

DOM

Afsagt den 22. marts 2013 af Østre Landsrets 9. afdeling
(landsdommerne Karen-Anke Tørring, Anne Thalbitzer og Kinna Eidem (kst.)).

9. afd. nr. B-1769-11:

Greenpeace Danmark

(advokat Christian Harlang)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Bodil Marie Søes Petersen)

Denne sag, der er anlagt den 17. december 2010 ved Københavns Byret, er ved kendelse af 26. maj 2011 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøgeren, Greenpeace Danmark, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at Greenpeace Danmark har ret til at opnå godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten traf den 18. oktober 2010 afgørelse, hvorefter Skattecenter Bornholms afgørelse om at nægte Greenpeace Danmark godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, blev stadfæstet. Af Landsskatterettens afgørelse fremgår bl.a.:

”Sagens oplysninger

Ved ansøgning af 16. september 2009 blev for Foreningen Greenpeace Danmark (i det følgende benævnt Greenpeace Danmark) ansøgt om godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3. I ansøgningskema er under "Antal kontingentbetalende medlemmer (foreninger)" anført "20.727", og under "Eventuelle bemærkninger" er anført: "Med Greenpeaces medlemstal og den interesse der er for at støtte organisationen er det utvivlsomt, at der vil være mere end 100 gavegivere".

I Greenpeace Danmarks vedtægter af 7. november 1997 hedder det bl.a.:

"1. NAME

The Name of the association shall be Greenpeace Danmark (Denmark).

2. PURPOSE AND OPERATIONS

The purpose of the association's operation is to create a world of peace and ecological balance. Greenpeace Denmark's task is to fight mismanagement of natural resources and the harmful intrusion upon ecosystems of the earth, with non-violent methods.

The association is permitted to receive and use fees, gifts and donations. The assets of the association may only be used for its own purpose.

3. SUPPORT MEMBERSHIP

Every person has the right to join as a supporting member of Greenpeace Denmark by paying an annual fee. The supporting members have a right to receive information about the association's operations on a regular basis.

4. THE ASSOCIATION'S MEMBERSHIP

The number of members in the association shall be 20 at maximum. Only physical persons may be appointed as members.

Directors of the association's board and the executive director may not become members of the association.

The association's member ought to be appointed so that one-third (1/3) are active at the office of Greenpeace Denmark, one-third (1/3) are active at other Greenpeace offices and one-third (1/3) are not employed by any Greenpeace office. Gender balance shall be sought.

The General Assembly of the voting members may appoint new members into the association. Members are appointed for three years, with a third of their number being elected every third year. Members may be re-elected. When new members are elected or old members re-elected, two-thirds (2/3) of the total membership must support the elections.

Members may be expelled from the association if they do not fulfil their obligations or if they act contrary to the association's purpose or operations. Questions of expelling a member from the association will be decided by a vote supported by at least three-quarters (3/4) of the total membership votes. Members cannot vote for themselves.

If the association have got less than 6 members the board of Greenpeace Denmark (1) or Stichting Greenpeace Council (2) may appoint members.

5. GENERAL ASSEMBLY OF THE ASSOCIATION

The “Foreningssamling”, General Assembly, is the highest decision-making body of the association. The voting membership will assemble as an annual meeting or as an extra meeting.

5.1. Voting Rights

Each member of Greenpeace Denmark, whether present in person or by proxy, may vote.

...

5.4 Decisions

At the meeting all votes shall be decided by a simple majority unless otherwise stated in the bylaws. ...

...

9. THE ASSOCIATION'S LEADERSHIP

9.1 The Board of Directors

The association's board shall consist of five to seven directors.

The board constitutes the association's executive body. It is responsible for the administration of the association's operation and for the leadership of continuing activities. During the time between annual meetings the board is the association's decision-making body.

The board directors and the chairman of the board are appointed by the voting members at the annual meeting or an extra session. The board directors and the chairman of the board are elected for at mandate period lasting three years. At the annual meeting one-third (1/3) of the seats of the board of directors ought to be disposal for election or re-election. In order to promote continuity in the work of the board, the annual meeting may elect a board director for a period not reaching three years.

...

The members of the board are entitled to fair reimbursement for their work and for costs and expenses pursuant to the valid instructions for the international Greenpeace organisation. However, remuneration must never compromise the independence of any board member.

...

13. INTERNATIONAL MEMBERSHIP

The association is a licensee of Stichting Greenpeace Council ("SGC"), the international ruling body for Greenpeace.

The association acknowledges "SGCs" right of the ownership of the name and trademark Greenpeace.

The association assigns to "SGC" the right to:

- Approve the association's budget
- Approve the association's campaigns
- Approve the association's bylaws as well as alterations or addendum of these
- Expel the association from "SGC"

14. THE ASSOCIATION'S DISSOLUTION

If the association is dissolved its assets shall be transferred to "SGC". If the transfer to "SGC" for some reason is impossible for practical reasons, the association's meeting may decide about dispositions of the assets, when three quarters (3/4) of the total member votes must approve of the proposal. No assets may, however, be distributed among the association's members."

