

Vidensnotat:

Fonde og skat

INDHOLD

Notatets formål og fokus	1
Kildegrundlag	1
Resume	2
Fonde og skat: De gældende fondsskatte regler	4
Et historisk blik på fondsbeskatningen	14

NOTATETS FORMÅL OG FOKUS

Dette notat har til formål at give en generel indføring i og et overblik over de skattemæssige forhold, der gælder for erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde (også nogle gange i daglig tale kaldet "almene fonde"). Notatet er målrettet personer med generel interesse for fondene samt ansatte i fondene selv, der ønsker at forstå indhold og sammenhænge i skattelovgivningen.

Notatet har fokus på de skattemæssige forhold, der gælder for fonde omfattet af Fondsbeskatningsloven. Sidst i notatet er desuden en kort historisk gennemgang af væsentlige begivenheder i fondsbeskatningens udvikling.

KILDEGRUNDLAG

Notatet er skrevet af professor cand.jur. ph.d. Rasmus Kristian Feldthusen fra Det Juridiske Fakultet ved Københavns Universitet i dialog med Fondenens Videnscenter.

Det primære kildegrundlag er:

- Fondsbeskatningsloven
Link: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=173526>
- Erhvervsfondsloven
Link: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/984>
- Fondsloven
Link: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2012/938>
- Aktieavancebeskatningsloven
Link: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=183604>
- Selskabsskatte loven
Link: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/1164>
- Boafgiftsloven
Link: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/47>

RESUME

Beskatningen af erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde sker som udgangspunkt efter de samme regler, som gælder for aktie- og anpartsselskaber, og med den samme skatteprocent, der aktuelt er på 22 %. Reglerne for beskatning af fonde findes i Fondsbeskatningsloven, der også indeholder en række særlige regler for fonde og visse foreninger.

En fond, som foretager en almennyttig eller almenvelgørende uddeling, har fradrag i sin skattepligtige indkomst for uddelingen og kan derudover foretage et **konsolideringsfradrag** på 4 %. Konsolideringsfradraget har til formål at bevare fondskapitalens købekraft og dermed modvirke, at denne ellers med tiden vil blive udhulet af prisudvikling og inflation.

Fonde, der uddeler hele deres overskud til almennyttige og almenvelgørende formål, betaler således som udgangspunkt ikke skat, men uddeler pengene i stedet for.

En fond kan godt samtidig have både almennyttige formål og ikke-almennyttigt formål. I de tilfælde har fonden kun skattefradrag for de uddelinger, der går til almennyttige og almenvelgørende formål. Fonde, der f.eks. har som et af sine formål at uddele til stifterens familie, har ikke fradrag for den type uddelinger.

Fonde er underlagt to særlige regler, der kaldes **prioriteringsreglen** og **transparensreglen**.

Prioriteringsreglen betyder, at en fond først skal modregne sine fradragsberettigede uddelinger, hensættelser til fradragsberettigede uddelinger og konsolideringsfradrag i sine *skattefrie* datter- og koncernselskabsudbytter. Først derpå kan fonden modregne eventuelle resterende uddelinger, hensættelser til uddelinger og konsolideringsfradrag i sin *skattepligtige* indkomst. En fond, der både har *skattefrie* aktieudbytter og *skattepligtige* indtægter, og som uddeler hele sit overskud, vil således skulle betale skat af en del af sit overskud – idet fonden mister skattefradrag svarende til de skattefrie aktieudbytter.

Transparensreglen har til formål at undgå merbeskatning som følge af, at en indtægt er oppebåret i et datterselskab ejet direkte af fonden, fremfor optjent direkte i fonden. Transparensreglen indebærer, at datterselskabet får fradrag i dets skattepligtige indkomst for det aktieudbytte, som udloddes til fonden. Fondens skal til gengæld indtægtsføre det modtagne aktieudbytte i sin skattepligtige indkomst. Transparensreglen sidestiller således skattemæssigt fonde, der udøver virksomhed via et datterselskab, med de fonde, der udøver virksomhed i eget regi.

Det er en betingelse for at kunne anvende transparensreglen, at fonden i samme år uddeler eller hensætter mindst samme beløb, som er overført fra datterselskabet til almennyttige eller almenvelgørende formål. Transparensreglen gælder kun for datterselskaber, som fonden ejer direkte. Har fonden indskudt et holdingselskab

mellem sit datterselskab og fonden, kan transparensreglen ikke anvendes på datterselskabet.

Fonde er skattepligtige af kapitalgevinster efter de samme regler som kapitalselskaber. I forhold til såkaldte porteføljeaktier har fonde dog i visse tilfælde mulighed for at vælge **realisationsbeskatning** fremfor lagerbeskatning ved opgørelsen af gevinst og tab på disse aktier. Det indebærer, at beskatning først finder sted, når aktierne afstås. Der gælder en række betingelser for at kunne anvende realisationsbeskatning, herunder at hele fondens indkomst som udgangspunkt uddeles.

Fonde er skattepligtige af gaver, der af fonden skal anvendes til uddeling eller som enten anvendes til at stifte en familiefond eller udvide grundkapitalen i en familiefond. I øvrige tilfælde kan fonde modtage gaver skattefrit.

Arv, der tilfalder en fond, er boafgiftspligtigt. Skatteforvaltningen kan dog bevilge boafgiftsfritagelse for arv til fonde, der udelukkende har almennyttige eller almenvelgørende formål.

Fonde, ligesom øvrige juridiske personer, kan ikke succedere skattemæssigt i avancer, som udløses ved overdragelse af skatterrelevante aktiver ved gave eller testamente til en fond. Overdrages der således f.eks. aktier til en fond, vil overdrageren skulle svare op til 42 % i skat af avancen.

