hvor privat støtte er ønskelig, navnlig fordi nye behov stadig opstår, og det offentlige først med en vis forsinkelse erkender disse behov eller ikke er i stand til at dække behovet.

Disse modstående synspunkter er behandlet nærmere i afsnit 6.4., hvor også muligheden for at forbedre det offentliges styring ved at erstatte skattelempelser med tilskud er omtalt.

Går man imidlertid ud fra, at der stadig kan anføres rimelige grunde for at opretholde en vis privat foretagsomhed indenfor dette felt, og dermed og-

så for at opretholde visse skattebegunstigelser, er spørgsmålet alene, om de hidtidige kriterier for lempelser er tidssvarende.

Som det fremgår af afsnit 4.1.2.3.2., kan det hidtil anvendte lempelseskriterium "almennyttig" umiddelbart forekomme ubestemt, og i grænseområderne kan de sonddringer, som praksis har anlagt, virke spidsfindige, jfr. de i afsnittet anførte eksempler. Det er dog tvivlsomt, om disse indvendinger er holdbare, jfr. nedenfor.

Selv om det må erkendes, at begrebet ikke i sig selv indeholder nogen klar afgrænsning, kan dette dog ikke siges udelukkende at være en ulempe. Begrebets flydende rammer har muliggjort en løbende tilpasning af praksis efter de til enhver tid gældende behov, en tilpasning som næppe ville have været mulig, hvis et skarpere afgrænset begreb havde fundet anvendelse, idet tilpasningen i så fald kun havde været mulig gennem løbende justeringer af selve lovgivningen.

En vis smidighed og elasticitet i det generelle lempelseskriterium må derfor kunne foretrækkes.

Om dette kriterium så bør være identisk med det nugældende almen nytte-kriterium er et andet spørgsmål.

I bred almindelighed er der næppe tvivl om, at almen nytte omfatter de områder, som efter almindelig opfattelse bør nyde en vis særstilling. Det er i den mere detaljerede udformning af begrebets omfang, at vanskelighederne opstår.

Således er politiske formål ikke accepterede som almen nyttige efter den gældende administrative praksis. Endvidere anerkendes der inden for sportsområdet visse formål, som af mange vil blive anset for direkte skadelige, f.eks. boksning. Atter andre vil anse støtte til visse kunstretninger for mere samfundsskadelige end gavnlige.

Disse detaljer løses dog ikke ved blot at ændre det sproglige udtryk til f.eks. "samfundsnyttig", "særligt samfundsgavnligt", af "særlig social-kulturel værdi" eller tilsvarende ubestemte begreber.

Snarere burde der foretages en mere detaljeret opremsning af snævrere områder som berettigede til skattebegunstigelser.

En sådan "positiv-liste" vil dog næppe komme til at afvige fra de kriterier, som allerede i dag kan aflæses af den administrative praksis, jfr. afsnit 4.1.2.3.2.

En egentlig offentlig forhåndsgodkendelse af de enkelte fonde som betingelse for at opnå skattelempelse m.v. er en anden mulighed.

En sådan godkendelse har dog nær tilknytning til spørgsmålet om, hvorvidt et egentlig offentligt til-

syn med fonde bør være en betingelse for skattelempelser. Dette spørgsmål behandles nedenfor i afsnit 6.2.2.

Det anførte tyder ikke på, at en fuldstændig ændring af det hidtidige generelle lempelseskriterium i sig selv vil være påkrævet. Begrebet synes smidigt nok til at registrere ændrede samfundsmæssige forudsætninger, og hvad angår dets ubestemthed må det tages i betragtning, at begrebet "almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt" trods alt gennem mange års praksis har opnået en ret fast og entydig afgrænsning.

6.2.2. Tilsyn som betingelse for lempeligere beskatning.

Ifølge kommisioriet er det en opgave for udvalget at bedømme, om en lempeligere beskatning af fonde kan kombineres med et offentligt tilsyn. Inden for skattevæsenets regi vil et sådant tilsyn ikke være nogen nydannelse. De mest typiske eksempler på et specielt skattetilsyn med fonde findes i de regler, der gælder for de såkaldte sociale fonde, som virksomheder har etableret i henhold til bestemmelserne i ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52.

Efter disse bestemmelser er det en forudsætning for, at virksomhederne kan *opnåfradragsret* for deres ydelser til sådanne fonde, at fondenes vedtægter godkendes af statsskattedirektoratet, og det er en betingelse for denne godkendelse, at fondene indsender deres regnskaber til amtsskatteinspektorerne og specificerer de i årets løb udloddede ydelser til de vedtægtsbestemte formål.

I forbindelse med denne ordning har skattedepartementet udsendt en bekendtgørelse (nr. 134 af 20/4 1972) og et cirkulære (nr.22 af 4/5 1972), som fastsætter reglerne for godkendelse og de deraf følgende konsekvenser.

En lignende ordning synes uden vanskelighed at kunne gennemføres for de fonde, som idag er berettigede til skattelempelse.

Der vil også herigennem være mulighed for at foretage en løbende justering eller ny afgrænsning af kriteriet for skattelempelse, som er omtalt ovenfor i afsnit 6.2.1.

Et sådant rent skattemæssigt tilsyn med specielle fonde må dog antages at være mindre påkrævet, hvis der generelt institueres en registrering af fonde af enhver art.

6.3. Fradrag i indkomsten i stedet for bevillingsmæssig lempelse.

For de fonde, som har skattepligtig indtægt (erhvervsmæssig indtægt) er der mulighed for at opnå skattelempelse efter reglerne i selskabsskatte-

lovens § 3, stk. 2 - 4, jfr. afsnit 4.1.2.10.

Lempelse bevilges af en offentlig myndighed (statsskattedirektoratet) og kan gives enten som en stående fritagelse for beskatning af i øvrigt skattepligtige indtægter, eller som en årlig fritagelse. Metoden belaster såvel fondene som administrationen derved, at hver enkelt fond skal indgive andragende om fritagelse, normalt hver år. For de stående fritagelser gælder dog, at de deraf omfattede fonde i almindelighed kan nøjes med at indsende årsregnskabet til kontrol af, at deres forhold ikke har ændret sig, således at betingelserne for skattefrihed ikke længere er tilstede.

For tiden er der omkring 300 andragender om lempelser årligt, og dette antal må antages at stige stærkt under i øvrigt uændrede lempelsesregler, hvis skattepligten for fonde udvides til at omfatte også ikke- erhvervsmæssige indtægter, f.eks. renter, jfr. oplysningerne om antallet af ikke-skattepligtige fonde i afsnit 2.

Dette rejser spørgsmålet, om der findes mere hensigtsmæssige metoder til at indrømme skattelempe.

En anden metode end den nugældende bevilingsmæssige lempelse kunne bestå i, at der blev givet fondene fradragsret for deres ydelser efter visse på forhånd fastlagte regler.

Herved ville det være overladt til de almindelige ligningsmyndigheder at kontrollere, om betingelserne for fradrag var til stede på samme måde som disse myndigheder kontrollerer ethvert andet ligningsmæssigt fradrag.

Den administrative besparelse herved kan belyses ved følgende eksempel på, hvorledes det endelige skattetilsvaret for en almenvelgørende fond med årlig fritagelse fremkommer under de nugældende lempelsesregler:

1. Fonden selvangiver sin fulde erhvervsmæssige indtægt, som er på 100.000 kr.
2. Kommunen indberetter det selvangivne beløb til statsskattedirektoratet til maskinel beregning af skatten.
3. Skatteopkrævning udsendes til fonden. Den lyder på 40 % af den selvangivne indkomst, d.v.s. 40.000 kr.
4. Fonden indbetaler 40.000 kr.
5. Fonden ansøger om skattelempe for et beløb på 90.000 kr., som fonden har udbetalt til velgørende (lempelsesberettigede) formål.

6. Andragendet imødekommes, og meddelelse herom sendes til fonden, kommunen og den maskinelle beregningsafdeling. Meddelelsen indeholder oplysning om, at skatten skal nedsættes med

$$\frac{90.000}{100.000} \times 40.000 \text{ kr.} = 36.000 \text{ kr.}$$

7. Ændret skatteberegning foretages i overensstemmelse hermed, og et beløb på 36.000 kr. tilbagebetales til fonden med rentegodtgørelse.

Hvis der i stedet gives fonden adgang til at fratrække ydelsen til velgørende formål i sin skattepligtige indkomst, vil selvangivelsen og indberetningen (pkt. 1 og 2 foran) lyde på 10.000 kr. og skatteopkrævningen (pkt. 3 foran) på 4.000 kr., således at de 3 ekspeditioner under pkt. 5-7 kan bortfalde.

Metodens effektivitet vil afhænge af, i hvilket omfang det lykkes at fastsætte klare regler for de ydelser, der berettiger til fradrag.

Hvis det blot drejer sig om at konstatere, om en vis indtægt er videreudloddet fra fonden til legatmodtageren inden for en vis frist, jfr. den i afsnit 6.1. omtalte mulighed for at sondre mellem beløb, der straks udloddes, og beløb der opspares, skulle forholdet ikke volde ligningsmyndighederne vanskeligheder.

Drejer det sig derimod om at sondre mellem udlodninger til kvalificerede (f.eks. almennyttige) formål og andre udlodninger, vil vanskelighederne være større, men de adskiller sig dog ikke fra de vanskeligheder, der allerede i dag foreligger for de skattemyndigheder, som skal bedømme disse forhold i forbindelse med bevillingsmæssig lempelse.

Sluttelig kan anføres, at der gennem fradragsmetoden kan gives fondene adgang til at påklage de af ligningsmyndighederne truffne afgørelser i den sædvanlige klageinstansfølge over skatteråd og landsskatteret.

6.4. Tilskud i stedet for skattelempelse.

Efter nugældende lempelsesregler eftergives skatten af den del af den skattepligtige indtægt, som er anvendt til lempelsesberettigede (almennyttigt formål, jfr. afsnit 4.1.2.3. og 6.3.). Er således 1/4 af indtægten anvendt til disse formål, eftergives 1/4 af skatten. Er hele indtægten anvendt, eftergives hele skatten. Er mere end hele den skattepligtige indtægt anvendt, eftergives også hele skatten, men der ydes ikke direkte tilskud herudover.

Lempelsesreglerne kan alene sikre, at lempelsen tilfalder de formål, som ønskes tilgodeset (ydelse til almennyttige formål), men lempelsen gives efter nugældende regler med samme procent (skatteprocenten = 40 %) af det beløb, som fondens bestyrelse beslutter at anvende til det almennyttige formål.

En fond, A, der anvender 100.000 kr. til et almennyttigt formål, vil således få eftergivet skatten heraf (40 %), eller 40.000 kr., uden at der stilles yderligere betingelser.

En anden fond, B, som anvender 1.000.000 kr. til et almennyttigt formål, vil tilsvarende få eftergivet skatten heraf, d.v.s. 400.000 kr.

En tilskudsordning i sin reneste form adskiller sig fra disse regler på følgende punkter:

1. Fonden må betale skat af hele sin skattepligtige indtægt, uanset om den anvender den helt eller delvis til almennyttige formål eller til et hvilket som helst andet formål.
2. Der gives ikke adgang til bevillingsmæssig lempelse af den pålignede skat.
3. Derimod er der adgang til at søge tilskud.
4. Et eventuelt tilskud er principielt uafhængigt af, hvilke skatter der er pålagt fonden. Selv om fonden har anvendt hele sin indtægt til almennyttige formål, er det muligt, at tilskuddet kun udgør f.eks. halvdelen af den pålignede skat, ja måske ydes der slet intet tilskud. Omvendt kan tilskuddet tænkes at overstige skatten.

Forskellen mellem en sådan ren tilskudsordning og den hidtidige lempelsesordning kan også udtrykkes på den måde, at *lempelse* ydes inden for rammerne af pålagt skat efter faste regler. *Tilskud* ydes efter et konkret skøn i hvert enkelt tilfælde uden hensyn til pålagt skat, idet hver enkelt fond undergives en konkret bedømmelse, både med hensyn til formålets samfundsmæssige værdi, det øjeblikkelige behov, prioriteringssynspunkter, det offentlige samlede finansielle situation og andre momenter, som skønnes af betydning.

En tilskudsordning giver utvivlsomt det offentlige bedre muligheder for at sikre en styring af de offentlige midler hen til de formål, som i en given situation prioriteres højest. Det bemærkes i denne forbindelse, at tilskudsmidlerne ikke nødvendigvis vil være begrænset til midler, der hidrører fra beskatning af fonde, men at de heller ikke nød-

vendigvis vil nå op på det samlede beløb, der hidtil er ydet som skattelempelse for de almennyttige fonde.

En helt konkret bedømmelse af den enkelte fonds behov for tilskud i hvert enkelt tilfælde vil kræve betydelige administrative ressourcer.

En tilskudsordning vil dog næppe føre til, at det er den enkelte almennyttige fond, der skal ansøge om tilskud. Snarere vil tilskuddet blive givet til de almennyttige formål som sådanne (museet, skolen, etc.).

Dette betyder på den anden side, at fonde, som ikke direkte repræsenterer sådanne formål, men hidtil har støttet dem, ikke vil kunne opnå tilskud. En sådan ændring kan meget vel føre til en svigtende interesse hos fondene i at yde støtte eller fremskaffe midler til støttevirksomhed. Herved vil de almennyttige formåls behov for offentlige tilskud øges.

Hvis gaver til almennyttige fonde beskattes, vil denne virkning formentlig blive særlig udtalt, fordi det ikke vil kunne udelukkes, at den, der ønsker at yde bidrag til et bestemt formål, må se 40 % (skatten) af sit bidrag anvendt til helt andre formål, som han måske er direkte modstander af. Denne usikkerhed med hensyn til anvendelsen af bidraget, som en tilskudsordning herved indeholder, må formodes at svække interessen for at yde bidrag til almennyttige fonde overhovedet. Det må i denne forbindelse erindres, at den, der yder en ikke-fradragsberettiget gave til en fond, i realiteten har betalt en art frivillig skat på 100 % af gavebeløbet.

For familiefonde, der ikke kan forvente tilskud, vil en beskatning kunne føre til, at de, der hidtil har modtaget støtte herfra, f.eks. til uddannelsesformål, vil blive henvist til i stedet at søge støtten hos det offentlige.

I hvert fald for de almennyttige fonde kan det være et spørgsmål, om der er et væsentligt behov for den offentlige styring, som er en af hovedfordelene ved en tilskudsordning frem for de hidtidige lempelsesregler.

Hvis det offentlige f.eks. mener, at de eksisterende fonde i for høj grad tilgodeser sundhedssektoren, og at støtten burde være givet til ungdomsarbejde (eller omvendt), er det i dag såre enkelt for det offentlige blot at opnå det samme resultat ved en minimal nedskæring af tilskud til sundhedssektoren og forøgelse af tilskud til ungdomsarbejdet. Under alle omstændigheder vil de beløb, der anvendes til i bredere forstand alment velgørende formål kun være en marginal del af de beløb, det offentlige selv anvender til samme formål.

I det omfang fondsbeskatningen udvides, f.eks. til at omfatte renteindtægter, vil bortfaldet af denne skattefrihed kunne sidestilles med bortfald af en generel skattelempelse for sådanne indtægter, og der kan da her opstå et tilsvarende spørgsmål om, i hvilket omfang bortfaldet af skattefriheden eventuelt bør kompenseres ved offentlige tilskud.

For virksomheder, der konkurrerer med udenlandske virksomheder, må der yderligere tages hensyn til, at de konkurrerende virksomheder i udlandet i forvejen kan være undergivet lempeligere beskatningsregler end danske virksomheder. En skærpelse af de nugældende regler for beskatning af danske virksomhedsejende fonde vil derfor i visse tilfælde kunne få utilsigtede virkninger på de fondsejede virksomheders konkurrencemæssige stilling med uheldige følger for den samlede danske produktion og beskæftigelse samt for betalingsbalancen.

Dette kunne modvirkes ved at indrømme fondene ret til indenfor visse grænser at foretage skattefri henlæggelser til styrkelse af egenkapitalen i de fondsejede virksomheder. Ved en sådan ordning ville man imidlertid skattemæssigt favorisere de fondsejede virksomheder i forhold til andre erhvervmæssige virksomheder. Dertil kommer, at en ordning af denne karakter efter udvalgets opfattelse mest naturligt måtte indpasses i mere generelle skattemæssige ordninger i erhvervsfremmeøjemed.

6.5. Eventuel registrering af alle fonde i skattevæsenets regi.

En registrering af alle fonde i skattevæsenets registre vil næppe volde særlige problemer, hvis alle fonde undergives skattepligt og dermed selvangivelsespligt.

I så fald ville registreringen kunne foregå på samme måde som det i afsnit 3.2. er angivet med hensyn til akkumulerende investeringsforeninger, altså stort set blot med den kontrol, som ligger i det kendskab til eksisterende fonde, som kommunerne er i besiddelse af.

Det er muligt, at et vist antal fonde derved i en kortere periode kan unddrage sig registrering, men disse fonde vil næppe være af nogen væsentlig fiskal betydning, og der ses derfor ikke at være behov for straffebestemmelser ud over dem, der allerede eksisterer over for skattepligtige, som ikke indgiver selvangivelse, jfr. selskabsskattelovens §§ 28 og 29 (strafuillæg).

Hvis ikke alle fonde undergives skattepligt, vil registrering i skatteregistrene formentlig forudsætte

en registrerings- eller anmeldelsespligt, og her måtte der så eventuelt fastsættes særlige straffebestemmelser for undladelse af at opfylde anmeldelsespligten.

Behovet herfor må dog afhænge af, om registreringen har andre formål end de skattemæssige. Kun hvis registreringen tilsigter andre formål end beskatning, kan der antages at være grundlag for straffebestemmelser, der går ud over dem, som skattelovgivningen allerede afgiver hjemmel for.

6.6. Skatteundvigelser.

6.6.1. Skatteundvigelse til udlandet.

Under de hidtidige beskatningsregler for fonde er flytning til udlandet af fondsmidler ikke konstateret som noget problem.

Dette kan have forbindelse med, at fonde her i landet kun beskattes af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, herunder fast ejendom, og at denne beskatning ikke bortfalder ved flytning af hjemsted til udlandet, medmindre selve den faktiske virksomhed flyttes til udlandet, jfr. selskabsskattelovens § 2.

Problemet kan imidlertid opstå, hvis skattepligten udvides til også at omfatte renteindtægter m.v. I hvilket omfang det er muligt for fonde at unddrage sig dansk beskatning ved at flytte fondens hjemsted eller selve fondskapitalen til udlandet afhænger ikke blot af skattereglerne, men også af de civilretlige regler for fonde her og i udlandet og af valutabestemmelser m.v.

Selve den juridiske form - den selvejende institution - er ikke i sig selv til hinder for, at institutionens hjemsted eller hele den juridiske person flyttes til et andet land. For at en beslutning herom er gyldig, må det dog forudsættes, at det pågældende lands retsorden anerkender en retsform, der svarer til den selvejende institution i dansk ret. Med hensyn til de materielle krav til beslutningens vedtagelse følger det af de almindelige regler for ændringer i fundatsen for en selvejende institution, at i tilfælde, hvor fundatsen ikke selv bestemmer noget herom, må spørgsmålet om flytning af fondens hjemsted afgøres efter reglerne om permutation.

Dette antages også at gælde for fonde, der ikke er stadfæstede.

I selskabsskattelovens § 24 siges det, at foreninger m.v. ansættes i den kommune, i hvilken hovedkontoret findes eller hvorfra bestyrelsen foregår. Denne bestemmelse kan være vejledende for afgørelsen.

Der kan også henvises til OECD's modelkonvention vedrørende undgåelse af dobbeltbeskatning

af indkomst m.v., hvori "hjemmehørende i en stat" anvendes om en person (fysisk eller juridisk), som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller på andet lignende kriterium. Med hensyn til muligheden for at flytte den her i landet hjemmehørende fond til udlandet bemærkes, at efter gældende valutabestemmelser, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse nr. 118 af 12. marts 1973 med senere ændringer, tillader valutamyndighederne, at der overføres midler som direkte investering i udenlandske erhvervsvirksomheder. Uden tilladelse kan der overføres 200.000 kr. pr. virksomhed pr. kalenderår. Ved emigration kan der medtages 40.000 kr. ved udrejse, og resten af kapitalen kan overføres efter et års forløb eller tidligere, når nærmere fastsatte betingelser er opfyldt.

For valutaindlændinge er der ikke adgang til at oprette udenlandske bankkonti eller til at investere i passiv kapital ved køb af udenlandske værdipapirer med undtagelse af obligationer, der er udstedt af internationale organisationer, som Danmark er medlem af.

Hvad angår de nugældende skatteregler bemærkes, at flytning til udlandet i almindelighed kun vil få særlig betydning i relation til en skattepligtig fond, som ikke automatisk efter skift af hjemsted vil fortsætte med at være skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 2, enten fordi den erhvervsmæssige indtægt ikke er knyttet til et fast driftssted eller fordi, virksomheden eller den faste ejendom flyttes eller afhændes.

Hvis der indføres en udvidet beskatning af fonde, f.eks. med skattepligt af renteindtægter, kunne det synes nærliggende at imødegå et skatteundvigelsesproblem ved at udvide reglerne for tilbageholdelse af udbytteskat til også at omfatte renter. Dette er dog næppe uden videre gennemførligt. Det ville i hvert fald forudsætte, at næsten enhver dansk debitor skulle pålægges pligt til at tilbageholde en renteskat af udbetalinger til fonde.

Selv om de fleste debitorer er bekendt med, hvem der er aktuel kreditor i låneforholdet, ville en sådan regel - specielt for fonde - kræve, at debitor i hvert enkelt tilfælde måtte sætte sig ind i, om kreditor var omfattet af fondsreglerne.

Dette krav kunne måske nok opfyldes af pengeinstitutter og kreditforeninger, men næppe af alle pantebrevsdebitorer.

Man kunne herefter tænke sig, at pligten til at tilbageholde renteskat indsnævredes til kun at omfatte pengeinstitutter og realkreditinstitutioner, men derved ville der opstå risiko for en forskyd-

ning af låntagningen fra disse institutioner over mod det mere private pantebrevsmarked.

En helt generel regel om tilbageholdelse af renteskat, gældende samtlige debitorer, ville løse disse problemer, men udvalget har ikke ment, at bedømmelse af en sådan generel ordning falder ind under dets kommissorium, navnlig i betragtning af, at skatteundvigelsesproblemet vedrørende fonde må antages at blive af underordnet betydning i forhold til rækkevidden af en generel renteskatteordning.

En anden skatteteknisk mulighed, som dog kun delvis løser problemet, er en regel om, at en dansk fond skal forblive skattepligtig her til landet, indtil det er godtgjort, at fonden lovligt er etableret eller har skiftet hjemsted til et andet land, som i hovedtræk beskatter fonde efter samme regler som gælder her i landet, og at det yderligere er godtgjort, at fondsmidlerne lovligt er overført til udlandet.

Der henvises iøvrigt til afsnit 6.7., hvor skatteundvigelsesproblemet er berørt i forbindelse med behandlingen af mulighederne for at indføre skattetræk på udlodninger fra fonde kombineret med fradragsret for udlodningerne.

6.6.2. Skatteundvigelse til en anden organisationsform.

En anden form for skatteundvigelse, som kan tænkes at opstå i forbindelse med en skærpet beskatning af fonde, består i, at fondsstrukturen erstattes med en anden organisationsform, som er undergivet en lempeligere beskatning.

Det mest nærliggende vil her være en overgang fra fondsstruktur til forening.

Som det fremgår af afsnit 4.1.1.1., er den væsentligste forskel på en fond og en forening, at foreninger har medlemmer, medens fonde er selvejende. Det fremgår imidlertid også af det nævnte afsnit, at fonde udmærket kan have foreningslignende tilknytning til interesserede grupper og endog kan lade fondsbestyrelsen vælge af sådanne grupper. Den reelle forskel mellem en fond og en forening kan derfor være yderst ringe.

Som eksempel fra praksis kan nævnes et kursuscenter, som oprindeligt var organiseret som en ikke kgl. konfirmeret fond, støttet af interesserede grupper. Da denne organisationsform medførte, at overskuddet ved kursusaktiviteten var skattepligtig, ændredes organisationsformen til en forening med de pågældende grupper som medlemmer. Derved opnåedes, at den del af kursusaktiviteten, som var rettet mod de interesserede grupper, blev skattefri i kraft af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 4, hvorefter overskud

ved leverance til medlemmer ikke betragtes som erhvervsmæssig virksomhed.

I dette tilfælde lå vedtægternes oprindelige udformning ganske vist i grænseområdet mellem fond og forening, men dette er ikke noget enkeltstående tilfælde.

Eksemplet viser en overgang fra fond til forening på grund af en (mindre) beskatningsforskel, som allerede eksisterer i gældende ret.

Det må forudses, at incitamentet til at ændre organisationsform fra fond til forening vil blive forstærket væsentligt, hvis fonde undergives almindelig skattepligt, medens foreninger opretholder deres hidtidige skattefrihed for ikke-erhvervsmæssige indtægter.

Spørgsmålet om skatteundvigelser over til forening kan komme til at foreligge i to former, nemlig dels derved, at allerede eksisterende fonde gennem vedtægtsændringer overgår til at være foreninger, jfr. eksemplet foran, dels ved at der i stedet for nye fonde stiftes foreninger med samme formål, som tidligere var forbeholdt fonde.

For så vidt angår vedtægtsændringer for allerede eksisterende fonde vil permutationsreglerne formentlig i vidt omfang sikre, at overgang til forening ikke kan ske uden tilsynsmyndighedens tilladelse. Dette gælder i hvert fald for de fonde, som ikke ligger i grænseområdet mellem fond og forening, og hvis vedtægter ikke indeholder bestemmelser om, at en sådan overgang kan finde sted. De nugældende skatteregler indeholder ikke bestemmelser om avancebeskatning ved overgang fra fond til forening, idet reglerne om beskatning ved overgang fra en beskatningsform til en anden, jfr. selskabsskattelovens §§ 5 og 5A og foran i afsnit 4.1.3.2., ikke omfatter de her nævnte tilfælde. Såfremt fondsbeskatningen skærpes i forhold til foreningsbeskatningen, vil det dog være naturligt at indføre de tilsvarende beskatningsregler ved overgang fra fond til forening.