Ansøgningen af 16. september 2009 var vedlagt en erklæring af 15. september 2009 (underskrevet af generalsekretær Mads Flarup Christensen), hvori det bl.a. hedder:

"Jeg skal hermed bekræfte, at det er ledelsens og bestyrelsen for Greenpeace Danmarks hensigt at søge at få gennemført, at vedtægternes § 14 efter første punktum får følgende ordlyd:

"Hvis det er umuligt at foretage overførsel af midlerne til "SGC", skal likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning tilfalde en anden forening m.v., som er hjemmehørende her i landet eller i et andet EU/EØS-land og har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål."

Af den seneste årsrapport på ansøgningstidspunktet "Annual Report 2008 Greenpeace Denmark", side 5 fremgår bl.a., at "Number of Donors" den 31. december i årene 2007 og 2008 er hhv. 18.757 og 20.747. Der er ikke indtægtsført kontingenter fra medlemmer. En indkomst på i alt 16.232 tkr. vedrører "Donations" 11.569 tkr. og "Legacies" 4.663 tkr.

Det er under sagens behandling for Landsskatteretten bl.a. oplyst, at Greenpeace Danmark er en global miljøorganisation, som opererer i 40 lande, herunder i Danmark. "Foreningssamlingen" omfattende medlemmerne med stemmeret består for tiden af 20 personer, hvor 10 personer er uden tilknytning til Greenpeace og 10 personer har tilknytning til Greenpeace. Foreningsforsamlingen er selvsupplerende, hvor en person vælges for 3 år ad gangen. De stemmeberettigede medlemmer betaler ikke indskud eller medlemskontingent. De i årsberetningen for 2008 nævnte gavegivere er identiske med støttemedlemmer nævnt i vedtægternes § 3. Der medregnes alle, hvorfra beløb er modtaget inden for de seneste 18 måneder, og for langt den overvejende del (omkring 98 %) er støtten kontinuerlig. Bestyrelsen består for tiden af 6 personer med en formand. Bestyrelsen er ikke

selvsupplerende, og bestyrelshvervet er ulønnet. De 6 bestyrelsesmedlemmer har tidligere haft relationer til Greenpeace.

Der er fremlagt kopi af en afgørelse fra SKAT Nordjylland af 29. oktober 2009, hvorefter Greenpeace Danmark – efter ansøgning herom - er godkendt efter boafgiftslovens § 3, stk. 2, som permanent boafgiftsfritaget efter denne bestemmelse. Der er henvist til, at Greenpeace Danmark ifølge sine vedtægter har et almennyttigt / almenvelgørende formål, der kvalificerer til boafgiftsfritagelse.

Skattecenter Bornholms afgørelse

Anmodningen om godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, er ikke imødekommet.

Godkendelse sker, efter at alle grundlæggende betingelser mv. er opfyldt, jf. §§ 1-7 i bekendtgørelse nr. 837 af 6. august 2008 om godkendelse mv. efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund mv. her i landet eller i et andet EU/EØS-land.

For Greenpeace Danmark – hvor foreningens formål og aktiviteter fremgår af vedtægternes punkt. 2 – anses kravene i bekendtgørelses § 2, nr. 2, og § 5, nr. 2, ikke for opfyldt.

Ifølge bekendtgørelsens § 2, nr. 2, stilles der krav om, at antallet af kontingentbetalende medlemmer i EU/EØS-lande overstiger 300. Med hensyn til kravet om mindst 300 kontingentbetalende medlemmer, skal kontingentet være af en sådan størrelse, at det må anses at kunne dække foreningens normalt forekommende administrationsudgifter, jf. Ligningsvejledningen, A.F.5.2. Betingelser for godkendelse af foreninger mv. Greenpeace Danmark opfylder ikke kravet i bekendtgørelsens § 2, nr. 2, da foreningen max. har 20 medlemmer, jf. vedtægternes punkt 4. Det oplyses i ansøgningsskemaet, at der er 20.727 kontingentbetalende medlemmer. Ifølge årsrapporten for 2008 er der tale om antallet af gavegivere, og ikke kontingentbetalende medlemmer. Videre ses der ikke i årsrapporten at være indtægtsført kontingenter fra medlemmer.

Ifølge bekendtgørelsens § 5, nr. 2, stilles der krav om, at et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden forening mv. eller et religiøst samfund m.v., som er hjemmehørende her i landet eller i et andet EU/EØS-land og har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Vedtægterne for Greenpeace Danmark opfylder ikke dette krav, jf. vedtægternes punkt 14.

Det er i øvrigt opfattelsen, at der mangler bestemmelse om følgende i vedtægterne, jf. fondslovens § 48, stk. 1, nr. 2, 5 og nr. 6 (citeret i afgørelsen side 3):

- Den kommune her i landet, hvor foreningen skal have sit hjemsted (hovedkontor)
- Medlemmernes indtræden (indmeldelse) og udtræden (udmeldelse) af foreningen
- Medlemmernes hæftelse for foreningens forpligtelser
- (og evt. foreningens hæftelse for foreningens forpligtelser)

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Der er ved den påklagede afgørelse af 18. november 2009 givet afslag på en ansøgning – fremsat ved ansøgningskema og brev af 16. september 2009 – om godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3 af Greenpeace Danmark.