FONDE OG SKAT: DE GÆLDENDE SKATTEREGLER

Erhvervsdrivende fonde og ikke-erhvervsdrivende fonde omfattet af fondsbeskatningsloven beskattes som hovedregel efter de almindelige regler, der gælder for kapitalselskaber.^{1,2} Indkomstkattesatsen følger selskabsskatteprocenten og er aktuelt på 22 %.³

Fradrag for fonde omfattet af fondsbeskatningsloven

Fonde har et bundfradrag på 25.000 kr. for indkomst, der ikke er erhvervmæssig indkomst.⁴

Hvis en fond ejer mindst 10 % af stemmerne i et datterselskab, er de aktieudbytter, som fonden modtager, skattefri for fonden,⁵ da der allerede har fundet beskatning sted i datterselskabet af den indkomst, der danner grundlag for aktieudbyttet. I modsat fald ville der være tale om dobbeltbeskatning af den samme indkomst. Ligesom det vil udgøre en forskelsbehandling, i forhold til hvis fonden i stedet havde optjent indkomsten i fonden.⁶

Fonde, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, har i lighed med kapitalselskaber fradrag i den skattepligtige indkomst for driftsudgifter, afskrivninger m.v.⁷

Herudover har fonde to særlige fradrag, der ikke gælder for kapitalselskaber:

- **Fradrag for almennyttige eller almenvelgørende uddelinger**, der bidrager til opfyldelse af fondens formål.⁸ Fonden har også fradrag for beløb, der er hensat til senere uddeling.⁹ I de tilfælde er det et krav, at det hensatte beløb skal være benyttet til almennyttige eller almenvelgørende uddelinger inden fem år efter

¹ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

² Kapitalselskaber anvendes her som samlebetegnelse for aktie- og anpartsselskaber.

³ Jf. Fondsbeskatningslovens § 11, stk. 1.

⁴ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2

⁵ Jf. Fondsbeskatningslovens § 10, jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2: Gevinster på disse aktiebesiddelser er ligeledes skattefri ligesom tab omvendt ikke er fradragsberettigede.

⁶ Læs mere under afsnittet Transparensreglen på s. 10 i dette notat.

⁷ Der gælder et udvidet driftsudgifts- og afskrivningsbegreb for fonde for at sikre, at udgifter, der afholdes for at varetage fondens vedtægtsmæssige formål, omfattes. Der kan være udgifter, som er nødvendige at afholde af hensyn til fondens virksomhed, uden at udgiften kan anses for direkte at vedrøre indkomsterhvervelsen eller have karakter af en uddeling.

⁸ Jf. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1: Fonde havde førhen skattefradrag for alle vedtægtsbestemte uddelinger, men det blev ved lov nr. 473 af 17. maj 2017 begrænset til fremover alene at vedrøre almennyttige og almenvelgørende uddelinger. Se s. 18 i dette notat.

⁹ Jf. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3.

udløbet af hensættelsesåret.¹⁰ Formålet med fradraget er at understøtte fonden i at varetage sine vedtægtsbestemte almennyttige og almenvelgørende formål.

- **Konsolideringsfradraget**, der beregnes på baggrund af størrelsen af fondens uddelinger til almennyttige og almenvelgørende formål.¹¹ Konsolideringsfradraget udgør 4 %, hvorved fondens samlede skattefradrag for almennyttige og almenvelgørende uddelinger udgør 104 %.¹² Konsolideringsfradraget har til formål at bevare købekraften af fondens kapital.

Der gælder for begge ovennævnte fradrag, at de ikke kan overstige et beløb svarende til fondens indtægt.

For at formål anses for at være almennyttigt eller almenvelgørende er det et krav, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektive præg. Formålet skal desuden komme en vis videre kreds til gode.¹³

Et **almennyttigt** formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige. Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervmæssige interesser, ikke for at være almennyttige.

Et **almenvelgørende** formål foreligger, når uddelingerne ydes til personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Det beror i skatteretlig henseende på en konkret vurdering, om en uddeling er almenvelgørende eller almennyttig for at kunne indrømmes fradrag. Den omstændighed, at en fonds formål i henhold til dens vedtægter er almennyttigt eller almenvelgørende, indebærer således ikke i sig selv, at fonden har fradrag for sine uddelinger.¹⁴

Andre bestemmelser for fonde omfattet af fondsbeskatningsloven

Ud over fradraget for almennyttige og almenvelgørende uddelinger og

¹⁰ Jf. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4. Stk. 5: Er en hensættelse som nævnt i § 4, stk. 3 ikke benyttet i sin helhed inden udløbet af den i § 4, stk. 4 nævnte frist, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 % for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret.

¹¹ Jf. Fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1.

¹² Konsolideringsfradraget udgjorde førhen 25 %, men blev reduceret til 4 % ved lov nr. 651 af 8. juni 2016. Se s. 18 i dette notat.

¹³ Jf. Juridisk Vejledning 2020-1 C.D.9.9.1.3.

¹⁴ Jf. Juridisk Vejledning 2020-1 C.D.9.9.1.3.

konsolideringsfradraget indeholder fondsbeskatningsloven en række særlige bestemmelser, der kan opsummeres i følgende hovedoverskrifter:

- Beskatning af kapitalafkast
- Beskatning af aktieafkast
- Fremførsel af underskud
- Prioriteringsreglen
- Transparensreglen
- Gaver og arv til fonde

Bestemmelserne uddybes herunder.