Dette vil dog ikke være nogen løsning for så vidt angår fondsejede aktiver, der kan afstås uden avancebeskatning, f.eks. bankindeståender og efter nugældende regler også obligationer, pantebreve og lignende værdipapirer. Hvis kursgevinster på disse værdipapirer inddrages under beskatning, vil dette - i forbindelse med en regel om avancebeskatning ved overgang fra fond til forening - måske nok til en vis grad mindske incitamentet til overgang, men overgangsregler i sig selv vil næppe afgørende kunne hindre vedtægtsændringer, hvis forskellen i den løbende indkomstbeskatning af fonde og foreninger er af væsentlig størrelse, da forskellen i den løbende be-

skatning i så fald hurtigt vil kunne opveje avancebeskatningen.

Langt vigtigere end mulighederne for eksisterende fondes overgang til foreningsform er dog sikkert muligheden for, at stiftelse af fonde erstattes af foreningsdannelser. I selve stiftelsessituationen er der nemlig ingen skattemæssig forskel på, om det er en forening eller en fond, der stiftes.

Et nærliggende modtræk mod denne mulighed for skatteundvigelse ville være at inddrage alle foreninger under almindelig skattepligt.

At drage denne konsekvens rummer dog visse betænkeligheder. Der findes her i landet en rig variation af foreninger med vidt forskelligt formål og virke, og langt de fleste af dem må betragtes som værende uden nogen som helst fiskal interesse.

Et krav om, at alle disse foreninger skulle underkastes selvangivelsespligt og den deraf følgende procedure med henblik på at foretage en skatteansættelse, forekommer ikke hensigtsmæssig i betragtning af det formodede beskedne skatteprovenu og de ulemper, som det vil pålægge foreningernes bestyrelser, sammenholdt med det administrative besvær såvel for foreningerne som for de skattelignende myndigheder.

Udvalget har derfor overvejet, om den nævnte skatteflugtsmulighed kan afværges gennem mindre drastiske foranstaltninger.

I det følgende anføres de kriterier for sontring mellem skattepligtige og ikke-skattepligtige fonde, foreninger, som udvalget har taget stilling til.

1. Medlemsantal.

Et beskedent medlemstal anvendes som et moment i bedømmelsen af, om en sammenslutning må karakteriseres som et interessentskab i modsætning til en forening, jfr. foran afsnit 4.1.1.1. Et tilsvarende kriterium kunne tænkes anvendt ved sontringen mellem skattepligtige foreninger og ikke-skattepligtige.

Kriteriet findes dog uegnet i denne forbindelse, dels fordi en foreningskonstruktion let kan etableres med mange medlemmer, hvis den er kontingentfri og uden hæftelse, dels fordi den vil inddrage reelle foreninger med eksklusivt tilsnit, f.eks. små grundejerforeninger og særprægede hobbyklubber.

2. Nettoformuens størrelse.

Da en væsentlig del af fondsproblematikken drejer sig om opsamling af kapitaler, hvis afkast hidtil har været skattefrit, synes denne sontring umiddelbart velegnet. Den vil dog muligvis gøre det

nødvendigt at opstille en række undtagelsesbestemmelser, som fritager f.eks. faglige foreninger fra skattepligten, jfr. foran i afsnit 2. om de betydelige kapitalressourcer, der er opsamlet i visse af disse foreninger.

3. En samlet, nuanceret vurdering af, om der i realiteten foreligger en fond eller en forening.

En sådan konkret vurdering er ikke nogen egentlig løsning på problemet, idet der herved blot sker en henskydelse af afgørelsen til de administrative organer, som allerede i dag kan komme ud for at skulle tage stilling til spørgsmålet, jfr. det foran anførte eksempel om kursuscentret.

Udvalget har ikke fundet det muligt i den til rådighed stående tid at anvise nogen klar løsning, men hælder dog nærmest til den opfattelse, at nettoformuen er bedst egnet som beskatningskriterium, hvis skatteundvigelse i retning af foreningskonstruktioner skulle vise sig at gøre en isoleret fondsbeskatning illusorisk. Der er dog også mulighed for at anvende flere kriterier på en gang, f.eks. stor indtjening - eventuelt således at beskatning indtræder, hvis blot ét af disse kriterier er opfyldt.

De nævnte løsninger må dog som nævnt formentlig forudsætte en række undtagelsesbestemmelser, f.eks. vedrørende faglige organisationer, og udvalget mener derfor, at en mere generel inddragelse af foreninger under skattepligten kun bør foretages, hvis der senere måtte vise sig tendenser til, at foreningskonstruktionen udnyttes til de skattebegunstigelsesformål, som en fondsbeskatning tilsigter at udelukke.

Som en mindre vidtgående foranstaltning til foreningsdannelser med fondsformål kan der i stedet peges på muligheden for at indføre en regel om, at foreninger med typisk fonds karakter ikke kan udlodde midler til bestemte formål, f.eks. ydelser til bestemte familier.

En anden mulighed ville være at indføre en regel, hvorefter foreningens formue i det omfang, den er udskilt til anvendelse til særlige "fundatsmæssige" formål, er omfattet af reglerne om fondes skattepligt.

En regel af dette indhold kunne udformes således:

"I det omfang, en forening ejer formue, hvis afkast og eventuelt også kapital skal anvendes til fyldestgørelse af visse nærmere angivne formål, der ikke har sammenhæng med foreningens medlemsaktivitet eller med arrangementer, som foreningen forestår som

et led i sit foreningsmæssige formål, skal sådanne midler fremgå af foreningens regnskaber og beskattes efter de regler, der gælder om fonde".

6.7. Skitse til en fradragsordning med skatteutræk.

I afsnit 6.1. og 6.1.1. er det anført, at der i relation til fondes muligheder for skattefri opsparring af kapitalafkast, herunder navnlig renter, er en væsentlig forskel på fonde, der hurtigt videregiver kapitalafkastet, og fonde, der opsparer det.

Denne forskel har givet anledning til overvejelser af, om akkumulationsproblemet kunne løses ved en ordning, der beskatter de kapitalopsamlende fonde, men friholder dem, der hurtigt udlodder deres overskud.

Udvalget har her set en parallel i den beskatning af akkumulerende investeringsforeninger, som blev indført i 1979.

Efter disse regler beskattes de investeringsforeninger, som ikke vedtægtsmæssigt er forpligtet til at udlodde deres overskud til medlemmerne inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår, medens de foreninger, der har en sådan forpligtelse, ikke beskattes.

En fuldstændig overførelse af dette system til fondsområdet rummer dog visse betænkeligheder, først og fremmest fordi udlodning af fondenes overskud til tider forudsætter en mere kompliceret beskatningsproces, end det er tilfældet for investeringsforeningerne, hvis overskudsfordeling følger forud fastlagte, klare retningslinier.

Udvalget har derfor skitseret en anden ordning, som formentlig bedre tilgodeser hensynene til fondenes særpræg og individuelle forskelligheder.

Den bærende betragtning bag ordningen er den, at de fiskale og økonomiske hensyn i fondssammenhænge er tilstrækkeligt varetaget, når blot den given indtægt beskattes hos den endelige modtager, og der ikke undervejs er opstået muligheder for at forøge indtægten gennem skattefri akkumulation af beløbets afkast, jfr. de synspunkter, der er anført i afsnit 6.1. og 6.1.1. om skattefri akkumulation af renteindtægter.

Som udgangspunkt skal alle fonde herefter være skattepligtige af alle indkomster. De kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fratrække alle udlodninger, uanset formålet med udlodningen. Har de i et år foretaget henlæggelser (dvs. ikke udloddet) af beskattet indkomst, er fondsskatten af indtægten en endelig skat, der ikke senere kan refunderes. Overstiger udlodningen i et

senere år dette års skattepligtige indkomst, kan fondene således ikke få den betalte skat af denne overskydende udlodning refunderet.

Hvis man ønsker en videregående fradragsret, der også omfatter henlæggelser efter visse nærmere regler, kunne dette ske ved at tillade fradrag for henlæggelser til en reservekonto til senere udlodning, f.eks. indenfor en 2 - 5 års periode. Dette ville også i tilsvarende grad ophæve beskatningen af rentetilvæksten.

Er udlodning ikke sket inden fristens udløb, skal der ske efterbeskatning, eventuelt med et tillæg svarende til det tillæg på 25 %, der efter gældende regler anvendes for fonde, som har fratrullet henlæggelser til kvalificerede formål, men benytter henlæggelserne til andre formål.

Administrativt set vil den enkleste ordning være, at fradragsretten kun omfatter *udlodninger* i vedkommende regnskabsår og ikke henlæggelser. Herved vil den ligningsmæssige opgave blive væsentligt lettere, ligesom en efterfølgende kontrol af, at udlodning senere faktisk foretages indenfor en vis frist, helt kan undværes. En sådan løsning vil ganske vist medføre, at der i nogle tilfælde sker beskatning af en indtægt, som senere udloddes, men dette vil i praksis normalt kun få virkning for eet indkomstår, idet fonden i de følgende år vil kunne udlodde både sidste års overskud og en del af det nye års overskud. Ulemperne vil således set over en længere årrække være uden væsentlig betydning. En fradragsret for henlæggelser synes derfor at burde reserveres for særligt kvalificerede tilfælde.

Skattefri indtægter.

En fond kan lige som aktieselskaber have skattefri indtægter, og der kan også være indtægter, der særlig er skattefri for fonde, f.eks. visse gaver. Da indtægter ikke kan øremærkes, må der indføres en prioriteringsregel.

Administrativt ville den enkleste ordning være at tillade fradrag i indkomstopgørelsen for samtlige udbetalinger fra fonden, uanset om de pågældende beløb stammer fra skattefrie eller skattepligtige indtægtsarter.

I det omfang der under ændrede skatteregler bevares skattefrihed for visse fondsindtægter, forekommer det ikke urimeligt eller ulogisk, at disse indtægter kan videreudloddet med fradragsret. Uanset hvor mange år en fremførsel at skattemæssigt underskud tillades - herunder af underskud som følge af den skitserede fradragsordning - vil fradraget kun kunne udnyttes, hvis der foreligger en skattepligtig indtægt.

Reglen om fradrag for underskud bør udformes

Indeholdelsesordning.

således, at udlodninger af grundkapitalen ikke er fradragsberettiget.

Med henblik på at sikre, at de skattepligtige udlodninger kommer til beskattning, er det nærliggende at kombinere fradragsordningen med en indeholdelsesordning. Da fonden har fradragsret for udlodninger af årets skattepligtige indkomst (der ses bort fra den ovenfor skitserede henlæggelsesordning), må det være hensigtsmæssigt at lade fonden indeholde 40 % skat i alle udlodninger og indsende skattebeløbene til myndighederne.

I det følgende ses bort fra de særlige problemer, der vil opstå, såfremt ydelser fra fonde består i andet end pengeudbetalinger.

For fuldt skattepligtige personer og for selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet, må den indeholdte skat være en foreløbig skat, som fradrages i den beregnede endelige skat. For begrænset skattepligtige personer og selskaber m.v., der er hjemmehørende i udlandet, kan skatten eventuelt udformes som en endelig skat, jfr. afsnit 4.8 om udbytte, der tilfalder udlændinge-

Dette giver dog formentlig problemer i relation til udlodninger til udlændinge i lande, med hvilke vi har dobbeltbeskatningsaftale. Efter OECD's modelkonvention (art. 21) og de fleste danske aftaler kan udlodninger fra fonde *alene* beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende.

Udlændinge i nævnte lande kan altså kræve skatten tilbagebetalt, hvis de dokumenterer at være skattepligtige i det pågældende udland. Erfaringer viser dog, at mange udlændinge faktisk undlader at kræve refusion. Endelig kan man måske antage, at en ordning af denne art i et vist omfang vil afholde fonde fra at udlodde til modtagere i udlandet.

I forhold til de nugældende regler, hvor der slet ikke sker nogen beskattning, må ordningen således betragtes som en stramning. Underudvalget har været inde på, om problemet kunne løses fuldt ud ved at nægte fondene fradragsret for ydelser til udlændinge, således at skatten på sådanne udlodninger flyttedes fra modtageren til fonden, eventuelt i form af en afgift. Man anser det imidlertid for tvivlsomt, om en sådan løsning kan indpasses i indgåede dobbeltbeskatningsaftaler og internationale retsregler i øvrigt, jfr. selskabsskattekommissionens betænkning af 1972 om selskabsbeskatning, side 16.

I det omfang fonde udbetaler til foreninger og fonde m.v., kan der indføres en ordning, hvorefter der ikke skal foretages indeholdelse af skat, så-

fremt modtageren fremviser et frikort, jfr. afsnit 4.8. om udbyttefrikort.

Omgåelsesmuligheder.

Fradragsordningens hovedsigte er at imødegå skattefri akkumulation af kapital i fonde. Det må derfor overvejes, om dette sigte eventuelt kan forskertses gennem omgåelse af beskatningsreglerne. Udvalget kan her pege på, at renteindtægter eventuelt kan akkumuleres skattefrit ved oprettelse af flere fonde, idet fondene - under forudsætning af, at gaver fortsat er skattefri - kan opnå fradrag i indkomsten for beløb, som udbetales til en søsterfond.

Eksempel 1.

Fonde, som udelukkende har renteindtægter. I stedet for at oprette en fond, oprettes to eller flere fonde. Fondene udlodder til hinanden et beløb svarende til den skattepligtige indkomst og opnår gennem fradragsretten for udlodninger en indkomst på 0 kr. på trods af, at renteindtægterne er akkumuleret i fondene, ganske vist ikke i den fond, som har indtjent renterne, men i søsterfonden.

Eksempel 2.

Fonde, som har nogle skattepligtige indtægter, og som har til formål at erhverve aktier i et bestemt selskab.

Der oprettes to fonde. Den ene får de aktiver, som giver de skattepligtige indkomster, medens den anden fond efterhånden erhverver aktierne i selskabet, idet den rentebærende fond årligt udbetaler et beløb, der svarer til dens skattepligtige indkomst, til den aktieejende (aktiekøbende) fond. Hvis aktierne ikke giver udbytte, kan aktieselskabets værdistigning opspares i den køvende fond uden beskatning.

Den i eksempel 1 anførte omgåelsesmulighed synes dog urealistisk, idet den er af en sådan karakter, at den formentlig kan tilsidesættes allerede efter gældende skatteregler. Med hensyn til eksempel 2 vil en tilsidesættelse formentlig være mulig i klare omgåelsestilfælde.

Hvis dispositionerne anses for uacceptable, er det i øvrigt muligt at imødegå dem gennem enkle særregler, f. eks. således, at gaver beskattes i det omfang et tilsvarende beløb anvendes til opkøb af aktier, eller således at gaver mellem fonde gøres skattepligtige.

Under hensyn til det anførte finder udvalget ikke, at der foreligger afgørende betænkeligheder ved at erstatte den nugældende skattefrihed for renter

m.v. med den skitserede fradragsordning kombineret med regler om skattetræk på udlodninger fra fonde.

6.8. Underudvalgets konklusioner.

Fondsudvalget har anmodet underudvalget om - foruden en redegørelse for de gældende regler - at fremlægge principielle synspunkter for en kommende lovgivning om skatter og afgifter for fonde. Underudvalget har derfor anset det som sin opgave at overveje udformningen af skatteregler, som kan finde anvendelse, hvis man ønsker at beskatte fonde i videre omfang end hidtil. Underudvalget har i sine overvejelser lagt vægt på at foreslå regler, som vil være forståelige for skatteyderne og praktikable for administrationen, og - i sammenhæng hermed - er i overensstemmelse med dansk retstradition inden for det skatteretlige område. Underudvalget har tillige haft for øje, at en eventuel skattepligt udformes således, at den i mindst muligt omfang medfører konkurrenceforvridding mellem selskaber og fonde med ensartet virke. På denne baggrund finder underudvalget, at dets undersøgelser giver grundlag for følgende konklusioner:

1. En udvidet beskatning bør i princippet foretages efter tilsvarende regler som gælder for aktie- og anpartsselskaber, jfr. afsnit 5, men det bør ske med de modifikationer, som følger af fondenes særlige struktur som selvejende institutioner, jfr. nedenfor.
2. Formuebeskatning af samtlige fonde er næppe hensigtsmæssig. For familiefonde kan dog fremføres særlige synspunkter, jfr. afsnit 5.2.
Den formueskattelignende kooperationsbeskatning er næppe heller egnet, jfr. afsnit 5.1.
3. I lighed med holdingselskaber bør fonde ikke beskattes af udbytter fra aktieselskaber, hvori de ejer mindst 25 % af aktiekapitalen, jfr. afsnit 6.1.2., og for udbytter af andre aktieposter bør der indrømmes skattegodtgørelse.
4. Det forhold, at aktieavancer i et vist omfang kan betragtes som en art akkumuleret udbytte, kunne konsekvent tale for, at skattepligt for begge indtægtsarters vedkommende fulgte ensartede regler, jfr. afsnit 6.1.5.2. Denne konsekvens opretholdes imidlertid

ikke fuldt ud efter nugældende aktionærbeskatningsregler, og udvalget finder ikke anledning til at foreslå, at der på dette punkt skulle gælde andre regler for fonde end for aktieselskaber.

5. Hvor en fond succederer i en arveladers stilling, uden at dødsboet beskattes, bør det sikres, at beskatning finder sted senest ved fondens videresalg af det arvede aktiv. Dette vil i sig selv følge af pkt. 1. Hvis succession for fonde ønskes afskaffet, kunne der - for at løse likviditetsproblemet - i stedet for beskatning i dødsboet overvejes en regel, hvorefter dødsboets skattetilsvær overføres til fonden som en egentlig gæld, der, hvis det ikke kan betales straks, afdrages over en årrække eller eventuelt betales ved videresalg af aktivet.
6. Fonde bør i lighed med aktieselskaber være skatte- og afgiftsfri af tilskud (gaver) til tilvejebringelse eller udvidelse af fondens grundkapital. Hvis fradragsretten hos giveren for løbende gaveydelse til fonde opretholdes, jfr. pkt. 15, bør de modtagne gaveydelse være skattepligtige for fondene.
7. Hvis man - for alle fonde eller visse grupper af fonde - ønsker at undgå den dobbeltbeskatning, der ellers vil fremkomme ved, at en indtægt, f.eks. rente, først beskattes hos fonden og derefter påny hos den, til hvem fonden udlodder indtægten, kan det ske ved, at der tillægges fondene fradragsret for deres udlodninger, såfremt udlodningerne finder sted kort tid efter, at indtægten er oppebåret, eventuelt inden for få måneder efter regnskabsårets udløb.
Det administrativt enkleste ville dog være at give fradragsret for udlodninger, som er sket i vedkommende indkomstår, men dette vil medføre, at der ikke opnås noget fradrag i det første indtjeningsår, medmindre der allerede i dette indtjeningsår sker videreudlodninger.
8. Registrering af fonde udelukkende i skattevæsenets regie vil næppe volde problemer, jfr. afsnit 6.5.
- 9a. Det i reglerne om godkendelse af sociale fonde efter ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52 indeholdte tilsyn med fondenes udlodninger kan formentlig uden

vanskelighed overføres til alle fonde, jfr. afsnit 6.2.2.

- 9b. Forhåndsgodkendelse af en offentlig myndighed som forudsætning for skattefrihed rummer næppe praktiske vanskeligheder, jfr. afsnit 6.4., men der kræves administrative ressourcer.
10. Til sikring af beskatning af udlodninger, der i henhold til punkt 7 foran er fradraget i fondens indkomst, bør der indføres en pligt for fonde til at tilbageholde skat i udlodningerne i lighed med de nugældende regler om udbytteskat, jfr. afsnit 4.8. og 6.7.
11. Muligheden for en art skatteundvigelser fra fonde til foreninger kræver overvejelser af, om en skærpet fondsbeskatning også bør gælde for foreninger, jfr. afsnit 6.6.
12. Hvis princippet i fritagelsesreglen i selskabs-skattelovens § 3, stk. 2, jfr. stk. 3, for fondes vedkommende opretholdes, bør den af administrative grunde ændres fra en skattelempelsesregel til en regel om fradrag i fondsindkomsten for beløb, der anvendes til kvalificerede formål, jfr. afsnit 6.3.
Dette gælder, uanset om fondsbeskatningen udvides eller fastholdes uændret.
13. I det omfang det fortsat skal tillægges betydning, at en fond har et særligt kvalificeret formål, kan de formål, som efter gældende skatteret anses for at kvalificere til skattelempelse efter reglerne for udlodninger til almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål, stort set fortsat anses for kvalificerede, jfr. afsnit 4.1.2.3.2. En vis justering bør dog overvejes, jfr. afsnit 6.2.
14. Rente- og afdragsfri lån, specielt fra familiefonde, kan i et vist omfang beskattes som udlodninger allerede efter gældende skattepraksis, især i tilfælde, hvor det er åbenbart, at tilbagebetaling ikke skal finde sted.
I det omfang beskatning ikke kan ske, foreligger der et skatemæssigt problem, som imidlertid ikke er specielt for fonde, men må ses i sammenhæng med skattereglerne for udlån mellem forældre og børn, funktionærlån, aktionærlån m.v.
15. I medfør af ligningslovens § 8 A er der ad-

gang til at opnå fradrag i den skattepligtige indkomst for gaver, der ydes til de af ministeren for skatter og afgifter godkendte foreninger og organisationer, hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Dette gavefradrag kan ikke udgøre niere end 1.000 kr.

Uafhængig af og i modsætning til denne bestemmelse i ligningslovens § 8 A, er der med udgangspunkt i ligningslovens § 14, stk. 2, udviklet en praksis, hvorefter en gave giver kan fradrage gaveydelse ved sin indkomstopgørelse, når han efter visse nærmere regler har forpligtet sig til at udrede gaverne som en løbende årlig ydelse, forudsat at gaverne ikke udredes til den nærmeste familie eller til fonde, der støtter denne personkreds, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3.

Denne fradragsret i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2, er uafhængig af, om gavemodtageren er en forening eller en institution, der virker for almenvellet, ligesom fradragsretten ikke kræver nogen godkendelse af ministeren for skatter og afgifter.

I indeværende folketingssamling (folketingsåret 1980/81) behandler folketinget et forslag til lov om ændring af ligningsloven, hvorefter fradragsretten for de såkaldte forsørgelseskontrakter foreslås beløbsmæssigt begrænset.

Efter underudvalgets opfattelse er der rimelig anledning til under den fortsatte behandling af dette forslag også at inddrage spørgsmålet om en eventuel ændring af de gældende regler om fradragsret for løbende gaveydelse til fonde.

Afsluttende bemærkninger.

Efter underudvalgets opfattelse bør fondenes skattemæssige stilling vurderes i sammenhæng med den skattemæssige stilling for en række skattefrie institutioner, herunder livsforsikringsselskaber, pensionskasser samt kreditforeninger og i sammenhæng med foreninger i almindelighed, der efter de gældende bestemmelser kun beskattes af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, men ikke af renter og udbytter af passive kapitalanbringelser.

Den omstændighed, at fondene efter de gældende regler er fritaget for beskatning af renter, gør det efter underudvalgets skøn naturligt tillige at vurdere fondenes skattemæssige stilling i sammenhæng med de aktuelle undersøgelser og overvejel-

ser vedrørende den mere generelle, skattemæssige behandling af renteindtægter og renteudgifter, som foregår i det såkaldte Thorkil Kristensen-udvalg.

Fondenes skattemæssige stilling bør efter underudvalgets mening også behandles i forbindelse med reglerne om beskatning ved afståelse af aktier. De gældende regler herom i ligningsloven og i lov om særlig indkomstskat m.v. vil undergå meget væsentlige ændringer ved en vedtagelse af det af regeringen den 28. januar 1981 fremsatte lovforslag nr. 140 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

Endelig bør fondenes skattemæssige stilling efter underudvalgets skøn også ses i sammenhæng med de skattemæssige problemer, der er forbundet med generationsskifte, såvel for virksomheder i selskabsform som for andre virksomheder. Underudvalget har imidlertid ment, at problemerne omkring generationsskifter faldt uden for den opgave, der har været stillet underudvalget.

underbilag 1

Ansøgninger om skattefritagelse i henhold til SSL §3, stk. 5, for selskaber (SSL §1, stk. 1, nr. 1 og 2), hvor den altovervejende del af aktie- og andelskapitalen ejes af fonde med almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Ejet af:	Skattepligtig indkomst:	Uddelt til fond: (udbytte)	Eftergivet kr.:
Fond a	360.911	439.920	133.533
Fond a	396.200	615.875	146.594
Fond a	22.686	16.000	5.920
Fond a	335.603	365.250	124.172
Fond a	450.558	489.125	166.685
Fond a	280.810	278.125	102.934
Fond a	46.802	265.125	17.316
Fond a	144.869	200.558	53.576
Fond a	128.764	256.250	47.619
Fond b	212.280	212.200	78.514
Fond b	208.145	208.145	77.145
Fond b	212.350	212.350	78.551
Fond b	339.500	339.500	125.615
Fond c	10.325.238	10.940.000	3.820.324
Fond d	14.899.600	1.500.000	555.000
Fond e	254.492	900.000	94.128
Fond f	467.650	120.000	44.400
Fond g	150.000	150.000	55.500
Fond h	119.940	119.940	44.363
Fond i	1.882.668	240.000	88.800
Fond j	105.000	0	0
	31.683.566	17.868.363	5.860.689

underbilag 1

Oversigt over indtægts- og formueforhold hos 46 erhvervsdrivende fonde, som i henhold til selskabsskatte-
lovens §3, stk. 2, får årlig skattefritagelse.