Ligningslovens § 8 A og § 12 omhandler muligheden for fradrag for hhv. gaver og ensidigt påtagne løbende ydelser, som ydes til almenvelgørende eller almennyttige foreninger, stiftelser og institutioner m.v. Fradragsretten er betinget af, at foreningen m.v. er godkendt, jf. hhv. § 8 A, stk. 2 og 3, samt § 12, stk. 3 og 4. I disse bestemmelser – som indsat ved lov nr. 335 af 7. maj 2008 – hedder det:

Ligningslovens § 8 A

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

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen fastsætter nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsendelse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v. Told- og Skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over de organisationer, som opfylder betingelserne for at kunne modtage fradragsberettigede ydelser. For at være berettiget hertil og blive optaget på listen, skal en organisations ansøgning m.v. herom for det pågældende og følgende kalenderår være modtaget hos told- og skatteforvaltningen senest den 1. oktober.

Ligningslovens § 12

Stk. 3. Fradragsretten efter stk. 2 er betinget af, at foreningen eller det religiøse samfund m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvor det er hjemmehørende. Det skal af vedtægter, fundats el.lign. fremgå, at formålet er almenvelgørende eller almennyttigt, jf. § 8 A, stk. 2. Det skal tilsvarende fremgå, at likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden velgørende forening m.v. Endvidere må midlerne kun anvendes til humanitære formål, til forskning, til beskyttelse af naturmiljøet eller til et trossamfund.

Stk. 4. Told- og Skatteforvaltningen fastsætter nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsendelse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v. ...”

I bekendtgørelse nr. 837 af 6. august 2008 – som har virkning fra og med indkomstår 2008 - er fastsat nærmere regler om godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3.

Afslaget af 18. november 2009 er begrundet i, at bekendtgørelsens § 2, nr. 2 og § 5, nr. 2, ikke er anset for opfyldt, men ifølge sagens oplysninger er der mellem Greenpeace Danmark og Skattecenter Bornholm enighed om ændringen af vedtægterne for at opfylde bekendtgørelsens § 5, nr. 2.

Landsskatterettens stillingtagen til klagesagen anses herefter at angå afslaget på godkendelse begrundet i bekendtgørelsens § 2, nr. 2. Betingelsen heri, som angår godkendelse efter ligningslovens § 8 A, gælder tilsvarende for godkendelse efter ligningslovens § 12, stk. 3, jf. bekendtgørelsens § 4, stk. 2.

Ifølge bekendtgørelsens § 2, nr. 2, kræves for foreninger, at antallet af kontingentbetalende medlemmer i EU/EØS overstiger 300. Det kan i overensstemmelse med den påklagede afgørelse tiltrædes, at dette krav ikke kan anses for opfyldt.

For så vidt der for Greenpeace Danmark i ansøgningsskemaet som ”antal kontingentbetalende medlemmer (foreninger)” er anført ”20.727”, må det ud fra sagens oplysninger lægges til grund, at ”Foreningssamlingen” i Greenpeace Danmark består af maksimalt 20 medlemmer med stemmeret, jf. herved vedtægternes § 4 og § 5, hvilket svarer til det nuværende antal medlemmer med stemmeret. Videre er der i ”Annual Report” 2008 ikke indtægtsført kontingenter fra medlemmer, herunder fremkommer indkomsten på i alt 16.232 tkr. som vedrørende ”Donations” 11.569 tkr. Og ”Legacies” 4.663 tkr., hvor der som ”Number of Donors” pr. 31. december 2008 er anført 20.747.

For så vidt der kan deltages (uden stemmeret) som støttemedlem ”by paying an annual fee”, hvor støttemedlemmet har ret til at modtage information ”*about the associations operations on a regular basis*”, jf. vedtægternes § 3, kan der herefter ikke anses at være tale om kontingentbetalende medlemmer, men som gavegivere uden egentlige medlemsrettigheder eller -forpligtelser.

Der er ikke ud fra sagens oplysninger grundlag for at tiltræde synspunktet, at kravet om 300 kontingentbetalende medlemmer i § 2, nr. 2 i bekendtgørelse nr. 837/2008 - som før lov nr. 335/2008 og bekendtgørelse nr. 837/2008 fremgik af Ligningsvejledningen 2007, afsnit A.F.5.2 - er udtryk for en indskrænkende fortolkning i strid med lovtekst og forarbejder. Herunder hedder det i forarbejderne til lov nr. 335/2008 (lovforslag L 31/fremsat den 5. december 2007):

Almindelige bemærkninger – pkt. 2.2.2. Lovforslaget

”For velgørende foreninger mv. foreslås det at udvide modtagerkredsen med foreninger i andre EU/EØS-lande. ...
Samtidig er det foreslået, at told- og skatteforvaltningen får bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler for godkendelse m.v. og indsendelse af årlige oplysninger. Disse regler fremgår i dag af ligningsvejledningen, men vil

fremover blive fastsat i bekendtgørelsesform. Reglerne forventes i det store og hele videreført med de justeringer, der følger af udvidelsen. ...”

For så vidt der tidligere i TS-cirkulære 1992-15 var krav om, at antallet af kontingentbetalende medlemmer skulle overstige 500 (senere ved TS-cirkulære 2001-37 ændret til 300 som i § 2, nr. 2 i bekendtgørelse nr. 837/2008), hedder det i øvrigt bl.a. i Skatteministerens svar på spørgsmål S 222 (som offentliggjort i TfS 1994.97):

”Efter ligningslovens § 8 A er der fradragsret inden for visse beløbsgrænser for gaver til almenevelgørende og almennyttige foreninger og institutioner m.v.