Beskatning af kapitalafkast

Renteindtægter og udgifter

Erhvervsdrivende fonde er i lighed med kapitalselskaber skattepligtige af indtægter og udgifter af renter efter et såkaldt **periodiseringsprincip**.¹⁵ Det betyder, at de skal fordele renteindtægter og renteudgifter over den periode, de vedrører.

Ikke-erhvervsdrivende fonde kan i stedet vælge at medregne indtægter og udgifter af renter efter et **forfaldsprincip**.¹⁶ Forfaldsprincippet indebærer, at renteindtægter og -udgifter beskattes på det tidspunkt, hvor de forfalder til betaling (betalingstidspunktet).

Gevinster og tab på fordringer (obligationer mv.)

Erhvervsdrivende fondes gevinster og tab på fordringer, herunder obligationer, medregnes i lighed med kapitalselskaber efter et såkaldt **lagerprincip**.¹⁷ Det indebærer, at gevinst og tab opgøres ud fra fordringens handelsværdi ved indkomstårets udgang med fradrag af værdien ved årets begyndelse. Lagerprincippet indebærer, at også ikke-realiserede gevinster og tab bliver beskattet, hvilket påvirker fondens likviditet. Eftersom der ikke i skattereglerne er mulighed for såkaldte *carry back*, hvorved tidligere års skattebetalinger kan tilbagebetales, hvis der er underskud i senere år, kan der blive tale om en permanent skatteudgift af en indkomst, som aldrig realiseres.¹⁸

Lagerbeskatning gør det vanskeligt for en fondsbestyrelse at overskue årets skattepligtige indkomst, idet beskatningen først kendes på årets sidste dag, hvor man kender fordringernes handelsværdi. Dette gælder også for kapitalselskaber, men for fonde er der en tæt forbindelse mellem fondens skattepligtige indkomst og fondens uddelingsvirksomhed i forhold til fradragsberettigede uddelinger. Udfordringen

¹⁵ Jf. princippet i Ligningslovens § 5, stk. 4, nr. 6

¹⁶ Jf. Susanne Nørgaard, Revision og Regnskabsvæsen 2013.48 og hovedreglen i Ligningslovens § 5, stk. 1, og § 5, stk. 4, nr. 6, modsætningsvist.

¹⁷ Jf. Kursgevinstlovens 25, stk. 3, jf. § 2.

¹⁸ Jf. Susanne Nørgaard, Revision og Regnskabsvæsen 2013.48.

forstærkes af, at en fondsbestyrelse i en erhvervsdrivende fond i praksis er nødt til at fastsætte en såkaldt uddelingsramme¹⁹ i årsrapporten, der angiver loftet for, hvad bestyrelsen kan uddele i det pågældende regnskabsår uden at skulle udarbejde en såkaldt mellembalance.²⁰

Beskatning af aktieafkast

Fonde er, ligesom kapitalselskaber, skattefri af udbytter og gevinster på koncernselskabsaktier og datterselskabsaktier, ligesom tab ikke er fradragsberettigede.²¹

Fonde er, ligesom kapitalselskaber, skattepligtige af gevinst og tab på børsnoterede porteføljeaktier samt aktieudbytter.²² Beskatning af gevinst og tab på børsnoterede porteføljeaktier sker efter et lagerprincip ligesom for kapitalselskaber.²³

De forskellige aktietyper:

- Koncernselskabsaktier er aktier i selskaber, hvor fonden direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse.²⁴
- Datterselskabsaktier er aktier i selskaber, hvor fonden ejer mindst 10 % af aktiekapitalen.²⁵
- Skattefri porteføljeaktier: Skattefri porteføljeaktier er aktier, der ikke er børsnoterede (unoterede), og som ejes af en fond eller kapitalselskab m.v., der ejer mindre end 10 % af aktiekapitalen i selskabet. Der gælder en række betingelser for, at aktierne anses for at være skattefri porteføljeaktier.²⁶ Fonden er skattefri af gevinst og tab på skattefri porteføljeaktier,²⁷ hvorimod 70 % af aktieudbytter er skattepligtige.²⁸
- Skattepligtige porteføljeaktier er aktier, der hverken er næringsaktier,²⁹ datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier eller skattefri porteføljeaktier. Fonden

¹⁹ Se nærmere om begrebet "uddelingsramme" i Erhvervsstyrelsens statusbrev af 15. maj 2014.

²⁰ Jf. Erhvervsfundslovens § 78, stk. 4.

²¹ Jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.

²² Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 9.

²³ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 5, jf. lovens § 6.

²⁴ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 4 B, stk. 1.

²⁵ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 1, se dog § 4, stk. 2, 3 og 7. .

²⁶ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 4 C, stk. 2-5.

²⁷ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 8.

²⁸ Jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 2.

²⁹ Næringsaktier er aktier i selskaber, der har som erhverv at drive handel med aktier og lignende værdipapirer.

er skattepligtig af avancer og tab på disse.³⁰ Og fonden er også skattepligtig af aktieudbytter.³¹

Realisationsprincippet

En særregel for fonde er, at de kan anvende **realisationsprincippet** ved beskatningen af gevinst og tab på skattepligtige porteføljeaktier (såvel børsnoterede som ikke-børsnoterede).³² Realisationsprincippet går ud på, at tab og gevinster på porteføljeaktier først beskattes, når aktierne afhændes. Den mulighed har kapitalsekskaber ikke. Begrundelsen for særreglen er, at visse fonde via deres vedtægt kan være forhindrede i at afhænde skattepligtige porteføljeaktier for at kunne betale skat af ikke-realiserede aktieavancer. Adgangen til realisationsbeskatning er åben for alle fonde. Der gælder imidlertid en række betingelser for, at fonden kan anvende realisationsprincippet på skattepligtige porteføljeaktier. Bl.a. er det en betingelse for at kunne anvende princippet på børsnoterede porteføljeaktier, at fonden hvert år uddeler og/eller hensætter sin samlede bruttoindkomst, herunder eventuelle skattefrie udbytter.³³ Hensættelser skal være benyttet i deres helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret.³⁴