Skatteplig- tig ind- komst kr.	Skatte- eftergi- velse kr.	Ikke-er- hvervsmæs- sig ink. kr.	Aktiver (1.000 kr.)							Egen- kapital (1.000 kr.)
			Fast ejendom	Obliga- tioner	Pante- breve	Aktier	Bank	Andet	Ialt	
90.738	33.659	0	1.800				56	48	1.904	1.400
0	.	0						70	70	0
77.437	28.638	55.260		1.300				246	1.546	1.500
109.979	40.663	55.660	484		517	207		52	1.260	603
0	.	3.272			189		55		244	198
98.529	36.445	11.222.539				18.500	4.500	2.100	25.100	19.100
88.931	32.893	3.903	1.295				120	135	1.550	1.153
120.554	44.585	100.047	889	791					1.680	1.425
387.541	143.375	174.665		939		243	266	398	1.846	2.249
2.371.800	123.395	0	5.891	39		1.000	2.088	11.674	20.692	17.100
55.894	20.646	130.407	510	619		470	8		1.607	1.462
76.452	28.268	229.280	3.000	1.202		651	412	61	5.326	3.601
133.600	49.432	64.371	7.400				113	1.009	8.522	5.547
57.720	21.349	28.378	830	634			1	95	1.560	1.611
9.111	3.367	36.691	225	211			104		540	535
102.028	37.740	280	2.600					604	3.204	2.435
0	.	1.897					10		10	10
115.000	42.550	7.830					64		64	13
42.348	15.651	14.482	1.150				21	599	1.770	929
323.266	115.584	536.997	6.365			4.156			10.521	10.421
516.906	191.253	125.000	14.300	200			1.192	88	15.780	15.740
4.623	1.332	1	595				4	38	637	601
318.352	117.771	555.062	5.900	4.156		800	372	261	11.489	9.987
1.163.386	430.421	55.671	3.214	13			120	427	3.774	3.476
557.922	206.423	358.829	19.406	1.721		95	1.524	848	23.594	20.408
36.947	0	24.547	1.400	216				356	1.972	1.599
21.440	3.034	7.114	1.100				102	23	1.225	1.325
56.974	0	0	790				55	143	988	921
0	.	0	950						950	569
49.884	19.920	51.000.000	8.700	161.400	11.500	711.000	5.000	25.000	922.600	885.300
6.064	2.220	14.564	800	34			102	54	990	979
26.750	7.775	0	2.800				14	88	2.902	2.117
20.100	7.437	0		15			21	1	37	37
40.888	15.096	59.412	330	1.115			154	54	1.653	1.319
158.018	58.460	95.272	4.000	811			456		5.267	4.644
425.664	157.472	138.585	8.150	141			1.281	410	9.982	9.302
187.928	69.523	45.314	2.500	174		52	256	232	3.214	1.010
758.700	280.719	421.725	17.000	2.864		1.360	360	529	22.113	13.805
41.360	14.837	9.618	500	23		58	39		620	517
38.488	14.208	0	1.325				10	113	1.448	968
156.874	58.016	101.653	2.500	910			4	85	3.499	3.298
64.634	23.902	0					166	1	167	167
ny 0	.	45.778	14.633	1.410			79	16	16.138	10.942
68.004	25.160	48.104	1.760		140	149	195	170	2.414	2.226
39.631	14.652	6.990	800	66			83	98	1.047	873
3.074.200	178.044	185.030	3.050	1.712		350	1.548	19.577	26.237	12.069
12.094.665	2.715.915	65.964.228	148.842	182.716	12.346	739.091	20.955	65.703	1.169.653	1.073.265
% af samlede aktiver			12,7	15,6	1,1	63,2	1,8	5,6	100,0	

underbilag 1

Oversigt over indkomst- og formueforhold i 28 fonde, som har stående skattefritagelse, jfr. afsnit 2.1.5.

Stående fritagelser »indkomst«	Fast ejendom	Udstyr Forskning	Aktiver (1.000 kr.)		Aktier	Bank	Andet	Egen- kapital (1.000 kr.)
			Obliga- tioner	Pante- breve				
813.897	8.350					102	2.400	8.995
526.177	2.000	4.406				2.069	11.531	12.210
9.441						282	19	250
583.008		401					1.465	1.693
848.710	1.400					40		849
2.390.455	9.050	7.532	3.555		1.000	4.297	6.741	21.000
322.754		120	901			732	309	1.577
19	342					10	6	209
÷ 170.796	65	346				73	1.470	957
531.756	1.200		2.986			250	86	4.153
46.903		6.035				114	1.230	2.489
28.636		6				117	65	170
404.202		744					2.421	2.097
12.568		55				405	518	476
277.600	6.350	744	3.408			66	875	11.169
÷ 28.427	250					28	32	84
-	158					174		286
23.157					4	52	18	38
÷ 23.968								1.124
1.320.730								1.946
÷ 25.266	800					4	85	761
577.047			3.856	1.269	371	251		5.735
÷ 16.497			18			125	23	11
÷ 47.880	1.125					18	18	899
÷ 97.578	800	616	47	44		401	650	1.562
181.965		538				422	1.045	1.149
2.685.567	30.350	13.989				642		12.669
4.593		547				103	1	8.735
10.623.573	62.240	36.073	14.777	1.313	1.375	10.774	31.008	103.293

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE

Dato	11. marts 1981	Ar.nr.	1981-7
J.nr.	G. 2732	Side nr.	1 af 8 sider
Afdeling	Ligning	Kontor	Person I

Emne: Foreninger og institutioner der er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A

Det meddeles herved, at følgende foreninger og institutioner i medfør af ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 668 af 28. december 1977 om bemyndigelse for statskattedirektoratet til at meddele godkendelse i henhold til ligningslovens § 8 A, stk. 2, er godkendt som berettigede til i året 1980 at modtage gaver med den virkning, at gaverne kan fratrække disse ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst.

Det er en forudsætning for fradraget, at gaven til den enkelte forening eller institution udgør mindst 50 kr. Fradraget kan kun indrømmes for det beløb, hvormed gaverne tilsammen overstiger 100 kr., og kan højst udgøre 1.000 kr.

Abbe Pierres Børnehjælp
Adoption Center
Advokatsamfundets Understøttelsesfond
Afholdssamfundet
Afrikanske Lægefond, Den
AIESEC-Denmark (Association Internationale des Etudiants en Sciences Economiques et Commerciales, Den danske afdeling)
Akademiet for Fremtidforskning
Akademisk Arkitektforenings Jubilæumsfond 1979
Akademisk Arkitektforenings Understøttelsesfond
Aktionsfonden til kristelig U-landshjælp og økumenisk Kirketjeneste
AKWETU U-Landsbutikker, Den selvejende institution
Alhede-Hallen
Alko-Cirklen
Amnesty International, Dansk afdeling
Almindelig Dansk Gartnerforenings Regensfond
Andebølle Ungdomshøjskole, Den selvejende institution
Andst Hallen
Anius Museets Byggefond
Ansvarstiftelsen
Antikvariske Samling i Ribe, Den
AOFA (Aircraft Owners Pilot Association) Danmarks flyvesikkerhedsfond
Apostolske Kirke i Danmark, Den
"Arbejde Adler", Landsforeningen
Arbejderbevægelsens Kollegium i Aalborg
Arbejder, Håndværker- og Industrimuseet i Horsens
"Arken", Den selvejende institution
ASF - Dansk Folkehjælp
Ask Højskole, Den selvejende institution
Assens og Omegns Museumsforening
Asthma-Bronchitisforeningen og Kronisk Syges'Vel, Landsforeningen
"Astmaferie", selvejende institution
Automobilbranchens Uddannelsesfond

"Bedsted-Hallen", Den selvejende institution
Bekæmpelse af Cystisk Fibrose, Landsforeningen til
Bekæmpelse af dissemineret Sclerose, Landsforeningen til
Bekæmpelse af kredsløbssygdomme, Landsforeningen til
Bergsøe, Poul, Kollegiet
Bering Valgmenighed
Bernadotteskolen, Den internationale Skole i Danmark
Bestyrelser for anerkendte børnehjem i Danmark, Landsforeningen af
Bestyrelser for Daginstitutioner, Landsforeninger af
Bevarelse af Kulturminde i Maribo amt, Foreninger til
Bevtoft-Hallen, Den selvejende institution
Bjerget Efterskole
Bjergnæsskolen, Den selvejende institution
Bjerre Herreds Ungdomsskole
Bjerre Mølle Fonden
Bjerringbro Menighedsråd
Blindes Arbejde A/S
Blaakilde Ungdomsskole
Blaa Kors, Det Kristelig Afholdsforening for Danmark
Bolidfonden for enlige mødre
Bopas Mindefond
Borchs Kollegium
Bording-Hallen
Bordings Friskole
Bornholms Folkehøjskole
Bornholms historiske Samfund
Borremose Ungdomsskole
Boserup Minde, Landsforeningen af Lungehandicappede
Bramming Sportscenter
Brandstrup-Hallen
Bratskov Højskole, Den selvejende institution
Brekum missionens venner i Nordslesvig, Foreningen af
BRIS., Børns rettigheder i Samfundet
"Brogården", Middelfart Højskole
Brugsforeningsbevægelsens Støttefond
Brunmosehallen, Den selvejende institution
Brøderup Ungdomsskole
Brødremenighedens Danske Missionsforening
Bælumhallen
Børkop Højskole
Børnehjemmet Solbakken, Århus

Bagsværd Kostskole og Gymnasium, Den selvejende institution
Balle Fri- og Ungdomsskole
Ballerup Ny Skole
Bangsbomuseet, Frederikshavn
Baptisternes Højskole
Barnets Hus
Bedre Gartnereskole
Bedre Hørelse, Landsforeningen for (Dansk Tunghøreforening)

SD-CIRKULÆRE

2 af 8 sider

1981-7

Børnehjælpsdagen i Storkøbenhavn
 Børnelammelse, Landsforeningen mod
 "Børnenes Juleglæde" af 17/8 1873, Fore-
 ningen
 Børnenes Kontorer, Landsforeningen af
 Børneringen
 Børnesagens Fællesråd
 Bøvling Valgmenighed

Caritas Danmark
 Carolineskolens Venner, Selskabet
 Centralmissionen i København
 Cheder 1. Jaldej Jeschurun, Jødisk
 Undervisningsinstitut
 "Christian Children's Fund, Danmark"
 "Christianevej", Dagcentret
 Christiansdal Kloster
 "Christiansfeld-Hallen"
 Christianshavns Ungdomsgård
 Civilforsvarsforbundet
 Colostomi-opererede i Danmark, Landsfor-
 ningen af
 C.V. Bramsnæs Legat

DANADOPT
 Danatom, Selskaber for Atomenergiens
 Industrielle Udnyttelse
 Danebod Højskole, Den selvejende
 institution
 Danmark-Amerika Fondet
 Danmarks-Samfundet
 Danmarks Afholdsforening
 Danmarks Astma-Allergi-forbund
 Danmarks Bløderforening
 Danmarks Flyvemuseum
 Danmarks folkekirkelige søndagsskoler
 og børnegudstjenester
 Danmarks Ingeniørakademi
 Danmarks Ingeniørakademis Jubilæums-
 fond
 Danmarks Kristelige Arbejderbevægelse
 Danmarks Kristelige Studenterbevægelse
 Danmarks Naturfond
 Danmarks Natur fredningsforening
 Danmarks Psoriasis Forening
 Danmarks Sports fiskerforbund
 Danmarks Tekniske Museum
 Danmarks Tekniske Museum, Selskabet for
 Danmarks Turistråd
 Dansk AFS, American Field Service
 Dansk Amatørorkestre Samvirke (Symfoni-
 og kammerorkestre)
 Dansk Amatør Teater Samvirke
 Dansk Arbejde, Landsforeningen
 Dansk Arbejder Idrætsforbund
 Dansk Atletik-Forbund
 Dansk Atlet-Union
 Dansk Automobilsports Union
 Dansk Badminton Forbund
 Dansk Basketball-Forbund
 Dansk Bibel-Institut
 Dansk Bibelskole, Den selvejende insti-
 tution
 Dansk Blindesamfund
 Dansk Boldspil Union
 Dansk Bordtennis Union
 Dansk Brandvæns-Komité
 Dansk Bueskytteforbund
 Dansk Byplanlaboratorium
 Dansk Børnehjemsforening
 Dansk Cricket-Forbund
 Dansk Dyreværn, Århus
 Dansk Epilepsiforening
 Dansk Ethioper Mission
 Dansk Europamission
 Dansk Firma Idræts Forbund
 Dansk Flygtningehjælp
 Dansk Forenet Sudan Mission
 Dansk Forening for Rosport
 Dansk Forening for The Experiment in
 International Living

Dansk Forfatterforenings Legat, Fond
 Dansk Forsorgsselskab
 Dansk Friskoloforenings Gavfond
 Dansk-Færøsk Samfund
 Dansk Gangforbund
 Dansk Geologisk Forening
 Dansk-Grønlandsk Kulturfond
 Dansk Golfunion
 Dansk Historisk Fællesforening
 Dansk Hockey Union
 Dansk Håndbold Forbund
 Dansk Idrætsforbund
 Dansk Ishockey Union
 Dansk-Islandsk Samfund
 Dansk Jernbane-Klub
 Dansk Kano og Kajak Forbund
 Dansk Kennelklub
 Dansk Kirke i Udlandet
 Dansk Kulturhistorisk Museumsforening
 Dansk Kunstmuseumsforening
 Dansk Kvindesamfund
 Dansk Korelærer-Unions Fond for
 Trafikforre
 Dansk Lawn-Tennis Forbund
 Dansk militært Idrætsforbund
 Dansk Missionsråd
 Dansk Naturist Union
 Dansk Orienterings-Forbund
 Dansk Ornithologisk Forening
 Dansk Pathanmission
 Dansk Radio-Hjælpefond
 Dansk Ride-Forbund
 Dansk Rotarys Health, Hunger and
 Humanity Program
 Dansk Rotarys Hjælpearbejde
 Dansk Rotarys Ungdoms fond
 Dansk Røde Kors
 Dansk Samvirke
 Dansk SantaMission
 Dansk Sejlunion
 Dansk Skak Union
 Dansk Skiforbund
 Dansk Skytte-Union
 Dansk Skøjte Union
 Dansk Slægtsgaardsforening
 Dansk Studiefond
 Dansk Svømme- og Livredningsforbund
 Dansk Sømandskirke i fremmede Havne
 Dansk Tandlægeforenings Alderdomsfond
 Dansk Ungdoms Fællesråd
 Dansk Unicef Komité - Dansk Komité for
 Forenede Nationers Børnefond
 Dansk Vandrelaug, Landsforeningen
 Dansk Vegetar- og Råkostforening
 Dansk Veteranflysamling
 Dansk Vietnamesisk Forening, Hospitals-
 udstyr og Medicin til Vietnam, Lands-
 indsamlingen
 Dansk Volleyball Forbund
 Dansk Vægtløftningsforbund
 Danske Akademi, Det
 Danske Baptisters Spejderkorps
 Danske Baptistsamfund, Det
 Danske Bibelselskab, Det
 Danske Civiløkonners Fond
 Danske Daginstitutioner, plejehjem og
 dagcentre, Landsorganisationen
 Danske Diakonissestiftelse, Den
 Danske Dommerforenings Understøttelses-
 fond, Den
 Danske Døves Landsforbund
 Danske Europabevægelse, Den
 Danske Flyveres Fond
 Danske Folkedansere, Landsforeningen
 Danske Folkekirkens Mellemkirkelige Råd,
 Den
 Danske Gymnastik- og Ungdomsforeninger, De
 Danske Handelsreisende, Foreningen af
 (stiftet 1866)
 Danske Hedeselskab, Det
 Danske Hjælpekomité for Spedalskhedsmis-
 sion, Den
 Danske Israelindsamling, Den

SD-CIRKULÆRE

3 af 8 sider

1981-7

Danske Israelmission, Den
 Danske Kirkedage
 Danske Kunsthindustrimuseum, Det
 Danske Kvinders Nationalråd
 Danske Kvinders Slesvigske Forening
 Danske Lions Clubbers Katastrofe- og
 Hjælpefond
 Danske Missionsforbund, Det
 Danske Missionsforbunds Børne- og Ung-
 domsarbejde, Det
 Danske Missionsselskab, Det
 Danske Møllers Venner, Selskabet
 Danske Nationalkomité for Europæisk kul-
 turelt Samarbejde, Den
 Danske Nationalkomité for World University
 Service, Den
 Danske ORT komité, Den (Organization for
 through Training)
 Danske Patienters Landsforening
 Danske plejehjemforeninger, De
 Danske Spejderkorps, Det
 Danske Skytte-, Gymnastik- og Idrætsfore-
 ninger, De
 Danske Suzuki-Institut, Det, Den selv-
 ejende institution
 "Danske Venner af SOS-Børnebyerne", Kom-
 iteen for
 Davids Fond og Samling, C.L.
 Deutscher Schul- und Sprachverein für Nord-

Diakonhøjsskolen i Århus
 Diakonissehøuset Sankt Lukas Stiftelsen
 Djurslands Efterskole, Den selvejende
 institution
 Dragør Byfond
 Dronning Ingrid's Romerske Fond
 Dronning Louise's Børnehospital
 Dødbroens Kloster i Roskilde
 D.U.L.-Læg og Virke, Landsforbundet
 Dyrefondet af 1973
 Dyrenes Beskyttelse i Danmark, Foreningen
 til
 Dyreværnsforeningen Freja
 Dyrslagernes Understøttelsesforening
 Døvefonden

Efterskolen ved Kalundborg
 Egmont H. Petersens Kollegium
 Elbæk Efterskole, Den selvejende

Elbæk Folkehøjskole
 Elers Kollegium
 Elise Smiths Skole, Århus
 "Emanuel Sejrs Mindefond"
 Engesvang-Hallen, Den selvejende in-
 stitution
 Ensomme Gamles Venner
 Ensomme Gamles Værn
 Ensted-Hallen, Den selvejende institution
 Esbjerg byfond
 Esbjerg Fiskeriforenings Fond til forulyk-
 kede Fiskeres efterladte
 Esbjerg Fiskeriforenings Hjælpefond
 Esbjerg Handelsskole
 Esbjerg Havne-Service
 Esbjerg Kunstforening
 Esbjerg Teknikum
 Espe-Hallen
 Esperantoforeningen for Danmark
 Europahøjskolen, selvejende institution
 Evangelisk luthersk Missionsforening
 Evnesvages Vel, Landsforeningen

Falk Hansens sociale Arbejde
 Familiehøjskolen Skærgården
 Familiepuplægnings, Foreningen for
 Fattiges Juleglæde, Selskabet
 Faxe geologiske Museum
 PDF-Samvirket, Landsforeningen

"Finderuphøj-Hallen", Den selvejende
 institution
 "Fiskeri- og Søfartsmuseet i Esbjerg",
 Foreningen
 Fjerde Maj Kollegiet i Marstal
 Fjerde Maj-Kollegiet i Tønder
 Flensborg-Samfundet og Foreningen
 "Danebrog"
 FN-forbundet
 Folkegaven Zimbabwe Frit, Den selvejen-
 de institution
 "Folkehjem", Åbenrå
 Folkekirkens Nødhjælp
 Folkevirke
 Fonden af 13. februar 1948, (I.C.
 Just's Fond)
 Fonden for Aktive Blinde
 Fonden for Blicher-Museet på Herningsholm
 Fonden for Bygnings- og Landskabskultur
 Fonden for De samvirkende Omsorgs-Klub-
 ber i Danmark
 Fonden for International Forståelse
 Fonden for Migræneforskning
 Fonden for Søndamsholm
 Fonden for Træer og Miljø
 Fonden Gamle Sønderho
 Fonden til bevarelse af gamle bygninger
 i Mariager
 Fonden til bevarelse af gamle bygninger
 i Nykøbing F
 Fonden til Bevarelse af Gamle Bygninger
 Fonden til bevarelse af gamle huse
 i Tønder
 Fonden til bevaring af værdifulde gamle
 bygninger og miljøer i Nibe kommune
 "Fonden til fremme af medicinsk behandling
 af cancer"
 Fonden til støtte af retsvidenskabelig
 forskning ved Københavns Universitet
 Fonden til støtte af The Hyderabad
 Children's Aid Society
 Forberedelsesskolen i Randers, Den selv-
 ejende Institution
 Forbrugerrådet
 Forbundet af 1948, landsforeningen for bøsser
 og lesbiske
 Foreningen af 1888 til understøttelse
 af Dannebrogsskridterens efterladte
 Foreningen for "J. Williams Stiftelse"
 Forsøgsudvalget for Sukkerroedyrknig
 Forældrebladets Feriekoloni
 "Forældrenes Privatskole", Den
 selvejende institution
 Fredericia Hospital
 Fredericia Museumsforening
 Frederik Barfods Skole
 Frederiksberg Julebespisning
 Frederiksberg Kommunalærerforenings
 Feriekolonier
 Frederiksberg tekniske Selskab
 Frederiksberg Amts Efterskole i Ølstykke,
 Den selvejende institution
 Frederikshavn Handelsskole
 Frederikshavn Kunstmuseum og Exlibris
 Samling
 Fregatten Jyllands Bevarelse, Fællesud-
 valget for
 Frelsens Hær
 Frie Gymnasiums støttekreds, Det
 "Friends of Copenhagen International
 Schools", Fonden
 Fri Kirkesamfund, Det
 Frihedsfonden
 Frihedskampens Veteraner
 Frihedsmuseets Venner"
 Frihedsmuseets Venners Fond
 Frijsensborgegnens Ungdomsskole
 "Frilandsmuseets Venner
 Frivilligt Dreng-Forbund, Landsforbundet
 Frivilligt Pige-Forbund, Landsforbundet

underbilag 2

STATSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE	Side nr. 4 af 8 sider	Ar.nr. 1981-7
Fuglsang, Institutionen "Fulton's Venner", Foreningen Fynske Gartner- og Frugtavlerrhøjskole "Søhus", Den Fynske Specialarbejder-skole, Den Fyrrebacken, selvejende institution Fællesrådet for Sydafrika Færøsk Kvindeforenings Fond Fårevejle Fri- og Efterskole Gabriel Jensens Ferieudflugter "Gambias Venner", Foreningen "Gamle Apothek i Ribe, Det", Den selv- ejende institution Gamle Bygningers Bevaring, Foreningen til Gamle Skibes Bevarelse, Foreningen til Gammel Estrup, Jyllands Herregårdsmuseum Gartnerens Alderdomshjem Gartnerens Hjelpeforening Gedvedhallen Gentofte Børnevenner, Foreningen Gentofte Grønlandskomité Georg Stages Minde, Stiftelsen Gilleleje og Omegns Museumsforeninger Gilleleje Strandbakter, Selskabet Gjellerup Valgmenighed Glamsbjerg Fri- og Efterskole Glud-Hallen, Den selvejende institution Grejsdalens-Fritids-Center, Den selv- ejende institution Grenaa Handelsskole Grenå Ungdomsskole Grindsted Handelsskole Grosserer-Societetets Understøttelsesfond Grundtvigske Soldaterarbejde, Det Grønseforeningen Grønseforeningen Slesvigske Samfund Grønlandske Børn, Foreningen Grønlandske Kirkesag, Den Grønlandske Selskab, Det Grønlændernes Hus Gudhjem By- og Mindeforening Guds Menigheds Repræsentantskab i Danmark, organisationen Guldberg Plan Gymnasialbevægelsens Venner Gymnastikhøjskolen i Ollerup Gørding-Hallen Haderslev Amts Museum Haderslev Handelsskole Hagemanns kollegium, G.A. Hald, Den selvejende institution Hammermøllefonden Hammerum fri- og efterskole Handelshøjskolen i København Handelskostkolen i Odder Handelsskolen for Skjern, Tarm og Videbæk Handelsskolen i Ballerup, Glostrup, Rødovre og Tåstrup (Forstædernes Han- delsskole) Handels- og Søfartsmuseet på Kronborg "Handels- og Søfartsmuseets venner", Selskabet Handelsungdommens Uddannelsesfond Hansted Hospital Haslev udvidede højskole Hassagers Kollegium Havebrugshøjskolen "Vilvorde" Havregårdens lille kost- og dagskole Hedelands Veteranbanefond Hellebjerg Idrætsungdomsskole Hellebæk-Aalsgaard egnshistoriske forening Hellerup Kirkekreds, Den selvejende institution Herbergs-Ringen Herlev Privatskole, Den selvejende institution Herlufsholm-Fonden Hermod Lannungs Fond til støtte for arbej- det for en styrkelse og videreudvikling af De forenede Nationer Hertug "s" Hospital i Haderslev Hestl' Efterskole, Den selvejende insti- tut on Hillerød Handelsskole	Himmelekspressens Komité Himmerlands Kunstmuseum, Jens Nielsen- Fonden Hindholm Kost- og Realskole Historisk-Arkæologisk Forsøgsscenter Historisk Forening for Vis Herred, Bov Sogns Museum Historisk Samfund for Sønderjylland Hjennenes sygehjælp Hjemmet for udviklingshemmede børn (Mar- jattahjemmet) Hjemmeværnsdistrikt IX Samvirke Hjertesyddommens Bekæmpelse, Foreningen til Hjælp til ubemidlede Enker, Landsforenin- gen Hjærring Handelsskole Hjærring private Realskole Hjærring Seminarium Hobro Museum Hobro Musikskole, Den selvejende insti- tution Holbergske Stiftelse "Tersløsegaard", Den Holte Gymnasium, Den selvejende insti- tution Høstrup Folkehøjskole Horsens Handelsskole Horsens Hospital Hulvej Skole Husassistenternes Fagskole "Husene ved Broen i Skælskør", Den selv- ejende institution Hvilehjemmet Bennetgaard for Danske og Danske i Ulandet Hærens Linieofficerskorps' Jubilæumsfond Højby Sogns Historiske Samfund (Stenstrup Museum) Højer Møllens Bevaring, Fonden til Højskolefonden Højskolen Søtoftegaard Høng Fonden Hørby Ungdomsskole Hørning Hallen Høve Friskole Høve Valgmenighed Haandarbejdets Fremme, Selskabet til Haandværkerforeningens Stiftelser "Al- derstrøst" Håndværkerskolen i Sønderborg "Hårslevhallen", Den selvejende institution "Ib's bo" og "Knud's Bo", Den selvejende institution Ida Holsts Realskole, Svendborg Idræts- og Kulturhal i Dybvadområdet, Haludvalget for en Idrætsparken Egelund Indenlandsk Sømandsmission Indenlandsk Sømandsmissions Feriehus for Sømands- og Fiskerenker og deres Børn Industrimissionen i Armenien (Dansk Arme- niemission i Grækenland) Ingrid-Fondet for Sønderjylland Ingrid Jespersens Skole Ingstrup Efterskole, Den selvejende insti- tution International Apostolsk Højskole og Efter- skole International Børnehjælp International Forum International Student Centre, København Internationale Højskole i Danmark, Den, selvejende institution Internationalt Forbund for Fred og Frihed "Interskolen", Den selvejende institution Jernbanemændenes kooperative forsikrings- foreningers fond Jetsmark-Hallerne Konsul Johnsens Syge- og Rekreatiionshjem, Thisted Julemærkekomiteen Jydsk Teknologisk Institut Jydske Kunstakademi, Det	

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE

Side nr.