Med virkning fra 1. januar 1992 blev såvel maksimums- som minimumsgrænsen for fradragsberettigede gavebeløb hævet. Forhøjelsen af beløbsgrænserne var et led i finanslovsforliget for 1992. I denne forbindelse besluttede forligspartierne, at der skulle ske en revision af kriterierne for godkendelse af institutioner m.v. med henblik på en indskrænkning af listen over godkendte institutioner samt en opstramning af kravene til regnskaber m.v. for at forbedre kontrolmulighederne.

De nye retningslinjer for godkendelse og krav til regnskabsaflæggelse og krav til regnskabsaflæggelse er nu fastsat i vedhæftede TS-cirkulære 1992-15 af 9. december 1992 (...).”

For så vidt det af Skatteministerens svar på spørgsmål S 280 (som ligeledes offentliggjort i TfS 1994.97) fremgår, at ”Foreningen Greenpeace Danmark” på daværende tidspunkt var godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A, er det vedtægter af 7. november 1997 for Greenpeace Danmark, som indgår ved behandlingen af klagesagen.

Der er i øvrigt ikke på det foreliggende grundlag for godkendelse efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, ud fra de for institutioner gældende regler. Herunder må det således også i såvel ansøgningen som den påklagede afgørelse anses at være lagt til grund, at Greenpeace Danmark er en forening, således som det også fremgår af registreringsbevis. ”

Det fremgår yderligere, at Greenpeace Danmark tidligere har haft en godkendelse i henhold til ligningslovens § 8A og § 12, stk. 3, men at denne godkendelse blev tilbagekaldt af skattemyndighederne den 6. juni 1995.

I marts 1997 søgte Greenpeace på ny om godkendelse, men fik afslag under henvisning til at man ikke opfyldte de gældende krav.

Retsgrundlag

Ved lov nr. 325 af 14. december 1959 om påligningen af indkomst- og formueskat til staten indsattes i ligningsloven som ny § 8 A følgende bestemmelse:

”§ 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. Fradraget kan endvidere kun indrømmes for det beløb, hvormed de gaver, som herefter kommer i betragtning, tilsammen overstiger 100 kr. årligt, og det kan ikke udgøre mere end 1 000 kr.

Stk. 2. Den i stk. 1 omhandlede fradragsret er betinget af, at finansministeren for det kalenderår, hvori gaven ydes, har godkendt den pågældende forening m.v. som berettiget til at modtage gaver med den virkning, at gavebeløbet kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 1. Godkendelse kan første gang meddeles med virkning for gaver ydet i kalenderåret 1960.”

Om bestemmelsen hedder det i lovforslag nr. 20 til lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), fremsat den 21. oktober 1959, hedder det i bemærkningerne til forslaget § 3 bl.a.:

”Bestemmelsen tager sigte på at tilskynde skatteyderne til at yde gaver til foreninger og institutioner m.v., der har almenvelgørende eller almennyttige formål, idet ydelsen af sådanne gaver efterhånden må kunne medføre, at det offentlige tilskud til disse formål kan sættes ned. Det foreslås derfor, at der indrømmes ret til ved indkomstopgørelsen at fradrage beløb, der ydes udover 200 kr. årligt til sådanne foreninger m. v. dog ikke over 1 000 kr. Man har dog ment, at fradragsretten bør gøres betinget af, at vedkommende forening m.v. har opnået godkendelse af finansministeren som berettiget til at modtage gaver med den nævnte skattemæssige virkning. Bestemmelsen om, at gaver under 50 kr. lades ude af betragtning, er foreslået af praktiske grunde.

Ved afgørelsen af, om en forening m. v. kan godkendes, er det tanken, at kun foreninger m. v., hvis midler ifølge vedtægts- eller fundatsmæssig bestemmelse praktisk taget udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed, kan komme i betragtning. Det skal dog ikke være tilstrækkeligt, at formålet i almindelighed anerkendes som velgørende eller nyttigt. Det må tillige kræves, at den virksomhed, vedkommende forening m. v. udøver, ikke blot omfatter personer inden for et lokalt, eller på anden måde stærkt begrænset område. Foreningens virksomhed må være til fordel for en videre kreds af personer, f. eks. i hele landet eller større dele af dette.”

Bestemmelsen er senere løbende justeret bl.a. for så vidt angår beløbsgrænser.

Frem til 2008 var de nærmere betingelser for godkendelse af foreninger, fonde stiftelser, institutioner m.v. efter ligningslovens § 8 A fastsat af SKAT i cirkulærereform, ligesom de fremgik af ligningsvejledningen. I TS-cirkulære 1992-15 hed det:

” ...

2. Betingelser for godkendelse

Følgende betingelser skal i almindelighed være opfyldt, for at godkendelse kan meddeles.

2.1. Generelle krav til vedtægter og lignende

Det skal af vedtægter, fundats eller lignende fremgå, at

- 1) midlerne alene kan anvendes til støtte for personer, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som almen-nyttigt,
- 2) et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden forening m.v., som har et almenvælgørende eller på anden måde almennyttigt formål, og
- 3) foreningen m.v. er hjemmehørende her i landet, hvorved forstås, at hovedparten af styrelsesorganerne og hovedkontoret skal have sæde her i landet.