Fremførsel af underskud

En fond kan i lighed med kapitalsekskaber modregne underskud, der er fremført fra tidligere år, i sin skattepligtige indkomst opgjort før fradrag for uddelinger og hensættelser. For fonde gælder dog den særlige regel, at hvis underskuddet er opstået som resultat af, at uddelinger, hensættelser og konsolideringsfradrag³⁵ overstiger den skattepligtige indkomst, kan underskuddet ikke modregnes i fremtidige års positive indkomst.³⁶

Prioriteringsreglen

Fondene er desuden underlagt den såkaldte **prioriteringsregel**,³⁷ som betyder, at fondene først skal modregne sine uddelinger, hensættelser til uddelinger og konsolideringsfradrag i sine *skattefrie* datter- og koncernselskabsudbytter. Først dernæst kan fonden modregne eventuelle resterende uddelinger, hensættelser til uddelinger og konsolideringsfradrag i sin *skattepligtige* indkomst.

³⁰ Jf. Aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 1.

³¹ Jf. Selskabsskattelovens §§ 8 og § 13 modsætningsvist.

³² Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

³³ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

³⁴ Jf. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4.

³⁵ Jf. Juridisk Vejledning 2020-1 C.D.9.9.3.1.

³⁶ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, 3. pkt. samt forslag til fondsbeskatningslov nr. 108 af 20. februar 1986, svar på spørgsmål 26 til Folketingets skatte- og afgiftsudvalg: Der gælder i Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, særlige regler for fondes adgang til at fremføre underskud efter uddelinger i det omfang, underskuddet skyldes fradragsberettigede nettokurstab.

³⁷ Fondsbeskatningslovens § 6.

Konsekvensen af prioriteringsreglen er, at skattefradraget for uddelinger/hensættelser i fondens skattepligtige indkomst går tabt. I den udstrækning, at fonden måtte have overskydende fradragsberettigede uddelinger og hensættelser, kan disse dog anvendes til fradrag i fondens skattepligtige indkomst.

Prioriteringsreglen rammer i særlig grad erhvervsdrivende fonde, der ejer datterselskaber, som udgør fondens hovedindtægtskilde(r), idet aktieudbytter herfra normalt vil være skattefrie.

Eksempel 1

Fondens resultat før skat		2.000.000 kr.
Skattefrit udbytte fra datterselskab	1.000.000 kr.	
Bundfradrag		- 25.000 kr.
Skattepligtig indkomst før uddelinger		1.975.000 kr.
Almennyttige uddelinger	- 1.000.000 kr.	
Konsolideringsfradrag (4 %)	- 40.000 kr.	
Skattefrie udbytter	+ 1.000.000 kr.	
I alt til fradrag		- 40.000 kr.
Skattepligtig indkomst		1.935.000 kr.
<i>Skatten udgør 22 % af en positiv skattepligtig indkomst.</i>		

Som det ses ovenfor, fradrages de almenyttige uddelinger først i det skattefrie aktieudbytte. Som følge heraf er der alene 40.000 kr. i eksemplet, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Uden en prioriteringsregel ville resultatet være således:

Eksempel 2

Fondens resultat før skat		2.000.000 kr.
Skattefrit udbytte fra datterselskab	1.000.000 kr.	
Bundfradrag		- 25.000 kr.
Skattepligtig indkomst før uddelinger		1.975.000 kr.
Almennyttige m.v. uddelinger	- 1.000.000 kr.	
Konsolideringsfradrag (4 %)	- 40.000 kr.	
I alt til fradrag		-1.040.000 kr.
Skattepligtig indkomst		935.000 kr.
<i>Skatten udgør 22 % af en positiv skattepligtig indkomst.</i>		

Transparensreglen

For nogle fonde (og foreninger mv.) gælder derudover også den såkaldte transparensregel.³⁸ Transparensreglen gælder fonde og foreninger m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål, som ejer 75 % eller mere af aktiekapitalen i et selskab.³⁹

Transparensreglen er begrundet i, at fonde og visse foreninger⁴⁰ – i modsætning til kapitalselskaber – ikke har adgang til sambeskatning med sine selskaber i koncernen. Den betyder, at den indkomst, der er indtjent af datterselskabet et givet indkomstår, betragtes som indtjent i samme indkomstår af den fond, der ejer aktiekapitalen.⁴¹ Det samme gælder skatter, der er pålignet datterselskabet et givet år. De betragtes som pålignet den fond, som ejer aktiekapitalen, i det samme år.

Derved sidestiller transparensreglen skattemæssigt de almennyttigt uddelende fonde, der udøver virksomhed via et datterselskab, med de fonde, der udøver virksomhed i eget regi, idet datterselskabets indkomst kan udloddes til fonden, der herefter foretager udlodning til det almenvelgørende formål.⁴² Transparensreglen skaber med andre ord skattemæssig neutralitet. Uden transparensreglen ville en fond alene kunne uddele det beløb, som fonden modtager i skattefrit aktieudbytte fra sit datterselskab til uddeling. Dette beløb, som er et nettobeløb, ville være 22 % mindre, idet datterselskabet forinden har svaret skat af dette. Ved transparensreglen er det i stedet bruttobeløbet inden indkomstskat, der overføres til fonden. Det er således mere fordelagtigt at anvende transparensreglen fremfor prioriteringsreglen ift. et konkret datterselskab. Men betingelserne for, at transparensreglen kan anvendes af fonden ift. et konkret selskab, vil ikke altid kunne opfyldes.