5 af 8 sider

Ar-nr.

1981-7

Jydske Musikkonservatorium, Det
 "Jysk Børneforsorg", Foreningen
 Jyske Gartneres Hjelpeforening, Århus
 Jyske Idrætsskole, Den, Vejle
 Jysk Nervesanatorium ved Vejle fjord
 Jyske pensionisthøjskole i Nr. Nissum,
 Den
 Jødisk Syklub af 1/12 1924

Kalundborg Friskole, Den selvejende
 institution
 Kalundborg Handelsskole
 Karup Kølvrå Fritidscenter
 Katolske Menighedsplejer
 Kattens Værn
 KFUK-Spejderne i Danmark
 KFUKs sociale arbejde
 KFUM i København (Centralforeningen)
 KFUM og K i Danmark, Fællesbestyrelsen for
 KFUM og K's Idrætsforbund i Danmark
 KFUM-Spejderne i Danmark
 KFUMs sociale arbejde i Danmark
 KFUM's Soldatermission i Danmark,
 Landsudvalget for
 KGF-Ponden. (Kulturgeografifonden)
 Kherwara-Missionen
 Kirkefondet
 Kirkekomiteen for Herlev sogns vestre
 distrikt
 Kirkekomiteen for "Sundkirken", Lolland
 Kirkekomiteen for Tjærring ny kirke
 Kirkelig Forening for den indre Mission i
 Danmark
 Kirkeligt Centrum
 Kirkeligt Forbund af 1933
 Kirkeligt Samfund
 Kirkens Korshær
 Kirkeprojekt i Lind 1. etape
 Kirkernes Oplysnings- og Kursusvirksomhed
 Kirkesagen på Østerbro, Nykøbing F
 Kirkesagens Venner i København
 Kirkesagens venner udenfor København
 Kirketjenesten i Danmark
 Kirstine Seligmanns Skole, Vejle
 Kjellerup og Omegns Valgmænighed
 Københavns Understøttelsesforening
 Klokkeholm Hallen, Den selvejende insti-
 tution
 Klokkeholm Samvirke
 Kofoeds Skole
 Kolding Højskole
 Kolding Kunstforening
 Kolding Lokomotivklub
 Kollegiegården
 Kolonien Filadelfia
 Komiteen af 1964 for støtte til danske
 børnchaver i Sønderjylland
 Komiteen af 20/9 1970
 Komiteen for oprettelse af kollegier for
 studerende i Odense
 Komiteen for oprettelse af medborgerhus i
 Holstebro
 Komiteen til Forebyggelse af Blindhed
 Komtesse Agnes Lerches Reconvalescenhjem
 Kongelig Dansk Aeroklub
 Kongelige Danske Musikkonservatorium, Det
 Kongelige Danske Videnskabernes Selskab,
 Det
 Kongelige Danske Videnskabernes Selskabs
 Bidragsfond, Det
 Kongelige Grønlandsfond, Det
 Kongelige Livgarden Officerskorps' Fond,
 Den
 Kgl. Mønt- og Medaillesamlings Venner,
 Den, Selskabet
 Kongelige Opfostringshus og Den Thorupske
 Stiftelse, Det, Den selvejende institution
 Kongelige Vajsenhus, Det
 Kongelige Veterinær- og Landbohøjskole,
 Den
 Kong Frederik d. Syvendes Stiftelse

Kong Frederik og Dronning Ingrid's Fond
 til humanitære og kulturelle formål
 Kong Haakons Kirkes Venner, Foreningen
 "Korsevadskolens Støttefond"
 Krabbesholm Folkehøjskole, Den selvejen-
 de institution
 Kratholmskolen
 Krigsråd Mærks Minde, Stiftelsen
 Krim, foreningen for human kriminalpolitik
 Kristelig Forening til bistand for Børn
 og Unge
 Kristelig Lægeforenings Fond for Læge-
 mission
 Kristeligt Akademisk Forum
 Kristeligt Arbejde blandt Blinde
 Kristeligt Forbund for Studerende og
 Skoleungdom
 Kristeligt Pressebureau
 Kristeligt Studenter-Settlement
 Kristent Skole- og Kursuscenter
 Kristne Friskoler, Landsforeningen til
 oprettelse af
 Kristne Gymnasium Det, Den selvejende
 institution
 Kristne Læremandsbevægelse, Den (LYM)
 Kronborg Slot, Kronborgsamlingen
 Kronisk syge, Landsforeningen af
 Kræftens Bekæmpelse, Landsforeningen til
 Kunstforeningen i København
 Kunstindustrimuseets Venner, Selskabet
 Kvickmarkens Privatskole
 Kvindecenterfonden, Den selvejende
 institution
 Kvindohjemmet i København
 Kvindelige Marinere, Foreningen
 Kvindelige Missions Arbejdere
 Kvinderegionen
 Kvakercentrets Hjelpefond
 København og Omegns Sygehjem
 Københavns Arbejdshjem
 Københavns Handelsstands Klubs Under-
 støttelsesselskab "Købmandsbo"
 Københavnske Søndagsskoler's Sommerlejr
 Københavns Kommunehospitals 100 års Jubi-
 læumsfond til videnskabeligt arbejde
 Københavns Tandlægehøjskole
 Københavns Turistforening
 Københavns Universitet
 Københavns Universitets 500-års fond
 Københavns Valgmænighed
 Købstadmuseet "Den gamle By"
 Køge Museum
 Køng Folkehøjskole-Den vestfynske Idræts-
 højskole

Landbohøjskole Selskab
 Landsforeningen af Dialysepatienter i
 Danmark
 Landsforeningen for Husdyrenes Vel,
 Kreds Fyn
 Landsforeningen for Laryngectomerede
 (strubeløse)
 Landsforeningen til Kiropraktikkens
 Fremme
 Landsforeningen til støtte af sent udvik-
 lede
 Landsøkonomisk Forsøgslaboratoriums Ju-
 bilæumsfond
 Langhøjhallen
 Langå Friluftsbad
 Laursens Realskole, Århus
 Lejrgården i Dollerup
 Lejrskolen for Nordisk Ungdom
 Lemvig og Omegns Valgmænighed
 Lille Højskole, Den
 Lilleskolen i Maribo, Den selvejende
 institution
 Lilleskolernes Gavefond
 Limfjordsmuseet
 Lionsklubbernes Grønlandsfond
 Liselundfondet

underbilag 2

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE	Side nr. 6 af 8 sider	Ar.nr. 1981-7
Lolland, Falster og Møns Erhvevsfond Lolland-Falsters Stiftsmuseum Louisiana-Fonden Louisiana-Samlingens Venner, Foreningen Lunderskov Efterskole, Den selvejende institution Luthersk Missionsforening Luthersk Missionsforening, Københavns afdeling Luthersk Missionsforenings Højskole Lyngby Kunstforening Lyngby private Skole "Lysglimt" Selskabet Lænken, Landsforeningen Lærernes Missionsforening Lærernes Uddannelse i Haandværk og Industri, Foreningen til Læsø Hjemstavnsmuseum Løgumkloster Højskole Løgumkloster Refugium Løkken Museumsforening Løve Mølle-Laug Manufakturhandlerforeningen i Københavns Stiftelse og Understøttelsesfond Mariehemmene Marinehistorisk Selskab Marshallen Mellemfolkeligt Samvirke Møllerup Ungdomsskole Menighedernes Daginstitutioner Menighedsfakultetet i Danmark, Sammen-slutningen til oprettelse og drift af et Mentalhygiejne, Landsforeningen for Metodistkirken i Danmark Meyercrones Stiftelse i Roskilde Middelfart by- og eynshistoriske Museum Midtsjællands Ungdomsskole Midtjysk Ungdomsskole, Ejstrupholm Missionen blandt hjemløse mænd i København Missionsfonden af 4. maj 1964 "Mit Livstestamente - retten til en værdig død" Moralsk Oprustning, Institutionen Morslands Historiske Museum Morsø Frimenighed Morsø Ungdomsskole Museet på Koldinghus Museumsforeningen for Hørsholm og Omegn Museumsforeningen til Vlgod-Strellev Musikalske Venners Fond Muskelvindfonden Møgelvønder Hallen, Den selvejende institution Næstved Optagelseshjem Nakskov kommunes ungdoms- og kulturfond "Narssak-Hallen", Den selvejende institution National Kunst, Foreningen for Nationalforeningen til Tuberkulosisens Bekæmpelse Nationalmuseet Naturhistorisk Museum, Aarhus Natur og Ungdom, Landsforeningen Niels Brock's Fond, Foreningen Niels Steensens Kollegium N. Kochs Skole Arhus NOAH, Den selvejende institution Norddjurslands Valgmenighed Norden, Foreningen Nordisk Landboskole Nordisk Østmission Nordiske Kvindehøjskole, Den selvejende institution Nordiske Østasienmission, Den Nordjyllands Kunstmuseum, Den selvejende institution "Nordlangelandshallen", Den selvejende institution	Nordsamsø Efterskole, Den selvejende institution Nordschleswigsche Gemeinde Nordsjællands Efterskoles Skolekreds Nordsjællandsk Museumsforening Nordslesvigske Kvindeforening, Den Nordvestjyllands Landbrugsskole, Den selvejende institution Norske Forening av 1863, Den Norsk Understøttelsesforening i København Nustrup Hallen, Den selvejende institution Nyborg-Kerteminde Handelsskole Nykrogård-kollegiet Nykøbing F. Kloster Ny-Vest Centret S/I, Den selvejende institution Nørhø Efterskole Nørgårds Højskole Nørre Nissum Højskole og Efterskole Nørresundby Realskole Nørre Uttrup Kirkekomité Nørre Åby Efterskole Odder Valgmenighed Odd-Fellow Fonden Odd-Fellow Hvile, Foreningen Odd-Fellow Ordenens Skoleudvalg Odense Friskole Odense Gråbrødre Kloster Odense Junior Klub Odense Universitet Odense valgmenighed Oktober 43-fonden Optagelses-, Iagttagelses- og Lærings-hjem, Foreningen for Ordblindesagen i Danmark, Landsforeningen for Ordet og Israel "Organisationen for Vedvarende Energi", Foreningen Orlogsmuseets Venner, Selskabet Osted Fri- og Efterskole Oxfam, Danish Branch Pensionisternes Samvirke i Danmark Pensionisthøjskolen Strand, Den selvejende institution Philadelphia, Selskabet Pindstruplejren - et fritidscenter for handicappede Pinsebevægelsens Højskole Pinsemenigheden Elims Kirkefond Plejeboligerne "Parkvænget", Holstebro Plejehjemmet "Arbejdersamaritten" Plejehjemskomiteen af 1965 Politiets Mindefond Politiets Ungdoms Klubber Polytekniske Læreanstalt, Den P.O. Pedersen Kollegiet Porto Novo Missionen i Danmark Povl Fechtels Hospital Prins Valdemar og Prinsesse Maries Fond Privatskolen i Frederikshavn Propforeningen "P" af 1. september 1894 Provinssjønns Ferieophold i København Provinshandelsstandens Understøttelsesforening Psykotiske Børns Vel, Landsforeningen Randers Kloster Randers Kunsthøjskole Randers Læringsfond Ravnstrup Friskole, Den selvejende institution Rebild Efterskole Rebild National Park Society, Inc. Red Barnet, Landsorganisationen Regensen Ribe Kloster Ribe Stiftsfond Rigsarkivaren	

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE

Side nr.

7 af 8 sider

Ar-nr.

1981-7

Rigsbibliotekarembetet
 Rigstørelsen til Gigtens Bekæmpelse
 Ringe Fri- og Efterskole
 Ringkjøbing Handelsskole
 Ringkjøbing Museum
 Rinkenæs Ungdomsskole
 Rold Skov Refugium
 Rougsøhallen, Den selvejende institution
 Rudolf Steiner-Skolen i Gladsaxe
 Rudolf Steiner-Skolen i København - Vidar
 Skolen
 Rudolf Steiner-Skolen i Odense
 Rudolf Steiner-Skolen i Vejle
 Rudolf Steiner-Skolen i Vordingborg
 Rudolf Steiner-Skolen i Århus
 Rudolf Steiner-Skolerne i Århus, Bygge-
 fonden for
 "Rungsted private Realskole", Den selv-
 ejende institution
 Rural Development College, Højskole for
 Udviklingslandene
 Ryslinge Valgmønstre
 Rækker Mølle Hallen, Den selvejende
 institution
 Rødding Frimønstre
 Rønne Theater, Den selvejende institution
 Rådet for større Flyvesikkerhed
 Rådet for større Færdselssikkerhed

Sagførergården
 Samfundet og Hjemmet for Vanføre
 Sammenslutningen af diakonhjem
 Samvirkende jydsk Turistforening
 Samvirkende Menighedsplejer, De, København
 Samvirkende Turistforeninger i Fyens
 Stift
 Samvirkende østdanske Turistforeninger
 St. Alban's church, Copenhagen
 St. Georgs Gilderne i Danmark
 St. Ibs Skole, Den selvejende institution
 St. Jørgens hospital i Sønderborg
 St. Jørgens Hospital ved Svendborg
 St. Johannes Plejehjem i København
 St. Mariæ Skole, Aalborg, Den selvejen-
 de institution
 Sankt Mikael Skole, Randers, Den selv-
 ejende institution
 St. Petri Tyske Kirke
 Selskabet Mødre- og Børnehjælpen i
 Helsingør
 Selskabet til bevarelse af gamle Aalborg-
 huse
 Selskabet til bevarelse af gamle bygninger
 i Helsingør
 Selskabet til Fremme af Dansk Eksportforsk-
 ning
 "Selskabet til fremme af fransk Skoleunder-
 visning i Danmark", Den selvejende
 institution (Den Franske Skole)
 Selskabet til støtte for Pakistans luther-
 ske Kirke
 Settlementet Askovgården, København
 Settlementet Saxogaard
 Shaare Zedek Hospital i Jerusalem, Fore-
 ningen Danske Venner af
 Sindslidendes Fond
 Sindslidendes Vel, Landsforeningen
 Siri Guru Singh Sabha, Copenhagen
 Sjællandske Livregiments Fond
 Sjølsølund Efterskole, Hørsholm
 Skagen Museum
 Skals idrætshal og Friluftsbad
 Skamlingsbanke Ungdomsskole, selvejende
 institution
 Skandinaviske Sømandshjem i fremmede
 Havne, Foreningen for (Den danske
 afdeling)
 Skipper Clement Skolen, Den selvejende
 institution
 "Skjern-Hallen"
 Skjern Kommunes Bevaringsforening

Skjern Tekniske Skole
 Skjern Museum, Den selvejende institution
 Skolehjem, Ungdomshjem og Fredshjem, Fore-
 ningen for
 Skovlund-Ansager Hallen, Den selvejende
 institution
 Skovsgård Fritidscenter
 Skrødstrup Efterskole
 Skuespillerforeningen af 1879
 Skydebanecanalen "Vandstedgaard", A/S
 Skyum Idrætsefterskole, Den selvejende
 institution
 Skælskør Folkehøjskole (Antvorskov Høj-
 skole), Den selvejende institution
 Slagelse Gammel og Ny Kloster
 Slesvig-Ligaen
 Slesvigske Fodregiments Parolefond
 Små glæders legat, De
 Socialt Boligbyggeris Ungdomsklubber,
 Foreningen (S.B.B.U.)
 Sofieskolen
 Sofieskolens Bygge- og Hjelpefond
 Soldaterhjemforeningen "Dannevirke"
 Sozialdienst Nordschleswig
 Spastisk lammede, Foreningen for
 Specialarbejderne i Sønderjylland
 Spentruphallen
 Sporvejshistorisk Selskab
 Sprogforeningen
 Sri Lanka - Denmark Family Aid Association
 Statens Bygningsfredningsfond
 Statens institut for blinde og svagsynede
 Statsautoriserede Revisorers Studiefond,
 Foreningen af
 Statsautoriserede Revisorers Understøt-
 telsesfond, Foreningen af
 Statsminister C.D.F. Reventlows Minde,
 Institutionen
 Stenhus Kostskoles Venner (Stenhus Fonden)
 Stevns Valgmønstre
 Stille Stuer, De
 Stipendieforeningen Studenternes Venner
 Store Restrup Højskole
 Studenterforeningen, København
 Studenterkollegiet Jomsborg
 Studentergården
 Studenterkollegierne ved Århus Universitet
 Studenterrådet ved Københavns Universitet
 Studentersamfundets Retsbistand for ube-
 midlede
 Studenter-Sangforeningen, København
 Studerendes Kirkebetjeneste, De
 Støtte for Mødre og Børn, Foreningen til
 Støttefonden ved Hjemmeværnsdistrikt VI
 Støtteforening for Hjemmeværnsdistrikt
 Århus
 Støvring Højskole
 Sukkersyge, Landsforeningen for
 Sundbyernes Filantropiske Forening "Bar-
 nets Glæde"
 Sundkirken Byggekomité
 Svagføres Skoleforening
 Svendborg Amts Kunstforenings Museum
 Svendborg Amts Museum
 Svendborg Handelshøjskole
 Svendborg Søfartsskole
 Svenska Gustafsforsamlingen i Köpenhamn
 Sydslesvigsk Forening
 Sydslesvigsk Studie- og Hjelpefond
 Sydslesvigsk Udvalg af 5. maj 1945
 Sydslesvigsk Udvalgs Ejderindsamling
 Sydhøjs Efterskole, Den selvejende in-
 stitution
 Sydvestjyllands Efterskole
 Sygeplejerskernes Missionsforbund
 Syvende Dags Adventistsamfundets
 Spejder- og Ungdomslejr
 Søby Museum
 Søfartens Bibliotek
 Sømandsforeningen af 1856
 Sømandsstiftelsen Bombebøssen
 Sønderborg Ungdomsskole
 Sønderborg Handelsskole

underbilag 2

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE

Side nr.

8 af 8 sider

Ar.nr.

1981-7

Sønderborg Handelsstandsforenings
Uddannelsesfond
Sønderjysk Skoleforening
Sønderkøvhjemmet
Sdr. Nørå Fri- og Efterskole
Sønder Nørå Valgmenighed
Søren Olsens Hospital i Roskilde

Tandlægekollegiet i Århus
Tangetrappefonden
Teknisk Kollegium i Ålborg
Teknisk Kollegium i Horsens
Teknologisk Institut
Terrainsportskredsen Tagensbo-Bispebjerg-
Emdrup
Terre des Hommes, Danmark
Tietgenskolens Jubilæumslegat
Tinghallen
Tirstrup Hallen
Tommerup Efterskole, Den selvejende
institution
Trankebarfondet
Trolldhede Kultur- og Idrætscenter
Tryk Trafik, Landsforeningen
Tulleshøjhallen
Tunghøjefonden
Tysk-Reformerte Kirke i Danmark, Den
Tøjhusmuseet
Tømmerup Fri- og Efterskole
Tønder Festival Fond
Tønder Handelsskole
Tønder Landbrugsskole, Den selvejende
institution
Tønder tekniske Skole, Den selvejende
institution
Tønderhus, Andelselskabet

Ubberup Valgmenighed
Ubby Fri- og Efterskole
U-landsfonden af 1962
U-Landsforeningen Svalerne
U-landshjælp fra Folk til Folk, Lands-
indsamlingen
Uldum Højskole
Understøttelsesforeningen for jyske
Landmænd og deres efterladte
Ungbo
Ungdommens Vel (KFUM og KFUK's børne-
og ungdomsforsorg)
Ungdomsringen, Landsforeningen
Ungdomsskolen Blidstrup
Ungdomsskolen Øresund
Unge Handelsmænds Uddannelse, Forenin-
gen til
Unge Hjem bevægelse i Danmark, De

"Vagttårnets Bibel- og Traktatselskab",
Foreningen
Valkendorfs Kollegium
Vallékilde Højskole, Den selvejende
institution
Vallékilde Valgmenighed
Vanføre, Landsforeningen af
Vanførefonden
Vardø Hospital
Vartov Valgmenighed
Veflinge Hallen
Vejle fri Børneskole
Vejle Handelsskole
Vejle Kloster
Vejlefjord Højere Skole

Vejstrup Valgmenighed
Velgørenheds-Selskabet for Gentofte
kommune
"Vendsyssel Festival"
Vendsyssel historiske museum
Venskabsforbundet Danmark - Kina
Verdensnaturfonden, World Wildlife Fund
Denmark
Vestbirk Folkehøjskole, Den selvejende
institution
Vesterbro Miljøværn
Vesterbro Ungdomsgård
Vestdal Ungdomsskole
Vester-Hornum Hallen, Den selvejende
institution
Vestjyllands Højskole
Viborg Gråbrødre Kloster
Viborg private Realskole
Vinde-Helsingør Fri- og Efterskole
Vilvild Ungdomsskole
Wizo i Danmark
Vor Frue Kloster i Helsingør
Vor Frue Kloster i Århus
Vore Smaabørns Beklædning
Vraa Højskole
Vrå Valgmenighed
Vuggestuen i børnehjemmet af 1870
Værn for enligstilte kvinder, Forenin-
gen til
Værn for værgeløse Dyr, Foreningen til

Youth For Understanding - Danmark

Zoologisk Have i København, Den selv-
ejende institution

Ærø Folkehøjskole, Den selvejende in-
stitution

Øbro Fri Skole, selvejende institution
Økumeniske fællesråd i Danmark, Det
Økumeniske Studie- og Kontaktcenter, Det
Østerbrogården
Østjyllandske Jernbaneklub - ØSJK,
Foreningen
Østvendysssel, Hjemstavns Museet for
Østvendysseles Ungdomsskole, Dronninglund

Åbybro Ungdomsskole, Den selvejende in-
stitution

Åbæk Efterskole
Åagaard Frimenighed
Ålborg Handelsskole
Ålborg Handelsstandsforening
Ålborg Historiske Museum
Ålborg Kloster
Ålborg-Nørresundby Søfarts-Service
Ålholm sogns fond til etablering af
plejehjem for ældre
Århus Friskole
Århus Kunsthøjskole
Århus Kunstmuseum
Århus Kunstmuseums Venner, Foreningen af
Århus Privatskole
Århus Studenter-Sangere
Århus Søfarts-Service
Århus Tandlægehøjskole
Århus Universitet
Århus Universitets 50-års jubilæumsfond

Hans Westerberg

M.O. Østergaard

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE	Dato 21. oktober 1980	Ar.nr. 1980-40	
	J.nr. 0. 51.483	Side nr. 1 af 2 sider	Bilag
	Afdeling Ligning	Kontor Selskab	
Emne: <u>Investeringsforeninger. Mandtal</u>			

1. Ved en ændring af selskabsskatteloven den 28. december 1979 er der som et nyt nr. 5a til § 1, stk. 1, indføjet en bestemmelse om, at investeringsforeninger, der udsteder omsættelige beviser for medlemmernes indskud, bliver skattepligtige, medmindre foreningen ifølge sine vedtægter er forpligtet til inden fristen for indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår at udlodde de i indkomståret indtjente renter og udbytter.
2. Det påhviler kommunerne at optage skattepligtige investeringsforeninger på mandtalslisten.

En investeringsforening, som herefter er omfattet af skattepligten, skal optages på mandtalslisten i den kommune, der er foreningens hjemsted, jf. ligningsvejledningen for selskaber, 1979 afsnit SB 1.2.

Skattepligten indtræder med virkning fra 1. januar 1980. Dette vil i almindelighed betyde, at ansættelse af skattepligtige investeringsforeninger efter den nævnte bestemmelse første gang skal foretages for skatteåret 1981/82.

Afgørelse af, om der foreligger skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5a, må i fornødent omfang træffes ved gennemgang af foreningens vedtægter. Om afgrænsning af foreninger over for interessentskaber og andre ikke selvstændigt skattepligtige sammenslutninger henvises til ligningsvejledningen for selskaber, 1979 afsnit SA 1.7.1.

Efter skattedepartementets afgørelse (Meddelelser fra skattedepartementet nr. 53, side 133) indtræder skattepligten efter den nævnte bestemmelse ikke for foreninger, der hidtil efter vedtægtsbestemmelse har henlagt renter og udbytter til formuen, når vedtægterne ændres inden 1. maj 1981 på en sådan måde, at foreningens indtjente renter og udbytter årligt skal udloddes, og udlodning foretages inden nævnte dato for renter og udbytter, der er indtjent i 1980. I forbindelse med foreningernes optagelse på mandtalslisten må skattepligten for disse foreninger dog bedømmes efter foreningernes gældende vedtægter, og bortfald af skattepligten som følge af vedtægtsændring må snarest muligt indberettes, jf. Vejledning om selskabsskat m.v., 3.2.2.

En del investeringsforeninger, der hidtil har foretaget henlæggelse af hele overskuddet, herunder renter og udbytter, til formuen, ændrer deres opbygning således, at foreningen opdeles i to eller flere afdelinger, hvoraf nogle fortsat henlægger hele overskuddet til formuen, medens andre skal udlodde renter og udbytter. **Skattepligten efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5a, bedømmes i sådanne foreninger for hver afdeling for sig.**

underbilag 3

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE	Side nr. 2 af 2 sider	Ar.nr. 1980-40

3. Indberetning af skattepligtige investeringsforeninger til selskabsskatteregisteret (SSR) foretages senest den 1. december 1980 ved anvendelse af blanket D 377b. Blanketten kan rekvireres i statsskattedirektoratet, postboks 100, 3460 Birkerød. Der henvises nærmere til Vejledning om selskabsskat m.v.

Der er ikke pligt for foreningerne til at lade sig registrere i foreningsregisteret eller lignende, og optagelsen på mandtalslisten må derfor ske på grundlag af de oplysninger om foreningernes eksistens, som kommunerne er i besiddelse af.