2.2. Betingelser for religiøse samfund

...

2.3. Betingelser for andre foreninger, fonde, stiftelser, institutioner m.v.

Andre foreninger m.v. kan godkendes, hvis følgende betingelser er opfyldt:

2.3.1. Fonde

For fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller lov om erhvervsdrivende fonde, kræves

- 1) at midlerne anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsunderlag på under 40.000,
- 2) at antallet af gavegivere overstiger 250 i gennemsnit om året over en 3-årig periode, og
- 3) at den årlige bruttoindtægt eller formue (egenkapitalen) overstiger 150.000 kr.

2.3.2. Foreninger

For foreninger, der er et selvstændigt retssubjekt, kræves yderligere

- 1) at foreningens bestyrelse ikke i overvejende grad er selvsupplerende,
- 2) at antallet af kontingentbetalende medlemmer overstiger 500, og
- 3) at foreningen ikke er medlem af en allerede godkendt hovedforening. Dette gælder dog ikke, hvis den ansøgende forening er en landsorganisation.

2.3.3. Andre institutioner, stiftelser m.v.

Andre institutioner m.v. kan godkendes, hvis betingelserne i 2.3.1. er opfyldt, og institutionen m.v. ledes af et styrelsesorgan, hvor mindst et medlem er uafhængigt og uvildigt i forhold til stifterne.

...”

Disse betingelser er fastholdt i senere cirkulærer fra SKAT.

Ved lov nr. 335 af 7. maj 2008 om ændring af forskellige skattelove (Diverse EU-tilpasninger af skattelovgivningen m.v.) ophævedes ligningslovens § 8 A, stk. 2, og i stedet indsattes følgende bestemmelser:

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

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen fastsætter nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsendelse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v. Told- og skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over de organisationer, som opfylder betingelserne for at kunne modtage fradragsberettigede ydelser. For at være berettiget hertil og blive optaget på listen, skal en organisations ansøgning m.v. herom for det pågældende og følgende kalenderår være modtaget hos told- og skatteforvaltningen senest den 1. oktober.”

I lovforslag nr. 31 af 5. december 2008, fremsat den 5. december 2007, hedder det i det almindelige bemærkninger pkt. 2.2.2. bl.a.:

”For velgørende foreninger m.v. foreslås det at udvide modtagerkredsen med foreninger i andre EU/EØS-lande. Det er en forudsætning, at disse er godkendte i deres hjemland og således kan dokumentere, at de har status af en velgørende forening m.v. Herved bringes forslaget i overensstemmelse med Stauffer-dommen citeret nedenfor. Formålet er at sikre, at reglerne fremover er i overensstemmelse med EU-rettens regler om kapitalens frie bevægelighed.

Samtidig er det foreslået, at told- og skatteforvaltningen får bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler for godkendelse m.v. og indsendelse af årlige oplysninger. Disse regler fremgår i dag af ligningsvejledningen, men vil fremover blive fastsat i bekendtgørelsesform. Reglerne forventes i det store og hele videreført med de justeringer, der følger af udvidelsen. For at blive optaget på listen over godkendte foreninger m.v., som årligt offentliggøres af SKAT, skal de

udenlandske organisationer opfylde de samme objektive regler som danske foreninger. De skal således også, evt. elektronisk, indsende årlige oplysninger vedrørende deres forhold.

Svarende til hvad der fra 2008 gælder for donationer til danske foreninger foreslås det endvidere, at fradragsretten for donationerne betinges af, at SKAT modtager indberetning fra den pågældende forening i overensstemmelse med de regler, som er fastsat af skatteministeren i medfør af skattekontrollovens § 8 Æ, stk. 3. Hensigten med disse regler er at sikre, at skatteyderen automatisk får de fradrag, han har ret til i overensstemmelse med målsætningen om det selvangivelsesløse samfund. Denne ordning er således til gavn for de borgere, som ønsker at bidrage til velgørende formål.”

I bekendtgørelse 837 af 6. august 2008 om godkendelse mv. efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund mv. her i landet eller i et andet EU/EØS-land er der fastsat nærmere regler for denne godkendelse. Det hedder i bekendtgørelsen bl.a.:

”§ 1. Godkendelse efter ligningslovens § 8 A af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner mv. forudsætter, at følgende grundlæggende betingelser alle er opfyldt:

- 1) Midlerne anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsunderlag på under 40.000.
- 2) Antallet af gavegivere i EU/EØS overstiger 100 i gennemsnit om året over en 3-årig periode.
- 3) Den årlige bruttoindtægt eller formuen (egenkapitalen) overstiger 150.000 kr.

§ 2. For foreninger, der er et selvstændigt retssubjekt, kræves yderligere følgende betingelser opfyldt:

- 1) Foreningens bestyrelse er ikke i overvejende grad selvsupplerende.
- 2) Antallet af kontingentbetalende medlemmer i EU/EØS overstiger 300.
- 3) Foreningen er ikke medlem af en allerede godkendt hovedforening. Denne betingelse gælder dog ikke, hvis den ansøgende forening er en landsorganisation.