Den indkomst, der er omfattet af transparensreglen, skal i samme indkomstår enten uddeles eller hensættes til senere uddeling til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Transparensreglens begrænsninger

Anvendelsen af transparensreglen er underlagt en række begrænsninger, hvoraf enkelte allerede er nævnt:

- Fonden skal eje mindst 75 % af aktiekapitalen i det pågældende datterselskab

³⁸ Skattedepartementets cirkulære nr. 133 af 28. november 1986, pkt. 12 og Selskabsskattelovens § 3, stk. 4.

³⁹ Jf. SKM 2007.104 LSR.

⁴⁰ Den i praksis vigtigste gruppe er foreninger omfattet af Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. Selskabsskattelovens § 31, stk. 1.

⁴¹ Den del af overskuddet, som ikke overføres til fonden, beskattes i datterselskabet, som derved pålignes denne del af skatten. Det er bl.a. fremgangsmåden, hvis der er minoritetsaktionærer i datterselskabet.

⁴² Jf. Susanne Nørgaard, Revision og Regnskabsvæsen 2013.48.

- Transparensreglen kan kun anvendes på datterselskaber, der er direkte ejet af fonden
- Fonden skal i sin vedtægt have et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Fonden kan også have andre formål i sin vedtægt, men datterselskabets indkomst, der overføres til fonden, kan alene anvendes til almennyttige eller almenvelgørende uddelinger og hensættelser⁴³
- Datterselskabet kan ikke opnå fradrag for en større udlodning end et beløb, der svarer til det aktuelle års skattepligtige indkomst

Som anført ovenfor gælder transparensreglen alene for selskaber, som fonden ejer direkte.⁴⁴ Har fonden således indskudt et holdingselskab mellem sit driftsselskab og fonden, kan transparensreglen ikke længere anvendes på driftsselskabet, men kan nu i stedet anvendes på holdingselskabet. Såfremt hovedparten af indkomsten i koncernen stammer fra driftsselskabet, vil dette imidlertid ikke være lige så fordelagtigt for fonden, eftersom hovedparten af fondens indkomst forinden vil have været underlagt en indkomstbeskatning på 22 % i driftsselskabet.

I de tilfælde, hvor transparensreglen ikke kan anvendes, er konsekvensen, at der sker en merbeskatning på 22 % af det overskud, som fonden modtager i aktieudbytte fra et selskab.

Gaver og arv til fonde

Gaver

Fondes generelle skattepligt omfatter også gaver, som fondene modtager.⁴⁵

Fonde, der ikke blandt sine formål har et familieformål, er imidlertid fritaget for at skulle svare indkomstskat af en gave, såfremt den ikke skal anvendes til uddeling. Det vil i praksis sige, at gaven tilfalder grundkapitalen, hvis der er tale om en erhvervsdrivende fond,⁴⁶ og den bundne kapital, hvis der er tale om en ikke-erhvervsdrivende fond.⁴⁷

Fonde, der blandt sine formål har et familieformål, skal betale 20 % i indkomstskat af en gave, hvis den tilfalder grundkapitalen (erhvervsdrivende fonde) henholdsvis den

⁴³ Konsolideringsfradrag tæller ikke med som en almennyttig eller almenvelgørende uddeling eller hensættelse.

⁴⁴ Fonden vil dog kunne anvende transparensreglen på et datterselskab, hvis der imellem fonden og datterselskabet er indskudt et kommanditselskab eller partnerselskab, idet sidstnævnte begge er skattemæssigt transparente, se f.eks. SKM 2017.17 SR.

⁴⁵ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

⁴⁶ En gave til en erhvervsdrivende fond tilfalder kun fondens grundkapital, såfremt giver har bestemt dette.

⁴⁷ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, 1. pkt.: En ikke-erhvervsdrivende fonds bestyrelse beslutter, om aktiver, som senere tilfalder fonden som arv eller gave, eller hvad der træder i stedet herfor, skal anvendes til uddeling eller henlægges til fondens formue, medmindre arvelader eller gavegiver har truffet bestemmelse herom. Er beslutningen ikke truffet inden dette tidspunkt, henlægges arven eller gaven til fondens formue jf. Fondslovens § 9, stk. 2.

bundne kapital (ikke-erhvervsdrivende fonde) ved stiftelse af fonden.⁴⁸ Modtager en fond med et delvist familieformål gaver efter stiftelsen, skal fonden svare indkomstskat med 22 %, uanset om gaven tilfalder grundkapitalen (erhvervsdrivende fonde) henholdsvis den bundne kapital (ikke-erhvervsdrivende fonde) eller er bestemt til uddeling.⁴⁹

Tabel 1: Indkomstskat på gaver

	Til grundkapitalen/ bundne kapital ved stiftelse	Til grundkapitalen/ bundne kapital ved udvidelse	Bestemt til uddeling
Fonde med familieformål	20 % afgift	Indkomstskat 22 %	Indkomstskat 22 %
Fonde med andre formål	Skatte- og afgiftsfri	Skatte- og afgiftsfri	Indkomstskat 22 %

Arv

Fonde svarer ikke indkomstskat af arv, legat og forsikring m.v., men er i stedet omfattet af reglerne om boafgift. Fonde skal som udgangspunkt betale bo- og tillægsboafgift på 36,25 % af arv m.v.⁵⁰

Skatteministeren er bemyndiget til at bevilge afgiftsfritagelse for arv, legat og forsikring mv., der tilfalder fonde med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.⁵¹ Fonden ansøger told- og skatteforvaltningen, der træffer afgørelse.⁵²

Fonde, der i forvejen er optaget på den af told- og skatteforvaltningens udsendte oversigt over almenvelgørende eller på anden måde almennyttige fonde, foreninger, stiftelser, institutioner m.v. samt religiøse samfund, som er godkendt efter Ligningslovens § 8 A eller § 12, er uden videre fritaget for at betale boafgift.⁵³ Fonde, der ikke udelukkende har almennyttige og/eller almenvelgørende formål, eller ikke er fritaget i henhold til ovennævnte afsnit, skal svare 36,25 % i bo- og tillægsboafgift.