Blandt oplysninger, som kan have betydning i denne forbindelse, kan anføres:

Oplysninger i henhold til reglerne om kontrol med renter af indskud i pengeinstitutter og af obligationer m.v. For foreninger, der ikke har CIR-nr., er oplysningen givet for den person, hvis CPR-nr. er benyttet i forbindelse med foreningens konto eller værdipapirer.

Foreningens anmodning om udbyttefrikort, jf. ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 om fritagelse for indeholdelse af udbytteskat.

I de senere år forud for vedtagelsen af nævnte skattepligtsbestemmelse har en del foreninger forespurgt i statsskattedirektoratet om foreningens skattepligtsforhold. For disse foreninger vil der være givet underretning til ligningsmyndigheden, før 1. januar 1978 til skatterådet, om direktoratets afgørelse i sagen.

4. Ligningsmyndigheden må drage omsorg for, at udbyttefrikort, som i medfør af bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 er udstedt til investeringsforeninger, der bliver indkomstskattepligtige efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5a, bliver tilbageleveret til ligningsmyndigheden, jf. nævnte bekendtgørelse § 4, sidste pkt.

Hans Westerberg

Peter Prahll

STATSSKATTEDIREKTORATET

REVISIONSMEDDELELSE	Dato	Ar-nr.	
	15. februar 1980	1980-2	
	J.nr.	Side nr.	Bilag
		1 af 11 sider	1

Emne: Fonde

Vedlagt følger afsnit "Fonde" til "Revisionsmeddelelser".

Indhold:

1. Fondes skatteretlige status
 - 1.1. Kongelig konfirmation
 - 1.2. Godkendelse af statsskattedirektoratet
 - 1.3. Registrering
2. Generelle retningslinier for undersøgelse af fonde
3. Eksempler på forhold af ligningsmæssig interesse i forbindelse med stiftelse, udlodninger m.v.
 - 3.1. Stiftelse m.v.
 - 3.1.1. Fonden som modtager
 - 3.1.1.1. Type 1. Gave til fond i form af forrentede gældsbreve
 - 3.1.1.2. Type 2. Løbende ydelser til fonde
 - 3.1.1.3. Type 3. Lån fra stifteren til fonden
 - 3.1.1.4. Type 4. Overdragelse af aktiver til fonde
 - 3.1.2. Fonden som yder, bortset fra formålsbestemte ydelser
 - 3.1.2.1. Type 5. Udlån fra fonden til stifteren eller dennes familie
 - 3.1.2.2. Type 6. Lån fra fond til fondsejet selskab
 - 3.1.2.3. Type 7. Kaution
 - 3.1.3. Transaktioner i øvrigt
 - 3.1.3.1. Type 8. Nedskrivning af aktiekapital i fonds-ejede selskaber
 - 3.1.3.2. Type 9. Ændring af stemmeret på aktier i et selskab der ejes dels af en fond dels af fondens stifter
 - 3.1.3.3. Type 10. Fusion af fondsejet selskab med et af stifteren ejet selskab
 - 3.2. Formålsbestemte ydelser fra fonde
4. Konklusion
- Bilag Litteratur om fonde

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 2 af 11 sider	År nr. 1980-2

1. Fondes skatteretlige status

For at anse en fond som et selvstændigt skattepligts-subjekt kræves som hovedregel hverken en lovmæssig registrering eller en godkendelse af fondens vedtægter. Undtaget fra denne formløshed er alene de sociale fonde (ligningslovens § 14 F og pensionsbeskatningslovens § 52), for hvilke det kræves, at vedtægterne godkendes.

1.1. Kongelig konfirmation

Såfremt en fond måtte ønske en offentlig godkendelse af fundatsen, kan dette ske ved ansøgning om kongelig konfirmation, dvs. registrering i det ministerium, som fonden ifølge dens formål har nærmest tilknytning til.

En sådan stadfæstelse indebærer, at det pågældende ministerium skal påse, at fondsbestyrelsen disponerer i overensstemmelse med fundatsen, ligesom det skal decide fundens regnskaber.

Skattemyndighederne modtager ikke meddelelse om, hvilke fonde der bliver kongeligt konfirmerede.

1.2. Godkendelse af statsskattedirektoratet

I en del tilfælde vælger stiftere af fonde at forelægge fundatsen for statsskattedirektoratet til godkendelse, der meddeles, i det omfang følgende betingelser opfyldes:

1. Fondens midler skal være bindende udskilt fra stiftes og andre bidragsyders formue, således at fondens formue og dennes afkast ikke kan tilbageføres til stiftere, bidragydere, disses ægtefæller/samlevende samt de hos de nævnte hjemmeboende børn under 18 år.

Tilbageførsel anses også at finde sted ved låneoptagelse, herunder mod pant i fast ejendom.

2. Fondens hjemsted skal anføres.
3. Fondens formål skal være udtømmende og udtrykkeligt angivet.
4. Fonden skal have en selvstændig bestyrelse, hvoraf mindst et medlem skal kunne anses som en i forhold til stiftere/bidragydere uvildig og uafhængig person. Såfremt den pågældende udpeges af et uvildigt organ, f.eks. ministerium, advokatråd, revisorforening m.v., anser statsskattedirektoratet betingelsen for opfyldt. Selvstændigheden kan imidlertid også sikres ved, at et medlem af bestyrelsen indtager en særlig stilling, der afgiver den fornødne garanti for uvildighed.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 3 af 11 sider	Ar.nr. 1980-2

5. Fonden må ordensmæssigt over for bestyrelsen aflægge revideret regnskab efter hvert regnskabsårs udløb.

For en ældre fond hvis fundats ikke har været forelagt til godkendelse, vil manglende opfyldelse af ovennævnte krav ikke medføre, at fonden ikke kan godkendes som selvstændigt skattepligtssubjekt, såfremt fondens midler har været administreret udskilt fra stifters formue.

1.3. Registrering

I følgende tilfælde kommer eksistensen af fonde til skattemyndighedernes kendskab:

1. Ved udbetaling af A-indkomst og deraf følgende indeholdelsespligt efter kildeskatteloven skal fonden registreres i det centrale register over indeholdelsespligtige med et arbejdsgivernummer.
2. Ved erhvervsmæssig virksomhed bliver fonden skattepligtig af indtægter heraf ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 og skal registreres i selskabsskatteregistret. Dette sker ved anvendelse af et arbejdsgivernummer i det centrale register over indeholdelsespligtige, uden at fonden af den grund behøver at være indeholdelsespligtig efter kildeskatteloven.
3. Erhverver fonden fast ejendom, modtager skattemyndighederne ejendomsskema herom. Såfremt fonden herved bliver skattepligtig, sker registrering på edb, jf. ovenfor under 2.
4. Hvis fonden retter henvendelse til statsskattedirektoratet om godkendelse. Registreres ikke på edb.
5. Ved tilbagebetaling af udbytteskat, herunder udstedelse af frikort vedrørende udbytteskat. Registreres ikke på edb.
6. Ifølge rentekontrolordningen skal de oplysningspligtige indberette personnummer/arbejdsgivernummer for indehavere af konti i pengeinstitutter, kupon-ejere og købere/sælgere af obligationer samt oplysning om renter heraf. Registrering sker på edb.
7. Såfremt bidragydere på selvangivelsen foretager fradrag for ydelser til fonden.
8. Hvis fonden godkendes som gavemodtager, jf. ligningslovens § 8 A, og optages i fortegnelsen over disse.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 4 af 11 sider	År-nr. 1980-2

2. Generelle retningslinier for undersøgelse af fonde

Til brug ved gennemgang af vedtægter, regnskaber m.v. for fonde følger nogle generelle retningslinier, som sammen med det under 1.2. anførte iagttages ved den skattemæssige gennemgang af fonde med henblik på prøvelse af disses selvstændighed.

1. Er fonden stiftet inden for de sidste 10 år, undersøges de nærmere omstændigheder omkring stiftelsen.
 - 1.1. Ved overdragelse af aktier eller fast ejendom m.v. i forbindelse med stiftelsen af fonden undersøges opgørelsen af særlig indkomst.
2. Da fonde i nogle tilfælde er oprettet i forbindelse med en koncern, opstilles en koncernoversigt.
3. Låne- og kautionsforhold belyses:
 - 3.1. mellem fonden og stiftere/bidragydere m.v.
 - 3.2. mellem fonden og en erhvervsvirksomhed, der helt eller delvis ejes af fonden og/eller af dennes stifter.
 - 3.3. Betales der sædvanlige renter?
4. Fondens erhvervelse og afhændelse af værdipapirer.
5. Har fonden handlet med fast ejendom m.v.?
6. Er erhvervsmæssig indkomst selvangivet?
7. Løbende ydelser.
 - 7.1. Modtager fonden løbende ydelser?
 - 7.2. Hvem har fradragsret for disse?
8. Udbetalinger fra fonden. Ydelser fra fonden i de seneste 2-3 år undersøges:
 - 8.1. Udbetalinger i medfør af fondens formål (herunder gaver, legater m.v. - lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 16 sammenholdt med ligningslovens § 7a).
 - 8.2. Andre udbetalinger. Bestyrelses-, sekretær- og revisionshonorarer. Andre gave- og legatbeløb.
 - 8.3. For alle udbetalinger undersøges, om der i pligtigt omfang udskrives oplysningssedler efter reglerne i skattekontrollovens § 7, og lønangivelser afstemmes med regnskaberne. Til brug herfor kan indhentes oplysninger fra COR-registret, SD/Birkerød ved brug af blanket D 354.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 5 af 11 sider	År-nr. 1980-2

3. Eksempler på forhold af ligningsmæssig interesse i forbindelse med stiftelse, udlodninger m.v.

Ved den skattemæssige gennemgang af fonde har det vist sig, at bestemte typer af transaktioner går igen. I det følgende vil den skattemæssige virkning af hver enkelt type af transaktion blive belyst.

Af hensyn til forståelsen skal det dog allerede her fremhæves, at de fleste af typerne bygger på det forhold, at fonde i modsætning til personer og selskaber m.v. ikke er indkomstskattepligtige af følgende indtægtsarter:

- a. Gaver, der heller ikke er gaveafgiftspligtige.
- b. Udbytte og udlodninger fra selskaber, herunder udlodninger i forbindelse med nedskrivning af selskabets aktiekapital og provenu ved salg af aktier til det selskab, som har udstedt aktierne, jf. ligningslovens § 16 A og B.
- c. Avance ved salg af aktier.
- d. Indtægt fra løbende ydelser.
- e. Renteindtægter.

3.1. Stiftelse m.v.

3.1.1. Fonden som modtager

3.1.1.1. Type 1. Gave til fond i form af forrentede gældsbreve

Giveren påtager sig uden vederlag en gæld til fonden med henblik på at opnå fradrag for renterne.

Dispositionen er tilladt efter gældende skattepraksis. Hvis gældsforholdet indgås over for en familiefond, udelukker ligningslovens § 17 dog, at yderen får fradrag for renterne.

3.1.1.2. Type 2. Løbende ydelser til fonde

Stifteren påtager sig uden vederlag en løbende ydelse, som er fradragsberettiget efter ligningslovens § 14, stk. 2.

Problemet er først og fremmest, at gaver, som normalt ikke er fradragsberettiget, kan gøres fradragsberettiget ved at udformes som løbende ydelser.

Dette er ikke noget specielt fondsproblem, men det forstærkes ved, at fonde ikke er skattepligtige af løbende ydelser.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 6 af 11 sider	Ar-nr. 1980-2

Går man ud fra, at stifteren reelt udøver dispositionsretten med hensyn til fondens midler, kan han således skaffe sig et fradrag uden at miste dispositionsretten over ydelserne.

Kombineres løbende ydelser med salg af f.eks. aktier til fonden, kan fonden endvidere benytte de modtagne ydelser til at betale stifteren for aktierne. Stifteren får således sin løbende ydelse tilbage som skattefrit afdrag på salgssummen samtidig med, at han kan fradrage ydelsen.

Ofte anvendes løbende ydelser også således, at aktier overdrages til fonden i samme takt, som den løbende ydelse gør det muligt for fonden at betale dem. Derved opnås, at stifterens skattepligtige aktieavance år for år modsvares af hans fradrag for den løbende ydelse.

1.1.3. Type 3. Lån fra stifteren til fonden

I de fleste tilfælde er der tale om gæld til stifteren i forbindelse med fondsstiftelsen.

Hvor lånet er opstået i forbindelse med, at stifteren har solgt aktiver til fonden, vil det skattemæssige spørgsmål ofte være indskrænket til, om stifteren er blevet beskattet af aktivets virkelige værdi, jf. herom nedenfor under type 4.

Har stifterens tilgodehavende større værdi end det overdragne aktiv, vil differencen være skattepligtig for stifteren som udlodning. Da udlodning til stifteren imidlertid ikke tillades efter gældende praksis, vil der kunne blive tale om, at skattemyndighederne kan nægte at anerkende fondens selvstændighed og således beskatte fondens formue og indtægt hos stifteren. En mellemløsning består i, at stifteren får tilladelse til at tilbagebetale udlodningen til fonden.

3.1.1.4. Type 4. Overdragelse af aktiver til fonde

De aktiver, der hyppigst overdrages til fonde, er ejendomme og aktiver.

Det skattemæssige problem er for det meste alene et vurderingsproblem, idet det i mange tilfælde lykkes at overdrage navnlig aktier til for lav pris med deraf følgende for lav skatteansættelse.

Endvidere kan nævnes muligheden af ved hjælp af en køberet at overdrage aktier til for lav værdi..

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 7 af 11 sider	År-nr. 1980-2

3.1.2. Fonden som yder, bortset fra formålsbestemte ydelser

3.1.2.2. Type 5. Udlån fra fonden til stifteren eller dennes familie

Udlån mod sikkerhed i fast ejendom inden for ejendomsværdien var indtil for få år siden tilladt efter skattepraksis, men anses nu for uacceptabelt, for så vidt angår udlån til stifteren selv, hans ægtefælle og hjemmeboende børn under 18 år, således at bestemmelser herom i fondens vedtægter kræves fjernet som betingelse for at anerkende fondens selvstændighed.

Udlån til stifterens familie i øvrigt er tilladt, også uden sikkerhed, og sådanne udlån vil ofte være et vedtægtsbestemt formål i familiefonden.

Udlån mod lav rente eller ingen rente medfører ingen beskatning af rentefordelen hos låntageren, idet rentefordelen anses modsvaret af låntagerens rentefradragsret. Der foretages heller ikke beskatning af rentefordelens kapitaliserede værdi.

3.1.2.2. Type 6. Lån fra fond til fondsejet selskab

Om lavt forrentede lån gælder det samme som anført under 3.1.2.1., type 5.

En for høj rente medfører, at selskabet nægtes fradrag for den del af renten, som overstiger Nationalbankens diskonto + 4%, idet merrenten anses for maskeret udbytte fra selskabet til fonden.

3.1.2.3. Type 7. Kaution

a. For fondsejet selskab.
"Fondskautioner" ses ikke at gå ud over, hvad der er almindeligt i forholdet aktionær/selskab.

b. For stifterens gæld.
En fonds kaution for stifterens gæld kan indebære en væsentlig fordel for stifteren.

Så længe kautionen ikke er blevet aktuel, vil det imidlertid næppe være muligt at statuere en udlodning fra fonden. Forholdet ses ikke at være prøvet i praksis, men det kunne overvejes at betragte sådanne kautioner som indicier for manglende selvstændighed i fonden.

3.1.3. Transaktioner i øvrigt

3.1.3.1. Type 8. Nedskrivning af aktiekapital i fondsejede selskaber

a. En Fremgangsmåde består i, at fonden afkøber stifteren hans aktier i et selskab, hvorefter dettes aktie-

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 8 af 11 sider	Ar.nr. 1980-2

kapital nedskrives, og kapital + reserver udloddes til fonden, der benytter udlodningen til at betale stifteren.

Forholdet muliggør køb af selskaber på kredit, hvorefter selskabets egne midler benyttes til at betale købet.

Dette tangerer problemstillingen i aktieselskabslovens § 15, stk. 4, efter hvilken bestemmelse en aktionær ikke kan låne midler af selskabet til at betale hans køb af selskabets aktier.

Skattemæssigt muliggøres dispositionen alene, fordi udbytte er skattefrit for fonde.

For personer og andre som ikke er skattefrit af udbytte, vil dispositionen oftest blive hindret af, at de fra selskabet udloddede beløb er undergivet almindelig indkomstskattepligt i henhold til ligningslovens § 16 A.

- b. En anden fremgangsmåde består i nedskrivning af aktiekapitalen i koncernselskaber, hvorved aktiemajoriteten ved nyttegning overgår til stifterne. Forholdet er, såfremt der findes skjulte reserver i selskaberne, i strid med de af statsskattedirektoratet opstillede betingelser for godkendelse om, at fondens midler og afkastet heraf ikke må kunne tilbageføres til stifter.

3.1.3.2. Type 9. Ændring af stemmeret på aktier i et selskab der ejes dels af en fond dels af fondens stifter

Dispositionen foretages på den måde, at stifteren først sælger aktiemajoriteten til fonden, f.eks. 80% af aktiekapitalen, mens han selv beholder de resterende 20%. Derefter ændres den hidtidige stemmeret på aktierne, f.eks. fra 1-1 til 1-10 til fordel for stifterens aktier. Stifteren vil derved opnå en stemmemajoritet på 200 mod fondens 80 og have generhvervet sin beherskelse af selskabet.

Efter gældende skattepraksis antages ændringen af stemmeretten ikke at udløse nogen form for beskatning.

3.1.3.3. Type 10. Fusion af fondsejet selskab med et af stifteren ejt selskab

Hvis værdien af stifterens selskab er større end værdien af fondens selskab, kan stifteren ved fusionen skattefrit vinde majoriteten i det sammensluttede selskab og dermed beherskelsen af fondsselskabets virksomhed.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 9 af 11 sider	År-nr. 1980-2

Er værdien af stifterens selskab mindre, kan majoriteten ikke skattefrit opnå ved at tildele stifteren et forholdsmæssigt større antal aktier, end fonden får. Dette ville nemlig repræsentere en udlodning fra fonden til stifteren. Udlodningen vil være skattepligtig for stifteren, og endvidere vil en sådan udlodning diskvalificere fonden som selvstændig i forhold til stifteren, jf. bemærkningerne foran til type 3.

Værdien af disse sanktioner er dog begrænset, så længe det er muligt for stifteren at opnå det samme ved anvendelse af type 9 (ændring af stemmeret).

3.2. Formålsbestemte ydelser fra fonde

Udlodninger fra fonden til stifteren, dennes ægtefælle og hjemmeboende børn under 18 år tillades ikke og kan medføre, at fonden ikke anerkendes som selvstændigt retssubjekt i forhold til stifteren, der følgelig vil blive beskattet af fondens indtægt og formue, jf. foran under type 3.

Forbeholder stifteren sig afkastet af fondens formue, anses han efter statsskattelovens § 12 tillige for skattepligtig af fondens formue.

Udbetalinger til stifterens øvrige familie er tilladt i familiefonde, men til gengæld er fradrag for løbende ydelser til familiefonde udelukket, jf. ligningslovens § 14, stk. 3.

Det er altså ikke muligt ved indskydelse af en fond som mellemlidende at opnå fradrag for løbende ydelser til voksne børn. Det er heller ikke muligt ved indskydelse af en fond at opnå fradrag for renter af gavegæld til børn, jf. ligningslovens § 17.

Derimod opnås der ved indskydelse af en fond mellem forældre og børn, at der ikke skal svares gaveafgift af en gave, selv om gavens afkast tilfalder børnene.

Det kan derfor være en fordel for forældre at yde konstante gaver til en fond og lade renteindtægten udbetale til f.eks. studerende børn. Fondens er ikke skattepligtig af renteindtægten, så hele afkastet kan videreudloddet.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 10 af 11 sider	Ar.nr. 1980-2
4. <u>Konklusion</u>		

En undersøgelse af fondes virke viser, at ligningsarbejdet og kontrollen i relation til fondsstiftelse - og senere virksomhed - ikke er så effektivt, som det kunne ønskes.

Årsagerne hertil kan især søges i:

1. Manglende pligt til registrering af fonde.
2. Manglende oplysningspligt vedrørende udbetalte legater m.v.
3. Manglende information om fondsproblematikken og manglende orientering om de foreliggende kontrolmuligheder.

Ad 1.

Da der ikke eksisterer en egentlig registreringspligt for fonde, kan registreringsproblemet kun løses ved, at de skattelignende myndigheder opnoterer fonde, beliggende i deres område, som man får kendskab til under ligningen, således at der på dette grundlag kan ske såvel regelmæssig indkaldelse og gennemgang af regnskaberne som udveksling af kontroloplysninger mellem de skattelignende myndigheder.

Endvidere vil en registrering under denne form kunne bidrage til en kontrol af, at der indgives selvangivelse vedrørende erhvervsmæssige indtægter.

Ad 2.

Undersøgelsen af fondes virke har omfattet en stikprøvekontrol, som har vist, at legater m.v. kun i få tilfælde medregnes af modtagerne ved indkomstopgørelsen.

Skattedepartementet er i anden forbindelse anmodet om at udvirke, at oplysningspligten udvides for udbetalinger fra fonde.

Ad 3.

Manglende information oprettes delvis ved udsendelse af nærværende revisionsmeddelelse, der særligt belyser de situationer, som de skattelignende myndigheder bør være opmærksom på.

Endvidere kan henvises til ligningsvejledningen, som beskriver forhold vedrørende fonde, f.eks. vejledningens (1978) afsnit F 1.4.3., side 284, om forpligtelseserklæringer, der ikke kan begrunde fradrag, idet de er udstedt til fordel for familiefonde og -legater, vejledningens afsnit K 3.3.1., side 144, vedrørende overdragelse af aktier til fonde og den omkring 1. april 1980 foreliggende ligningsvejledning for selskaber, afsnit SA og SG.

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr. 11 af 11 sider	Ar-nr. 1980-2

Man skal endelig henlede opmærksomheden på de bestemmelser i skattekontrolloven, der kan udnyttes i lignings- og kontrolarbejdet vedrørende fonde:

Skattekontrolloven § 2, stk. 1, 3. pkt., hvorefter indkomstskattepligtige kan afkræves specifikation i selvangivelsen af indtægter, som ikke skal medregnes ved opgørelser, af den skattepligtige indkomst.

Skattekontrolloven § 6, stk. 1, 2. pkt., hvorefter stiftelser, legater og selvejende institutioner, hvad enten de er erhvervsdrivende eller ej, er pligtige til på begæring af de skattelignende myndigheder til disse at indsende regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen.

Skattekontrolloven § 8 D, 1. pkt., hvorefter stiftelser, legater og andre institutioner er pligtige på forlangende at meddele de skattelignende myndigheder alle de oplysninger, der kan tjene disse myndigheder til vejledning ved udførelsen af deres hverv.

Hans Westerberg

J. Sandgren

underbilag 4

REVISIONSMEDDELELSE	Side nr.	År-nr.
	Bilag	1980-2
<u>Litteratur om fonde:</u>		
<u>Kristian Mogensen:</u>		
"Selvejende institutioner og fonds". Revision og Regnskabsvæsen 1969 s. 309.		
<u>Finn Thomsen:</u>		

Fonds.

"Beskatning ved f1milieoverdragelser".
(udg. af Bikuben 1979) s. 349 - 381.

Thøger Nielsen:

"Uholdbare skatteprivilegier".
Revision og Regnskabsvæsen 1970 s. 23.

Kjeld Rørdam:

"Fonds".
Ugeskrift for retsvæsen 1977 s. 17.

A1. Michelsen:

"Om fonds og andre selvejende institutioner".
Revision og Regnskabsvæsen 1973 s. 173 og s. 201.

V. Laustsen:

"De skattemæssige retningslinier for sociale og velgørende
fonds".
Revision og Regnskabsvæsen 1961 s. 440-53, spec. s.
451-53.

Aage Spang-Hanssen:

"Fonds".
Advokatbladet nr. 8, 1978 s. 122,
Advokatbladet nr. 10, 1978 s. 163.

Arbejderbevægelsens Erhvervsråd:

"Private fonds. Økonomisk magtkoncentration med offentlig
støtte", 1978.

Bormann & Bjørn, revisionsfirma, og Frandsen, E.,
revisionsfirma:

Fonde.
Udgivet 1978.

Ole Bjørn:

Fonde - et instrument for erhvervslivet.
Finans-Invest nr. 3, 1979, s. 16.

Juridisk Formularbog 1977 s. 201.

Fremsat den 28. januar 1981 af ministeren for skatter og afgifter

Forslag

til

Lov om amdning af ligningsloven

(Begrænsning af fradragsretten for visse løbende ydelser).

§ 1.

/ lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jfr. lovbe-
kendtgørelse nr. 399 af 11. september 1979,
som senest ændret ved lov nr. 581 af 19. de-
cember 1980 , foretages følgende ændringer:

1. I § 14, stk. 2, indsættes efter /. pkt.:
»Hvis den skattepligtige som gave eller som
arveforskud har forpligtet sig til at udrede
ydelse(r) til personer, der ikke ved modta-
gelsen af de enkelte ydelser er skattepligtige
efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5,
eller til selskaber, foreninger, institutioner
m.v., der ikke er hjemmehørende her i lan-
det, kan det samlede fradrag for disse ydelser
dog højst udgøre 10.000 kr. årligt. For ægte-
fæller, der er sambeskattede i hele indkomst-

året, kan det sammenlagte fradrag for ydelser
som omhandlet i 2. pkt. ikke overstige 10.000
kr. En eventuel nedsættelse til dette beløb
foretages i den del af hver ægtefælles fra-
drag, der overstiger 5.000 kr. Begrænsningen
af fradraget for ydelser til personer gælder
dog ikke for ydelser, som den skattepligtige
har forpligtet sig til på et tidspunkt, hvor
modtageren er skattepligtig efter kildeskatte-
lovens § 1, nr. 1, 4 eller 5.«

2. I § 14, stk. 5, 1. pkt. ændres »af den i stk.
2 nævnte art« til: »efter stk. 2«.

§2.

Loven har virkning fra og med indkomst-
året 1982.

Bemærkninger til lovforslaget

Formålet med lovforslaget er beløbsmæssigt at begrænse adgangen til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fradrage ensidigt påtagne lobende ydelser til modtagere, der ikke er fuldt skattepligtige her til landet. Forslaget er med visse ændringer, som omtales nærmere i det følgende, en genfremsættelse af regeringens lovforslag L 154 i folketingssamlingen 1979/80, 2. samling.