§ 3. For fonde, andre institutioner, stiftelser mv. kræves - udover at betingelserne i § 1 er opfyldt - at fonden mv. enten er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller lov om erhvervsdrivende fonde eller ledes af et styrelsesorgan, hvor mindst ét medlem er uafhængigt og uvildigt i forhold til stifterne.

§ 4. Godkendelse efter ligningslovens § 12, stk. 3, forudsætter, at de almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner mv. anvender sine midler til:

- 1) humanitære formål, dvs. afhjælpning af menneskelig nød, eller
- 2) forskning, dvs. videnskabelig undersøgelse og granskning, eller
- 3) beskyttelse af naturmiljøet, dvs. bekæmpelse af vand-, luft- og jordforurening, herunder beskyttelse af truede dyre- og plantearter.

Stk.2. Foreninger mv. skal desuden opfylde betingelserne i §§ 1-3.

§ 5. Er betingelserne i §§ 1-4 opfyldt, kan godkendelse efter ligningslovens §§ 8 A og 12, stk. 3, af almenvælgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund mv. ske, hvis følgende krav er opfyldt og fremgår af vedtægter, fundats eller lignende:

- 1) Foreningens mv. formål er almenvælgørende, dvs. at midlerne alene kan anvendes til støtte for en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, og som kommer en vis større kreds til gode.
- 2) Et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden forening mv. eller religiøse samfund mv., som er hjemmehørende her i landet eller i et andet EU/EØS-land og har et almenvælgørende eller på anden måde almennyttigt formål.
- 3) Foreningen mv. er hjemmehørende her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvorved forstås, at hovedparten af styrelsesorganerne og hovedkontoret skal have sæde her i landet eller i et andet EU/EØS-land.”

Forklaringer

Der er for landsretten afgivet forklaringer af Gert Sørensen og Mads Flarup Christensen.

Gert Sørensen har forklaret bl.a., at han var med til at stifte Greenpeace Danmark i marts eller april 1980. Baggrunden var, at han på en rejse i U.S.A. havde været frivillig i Greenpeace i San Francisco. Han mødte i den forbindelse stifteren af Greenpeace International, og de blev enige om, at der skulle laves en afdeling i Danmark. I slutningen af 1979 kom stifteren til Danmark og hjalp med at etablere en afdeling her. Danmark blev den ottende landeafdeling. Da afdelingen var nystartet og uden midler, fik afdelingen økonomisk støtte til driften, herunder til leje af kontorer og telefon. Det var 10.000 kr. om måneden i 6 måneder, hvoraf de 3.000 kr. udgjorde hans løn. Det var meningen, at Greenpeace Danmark skulle hverve støtte-medlemmer til sikring af den fortsatte drift. Der var ikke tale om en traditionel foreningsstruktur. Greenpeace Danmark blev stiftet som en organisation; de havde ikke gjort sig nærmere juridiske overvejelser om, hvorvidt man var en forening eller noget andet. I forhold til det offentlige fremstod Greenpeace som en vælgørende forening.

Han var ansvarlig for at starte driften i Danmark op og havde tillige ansvaret for pressere-lationer og for kampagner i relation til hvaler. Greenpeace Danmark fastlagde selv sine kampagner. Han var aktiv i ledelsen af Greenpeace Danmark frem til 1984, herunder som formand fra 1980-1982. Han er uddannet som journalist og arbejder i dag som rejseleder.

Greenpeace Danmark havde dengang kun observatørstatus i Greenpeace International. Ved stiftelsen tog man udgangspunkt i nogle engelske vedtægter. Det var vigtigt ikke at organisere sig som en traditionel forening, da det var afgørende, at informationer om kampagner og lignende ikke blev åbent tilgængelige. Folk skulle ikke kunne komme ind fra gaden og gøre sig bekendt med Greenpeace Danmarks kommende aktioner. Det er dækkende at kalde Greenpeace Danmark en miljøorganisation.

Mads Flarup Christensen har forklaret bl.a., at han startede i Greenpeace som frivillig i 1992. Han blev ansat i 1995, og i 2008 blev han udnævnt til generalsekretær. Greenpeace International har i dag organisationer og kontorer i 40 lande og 2,9 mio. støtte-medlemmer globalt set. Derudover er der en masse frivillige og ansatte i de forskellige lande. I Danmark er der knap 25.000 støtte-medlemmer, der gennemsnitligt hver betaler omkring 800 kr. om året. Greenpeace Danmark modtager ikke støtte fra virksomheder eller det offentlige. Hovedparten af Greenpeace Danmarks bidrag stammer fra løbende bidrag fra støtte-medlemmer. Man valgte ikke at gå videre med sagen, da man fik afslag på godkendelse i henhold til ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 3, i 1997, idet det på daværende tidspunkt ikke var af stor betydning for Greenpeace. Siden er støttepersonernes bidrag steget, ligesom der er en ændring af indsamlingsloven på vej, hvorefter adgangen til at kunne indsamle midler og retten til at hverve medlemmer på gaden vil blive afhængig af, om man har fået godkendelse efter ligningslovens § 8 A.

Ingen af de oprindelige stiftere, der underskrev de første vedtægter for Greenpeace Danmark, er i ledelsen i dag. Bestyrelsesformanden hedder Kirsten Sander, og hun har været formand siden 2009. Herudover udgøres bestyrelsen af to svenskerne, en islænding, en nordmand og en finne. Greenpeace Danmark er en miljøorganisation, ikke en forening. Der udarbejdes årligt regnskaber, og organisationen har egne konti.