⁴⁸ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, 3. pkt.

⁴⁹ Jf. Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, 2. pkt. og 3. pkt. modsætningsvist.

⁵⁰ Det har – i modsætning til hvad der gælder for gaver – ikke betydning for beregningen af boafgift, om arven går til grundkapitalen hhv. den bundne kapital eller til fondens frie midler.

⁵¹ Jf. Bo- og gaveafgiftslovens § 3, stk. 2.

⁵² Bekendtgørelse nr. 928 af 4. oktober 2005 § 14, stk. 1.

⁵³ Jf. Boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra g.

Tabel 2: Boafgift

	Boafgift
Fonde med andre formål	36.25 % i bo- og tillægsboafgift
Fonde med almennyttigt og/eller velgørende formål	0 % i boafgift

Som det ses, er der ikke symmetri i beskatning af fonde af gaver henholdsvis arv, legat, forsikringer m.v.

Fonde har ikke adgang til såkaldt skattemæssig succession, hvilket betyder, at overdrageren (gavegiver eller dødsbo) skal betale skat af eventuelle avancer på de aktiver, der overdrages til fonden som beskrevet ovenfor. Overdrager en gavegiver eller et dødsbo således f.eks. aktier til en fond, og indebærer afståelsen af aktierne, at der realiseres en avance, skal en gavegiver⁵⁴ eller et dødsbo beskattes af gevinsten.

⁵⁴ Dette modificeres under visse betingelser, når gavegiver i stedet er et aktieselskab ved den transaktion, der kaldes "holdingmodellen".

ET HISTORISK BLIK PÅ FONDSBESKATNINGEN

Siden 1960 har fonde været omfattet af en særlig bestemmelse i selskabsskatteloven.⁵⁵ Efter den bestemmelse blev fonde, andre selvejende institutioner, korporationer, legater og andre foreninger indtil 1985⁵⁶ alene beskattet af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, herunder af indtægt ved drift og udlejning af fast ejendom.⁵⁷ Indtægter som f.eks. renter og aktieudbytter, gaver, kontingenter eller avancer var ikke skattepligtige efter de dagældende regler.

Hvis fondens formål var almenvelgørende eller almennyttigt, kunne fonden ansøge om at blive skattefritaget, i det omfang den skattepligtige indkomst anvendtes til eller hensattes til sikring af de formål.⁵⁸ Der var ingen krav om, hvornår midlerne skulle anvendes til det almennyttige formål, og kapitalen kunne således akkumuleres skattefrit i fondene.

Reglerne, som havde fundet anvendelse siden 1922,⁵⁹ indebar, at erhvervsdrivende almennyttige fonde for alle praktiske formål ikke betalte skat.⁶⁰

Derudover kunne aktieselskaber, der var majoritetsejet af en fond, også få skattefrihed for indkomst, der blev overført til fonden, såfremt fonden enten uddelte eller hensatte samme beløb til et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Rationalet bag reglen var, at fonden ikke ville være blevet beskattet, hvis fonden selv havde drevet virksomheden, og derfor skulle det ikke have betydning, at ejerskabet lå i en fond. Det rationale er stadig gyldigt og gælder således også i dag i form af den såkaldte transparensregel (se side 10).⁶¹

1978 – Justitsministeren nedsætter udvalg

I slutningen af 1960'erne var der voksende fokus på fondenes skattemæssige forhold såvel blandt politikere som jurister,⁶² og i 1978 nedsatte justitsministeren et sagkyndigt udvalg, der fik til formål at overveje behov og muligheder for en lovmæssig regulering af fonde samt i givet fald udarbejde forslag til, hvordan den skulle udformes. Udvalget

⁵⁵ Dagældende selskabsskattelev (lovbekendtgørelse nr. 512 af 31. oktober 1983 som senest ændret ved lov nr. 125 af 31. marts 1985) § 1, stk. 1, nr. 6, jf. § 1, stk. 2.

⁵⁶ Andre foreninger end dem, der er nævnt tidligere i bestemmelsens § 1, stk. 3-5a.

⁵⁷ Jf. Forslag til fondsbeskatningslov nr. 108 af 20. februar 1986, Almindelige bemærkninger afsnit 1.

⁵⁸ Jf. Forslag til fondsbeskatningslov nr. 108 af 20. februar 1986, Almindelige bemærkninger afsnit 1.

⁵⁹ Jf. Statsskatteloven § 2, nr. 5, litra g. Selskabsskatteloven blev indført ved lov nr. 255 af 11. juni 1960.

⁶⁰ Jf. Susanne Nørgaard, Skattereglerne for erhvervsdrivende fonde, Revision og regnskabsvæsen 2013, nr. 8, s. 48ff.: Af arv betalte fonde som udgangspunkt 35 % i arveafgift men dette kunne af skatteministeren nedsættes til 12 %, såfremt arven tilfaldt en fond, der havde et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Gaver til fonde var fritaget for gaveafgift og blev heller ikke indkomstbeskattet. Derimod skulle opretteren af fonden betale særlig indkomstskat af de overdragne værdier.