Gældende regler.

Efter ligningslovens § 14, stk. 2, kan udgifter til lobende ydelser, såsom underholds- og aftægtsydelser, som den skattepligtige (personer, selskaber, foreninger m.v.) har forpligtet sig til at udrede, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

De løbende ydelser, kan være led i en *gensidigt* bebyrdende aftale, som f.eks. indgår i forbindelse med generationsskifte i landbruget i form af en aftægtsforpligtelse.

De løbende ydelser kan også være *ensidigt* påtagne som gave eller arveforskud. Sådanne ensidige ydelser kan f.eks. have til formål at forsørge yderens forældre eller søskende. Endvidere kan der være tale om ensidige ydelser til f.eks. religiøse samfund, foreninger m.v.

I praksis er der fastlagt nærmere regler for, hvilke indholdsmæssige og formelle krav der skal være opfyldt, for at ydelser kan anses for løbende og dermed fradragsberettigede.

Fradragsretten for løbende ydelser omfatter ikke ydelser til livsarvinger eller disses ægtefæller eller til familiefonds, hvis yderen har påtaget sig forpligtelsen ensidigt som gave eller arveforskud. Sådanne ydelser er ikke fradragsberettigede, jfr. ligningslovens § 14, stk. 3. Underholdsbidrag til ægtefælle og børn er dog under visse betingelser (separation, skilsmisse m.v.) fradragsberettigede i medfør af ligningslovens §§ 10 og 11.

Efter ligningslovens § 14, stk. 5, kan der under visse betingelser gives fradrag for løbende ydelser

til et barnebarn, forudsat at den ene af barnebarnets forældre eller begge er afdød ved døden. Dette fradrag kan dog ikke overstige 3.000 kr. pr. barnebarn.

Baggrunden for lovforslaget.

I de senere år har reglerne i ligningslovens § 14, stk. 2, givet anledning til betydelige problemer.

Problemerne opstår især i tilfælde, hvor der er tale om ensidige ydelser til modtagere i udlandet, og disse problemer har været behandlet i flere forskellige forbindelser.

En af socialministeriet i april 1973 nedsat arbejdsgruppe vedrørende udenlandske arbejderes sociale og samfundsmæssige tilpasning her i landet fremkom således i oktober 1974 med en indstilling om den skattemæssige behandling af gæstearbejderes forsørgelseskontrakter. Herefter skulle der kun indrømmes fradrag i anledning af forpligtelseserklæringer, såfremt modtageren af de løbende ydelser var fuldt skattepligtig til Danmark.

Indkomstskatteudvalget beskæftigede sig med fradraget efter reglerne i ligningslovens § 14, stk. 2, som led i en almindelig gennemgang af selvangivelsesfradragsene. Som en del af et mere omfattende forslag om begrænsning af fradragsene på selvangivelsen blev det foreslået at afskaffe fradragsretten for ydelser i henhold til forsørgelseskontrakter, jfr. den foreløbige redegørelse fra indkomstskatteudvalget i august 1976 (betænkning nr. 780/1976).

Det fremgår af betænkningen, at reglerne om forsørgelseskontrakter har givet anledning til en del kritik og til betydelige administrative vanskeligheder, specielt for så vidt angår fradrag for løbende ydelser til pårørende i udlandet. Det nævnes således, at det kan være vanskeligt for danske myndigheder at kontrollere, om kontrakten reelt er bindende for den pågældende yder, og at underholdsydelserne ofte delvis vil medgå til underhold af den pågældendes hustru og børn, som på grund

af de særlige leveforhold i hjemlandet hyppigt har fælles husstand med de personer, der efter kontrakten er berettigede. Endvidere nævnes det, at underholdsbeløbene ofte er så store, at der er grund til at antage, at de ikke fuldt ud medgår til de pårørendes underhold, men til dels indebærer en »skattefri opsparing«, der hensættes til disposition for yderen, når han vender hjem.

Når de ovenfor nævnte problemer ikke i samme omfang eksisterer i forbindelse med ydelser til modtagere her i landet, skyldes det ikke mindst, at fradragsretten for ydelserne normalt modsvares af en indkomstskattepligt hos modtagerne. Indkomstskattepligten hos modtagerne giver ligningsmyndighederne mulighed for at kontrollere de fradrag, der er foretaget af yderen.

I de situationer, hvor den, der modtager ydelserne, derimod ikke er skattepligtig her til landet, modsvares fradraget hos yderen ofte slet ikke eller kun i begrænset omfang af en skattepligt.

På denne baggrund fremsatte regeringen i februar 1980 et lovforslag om begrænsning af fradragsretten for de nævnte ydelser, for så vidt modtageren ikke var skattepligtig her til landet. Dette lovforslag (L 154) var ikke færdigbehandlet ved udgangen af folketingssamlingen 1979/80 og bortfaldt derfor.

Lovforslaget.

Regeringen er fortsat af den opfattelse, at de ovenfor anførte argumenter bør føre til en rimelig begrænsning af fradragsretten for ensidigt påtagne løbende ydelser til modtagere, der ikke er skattepligtige her til landet.

Der har været forslag om helt at afskaffe fradragsretten for sådanne løbende ydelser. En sådan regel vil imidlertid ikke kunne undgå at ramme mange indvandrere, der dels som følge af traditioner og dels på grund af sociale forhold i hjemlandet ofte er juridisk eller moralsk forpligtet til at udrede underholdsydelser til nære pårørende i hjemlandet.

For ikke i urimelig grad at opstille hindringer for sådanne traditionsbundne og socialt betingede forpligtelser, foreslås det, at fradragsretten for de ensidigt påtagne løbende ydelser til personer, der ikke er skattepligtige her til landet efter reglerne i kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, bibeholdes i det omfang, den enkelte skatteydere eller sambe-skattede ægtefællers samlede ydelser ikke overstiger 10.000 kr. på årsbasis.

I det ovenfor nævnte lovforslag L 154 var der foreslået en beløbsgrænse på 6.000 kr., men bl. a.

på grundlag af debatten om det nævnte lovforslag findes en forhøjelse af beløbet til 10.000 kr. at stemme bedre med de hensyn, der er baggrund for at vælge en beløbsbegrænsning i stedet for en afskaffelse af fradragsretten.

Ifølge det tidligere lovforslag (L 154) skulle ensidige løbende ydelser til et barnebarn eller til selskaber, foreninger, institutioner m. v. ikke omfattes af den foreslåede fradragsbegrænsning, hvis tilsagnet om ydelserne var givet før lovforslagets fremsættelse.

Regeringen finder, at en ligelighedsbetragtning bør medføre, at den foreslåede fradragsbegrænsning i alle tilfælde får virkning fra og med indkomståret 1982, uanset hvornår tilsagnet om de løbende ydelser er afgivet.

Den foreslåede fradragsbegrænsning skal omfatte følgende former for vederlagsfri løbende ydelser:

1. Ydelser til personer, som ikke ved modtagelsen af de enkelte ydelser er skattepligtige her til landet efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5.
2. De i ligningslovens § 14, stk. 5, omhandlede ydelser på indtil 3.000 kr. til et barnebarn, når det ikke ved modtagelsen af de enkelte ydelser er skattepligtigt her til landet efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5.
3. Ydelser til selskaber, foreninger m.v., der ikke er hjemmehørende her i landet.

For de under 1 og 2 nævnte ydelser gælder fradragsbegrænsningen ikke, hvis modtageren af ydelserne var skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5 på det tidspunkt, hvor tilsagnet om ydelserne blev givet.

Skattepligt her til landet i henhold til kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, påhviler personer, der har bopæl her i landet (nr. 1), danske statsborgere, der gør tjeneste om bord på et skib med hjemsted her i landet (nr. 4) samt danske statsborgere, der er udsendt af den danske stat til tjeneste uden for riget (nr. 5). Kildeskattelovens hovedbestemmelser om personers skattepligt her til landet er optaget som bilag.

Hvis de ydelser, der er omfattet af fradragsbegrænsningen, i et indkomstår overstiger 10.000 kr., kan det overskydende beløb ikke overføres til fradrag i senere indkomstår, selv om de ydelser, der omfattes af fradragsbegrænsningen, i dette år er under 10.000 kr. tilsammen.

Begrænsningen af fradragsretten skal efter forslaget have virkning for indkomståret 1982 og senere indkomstår. Med den førnævnte undtagelse

skal fradragsbegrænsningen efter lovforslaget i alle tilfælde have virkning både for ydelser i henhold til allerede eksisterende aftaler og for nye aftaler.

I det følgende er der opstillet et beregningseksempel, der belyser virkningerne af den foreslåede begrænsning af fradragsretten for ensidigt påtagne løbende ydelser:

Eksempel.

A har i 1983 afholdt følgende ensidigt påtagne løbende ydelser:

1. Til sin broder i henhold til forpligtelse påtaget i 1977. Broderen var ikke skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, hverken i 1977 eller i 1983. 5.000 kr.
 2. Til et barnebarn i henhold til en forpligtelse påtaget i 1976. Barnebarnet var ikke skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5 hverken i 1976 eller i 1983. 3.000 kr.
 3. Til en forening m.v., der ikke er hjemmehørende her i landet, i henhold til en forpligtelse påtaget i 1982. 4.000 kr.
 4. Til en brodersøn i henhold til en forpligtelse påtaget i 1979. Brodersønnen var skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5 i 1979, men ikke i 1983. . . 11 000 kr
- (alt 23.000 kr.

Ydelserne under 4 omfattes ikke af fradragsbegrænsningen jfr. herved, at modtageren af de under 4 nævnte ydelser var skattepligtig her til landet, da forpligtelsen blev påtaget. Ydelserne under 4 kan herefter fradrages ved indkomstopgørelsen for 1983 med det fulde beløb på ialt

Ydelserne under 1, 2 og 3, ialt 12.000 kr. falder ind under fradragsbegrænsningen og kan derfor kun fradrages med . . .

Samlet fradrag for ensidigt påtagne løbende ydelser til

modtagere i udlandet for indkomståret 1983 21.000 kr.

Bestemmelserne i ligningslovens §§ 10 og 11 om fradrag for bidrag til ægtefælle og børn i tilfælde af separation eller skilsmisse m.v. berøres ikke af forslaget.

Forslaget medfører heller ingen ændringer i adgangen til at fradrage løbende ydelser i medfør af en gensidigt bebyrdende aftale.

Administrative og provenumæssige virkninger.

Lovforslaget kan indebære visse administrative lettelse for ligningsmyndighederne, hvis de nye regler kan antages at medføre et fald i antallet af forsørgelseskontrakter.

Der foreligger ikke oplysninger om størrelsen af det samlede beløb, for hvilke fradragsretten ophæves. Rent skønsmæssigt kan det foreløbigt antages, at lovforslaget vil betyde en årlig forøgelse af beskatningsgrundlaget med et beløb af størrelsesordenen 200 mill. kr. Det hertil svarende merprovenu kan anslås til 95 mill. kr., hvoraf omkring 50 mill. kr. vil være merprovenu for kommunerne.

Ligningsloven er senest ændret ved lov nr. 581 af 19. december 1980.

Lov nr. 581 af 19. december 1980 om ændring af udskrivningsloven og ligningsloven (Ændring af formuebeskatningen) er omtalt i folketingstidende 1980-81: Spalte 493, 3402 og 4157; Tillæg A, spalte: 000, Tillæg B, spalte: 000 og Tillæg C, spalte: 000.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser.

Til § 1, nr. 1.

Efter ligningslovens § 14, stk. 2, er der fradrag ved indkomstopgørelsen for løbende ydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til at udrede. Efter ligningslovens § 14, stk. 3, er der dog ikke fradragsret, hvis yderen som gave eller arveforskud har forpligtet sig til at udrede beløb til livsarvinger eller deres ægtefæller eller til familiefonds.

Med den her foreslåede regel gennemføres den yderligere begrænsning af fradragsretten, at ensidigt påtagne løbende ydelser til modtagere, der ikke er skattepligtige her til landet, højst kan udgøre 10.000 kr. årligt. I dette maksimumsbeløb medregnes ydelser til personer, herunder børnebørn, som ikke er skattepligtige efter reglerne i kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5 og til foreninger m.v., som ikke er hjemmehørende her i landet. Udtrykket »hjemmehørende her i landet« svarer til beteg-

11.000 kr.

10.000 kr.

nelsen i selskabsskattelovens § 1. For ægtefæller, der er sambeskattet i hele indkomståret, kan de sammenlagte fradrag ikke overstige 10.000 kr.

Henvisningen til kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, betyder, at der for personer sker begrænsning af fradragsretten for ensidigt påtagne løbende ydelser, når modtagerne af ydelserne enten ikke har bopæl her i landet, eller ikke som dansk statsborger gør tjeneste om bord på et skib med hjemsted her i landet, eller ikke som dansk statsborger er udsendt af den danske stat til tjeneste uden for riget. For foreninger m.v. indebærer forslaget en begrænsning i fradragsretten, når foreningen m.v. ikke er hjemmehørende her i landet.

Fradragsretten bevares herefter, når de ensidigt påtagne løbende ydelser tilfalder foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet eller personer, der er skattepligtige her til landet efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, enten på det tidspunkt, hvor ydelsen modtages, eller på det tidspunkt, hvor aftalen om de løbende ydelser indgås. Det bemærkes i denne forbindelse, at de nævnte ydelser efter praksis er skattepligtige for modtageren på betalingstidspunktet. Det er således ikke ydelsernes forfaldstidspunkt, som er afgørende for skattepligtens indtræden.

Der henvises iøvrigt til de almindelige bemærkninger.

Til § 1, nr. 2.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 3, kan ydelser bl.a. til livsarvinger og fonds m.v. ikke fradrages, når forpligtelsen har karakter af gave eller arveforskud. I ligningslovens § 14, stk. 5, er der gjort undtagelse herfra, idet den skattepligtige efter denne bestemmelse kan fradrage løbende ydelser til et barnebarn, forudsat at barnebarnets fader eller moder eller begge forældre er afgået ved døden før indkomstårets begyndelse. Fradraget efter denne regel kan dog ikke overstige 3.000 kr. for hvert barnebarn. Der er ikke fradragsret for ydelser, der forfalder til betaling efter udgangen af det kalenderår, hvori barnebarnet fylder 18 år.

Hvis barnebarnet ikke er skattepligtigt her til landet efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, kan det nævnte maksimumsfradrag på 3.000 kr. efter lovforslaget kun fradrages, i det omfang ydelsens samlede fradrag for ydelser til personer, foreninger m.v., der ikke er skattepligtige her til landet, ikke overstiger 10.000 kr.

Der henvises iøvrigt til bemærkningerne til § 1, nr. 1.

Bilag 1

*/ dette bilag er (med mindre skrift)
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,
der berøres af lovforslaget*

§ 1.

*/ lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jfr. lovbe-
kendtgørelse nr. 399 af 11. september 1979,
som senest ændret ved lov nr. 581 af 19. de-
cember 1980, foretages følgende ændringer:*

1. I § 14, stk. 2, indsættes efter 1. pkt.:
»Hvis den skattepligtige som gave eller som arveforskud har forpligtet sig til at udrede ydelserne til personer, der ikke ved modtagelsen af de enkelte ydelser er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5, eller til selskaber, foreninger, institutioner m.v., der ikke er hjemmehørende her i landet, kan det samlede fradrag for disse ydelser dog højst udgøre 10.000 kr. årligt. For ægtefæller, der er sambeskattede i hele indkomst-året, kan det sammenlagte fradrag for ydelser som omhandlet i 2. pkt. ikke overstige 10.000 kr. En eventuel nedsættelse til dette beløb foretages i den del af hver ægtefælles fradrag, der overstiger 5.000 kr. Begrænsningen af fradraget for ydelser til personer gælder dog ikke for ydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til på et tidspunkt, hvor modtageren er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, 4 eller 5.«

§ 14, stk. 2. Ved indkomstopgørelsen kan endvidere fratrækkes udgifter til udredelse af andre løbende ydelser såsom aftægts- og un-

derholdsudgifter, som den skattepligtige har forpligtet sig til at udrede.

2. I § 14, stk. 5, 1. pkt. ændres »af den i stk. 2 nævnte art« til: »efter stk. 2«.

§ 14, stk. 3. De i stk. 2 nævnte ydelser kan dog ikke fradrages i det omfang, yderen som gave eller som arveforskud har forpligtet sig til at udrede dem til livsarvinger eller disses ægtefæller eller til fonds, legater eller lignende, der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.

Stk. 4. Bestemmelsen i stk. 3 medfører ingen indskrænkning i adgangen til at fradrage de i §§ 10 og 11 nævnte underholdsbi-
drag.

Stk. 5. Uanset bestemmelsen i stk. 3 kan en skattepligtig ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage ydelser af den i stk. 2 nævnte art, såfremt ydelsen er udredt til en person, der er barnebarn af den skattepligtige eller af den med ham sambeskattede hustru. Fradragsret haves kun i det omfang, den årlige ydelse til hvert barnebarn ikke overstiger 3.000 kr. Det er dog yderligere en betingelse for fradragsret i medfør af denne bestemmelse, at én af barnebarnets forældre eller begge dets forældre er afdøde ved døden før indkomstårets begyndelse, og fradragsret haves ikke for ydelser, der forfalder til betaling efter udgangen af det kalenderår, hvori barnebarnet fylder 18 år.

Bilag 2.

Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat), jfr. lov-bekendtgørelse nr. 446 af 16. oktober 1980.

§ 1. Pligt til at svare indkomst- og formue-skat til staten i overensstemmelse med regler-ne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet,
2. personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godt-gør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer,
3. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lig-nende,
4. danske statsborgere, der uden at være om-fattet af bestemmelserne under nr. 1-3 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godt-gør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Uden-landsk statsborger, der inden sin tjeneste el-ler sit ophold om bord senest har været skat-tepligtig her i landet i medfør af bestemmel-serne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,
5. danske statsborgere, som af den danske stat er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne for-an under nr. 1-3, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjem-meværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågælden-de ægtefæller og børn er danske statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer,
6. dødsboer, der skiftes her i landet.

underbilag 6

STATSSKATTEDIREKTORATET

SD-CIRKULÆRE	Dato	Ar.nr.	
	19. september 1978	1978-28	
	J.nr.	Side nr.	Bilag
	O.48.232	1 af 2 sider	
Afdeling Ligning		Kontor Selskab	

Emne: Fritagelse for indeholdelse af udbytteskat for foreninger m.v.

Ministeren for skatter og afgifter har ved bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 bestemt, at der ikke indeholdes udbytteskat i udbytte af aktier eller andele i selskaber, der er hjemmehørende her i landet, når udbyttet tilfalder de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, nævnte foreninger, legater og selvejende institutioner m.v.

Fritagelse for indeholdelse af udbytteskat omfatter dels foreninger m.v., der er optaget på mandtalslisten som skattepligtige efter den nævnte bestemmelse i selskabsskatteloven, dels foreninger m.v., der skulle have været beskattet efter den nævnte bestemmelse, hvis de havde drevet skattepligtig virksomhed. Til bedømmelse heraf må foreningen m.v. om fornødent opfordres til at indsende vedtægter eller lignende.

Endvidere omfatter fritagelsen institutioner og foreninger m.v., som er undtaget fra skattepligten efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, samt foreninger m.v., der som almenvelgørende eller på anden måde almennyttige er fritaget for skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 2-4.

Ved anmodning om udbetaling af udbytte uden indeholdelse af udbytteskat skal de omhandlede foreninger m.v. forevise et frikort vedrørende udbytteskat for selskabet eller det udbetalende pengeinstitut.

Frikortet udstedes af skatterådet - efter 1. januar 1979 af ligningskommissionen - på begæring af foreningen m.v. Frikortet skal angive foreningens arbejdsgivernummer i CIR. Har foreningen ikke et arbejdsgivernummer, angives personnummer for foreningens formand, kasserer eller anden person, der er berettiget til at handle på foreningens vegne.

Der kan efter ansøgning udstedes mere end et frikort til hver forening m.v., f.eks. i tilfælde hvor en forening har aktier i depot i flere pengeinstitutter, der ønsker at have foreningens frikort fast deponeret hos sig.

Frikortet har gyldighed indtil det inddrages.

Når foreningen opløses, eller der sker sådanne ændringer i foreningens organisationsform, at den ikke længere opfylder betingelserne for at få udsendt frikort, påhviler det skattemyndigheden at inddrage frikortet.

Hans Westerberg

V. Laustsen

VEND

SD-CIRKULÆRE	Side nr. 2 af 2 sider	Ar.nr. 1978-28

FRIKORT

FRIKORT vedr. udbytteskat U 65

Udstedt i henhold til ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978.

Navn og adresse

PNR/CIRNR

Ovennævnte, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, eller § 3, stk. 1, kan - mod forevisning af dette frikort - indtil videre modtage udloddet udbytte uden indeholdelse af udbytteskat.

Frikortet skal tilbageleveres på begæring, og såfremt foreninger m.v. ikke mere opfylder betingelserne for at være undtaget fra skattepligt.

Stempel

Dato

Underskrift

8/78

underbilag 7

ATTEST
for udbetalt udbytte

UDBYTTE

INDVNR.			
1	1	0	7
1			4

U 1

Det udbytteudbetalende selskabs navn og adresse		CIRNR	
		15	21
Udbyttemodtagers navn og adresse		CIRNR/Personnummer	
		22	31
Dato for vedtagelse af udbytteudbetaling		Udbytte vedrører regnskabsåret	
32	37	38	42
Udbetalt/godskrevet udbytte (uden fradrag af udbytteskat)		Indeholdt udbytteskat	
Kr.		Kr.	
43	52	54	63

I henhold til kildeskattelovens § 67, stk. 5, attesteres herved,
at udbetaling/godskrivning af udbytte har fundet sted som ovenfor anført

65

Sted	Dato	Firmastempel og underskrift (evt. ifølge fuldmagt)

Udfyldes af UDBYTTEMODTAGEREN ved begæring om modregning i indkomstkatten eller kontant udbetaling i henhold til kildeskattelovens § 67, stk. 2 eller stk. 3.

Undertegnede erklærer herved at være berettiget til modregning eller kontant udbetaling i henhold til kildeskattelovens § 67, stk. 2 eller stk. 3, af det anførte beløb for udbytteskat.

Navn, adresse, telefonnr. (eventuelt firmastempel)	
Postgirokonto	Dato Underskrift

11/81

Til brug for skattemyndighederne

UDBYTTE

U 1a

INDVNR

1 1 1 3

1 4

ATTEST

for udbetalt udbytte uden indeholdelse af udbytteskat

Det udbytteudbetalende selskabs navn og adresse	CIRNR (15 - 21)
Udbyttemodtagers navn og adresse	CIRNR/personnummer (22 - 31)
Dato for vedtagelse af udbytteudbetaling (32 - 37)	Udbytte vedrører regnskabsåret (38 - 42)
Udbetalt/godskrevet udbytte (uden fradrag af udbytteskat) (43 - 52)	Beregnet udbytteskat (54 - 63)
Kr.	Kr.

FRIKORT FOREVIST: ☐ (66) KAPITALPENSION m.v.: ☐ (67) REVISORERKLÆRING: (se bagsiden) ☐ (68)

I henhold til kildeskattelovens § 67, stk. 5 og ministeriet for skatter og afgifters bekendtgørelse nr. 387 af 8. august 1978 attesteres herved, at udbetaling/godskrivning har fundet sted som ovenfor anført.

Sted	Dato	Firmastempel og underskrift (evt. ifølge fuldmagt)

UDFYLDES af UDBYTTEMODTAGEREN ELLER DEN DER ER BEMYNDIGET TIL AT HÆVE UDBYTTE.

Undertegnede erklærer herved at have modtaget ovennævnte udbytte uden indeholdelse af udbytteskat.

Dato	Underskrift

REVISORERKLÆRING:

Undertegnede

(Navn)

(Adresse)

der på generalforsamlingen den / 19 er valgt som revisor for

CIRNR

(Navn)

(Adresse)

bekræfter herved, at selskabet i hele den forløbne del af regnskabsåret har opfyldt de i kildeskattelovens § 65, stk. 4, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2 fastsatte betingelser for som moderselskab at få udbetalt udbytte fra

CIRNR

(Navn)

(Adresse)

uden indeholdelse af udbytteskat.

Dato

Underskrift

Litteraturliste

- Arveafgiftslovgivningen, Norge, 1965. Tank, Yngvar.
 Beskatning af selskaber og foreninger: Henrik Landt m. fl., 1977.
 Beskatning ved familieoverdragelser. Udgivet af Bikuben. 2. udgave 1979.
 Båndlæggelsen og dens retlige virkninger Udgivet af Bikuben 1944.
 Familiefonds og deres beskatning. Skatteorientering 7.2. 1975. Mou Jacobsen.
 Gaveafgift: Arne Kofoed, 2. udgave, 1975.
 Indkomstbeskatning I og **II**. 1972. Nielsen, Thøger.
 Ligningsvejledningen for 1979.
 Om fonds og andre selvejende institutioner, RR 1973 s. 173-196 og 201-239. Michelsen, Aage.
 Selvejende institutioner og fonds, RR 1969 s. 309-324. Mogensén, Kristian.
 Skatteförfatningar 1978, Finlandsjuristförbund.
 Skattehåndbok I-**II**, 1977, Geijer, Rosenqvist & Sterner. (Sverige).
 Skatteloven af 18/8 1911 m. senere ændringer, 1977, (Norge). **Bugge** & Ajer.
 Tax Problems of Cultural Foundations and of Patronage in the European Community, 1976. Bouúaert, Ignace Claeys.

Forkortelser

- Skd.medd. = Meddelelser fra skattedepartementet
lsr. = Meddelelser fra landsskatteretten
 SD = Statsskattedirektoratet
 SD.niedd. = Meddelelser fra statsskattedirektoratet og ligningsrådet
 R.R. = Revision og Regnskabsvæsen
 SO = Skatte politisk Oversigt
 U.f.R. = Ugeskrift for Retsvæsen

Notat om fremmed ret.