Man har ikke forsøgt at løse det foreliggende godkendelsesproblem ved at lade sig registrere som en fond, idet det er et led i Greenpeace's internationale strategi, at man har enslydende vedtægter i alle lande. Der er i en del lande pres på organisationen for at få den til at ændre sig lokalt, men Greenpeace fastholder over for myndighederne, at man har den samme struktur i alle lande. Det er et slagkraftigt argument over for myndighederne. Det ville derfor gøre "ondt

i sjælen” at skulle forandre sig i et land som Danmark. Han tør ikke sige, om Greenpeace kunne fremstå som en institution efter dansk lovgivning. Greenpeace udspringer af en angelsaksisk foreningstradition, og man kan for eksempel sammenligne strukturen med den, man finder i Friend’s of the Earth i England. I Danmark kan man sammenligne Greenpeace med Verdensnaturfonden.

Han har vanskeligt ved at forestille sig en klassisk foreningsproces, hvis Greenpeace Danmark skal fortsætte som en hurtigt reagerende kampagne organisation. Det kan man ikke, hvis man skal følge de gængse regler for at træffe beslutninger i en traditionel forening, og desuden ville det være uhensigtsmæssigt, at offentligheden på forhånd ville få kendskab til kommende aktioner.

Det centrale omdrejningspunkt vedrørende Stichting Greenpeace Council er retten til navnet. Det er et krav fra den internationale organisation, at Stichting Greenpeace Council har de i vedtægterne anførte rettigheder i forhold til Greenpeace Danmark. Det internationale organ har fået flere rettigheder end i de oprindelige vedtægter. Han ved ikke, hvad baggrunden herfor var. Begrebet ”Foreningssamling” stammer i hvert fald fra starten af 1990’erne og nok også noget før. De seneste vedtægter, der er på engelsk, stammer fra 1997.

Procedure

Greenpeace Danmark har gjort gældende bl.a., at Greenpeace Danmark er en juridisk person, der kan henføres under udtrykket ”foreninger, stiftelser, institutioner m.v.”. Greenpeace Danmark opfylder de i ligningslovens § 8 A opstillede betingelser, idet Greenpeace Danmark anvender sine midler i almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer, således som det fremgår af Greenpeace Danmarks vedtægter. Det afgørende er efter bestemmelsens ordlyd ikke den juridiske persons konkrete organisationsform, men derimod den juridiske persons eksistens og dens anvendelse af modtagne, fradragsberettede midler til almennyttigt formål. Bemyndigelsen i ligningslovens § 8 A, stk. 3, til at fastsætte nærmere regler om organisatoriske forhold indeholder ikke hjemmel til at udfærdige regler, der fraviger eller bindende fortolker de i § 8 A fastsatte betingelser for godkendelse. Den af Skatteministeriet fastsatte sondring mellem foreninger og fonde, andre institutioner m.v. savner hjemmel og er uforenelig med lovbestemmelsens ordlyd og formål. De yderligere betingelser for

godkendelse for foreninger savner ligeledes hjemmel og strider mod lovteksten og dens forarbejder. Skatteministeriet har ved at opstille krav til den juridiske persons organisationsstruktur foretaget en indskrænkende fortolkning, der ikke har støtte i lovteksten eller dens forarbejder.

Det kan ikke medføre en ændret vurdering af lovligheden, at det i forarbejderne til lov nr. 335 af 7. maj 2008 om ændring af visse skattelove anføres i relation til bemyndigelsen i stk. 3, at reglerne i det store og hele forventes videreført. Administrationen af loven har både før og efter denne lovændring været i strid med lovens ordlyd, og der er intet, der tyder på, at lovgiver med bemyndigelsen har ønsket en administration af reglerne i strid med selvsamme regelsæt.

Hvis landsretten ikke finder, at de i bekendtgørelsen opstillede krav er uhjemlede, gøres det gældende bl.a., at Greenpeace Danmark kan henføres under udtrykket ”institutioner m.v.”, idet Greenpeace Danmark er organiseret på en særegen måde, som særligt tilgodeser varetagelsen af organisationens almennyttige formål. Greenpeace Danmark er organiseret som en mellemting mellem en fond, en institution og en forening og har i forhold til formålsvaretagelse flere karakteristika til fælles med en fond eller institution end en forening. Da alle medlemmerne af ”Foreningsforsamlingen” og Greenpeace Danmarks øvrige ledelsesorganer er uafhængige og uvildige i forhold til de personer, der for 30 år siden stiftede Greenpeace Danmark, er betingelserne for godkendelse i bekendtgørelsens § 3 opfyldt.

Skatteministeriet har gjort gældende bl.a., at en vedtægts- eller fundatsbestemmelse, der angiver et almenevelgørende formål, ikke i sig selv i enhver form for sammenslutning udgør en rimelig sikkerhed for, at indbetalte midler med fradragsret til denne sammenslutning faktisk anvendes i overensstemmelse med lovens krav og forudsætninger. Derfor er skatteforvaltningen bemyndiget til at fastsætte nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold, og indsendelse af oplysninger om formue, bidragsydere, midlernes anvendelse m.v. Sondringen mellem foreninger henholdsvis fonde og andre selvejende institutioner er både nødvendig og saglig, idet der herved tilsigtes en vis grad af overordnet betryggelse af, at indbetalte midler anvendes i overensstemmelse med de krav til formålet, der er formuleret i lovteksten. Der er ikke tale om, at skatteforvaltningen har foretaget en indskrænkende fortolkning af ligningslovens §§ 8 A og 12.