⁶¹ Jf. Selskabsskattelovens § 3, stk. 4, og Skattedepartementets cirkulære nr. 133 af 28. november 1986, pkt. 12.

⁶² Jf. Kristian Mogensen, Selvejende institutioner og fonds, Revision og regnskabsvæsen, 1969, s. 309 ff. og Tøger Nielsen, Uholdbare skatteprivilegier, Revision og regnskabsvæsen, 1970, s. 22.

skulle også give principielle synspunkter vedrørende fondene og deres placering i skatte- og afgiftsmæssig henseende.

Det sagkyndige udvalg anbefalede bl.a., at hvis der skulle gennemføres en udvidelse af den gældende beskatningsordning for fonde, så burde det ske på grundlag af de regler, der gælder for aktieselskaber. Udvalget anbefalede samtidig, at udformningen af en sådan beskatningsordning skulle ske under hensyntagen til de særlige forhold, der følger af fondenes karakter af selvejende institutioner.⁶³

Herefter hørte enigheden imidlertid op i det sagkyndige udvalg, der delte sig i tre.

- Den første gruppe anførte, at fondene kunne omfattes af de generelle regler om indkomstbeskatning af aktieselskaber, under den forudsætning at der indførtes særlige fradragsregler for fondenes varetagelse af deres fundatsmæssige formål.
- Den anden gruppe anførte, at fonde ikke kunne underkastes en udvidet beskatning, uden at det vil påvirke fondenes muligheder for at varetage deres formål og var derfor modstandere af en udvidelse af fondenes skattepligt.
- Den tredje gruppe anførte, at fonde burde beskattes efter almindelige principper om indkomstbeskatning uden særlige fradragsregler, idet de almennyttige formål kunne tilgodeses via tilskud fra det offentlige i stedet.⁶⁴

1983: Folketinget vedtager beslutningsforslag

Folketinget vedtog i maj 1983 et beslutningsforslag, i henhold til hvilket regeringen skulle udarbejde et forslag til en fondsbeskatningslov med afsæt i fondsudvalgets betænkning.⁶⁵

1983-84: Fremsættelse af lovforslag, der dog ikke vedtages

I folketingsåret 1983-84 fremsatte regeringen et lovforslag, hvor man foreslog en udvidelse af den eksisterende beskatning for de registreringspligtige fonde. Efter dette lovforslag, der ikke blev vedtaget, skulle skattepligten udvides til også at omfatte renteindtægter og aktieudbytter.⁶⁶

⁶³ Jf. betænkning om fonde nr. 970 af 1982, s. 134.

⁶⁴ Jf. betænkning om fonde nr. 970 af 1982, s. 131ff. Se også Peter Loft, Baggrunden for fondsbeskatningen, Revision og regnskabsvæsen, nr. 12, 2013, s. 39f.

⁶⁵ Beslutningsforslag 53 af 3. maj 1983.

⁶⁶ Lovforslag nr. 129, 1983-84, 2. samling.

1986: Folketinget vedtager Fondsbeskatningslov

Den 20. februar 1986 fremsatte regeringen et nyt forslag til en Fondsbeskatningslov.⁶⁷ Lovforslaget blev vedtaget og trådte i kraft med virkning fra indkomståret 1987.⁶⁸ Med loven blev erhvervsdrivende fonde og ikke-erhvervsdrivende fonde underlagt en generel indkomstbeskatning som for aktieselskaber, dog med særlige undtagelser, der tager hensyn til fondenes vedtægtsmæssige forpligtelser til at gennemføre deres formål. Loven indebar en udvidelse af fondenes skattepligt, således at skattepligten fremover også omfattede andre indtægter end blot overskud ved erhvervsmæssig virksomhed.

Uagtet at det var tanken, at fonde, med forbehold for deres særlige forhold, skulle følge reglerne for aktieselskaber, er der en række bestemmelser, der ikke i samme omfang finder anvendelse for fonde i dag, herunder bl.a. adgangen til sambeskatning med fondens datterselskaber.⁶⁹

1987-2016: Løbende ændring af indkomstskattesatser

Fondsbeskatningsloven følger samme indkomstskattesats for selskaber, og den udgjorde i 1987 50%.⁷⁰ Skattesatsen faldt i 1990 til 40 % og derefter løbende frem til de eksisterende 22 % i 2016.⁷¹

1998: Pinsepakken – fjernelse af successionsadgang

Den 26. juni 1998 vedtog Folketinget L100 (lov nr. 431 af 26. juni 1998) også kaldet Pinsepakken.⁷² Loven indebar bl.a., at fonde og andre juridiske personer ikke længere kunne arve med skattemæssig succession. Det oprindelige lovforslag indeholdt endvidere et forslag om ophævelse af skattefriheden for gaver til fonde, men denne del af lovforslaget endte med at falde bort. Skattemæssig succession betyder, at den, der erhverver et skatterelevant aktiv, f.eks. en aktie, indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen. Det vil sige, overdrageren ikke bliver beskattet af avancer på tidspunktet for aktivets overdragelse.

⁶⁷ Forslag til fondsbeskatningslov nr. 108 af 20. februar 1986.

⁶⁸ Lov nr. 145 af 19. marts 1986. Lov nr. 146 af 19. marts 1986 indeholder konsekvensændringerne i forbindelse med vedtagelsen af fondsbeskatningsloven.