1. Sverige.

1.1. Antallet og størrelsen af stiftelser

Den svenske *stiftelsesudredning* har i DS Ju 1979:4 kortlagt antallet af stiftelser i Sverige og den kapital, disse stiftelser ejer. I 1976 fandtes ca. 51.000 stiftelser med en kapital på ca. 24 mia. sv. kr. Heraf havde ca. 48.000 stiftelser almennyttige formål, ca. 400 var rene familiestiftelser, medens 2.500 stiftelser var omfattet af en særlig lovgivning (f.eks. pensionsfonds).

Det er endvidere oplyst, at ca. 8.500 stiftelser står under tilsyn af lensstyrelsen.

1.2. Lovgivning og tilsyn

Efter lov nr. 116 af 24. maj 1929 skal stiftelser som udgangspunkt anmeldes til lensstyrelsen. Undtaget fra denne regel — og dermed fra tilsyn — er

- 1) stiftelser, der gennem tilknytning til staten eller særskilte institutioner anses for at blive forvaltet på betryggende vis,
- 2) stiftelser, der efter regeringsbeslutning skal stå under særligt tilsyn, eller som ikke skal stå under tilsyn,
- 3) stiftelser, der er tilknyttet ideelle foreninger,
- 4) stipendiestiftelser,
- 5) familiestiftelser,
- 6) stiftelser med en kapital på under 20.000 sv. kr.,
- 7) stiftelser, der efter stifterens bestemmelse ikke skal stå under tilsyn.

Der gælder således ikke et almindeligt registrerings- eller koncessionsprincip i svensk ret. Selv om stiftelsen skal anmeldes til lensstyrelsen, er *tilsyn* alene foreskrevet med hensyn til stiftelser med almennyttigt formål. Tilsynet indebærer en kontrol med, om stiftelsen forvaltes i overensstemmelse med loven og fundatsen, om midlerne anvendes til de angivne formål, og om formuen placeres fundatsmæssigt.

De civilretlige krav til oprettelse af en stiftelse er ikke omhandlet i stiftelsesloven. § 1 i loven udtaler alene, at der dannes en stiftelse, hvor en person overdrager formuegoder, der som selvejende institution skal tjene et eller flere bestemte formål. Hertil kommer efter praksis, at der skal foreligge en bestyrelse. Bortset fra ulovlige, usædelige, åbenbart ufornuftige formål eller arvelovens fideikommisforbud kan alle formål tilgodeses.

1.3. Svensk udvalgsarbejde

Den svenske stiftelsesudredning blev nedsat i 1975.

Ifølge direktivet bør udgangspunktet for en ny lovgivning være, at alle stiftelser — eventuelt med undtagelse af meget små — skal anmeldes til registrering. Registrering skal være en forudsætning for, at stiftelsen opnår retssubjektivitet. Udvalget skal tage stilling til, om ethvert formål skal være tilladt. I direktivet udtales, at stærke grunde taler for, at stiftelsesinstituttet forbeholdes formål, der tjener en almen interesse. Til denne gruppe bør regnes formål, der nu anses for almenvelgørende, og herudover de formål, som pensions- og personalstiftelserne har. I direktivet sættes spørgsmålstegn ved familiestiftelsernes berettigelse. Efter direktivet skal udvalget endvidere overveje, i hvilken udstrækning stiftelser bør kunne drive næring. Endelig peges i direktivet på spørgsmålet om det offentlige tilsyn med stiftelser, offentlige repræsentanter i bestyrelserne samt regnskabsspørgsmål m.m.

Efter de for udvalget foreliggende oplysninger forventer det svenske udvalg at afgive betænkning i løbet af 1983. Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt at sige noget om, hvilke forslag udvalgets overvejelser vil munde ud i.

2. Finland.

2.1. Antallet og størrelsen af stiftelser

Den finske stiftelseskomité har i en forskningsrapport (svensk udgave 1974)¹ foretaget en kortlægning af stifteiserne i Finland. I 1971 fandtes således ca. 1.500 registrerede stiftelser med en kapital på 1,1 mia. mark. Der registreres årligt mellem 20 og 80 stiftelser.

I rapporten er endvidere foretaget en undersøgelse af, hvilke formål de enkelte stiftelser har. Det fremgår således, at 34% af stifteiserne har som formål at støtte uddannelse og undervisning, 20% sociale formål, 19% har som formål at fremme erhvervslivet, 8% idrætsvirksomhed, medens 4% har som formål at støtte sygdomsbekæmpelse.

2.2. Lovgivning og tilsyn

Området er nærmere reguleret i lov nr. 109 af 5. april 1930 om stiftelser med en dertil knyttet forordning. I henhold til stiftelsesloven skal der for alle stiftelser udarbejdes en fundats, der skal godkendes og stadfæstes af justitsministeriet. Stifteiserne skal registreres i et særligt stiftelsesregister, der føres af justitsministeriet, og stifteiserne opnår først retssubjektivitet ved registreringen. Såfremt registrering nægtes, kan afgørelsen indbringes for en forvaltningsdomstol.

Uden for loven falder offentlige fonde, pensionsfonde og uselvstændige stiftelser. Der er dog intet til hinder for, at det offentlige opretter »private« stiftelser, der omfattes af loven.

I henhold til stiftelsesloven skal formålet være *nyttigt*, hvilket efter lovens motiver ikke er synonymt med almennyttigt. Stadfæstelse skal afslås, såfremt formålet strider mod lov og ærbarhed eller mod fideikommissforbudet. Efter 1964 gælder endvidere, at stadfæstelse nægtes, såfremt formålet er at drive næringsvirksomhed, eller hvis formålet hovedsagelig må antages at være at give stifteren eller de ansatte i stiftelsen en direkte økonomisk fordel. Det fremgår af motiverne til denne lovændring, at lovgiveren hermed har villet markere, at stiftelsesinstituttet ikke bør anvendes i forbindelse med næringsvirksomhed.

1. I modsætning til den under 1.1. nævnte svenske undersøgelse omfatter den finske undersøgelse ikke offentlige fonde, pensionsfonde eller uselvstændige stiftel-

Justitsministeriet fører tilsyn med de fleste stiftelser. Hvor en offentlig myndighed bestyrer en stiftelse, kontrolleres stiftelsen af det organ, der i øvrigt kontrollerer vedkommende myndighed.

2.3. Finsk udvalgsarbejde

Den finske stiftelseskomité har i 1975 afgivet betænkning (1975:81).! Komiteen gør opmærksom på, at der i Finland findes adskillige små stiftelser, der kun har en ubetydelig formue, ligesom der findes stiftelser, som ikke umiddelbart virker til fremme af almennyttige formål. Udvalget udtaler, at man bør kræve, at en stiftelse yder en effektiv almennyttig virksomhed. I tilknytning hertil foreslås, at der i lovgivningen fastsættes et mindstebeløb som betingelse for, at stiftelsen kan anerkendes som selvstændigt retssubjekt.

Udvalget foreslår, at tilladelse til at oprette en stiftelse nægtes, når det er åbenbart, at stiftelsens formål alene er at drive erhvervsvirksomhed.

Udvalget foreslår en ordning, hvorefter testator hos justitsministeriet skal kunne anmode om forhåndstilsagn om, hvorvidt fundatsen kan godkendes, og således at denne forhåndsafgørelse skal gælde i højst 5 år.

Med hensyn til placeringen af stiftelsens kapital foreslås et forbud mod placering i aktier for mere end 20% af stemmeretten for samtlige selskabets aktier.

Med hensyn til bestyrelsen foreslås begrænsninger i bestyrelsens adgang til selv at udpege nye medlemmer (selvsupplering) og i stiftelsens ret til at være medlem af bestyrelsen. Det foreslås endvidere, at ingen må sidde som bestyrelsesmedlem i en stiftelse i mere end 12 år.

Det offentliges tilsyn foreslås uddybet. Det foreslås, at der oprettes et særligt stiftelseskontor under justitsministeriet, der dels skal varetage tilsyn, dels udøve rådgivende virksomhed om stiftelser. Som led i det udvidede tilsyn foreslås oprettelsen af et særligt stiftelsesråd i tilslutning til justitsministeriet. Dette råd skal have til opgave at følge udviklingen inden for stiftelser samt udarbejde forslag til administrative regler med henblik på at udvikle det offentliges indseende. Justitsministeriet skal efter forslaget kunne indhente vejledende udtalelser hos stiftelsesrådet.

Tilsynet med stiftelser foreslås tillige effektiviseret ved, at der fremtidig skal stilles større

krav til revisorernes udtalelser og revisorernes uafhængighed. Udvalget stiller forslag om, at det offentlige skal kunne tvangspermutere.

Med hensyn til ikrafttrædelsesregler foreslås, at den nye lov også skal gælde stiftelser, der er stiftet før loven. Disse skal inden 3 år efter lovens ikrafttræden ændre sin fundats eller vedtægt, således at de kommer i overensstemmelse med den nye lov.

Det er oplyst over for udvalget, at spørgsmålet om en ny stiftelseslov siden har været overvejet på departementsplan, og at man forventer at fremsætte lovforslag i løbet af få år.

3. Norge.

3.1. Lovgrundlaget

I Norge gælder lov nr. 11 af 23. maj 1980 om stiftelser, der trådte i kraft den 1. januar 1982. Loven bygger på udvalgsbetænkning NOU 1975:63.

Lovteksten er gengivet som underbilag.

3.2. Lovens almindelige regler

Efter loven skal der fortsat være fri adgang til at oprette stiftelser. Loven opretholder adgangen til at opnå offentlig stadfæstelse (offentlige stiftelser) og indeholder regler om vilkårene herfor og om det tilsyn, disse stiftelser undergives. Loven indeholder derudover bestemmelser gældende for alle stiftelser om fundats, ledelse, regnskab og revision, forvaltning af stiftelsens midler, erstatningsregler m.v. Endvidere indeholder loven regler for større private (dvs. ikke-stadfæstede) stiftelser og for næringsdrivende stiftelser.

Endelig indeholder loven regler om fundatsændring.

3.3. Offentlige stiftelser

Stiftelser kan stadfæstes, hvis formålet har en vis almen interesse, og stiftelsen tager sigte på varig virksomhed. Familiestiftelser accepteres, hvor familiens fortrinsret ikke udstrækkes længere end til 4. led regnet fra stifterens forældre. Som vilkår for stadfæstelse foreskriver loven en grundkapital (egenkapital), hvis størrelse fastsættes af Kongen. Beløbet er fastsat til 100.000 kr.

Stadfæstelse indebærer, at stiftelsen undergives tilsyn af det offentlige. Tilsynet udøves af fylkesmannen.

3.4. Private stiftelser

Loven etablerer en vis offentlighed omkring større private stiftelser gennem krav om, at stiftelser skal anmeldes til fylkesmannen, såfremt forvaltningskapitalen (egenkapital og fremmedkapital) er på 50.000 kr. eller mere. Stiftelser indføres i et stiftelsesregister, der er offentligt tilgængeligt. Såfremt stiftelsens forvaltningskapital overstiger 500.000 kr., skal stiftelsens regnskaber indsendes til fylkesmannen.

For de ikke-stadfæstede stiftelser etablerer loven endvidere en vis kontrol. Der er således tillagt fylkesmannen adgang til at granske stiftelsens bestyrelsesprotokoller og regnskab med henblik på at få klarlagt, om stiftelsen forvaltes i overensstemmelse med loven og stiftelsens fundats. Fylkesmannen har ikke adgang til at give bestyrelsesmedlemmer i private stiftelser pålæg vedrørende de forhold, granskningen måtte afdække, men han kan - i øvrigt uafhængigt af en eventuel granskning - på stiftelsens vegne rejse søgsmål mod bestyrelsesmedlemmer og andre, der har hverv i stiftelsen, med påstand om, at vedkommende fradømmes hvervet.

3.5. Næringsdrivende stiftelser

Næringsdrivende stiftelser er efter lovens § 24 stiftelser, som har til formål at drive næringsvirksomhed (nr. 1), andre stiftelser, som selv driver næringsvirksomhed (nr. 2) samt holdingstiftelser (nr. 3).

Kongen afgør i tvivlstilfælde, om der foreligger en næringsdrivende stiftelse. Det er særligt de i § 24, nr. 1, nævnte stiftelser, der undergives særregulering i loven. For disse stiftelser foreskriver loven en grundkapital på 200.000 kr., medmindre der gives dispensation. Loven stiller ikke krav om en bestemt grundkapital i de øvrige næringsdrivende stiftelser.

De i § 24, nr. 1 og 3, nævnte stiftelser skal udover anmeldelse til fylkesmannen registrere deres firma i handelsregisteret. Med hensyn til de i § 24, nr. 2 nævnte stiftelser gælder reglerne i lov om handelsregistre, firma og prokura.

Den offentlige kontrol med de næringsdrivende stiftelser udøves af fylkesmannen.

For de i § 24, nr. 1 nævnte stiftelser, der direkte udøver næringsvirksomhed, opstiller loven særlige krav til vedtægternes indhold.

Årsregnskab skal for alle typer næringsdri-

vende stiftelser aflægges efter regnskabsloven (lov nr. 35 af 13. maj 1977), der stort set bygger på reglerne i aktieselskabsloven. De i § 24, nr. 1, nævnte stiftelser skal desuden udarbejde en årsberetning efter aktieselskabslovens regler.

Årsregnskaberne skal, for så vidt forvaltningskapitalen er 500.000 kr. eller derover, som for private ikke-næringsdrivende stiftelser indsendes til fylkesmanden.

Med hensyn til holdingstiftelser finder reglerne i aktieselskabsloven om koncernopgørelse og årsberetning for koncerner tilsvarende anvendelse.

Med hensyn til medarbejderrepræsentation gælder aktieselskabslovens regler herom for så vidt angår de i § 24, nr. 1, nævnte stiftelser. I de i § 24, nr. 2 og 3, nævnte stiftelser omfatter medarbejderrepræsentationen kun sager, der vedrører næringsvirksomheden.

4. Forbundsrepublikken Tyskland.

Reglerne for tyske stiftelser (»Stiftungen«) findes dels i §§ 80-86 i Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) fra 1896, dels i de enkelte delstaters lovgivning. BGB angiver kun nogle overordnede regler (bl.a. koncessionsprincippet), medens de fonde retlige bestemmelser i øvrigt findes i delstaternes lovgivning. Der synes i vidt omfang at være sammenfaldende regler i de enkelte delstater.

En stiftelse defineres som en selvstændig ret-tighedsbærer, der etableres til opfyldelse af et eller flere formål, og som ikke er en person-sammenslutning. En stiftelse kan oprettes såvel i levende live som ved testamente.

Tysk ret bygger på koncessionsprincippet, således at en stiftelse alene kan erhverve retsevne som juridisk person ved en offentlig godkendelse. Godkendelse meddeles normalt af indenrigsministeren i den delstat, hvor stiftelsen har domicil, jfr. BGB § 80.

Godkendelsesmyndighedens afgørelse hviler på et frit skøn. I dette skøn indgår som et væsentligt led, at stiftelsens formue skal være af en sådan størrelse, at den kan tjene stiftelsens formål. Bortset herfra stilles der ikke krav om en vis mindstekapital.

BGB og delstatslovgivningerne indeholder ikke regler, der begrænser de formål, der kan varetages gennem oprettelse af en stiftelse. Navnlige i ældre praksis var det dog en forudsætning for godkendelse - og dermed retsevne

— at formålet havde en offentlig interesse. Formålet må endvidere ikke stride mod lov eller ærbarhed, ligesom tysk ret indeholder et fideikommissforbud, der svarer til dansk rets. Der findes kun få erhvervsdrivende fonde.

Når etableringen af en stiftelse er godkendt, er stifteren efter BGB § 82 forpligtet til at overdrage den lovede kapital til stiftelsen.

Ved stiftelsens godkendelse sker der automatisk en registrering af stiftelsen. Der er ikke et centralt register, men hver delstat har sit stiftelsesregister. Der er normalt aktindsigt i disse registre efter almindelige offentlighedsregler.

Alle stiftelser skal have en fundats. Fundatsen skal indeholde bestemmelser om stiftelsens navn, hjemsted, formål, kapitalens størrelse ved oprettelsen, ledelse, en beskrivelse af ledelsens beføjelser samt normalt regler om fundatsændring og formuens anvendelse ved opløsning af stiftelsen. Enhver fundatsændring og opløsning skal godkendes af vedkommende kompetente myndighed.

Spørgsmålet om offentligt tilsyn med stifterne er ikke omtalt i BGB og er overladt til regulering i delstaterne. De enkelte delstaters lovgivning indeholder normalt detaljerede tilsynsbestemmelser. Kassebøger og andre dokumenter skal forevises på opfordring, ligesom driftsregnskab, balance og årsberetning senest fem måneder efter regnskabsårets udløb skal indsendes til tilsynsmyndigheden sammen med en fortegnelse over uddelte legater og modtagerne af disse. Enhver ændring i ledelsen skal straks anmeldes. Tilsynsmyndigheden kan afsætte bestyrelsesmedlemmer, der på grund af pligtforsømmelse, uduelighed eller uskikkethed misrøgter deres hverv.

Med hensyn til familienstiftelser gælder i en række delstater, at tilsynet alene tager sigte på at sikre, at stiftelsen drives lovmæssigt, og at stiftelsens formue ikke angribes.

Efter det for udvalget oplyste kræves i tilsynspraksis, at alle stiftelsens indtægter — med fradrag af rimelige administrationsomkostninger — uddeles til formålet.

En interministeriel arbejdsgruppe om »Stiftungsrecht« har i en rapport fra 1976 afvist at forlade det traditionelle koncessionssystem. Arbejdsgruppen anfører, at koncessionssystemet er særligt egnet til at åbne for tidlige forhandlinger mellem stifteren og godkendelsesmyndigheden, og at det kun hænder undtagelsesvist, at en stiftelse nægtes godken-

delse. Udvalget henviser til, at de fleste delstater har eller forbereder (nyere) lovgivning på stiftelsesområdet, hvorfor man ikke finder grundlag for at foreslå nye initiativer.

5. Frankrig.

Fondsinstitutionen er mindre udbredt i Frankrig end i de fleste andre europæiske lande. En undersøgelse i 1970 viste, at der var ca. 250 fonde. Denne udvikling er i vidt omfang historisk betinget. En forordning fra 1749 forbød i det væsentligste stiftelsen af fonde, og ved revolutionen opløstes en række eksisterende fonde. Denne holdning hvilede på den grundbetragtning, at de formål, som fondene varetog, burde varetages af det offentlige.

Efter de gældende regler er intet i vejen for etableringen af fonde. Dog medfører artikel 906 i Code Civil — der forbyder testamentsarv til personer, der ikke lever på tidspunktet for testators død — at fonde ikke kan etableres direkte ved testamente. Arvelader kan dog testere til en fysisk person med pålæg om, at denne søger om godkendelse af etableringen af en fond.

En medvirkende årsag til fondsformens relativt ringe udbredelse er formentlig, at erhvervsdrivende fonde ikke accepteres. Ifølge fransk ret kan en virksomhed, der er rettet på at opnå fortjeneste, kun udøves af fysiske personer eller inden for rammerne af aktieselskabslovgivningen.

Stiftelsen af en fond kræver det offentlige samtykke. Godkendelse meddeles af regeringen (Conseil d'Etat) og gives kun, hvis fondens virksomhed og formål findes at være af offentlig interesse (»utilité publique«). Der stilles nærmere krav til fundatsens udformning (navn, hjemsted, formål og overskudsanvendelse) samt krav til regnskab og revision. Der er ikke specifikke kapitalkrav.

Fondene står under tilsyn af vedkommende prefekt. Der skal indsendes regnskab og årsberetning til tilsynsmyndigheden, der tillige skal give samtykke til låneoptagelse, køb og salg af værdipapirer og lignende.

Fundatsændring kan kun ske med regeringens samtykke.

Det er oplyst over for udvalget, at der i Frankrig ikke er aktuelle planer om en fondslovgivning.

6. England, USA og andre Common Law-lande.

Den selvejende institution, således som den kendes i dansk ret, er uomtalt i engelsk Common Law.

Inden for såvel equity-retssystemet som inden for Common Law har der dog udviklet sig et retsinstitut, der delvis svarer til stiftelsesinstitutionen, men dog er forskelligt herfra, nemlig »the trust«.

Det centrale ved en trust er, at en person overdrager midler til en eller flere andre (the trustee) med pålæg om at forvalte midlerne til fordel for en eller flere bestemte personer eller et bestemt formål (destinatarer). Forvalteren er udadtil legitimeret som ejer af kapitalen, men trusten hæfter ikke for hans personlige forpligtelser, ligesom den ikke falder i arv. Dør forvalteren, består trusten fortsat, og overgang til efterfølgeren sker efter de almindelige regler om ejendomsoverdragelse. Er der ikke udpeget bestemte destinatarer, kan trusten alene bestå, såfremt den har et velgørende (charitable) formål. En trust, som ikke har bestemte destinatarer, og hvis formål heller ikke er velgørende, er ugyldig.

En trust kan kun gyldigt oprettes for et tidsrum af en eller flere på oprettelsestidspunktet levende personers levetid samt 21 år derefter. Velgørende trusts er dog undtaget i medfør af the Charities Act fra 1960.

En trust kræves ikke godkendt af det offentlige, men er undergivet et vist tilsyn. For alle trusts gælder det, at domstolene fører en vis kontrol med forvalterens virksomhed og skal give deres tilladelse til visse dispositioner, ligesom de kan tage del i selve forvaltningen. For så vidt angår velgørende trusts kan domstolene endvidere give nærmere regler om brugen af midlerne, dersom dette skulle være nødvendigt.

Velgørende trusts er omfattet af »The Charities Act 1960« og skal som andre »charities« registreres hos »The Charity Commission«. For at blive anerkendt og registreret som en velgørende trust må dens formål udelukkende være velgørende til fordel for samfundet som helhed eller en væsentlig del deraf. Erhvervmæssige aktiviteter anerkendes ikke som »charitable« og tillades kun som bifunktioner til det velgørende formål.

Charities er undergivet tilsyn fra the Charity Commission. Tilsynet omfatter bl.a. kontrol

med formueforvaltningen, modtagelse af regnskaber samt adgang til at indlede undersøgelser vedrørende institutionens forhold.

En trusts formål kan ændres, såfremt det er blevet umuligt at gennemføre eller særdeles uhensigtsmæssigt. Er trusten velgørende, findes de nærmere regler i Charities Act 1960. For andre trusts vedkommende må løsningerne findes på grundlag af billighed (Equity). Ændringer kræver rettens tilladelse.

Trustkonstruktionen kendes i alle Common Law-lande (England, Nordirland, USA, Canada, Australien og New Zealand). Retsreglerne i de enkelte lande adskiller sig kun på mindre væsentlige punkter,

Fondskonstruktionen kendes som nævnt ikke i England. I USA og Canada findes »Foundations«. »Foundations« bygger imidlertid på samme retsregler, som gælder for trusts.

Lov 23. maj 1980 nr. 11 om stiftelser m.m.

Kap. 1. Almindelige regler.

§ 1.

Denne lov gjelder for private og offentlige stiftelser, jfr. §§ 2 og 14.

Reglerne i kap. VI om omdanning av stiftelser gjelder også i de forhold som § 38 nevner.

§ 2.

En stiftelse dannes ved at en formuesverdi ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig blir stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art. Som stiftelser regnes også selvstendige legater, institusjoner og fond som private har opprettet.

§ 3.

Stiftelser som helt eller delvis er opprettet av offentlig organ, går inn under loven om ikke Kongen gjør unntak i det enkelte tilfelle. Offentlige fond (dvs. fond som offentlig organ har avsatt til bestemt formål ved bevilgning eller avgiftspålegg) går inn under loven bare i den utstrekning vedkommende myndighet bestemmer. Det samme gjelder for institusjoner og innretninger som er opprettet av offentlig organ, eller som av andre grunner må regnes som offentlige.

Lovens regler om stiftelser omfatter ikke:

- 1) Kirker og kirkegårder og verdier for øvrig som menighet eller trossamfunn eier.
- 2) Tjenestepensjonsordninger etter skatteloven 18. august 1911 nr. 8 § 44 første ledd bokstav k.
- 3) Sparebanker og selveiende forretningsbanker.
- 4) Stamhus og fideikommissar.
- 5) Verdier som selskaper, andelslag eller foreninger eier.

§ 4.

En stiftelse er opprettet når den rettslige disposisjon som danner grunnlaget for den, etter alminnelige regler er blitt bindende for den som har avgitt disposisjonen. Fra dette tidspunkt har han ikke eierrådighet over stiftelsen og dens formuesverdier.

Kap. II. Drift og forvaltning av stiftelser.

§ 5.

Enhver stiftelse skal ha et styre. Styret representerer stiftelsen utad og har ansvaret for at stiftelsen og det som vedkommer den blir forvaltet tilfredsstillende. I vedtektene kan det bestemmes at stiftelsen også skal ha andre organer.

Fylkesmannen kan oppnevne styre for en stiftelse når den er uten styre og det ikke er noen som etter vedtektene kan velge eller oppnevne styret.

Når det blir opprettet en ny stiftelse ved testament, skal skifteretten underrette fylkesmannen. Fylkesmannen eller den han bestemmer, representerer stiftelsen under skiftet inntil det er opprettet et styre.

§ 6.

Dersom vedtekter (statutter) for en stiftelse ikke er fastlagt i den rettslige disposisjon som danner grunnlaget for den, skal stiftelsens styre utarbeide vedtekter. Vedtektene skal alltid nevne stiftelsens formål, grunnkapital og hvordan styret skal dannes.

§ 7.

Styremedlem eller forretningsfører i en stiftelse bør vanligvis gå av når han fyller 70 år. En umyndig kan ikke være styremedlem eller forretningsfører.

Styremedlem eller forretningsfører er ugild til å delta i behandlingen eller avgjørelsen av spørsmål som har slik særlig betydning for ham selv eller noen som står ham nær, at han må sies å ha en framtreddende personlig eller økonomisk særinteresse i saken. Likeså er han ugild når han har stilling eller tillitsverv i en privat eller offentlig institusjon, organisasjon eller et foretak som har økonomisk eller annen framtreddende interesse i saken, eller når han i slik egenskap tidligere har deltatt i behandling av saken. Han er likevel ikke ugild på grunn av offentlig stilling eller verv i saker som i det vesentlige gjelder bruken av midler fra det offentlige.

§ 8.