Betingelserne i bekendtgørelsen om, at foreninger skal have minimum 300 betalende medlemmer, og om at bestyrelsen ikke i overvejende grad må være selvsupplerende, sikrer en løbende demokratisk kontrol med foreningsledelsens beslutninger, og disse betingelser er derfor saglige.

Af Greenpeace Danmarks hjemmeside fremgår det, at organisationsformen udspringer af foreningstraditionen i den engelsksprogede kulturkreds, hvor Greenpeace opstod. Organisationsformen i Greenpeace Danmark må betegnes som oligarkisk – fåmandsstyret – i modsætning til en demokratisk – medlemsstyret – forening. I dansk retstradition kendetegnes en forening af den demokratiske proces, og medlemsindflydelsen og generalforsamlingens funktion som kontrolorgan i forhold til bestyrelsens dispositioner er afgørende og relevant i forhold til at opnå den bedst mulige sikring af, at midlerne alene anvendes almennyttigt som forudsat i foreningens formålsbestemmelse.

Greenpeace Danmark er registreret i Danmark som en forening, og der er ikke grundlag for at antage, at Greenpeace Danmark ikke er en forening, men i stedet en fond eller en institution. Greenpeace Danmark betegner selv sin øverste myndighed som ”Foreningssamling”. Det er et karakteristikum for en fond eller en selvejende institution, at bestyrelsen er det øverste beslutningsorgan, hvilket ikke er tilfældet i Greenpeace Danmark. Endvidere er det et karakteristikum, at det øverste beslutningsorgan i en fond eller en anden selvejende institution faktisk og retligt træffer alle væsentlige beslutninger, hvilket heller ikke er tilfældet i Greenpeace Danmark, idet det fremgår af vedtægterne, at Greenpeace Stichting Council – Greenpeace’s internationalebesluttende organ – skal godkende foreningens budget, kampagner, vedtægter og eventuelle ændringer heri samt kan træffe beslutning om at ekskludere Greenpeace Danmark fra medlemskabet af den internationale organisation.

Rettenns begrundelse og resultat

Efter ligningslovens § 8 A, stk. 1, kan der på nærmere angivne betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages gaver, der ydes til foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvis midler anvendes i almenvælgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Fradragsretten er efter bestemmelsens stk. 2 betinget af,

at foreningen m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS land, hvor den er hjemhørende. Bestemmelsens stk. 3 er en bemyndigelsesbestemmelse, der hjælper adgang til at fastsætte nærmere regler for godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsendelse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v. Efter ligningslovens § 12 gælder der tilsvarende regler for udgifter til løbende ydelser, som skattepligtige har forpligtet sig til at udrede til almenvelgørende eller almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner m.v.

I bekendtgørelse nr. 837 af 6. august 2008 opstilles der bl.a. nærmere betingelser for godkendelse af henholdsvis foreninger og af fonde, andre institutioner, stiftelser m.v. For så vidt angår foreninger opstilles der bl.a. krav til antallet af kontingentbetalende medlemmer og til, at foreningens bestyrelse ikke er selvsupplerende. Forud for udstedelsen af bekendtgørelsen fremgik tilsvarende krav af ligningsvejledningen. Landsretten lægger til grund, at formålet med de anførte bestemmelser er at skabe en vis garanti for, at foreningens eller institutionens midler forvaltes i overensstemmelse med det almenvelgørende og almennyttige formål. Landsretten finder endvidere, at bemyndigelsesbestemmelserne i ligningslovens § 8A, stk. 3, og § 12, stk. 4, efter deres ordlyd indeholder hjemmel til at fastsætte regler med et sådant indhold. Hertil kommer, at det af forarbejderne til lov nr. 335 af 7. maj 2008 udtrykkeligt er anført, at de regler, der hidtil havde fremgået af ligningsvejledningen, idet store hele forventedes videreført i bekendtgørelsesform.

Efter de foreliggende oplysninger, herunder om Greenpeace Danmarks organisatoriske forhold, sammenholdt med, at Greenpeace Danmarks øverst besluttende organ i vedtægterne betegnes "Foreningssamling", at Greenpeace Danmark i Danmark er registreret som en forening og at Greenpeace Danmark efter de foreliggende oplysninger ikke er undergivet tilsyn med midlerne gennem fondslovgivningen eller anden lovgivning, finder landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering, hvorefter Greenpeace Danmark i relation til ligningslovens § 8A og § 12 må behandles efter de regler, der gælder for foreninger. Da Greenpeace Danmark ikke opfylder bekendtgørelsens betingelser for foreninger, tages Skatteministeriets frifindelse påstand til følge.

Greenpeace Danmark skal betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 50.000 kr. Beløbet dækker udgifter til advokatbistand. Ved fastsættelsen af beløbet er der taget hensyn til sagens omfang, varighed og principielle karakter.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal Greenpeace Danmark betale 50.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.