Godtgjørelse til styremedlem eller forretningsfører i en stiftelse skal stå i rimelig forhold til det arbeid og ansvar som følger med vervet. Fylkesmannen kan sette ned godtgjørelse som er urimelig høy.

Styremedlem eller forretningsfører må ikke uten fylkesmannens samtykke ha lån i stiftelsen. Like med lån regnes sikkerhetsstillelse for styremedlems eller forretningsførers forpliktelser.

§ 9.

Styret gjør vedtak i møte. Som styrets vedtak gjelder det som flertallet av de møtende har stemt for. Ved stemmelikhet gjelder det som formannen har stemt for. Er formannen ikke til stede, gjelder det som møtelederen har stemt for.

Styret skal føre møtebok. Møteboken skal ha fortløpende sidetall.

Møteboken skal inneholde de vedtak som styret gjør i saker som gjelder stiftelsen. Tid og sted for møtene skal gå fram av boken; likeså meningsforskjell mellom styremedlemmer som er til stede. Boken skal underskrives av dem som er til stede.

Disse regler gjelder ikke for stiftelser med enestyre. Reglerne i første ledd annet, tredje og fjerde punktum kan settes til side i stiftelsens vedtekter.

§ 10.

Stiftelsens styre skal sørge for at det blir ført regnskap over stiftelsens eiendeler og gjeld og dens inntekter og utgifter. Regnskapet skal følge kalenderåret og skal avsluttes senest 3 måneder etter årets utgang. Styret plikter å oppbevare bilagene til regnskapet i 10 år etter utgangen av det året, de angår. Bilagene skal være nummerert.

Ved regnskapsavslutningen for hvert år skal det settes opp et regnskapssammendrag. Sammendraget skal inneholde en oppstilling over stiftelsens eiendeler og gjeld ved årets begyndelse, et sammendrag av inntekter og utgifter i årets løp, og en oppstilling av stiftelsens eiendeler og gjeld ved årets utgang.

§ 11.

En stiftelse skal ha revisor. Revisoren skal ved datert påskrift attestere det regnskapssammendraget som er nevnt i § 10. Han skal bekrefte at de attesterte verdier er til stede for

så vidt dette ikke går fram av depotoppgave fra bank eller saldooppgave for bankinnskudd. Overstiger stiftelsens forvaltningskapital 500.000 kroner, skal stiftelsen ha registrert eller statsautorisert revisor, om ikke revisjonen utføres av kommunerevisjonen eller et annet offentlig revisjonsorgan.

§ 12.

Eiendelene til en stiftelse skal holdes atskilt fra andre midler når ikke midlerne forvaltes av overformynderi etter vergemålsloven § 91. Fylkesmannen kan tillate at midler fra flere stiftelser blir lagt under feiles forvaltning.

Dersom det ikke strider mot bestemmelser i stiftelsesgrunnlaget, skal verdipapirer overlates til forvaltning i en bank som er godkjent etter vergemålsloven § 62 tredje ledd. Kassebeholdning skal stå i bank eller på postgirokonto, bortsett fra midler som trengs til daglige utbetalinger. Fylkesmannen kan fravike bestemmelsene i første og annet punktum når annen forvaltning anses betryggende. Forvaltes midlene av overformynderiet, gjelder vergemålsloven § 62 tredje ledd femte punktum tilsvarende.

§ 13.

Styremedlemmer som forsettlig eller uaktsomt volder stiftelsen tap, svarer en for alle og alle for en for tapet. Bestemmelsene i straffelovens ikrafttredelseslov § 26 og lov om skadeserstatning § 2-3 nr. 3 jfr. nr. 1 gjelder tilsvarende.

Første ledd gjelder tilsvarende for andre som har verv i stiftelsen eller som har fullmakt til å handle på vegne av stiftelsen.

Fylkesmannen kan på vegne av stiftelsen reise søksmål mot dens styremedlemmer og andre som har verv i stiftelsen, med påstand om at vedkommende skal fradømmes vervet.

Kap. III. Særregler for offentlige stiftelser.

§ 14.

Med offentlig stiftelse menes i denne lov:

- 1) Stiftelse som er stadfestet i samsvar med § 15.
- 2) Stiftelse som er dannet ved testament som har fått kongelig konfirmasjon før 1. januar 1855.

Andre stiftelser er private stiftelser.

§ 15.

Søknad om offentlig stadfestelse av en stiftelse kan settes fram av stifteren eller av stiftelsens styre. Det kan søkes om offentlig stadfestelse selv om stifteren ikke har bestemt at dette skal gjøres.

Offentlig stadfestelse gis av Kongen eller av annen myndighet etter fullmakt fra Kongen.

§ 16.

Vilkårene for offentlig stadfestelse er:

- 1) At stiftelsens formål har en viss allmenn interesse, og at den tar sikte på varig virksomhet.
 - 2) At stiftelsen ikke utelukkende har til oppgave å tilgodese medlemmer av en bestemt familie. Ubetinget fortrinnsrett for familien kan likevel godtas når fortrinnsretten ikke strekker seg lenger enn til slektninger i fjerde ledd regnet fra stifterens foreldre.
 - 3) At stiftelsens forvaltningskapital står i rimelig forhold til formålet, og at grunnkapitalen (egenkapitalen) har en viss mindste størrelse som fastsettes av Kongen.
 - 4) At stiftelsens grunnkapital skal være urørlig. Mindst en tiendedel av kapitalavkastningen skal vanligvis legges til kapitalen.
 - 5) At testator er død, dersom stiftelsen grunner seg på testament. I andre tilfelle må det foreligge erklæring fra styret om at kapitalen er stilt til dets rådighet.
 - 6) At personer eller institusjoner som er tillagt styrefunksjon i stiftelsen, har erklært seg villige til å overta vervet. Når en person i egenskap av innehaver av offentlig eller privat verv eller stilling har samtykket i å overta en funksjon i stiftelsen, går funksjonen over på hans etterfølgere i vervet eller stillingen om ikke etterfølgerens overordnede fritar ham.
 - 7) At det skal være minst to personer i styret. Det kan ikke legges til styret å velge styremedlemmer.
- Vilkårene i første ledd kan fravikes dersom det i enkelttilfelle er særlig grunn til det. Vilkårene under nr. 1 og 4 om varig virksomhet og urørlig grunnkapital kan fravikes dersom det er naturlig etter stiftelsens formål og stiftelsen tar sikte på virksomhet i minst 30 år.

§ 17.

Når en stiftelse har fått offentlig stadfestelse, er den undergitt offentlig tilsyn etter forskrifter som Kongen gir.

Tilsynet går ut på:

- 1) Å se til at stiftelsens virksomhet utøves lovlig og i samsvar med dens formål og vedtekter.
- 2) Å se til at stiftelsens verdier forvaltes og anbringes på den måte som til enhver tid er bestemt.
- 3) Å overvåke at stiftelsen fører regnskap og underkaster seg revisjon slik det er bestemt i lov og forskrifter.

Stiftelsens styre, forretningsfører og revisor plikter å gi tilsynsmyndigheten alle opplysninger som trengs for å utøve tilsynet. Tilsvarende gjelder for medlemmer av andre organer for stiftelsen med selvstendig avgjørelses- og kontrollmyndighet.

Kap. IV. Særregler for private stiftelser.

§ 18.

Private stiftelser skal meldes til fylkesmannen når forvaltningskapitalen utgjør 50000 kroner eller mer. Fylkesmannen fører register over stiftelser som er meldt.

Meldeplikten påligger stiftelsens styre.

§ 19.

Meldingen skal inneholde:

- 1) Bekreftet avskrift av den disposisjon som danner grunnlag for stiftelsen.
- 2) Stiftelsens vedtekter.
- 3) Oppgave over medlemmene av stiftelsens styre med opplysning om deres adresse.
- 4) Oppgave over stiftelsens eiendeler og gjeld. Skjer det forandring i noen av de forhold som er nevnt i første ledd nr. 1, 2 eller 3, skal forandringen meldes til fylkesmannen.

§ 20.

Stiftelser med en forvaltningskapital som ved regnskapsårets utgang overstiger 500000 kroner, skal innen 3 måneder etter regnskapsårets utgang sende inn til fylkesmannen bekreftet avskrift av det regnskaps sammendrag som er nevnt i § 10 annet ledd. Sammendraget skal være attestert av revisor. Dersom dette ikke gir tilstrekkelige opplysninger, skal styret vedlegge en kort melding om stiftelsens virksomhet i regnskapsåret.

§ 21.

Unntatt fra innsendingsplikten etter § 20 er:

- 1) Stiftelse som styres eller forvaltes av offent-

lig myndighet eller som får regnskapet revidert av Riksrevisjonen.

- 2) Stiftelse som har til hovedformål å tilgodese medlemmene av en bestemt slekt eller flere bestemte slekter.

Fylkesmannen kan unnta fra innsendingsplikten en stiftelse som styres av ideell forening, menighet, registrert trossamfunn, eller **undersøkningsinstitusjon**, når han mener at forvaltningen er betryggende.

§ 22.

Fylkesmannen eller den han gir fullmakt har rett til å granske stiftelsens møtebok og regnskaper. Granskingen har til formål å klarlegge om stiftelsen forvaltes i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens vedtekter.

Stiftelsens styre, forretningsfører og revisor plikter å gi de opplysninger som trengs for granskingen. Tilsvarende gjelder for medlemmer av andre organer for stiftelsen med selvstendig avgjørelses- eller kontrollmyndighet.

Uttalelser og henstillinger på grunnlag av granskingen skal gis skriftlig.

§ 23.

Ved gransking etter § 22 kan fylkesmannen pålegge stiftelsen helt eller delvis å dekke det offentlige utgifter ved granskingen.

Kap. V. Særregler for næringsdrivende stiftelser

§ 24.

Med næringsdrivende stiftelser menes i denne lov:

- 1) Stiftelser som har til formål å drive næringsvirksomhet selv.
- 2) Andre stiftelser som driver næringsvirksomhet selv.
- 3) Stiftelser som gjennom aksjer eller andeler har bestemmende **innflytelse** over næringsvirksomhet utenfor stiftelsen.

Kongen avgjør i tvilstilfelle om det foreligger **en** næringsdrivende stiftelse, og om den går **inn** under nr. 1, 2 eller 3 i første ledd.

Som næringsdrivende stiftelser etter første ledd nr. 1 regnes også stiftelser som har til formål å erverve boliger med sikte på salg eller utleje (boligstiftelser). For slike stiftelser kan Kongen ved forskrift eller i enkelttilfelle gjøre unntak fra bestemmelsene i dette kapittel. Han kan ved forskrift også gi særlige

regler for slike stiftelser og herunder fravike bestemmelsene i dette kapittel.

§ 25.

En næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 1 må på tidspunktet for registrering i handelsregisteret (jfr. § 26) ha en innbetalt grunnkapital (egenkapital) på minst 200000 kroner. Aksjeloven § 2-4 tredje ledd gjelder tilsvarende.

Kongen kan ved forskrift eller i enkelttilfelle gjøre unntak fra kravet til minste grunnkapital når særlige grunner taler for det.

§ 26.

Styret i en næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 1 eller nr. 3 plikter å melde stiftelsen til handelsregisteret. Om plikt eller rett til å melde en næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 2 til handelsregisteret, gjelder regiene i handelsregisterloven.

Styret i en næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 1 plikter å melde stiftelsen til handelsregisteret før den trer i virksomhet. Aksjeloven § 2-13 første og annet ledd gjelder tilsvarende. Stiftelsen kan ikke registreres før det foreligger erklæring fra revisor og styre om at hele grunnkapitalen definitivt er stilt til styrets disposisjon. Der- som andre formuesverdier enn penger skal gå inn i grunnkapitalen, skal stiftelsens revisor dessuten avgi erklæring om at de oppførte verdier tilfredsstiller de krav som følger av § 25 første ledd annet punktum.

§ 27.

Vedtektene for en næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 1 skal inneholde:

- 1) Stiftelsens formål.
- 2) Stiftelsens firma (jfr. handelsregisterlovens § 9 femte ledd).
- 3) Den kommune der stiftelsen har sitt forretningskontor.
- 4) Grunnkapitalens størrelse.
- 5) Hvilke organer stiftelsen skal ha, og hvordan disse organer skal dannes og rekrutteres ved avgang. Organet kan ikke selv velge sine medlemmer.

Vedtektene skal videre inneholde regler om hvordan de skal kunne endres og regler om virksomhetens opphør og om hvordan stiftel-

sens verdier skal disponeres ved opphør av virksomheten.

§ 28.

For styre og forretningsfører i en næringsdrivende stiftelse som nevnt i § 24 første ledd nr. 1 gjelder regiene i aksjeloven §§ 8-1 til 8-16 så langt de passer.

For revisjon av stiftelsens regnskaper gjelder regiene i aksjeloven §§ 10-1 til 10-12 så langt de passer, og likeså regiene for aksjeselskaper i forskrifter om revisjon og revisorer fastsatt i medhold av revisorloven 14. mars 1964 nr. 2 eller aksjeloven.

Ved anvendelsen av de nevnte regler i aksjeloven trer i generalforsamlingens sted den eller de personer eller organer som etter vedtektene velger eller oppnevner styrets medlemmer.

Stiftelsen har regnskapsplikt etter lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven). I tilknytning til årsregnskapet (jfr. regnskapslovens kap. 3) skal det utarbeides en årsmelding med det innhold som følger av aksjeloven § 11-12 første til andre ledd og femte til sjette ledd. Årsregnskapet og årsmeldingen skal godkjennes av den eller de personer eller organer som er nevnt i tredje ledd i paragrafen her. Disse personer eller organer har også myndighet til å iverksette granskning og pålegge opplysningsplikt etter regiene i § 22.

Næringsdrivende stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 2 har regnskapsplikt etter regnskapsloven for så vidt gjelder næringsvirksomheten. Stiftelsen har revisjonsplikt etter revisjonsloven for så vidt den driver virksomhet som nevnt i revisorloven § 1 jfr. § 2.

Stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 3 har regnskapsplikt etter regnskapsloven. For slike stiftelser gjelder dessuten aksjeloven § 11-13 første til femte ledd tilsvarende, og stiftelsen skal i tilknytning til årsregnskapet utarbeide årsmelding med det innhold som følger av aksjeloven § 11-13 sjette ledd. Stiftelsen har revisjonsplikt etter revisorloven. Kongen kan ved forskrift eller i enkelttilfelle gjøre unntak fra bestemmelsene i dette ledd. Han kan ved forskrift også gi særlige regler for regnskap og revisjon av stiftelser som nevnt her.

Regiene i §§ 7 til 12 står tilbake for de regler som er nevnt ovenfor.

§ 29.

Aksjeloven § 8-17 om de ansattes rett til styrerepresentasjon gjelder tilsvarende for næringsdrivende stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 1.

Det samme gjelder for næringsdrivende stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 2 for så vidt gjelder næringsvirksomhet. Kongen kan ved forskrift eller i enkelttilfelle avgjøre hvilke ansatte som er knyttet til næringsvirksomheten og hvilke saker som gjelder denne.

For næringsdrivende stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 3 gjelder aksjeloven §8-17 annet ledd jfr. tredje og fjerde ledd tilsvarende for så vidt gjelder næringsvirksomhet. Annet ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

Som styre regnes også andre organer for stiftelsen som vedtektene tillegger selvstendig avgjørelses- eller kontrollmyndighet.

§ 30.

For næringsdrivende stiftelser som nevnt i § 24 første ledd nr. 3 medregnes i forhold til beløpsgrensen i § 20 også særskilte aktiva i den økonomiske virksomhet som stiftelsen har bestemmende innflytelse over. Innsendingsplikten etter § 20 jfr. § 21 omfatter også revidert regnskap for denne virksomheten. Videre omfattes denne virksomheten av granskingsmyndigheten og opplysningsplikten etter § 22. Har stiftelsen fatt offentlig stadfestelse, omfatter det offentlige tilsyn og opplysningsplikten (jfr. § 17) også den økonomiske virksomhet som stiftelsen har bestemmende innflytelse over.

Kongen kan gi forskrift om anvendelsen av regiene i kap. IV for næringsdrivende stiftelser, og herunder gjøre unntak fra regiene.

§31.

En stifter, et styremedlem, en forretningsfører eller en revisor som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelsene i dette kapittel eller som medvirker til at de blir overtrådt, straffes slik det er bestemt i aksjelovens § 17-1 tredje ledd.

Kap. VI. Omdanning av stiftelser m.m.

§ 32.

Kongen kan omdanne stiftelser m.m. (jfr. § 38) etter regiene i dette kapittel.

§ 33.

Søknad om omdanning settes fram av stifteren eller av stiftelsens styre.

Før det blir gjort vedtak om omdanning, skal det innhentes uttalelse fra stifteren, om han er i live, og fra stiftelsens styre. Dersom stifteren **er** død, bør det innhentes uttalelse fra slektninger og andre som har stått ham nær, og fra organisasjoner, offentlige myndigheter og andre som omdanningsspørsmålet naturlig vedrører.

§ 34.

Adgangen til omdanning omfatter enhver bestemmelse i den rettslige disposisjon som danner grunnlaget for stiftelsen, eller i stiftelsens vedtekter. Også bestemmelse i tidligere omdanningsvedtak kan omdannes.

§ 35.

Omdanning kan forretas når en bestemmelse som nevnt i § 34 på grunn av endrede forhold:

- 1) ikke lenger lar seg etterleve; herunder regnes også at stiftelsens kapital er blitt **utilstrekkelig** til å tilgodese dens formål på rimelig måte,
- 2) er blitt åpenbart unyttig,
- 3) er kommet i strid med hensikten i den disposisjon som danner grunnlag for stiftelsen; herunder regnes også at stifterens **forutsetninger** for bestemmelsen har sviktet, eller
- 4) er blitt åpenbart uheldig eller åpenbart ufornuftig.

Dersom bestemmelsen ikke gjelder formålet med stiftelsen, og det ellers må antas at det ved opprettelsen ikke er lagt vesentlig vekt på den, kan omdanning skje når bestemmelsen på grunn av endrede forhold viser seg å være uheldig eller uhensiktsmessig.

Omdanning kan også foretas når forhold som **nevnt** i paragrafen her ikke har endret seg, men var til stede alt da stiftelsen ble opprettet. Det er da en forutsetning at opprettelsen av stiftelsen ikke er ugyldig på grunn av de nevnte forhold.

§ 36.

Ved omdanning kan en bestemmelse som nevnt i § 34 endres eller oppheves.

Omdanning kan også gå ut på at en stiftelse oppheves, bl.a. ved:

- 1) at grunnkapitalen tillates brukt til formålet,
- 2) at stiftelsen slås sammen med en eller flere

andre stiftelser med i det vesentlige likeartet formål, eller

- 3) at den deles i flere stiftelser.

Videre kan det bestemmes å frigi båndlagt eiendom som tilhører stiftelsen.

Når en omdanning vedrører stiftelsens formål eller en annen bestemmelse som det må antas at det ble lagt vesentlig vekt på ved opprettelsen av stiftelsen, skal endringen så langt råd er søkes tilpasset det opprinnelige formålet og tankegangen i stiftelsesgrunnlaget. Under særlige forhold kan omdanningsvedtaket gå ut på å gjøre unntak fra vedkomende bestemmelse i enkelttilfelle.

§ 37.

Regiene i dette kapittel står tilbake for en bestemmelse som er truffet i den disposisjon som danner grunnlaget for stiftelsen. Forbud mot omdanning er likevel ikke gyldig. Omdanningsmyndigheten kan ikke legges til stifteren selv uten på nærmere vilkår av den art som er nevnt i §§ 35 og 36.

§ 38.

Regiene i dette kapittel om omdanning av stiftelser gjelder tilsvarende for:

- 1) Verdier som er gitt til en bestående stiftelse.
- 2) Verdier som er gitt til en forening, et selskap eller til en privat eller offentlig institusjon eller innretning med nærmere bestemmelse om hvordan midlene skal brukes.
- 3) Midler som er samlet inn til et bestemt formål.
- 4) Midler som tilhører en forening, når det følger av foreningsrettslige regler at foreningen ikke har **fri** rådighet over midlene.
- 5) Vilkår, påbud, forbud eller annen forpliktelse som følger av et testament, gavebrev eller en annen privatrettslig disposisjon vedrørende fast eiendom eller andre verdier, og som ikke er satt til fordel for en bestemt eller flere bestemte rettshavere, eller som rettshaveren ikke har adgang til å endre.

Søknad som nevnt i § 33 kan også settes fram av den som rår over de midler saken gjelder. Søknad om omdanning etter første ledd nr. 5 kan settes fram av den som forpliktelsen hviler på eller av rettshaveren.

Kap. VII. Ikraftttredelse. Overgangsbestemmelser. Oppheving av eldre bestemmelser og endringer i andre lover.

§ 39.

Denne lov trer i kraft når Kongen bestemmer.

§ 40.

Bestemmelsene i § 16 gjelder ikke for stiftelser som har fått offentlig stadfestelse før loven trer i kraft.

Bestemmelsen i § 25 første ledd gjelder ikke for stiftelser som har begynt næringsvirksomheten før loven trer i kraft. Registrering etter § 26 skal skje innen 6 måneder etter at loven er trådt i kraft.

For stiftelser som er meldepliktige etter § 18 når loven trer i kraft, skal det gis melding innen 6 måneder etter ikraftttredelsen. Innsendingsplikten etter § 20 oppstår heller ikke før dette tidspunktet.

For øvrig gjelder lovens regler også for stiftelser m.m. som er opprettet før loven trer i kraft.

§ 41.

Funksjoner som etter statuttbestemmelse er lagt til stiftsdireksjonen, skal utøves av vedkommende fylkesmann om det ikke må antas å være lagt vesentlig vekt på biskopens deltakelse.

§ 42.

Fra den tid loven trer i kraft oppheves:

- 1) Norske Lovs Anden Bog 19. Kapitel.
- 2) Forordning 6. februar 1694 om Kirkers, Skolers og Hospitalers uklarede Regnskaber.
- 3) Forordning 23. februar 1748, hvorved Loven og Forordningen af 6te Februarii 1694 ... igientages og skierpes.
- 4) Rescript 30. juli 1770 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen i Trondhjem).
- 5) Rescript 1. april 1773 (til Stiftsbeialingsmanden og Biskopen over Bergens Stift).
- 6) Rescript 21. juli 1773 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen i Trondhjem).
- 7) Rescript 7. april 1774 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Bergens Stift).
- 8) Forordning 31. august 1774 ang. at umyndiges Midler, naar de ikke paa anden Maade kunne udsættes i godt og sikkert Pant, maa imodtages i den Kgl. Extra-skatte-Casse, med videre.
- 9) Rescript 3. november 1774 (til Stiftsbefa-

lingsmanden og Biskopen over Agershus Stift).

- 10) Rescript 9. mai 1776 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Bergens Stift).
- 11) Rescript 14. august 1776 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Agershus Stift).
- 12) Rescript 18. september 1776 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Christiansand Stift).
- 13) Rescript 16. april 1777 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Agershus Stift).
- 14) Rescript 17. januar 1783 (til Stiftsbefalingsmanden og Biskopen over Christiansand Stift).
- 15) Cancelliplacat 10. april 1795, som indeholder Regler og Bestemmelser der bør iagttages, i Hensigt til Sikkerhed for de offentlige Stifteisers Midler.
- 16) Forordning 12. september 1806 for Danmark og Norge ang. den Sikkerhed, mod hvilken Stifteisers og umyndiges Midler må udlaanes.

17) Lov 21. februar 1930 om skifte § 78.

Fra samme tidspunkt gjøres disse endringene i Lov 17. mai 1890 nr. 6 om Handelsregistre, Firma og Prokura:

§ 9 nytt femte ledd skal lyde:

En næringsdrivende stiftelses firma skal inneholde betegnelsen stiftelse eller selveiende institusjon.

§ 20 a (ny) skal lyde:

Melding av næringsdrivende stiftelse (jfr. lov om stiftelser m.m. §§ 24 og 26) skal inneholde:

- 1) *Firmaet.*
- 2) *Stiftelsens navn og adresse.*
- 3) *Stiftelsens formål og næringsvirksomhetens art.*
- 4) *Den kommune der stiftelsen skal ha sitt forretningskontor, og kontorets adresse.*
- 5) *Grunnkapitalens størrelse.*
- 6) *Styremedlemmenes og i tilfelle varamennenes navn og bosted og hvem som er styrets formann.*
- 7) *Forretningsførerens navn og bosted.*
- 8) *Om firmaet kan tegnes av andre enn det samlede styre, og i tilfelle av hvem. For en firmategner som ikke er styremedlem eller administrerende direktør, skal navn og bosted oppgis.*

Som bilag skal følge:

- a) *Bekreftet avskrift av den disposisjon som danner grunnlag for stiftelsen.*
- b) *Stiftelsens vedtekter. Har stiftelsen fått offentlig stadfestelse, skal datoen for denne stadfestelse opplyses.*
- c) *Legitimasjon for styremedlemmene og erklæring*

fra styret som nevnt i stiftelsesloven § 26 annet ledd tredje punktum.

- d) Erklæring fra den oppnevnte revisor om at han mottar vervet.*
- e) Erklæring fra revisor om at de opplysninger som er gitt om innbetaling av grunnkapitalen er riktige, og i tilfelle også erklæring som nevnt i stiftelsesloven § 26 annet ledd tredje punktum.*

§ 35 første led bokstav a skal lyde:

- a. Enhver, enkeltmann, stiftelse eller selskap, som driver kjøpmannshandel (jfr. lov om handelsnæring av 21. juni 1929), eller som søker stadig erhverv ved å drive forlagsvirk-

somhet, assuranseforretninger mot premie, assuranseagentur i kjøpstad eller ladested, eller spedisjon, eller som driver fabrikk eller bergverk.

§ 35 tredje ledd skal lyde:

Handlende som ikke er anmeldelsespliktige og selskaper med begrenset ansvar som ikke driver handel, men har økonomisk formål, samt håndverkere kan dog foreta anmeldelse til handelsregisteret og blir da i det hele underkastet denne lovs bestemmelser. *Det samme gjelder stiftelser som ikke er anmeldelsespliktige, men som driver næringsvirksomhet selv (jfr. lov om stiftelser m.m. § 24 første ledd nr. 2).*