⁶⁹ Sambeskatning vil sige, at et holdingselskab og et datterselskab beskattes under ét, hvilket i praksis sker ved, at de opgør deres samlede indkomst i én selvangivelse hos holdingselskabet.

⁷⁰ Jf. Fondsbeskatningslovens § 11, stk. 1.

⁷¹ Jf. <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivning-1987-1993>, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivning-1994-2001>, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-beloebsgraenser-i-skattelovgivning-2002-2009> og <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivning-2010-2018>.

⁷² Loven fandt anvendelse på dødsboer efter personer, der døde den 1. januar 1999 eller senere og ved skifte af uskiftede boer, når anmodning om skifte var indgivet den 1. januar 1999 eller senere.

2012: Erhvervsfondsudvalgets rapport

I marts 2012 nedsatte Erhvervs- og Vækstministeren et udvalg, der fik til opgave at se på den gældende lovgivning for de erhvervsdrivende fonde med henblik på en modernisering heraf. I sin rapport anførte udvalget,⁷³ at den manglende adgang for skattemæssig succession for erhvervsdrivende fonde efter udvalget opfattelse er hindrende for stiftelse af nye større erhvervsdrivende fonde, idet udvalget henviste til udtræk fra Erhvervsstyrelsens it-systemer.

2013: Vækstplan DK

I 2013 indgik regeringen sammen med Venstre, Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti aftale om Vækstplan DK, der på side 46 havde følgende aftaletekst vedrørende erhvervsdrivende fonde:

”Forholdene for erhvervsdrivende fonde skal forbedres, så overtagelse af virksomheder kan ske med skattemæssig succession. Med virkning fra 2016 skal der således ikke betales aktieindkomstskat af avancen hos den hidtidige ejer, når denne donerer virksomheden til fonden. Regeringen vil præsentere aftaleparterne for et konkret forslag til udmøntning af den afsatte ramme på 300 mio. kr. årligt fra 2016.”⁷⁴

Der nedsattes følgelig en tværministeriel arbejdsgruppe med det formål at finde en model for skattemæssig succession. Arbejdsgruppen var underlagt den i aftalen anførte budgetforudsætning på 300 mio. kr., hvorfor der var tale om en bunden opgave i forhold til, at en model skulle hænge sammen økonomisk.

Den tværministerielle arbejdsgruppe offentliggjorde sin rapport i 2015. Den mødte imidlertid kritik fra flere sider, hvorfor skatteministeren nedsatte en ny arbejdsgruppe, i hvilken der nu også deltog eksterne medlemmer (hvoraf forfatteren til dette notat var blandt).

Den udvidede arbejdsgruppe offentliggjorde sin rapport i 2018,⁷⁵ og som udløber heraf fremsatte skatteministeren den 26. marts 2020 lovforslag L 156 bl.a. indeholdende den udvidede arbejdsgruppes model. Som følge af Covid-19 forventes forslaget først at blive vedtaget i andet halvår af 2020.

2016-2017: Ændring af fradragsregler

Gennem årene er der gennemført en række ændringer af reglerne for beskatning af fonde, men overordnet set er det fortsat den samme beskatningsordning, der finder

⁷³ Erhvervsfondsudvalgets rapport om fremtidens regulering af erhvervsdrivende fonde, 2012. s. 15f.

⁷⁴ https://fm.dk/media/14273/vaekstplanDK_stærkevirksomhederflerejob_web.pdf Dette beløb blev sidenhen hævet til 360 mio. kr., jf. <https://www.skm.dk/media/5973/5-succession-til-erhvervsdrivende-fonde.pdf>

⁷⁵ <https://www.skm.dk/media/6440/rapport-fra-arbejdsgruppe.pdf>

anvendelse. De seneste år er der dog gennemført to væsentlige ændringer af fradragsreglerne.⁷⁶

Nedsættelse af konsolideringsfradraget

Den første væsentlige ændring af fradragsreglerne for fonde skete i 2016, hvor Folketinget besluttede at reducere fondenes såkaldte konsolideringsfradrag fra 25 % til 4 %.⁷⁷ Det fremsatte lovforslag lagde op til en fuldstændig afskaffelse af konsolideringsfradraget, men det endte som nævnt med at blive reduceret til 4 %.

Lovforslaget lagde oprindeligt også op til en fjernelse af transparensreglen (i lovforslaget betegnet overførselsreglen). Men den del af lovforslaget bortfaldt, da en fjernelse væsentligt ville overstige det oprindelige finansieringsbidrag.

Fjernelse af fradrag for uddelinger, der ikke er almennyttige eller almenvelgørende

Den anden væsentlige ændring af fradragsreglerne skete i 2017, hvor det blev vedtaget at fjerne fondes fradrag for uddelinger, der ikke er almennyttige eller almenvelgørende.⁷⁸ Baggrunden for loven var en dom afsagt af EU-domstolen den 17. september 2015,⁷⁹ hvor det også blev slået fast, at det er i strid med EU-rettens regler om kapitalens fri bevægelighed,⁸⁰ at et fradrag for en uddeling fra en fond betinges af, at modtageren er skattepligtig af uddelingen i fondens hjemland.

Det merprovenu, som staten får ind ved skærpelsen, tilbageføres ved, at modtagere af sådanne uddelinger kun skal medregne 80 % af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Sammenfattende

Sammenfattende kan det siges, at fondenes skattemæssige status over tid har ændret sig fra alene at blive beskattet af indtægter fra erhvervmæssig indkomst, med mulighed for at blive helt skattefritaget, hvis den ansøgende fond havde et almennyttigt eller almenvelgørende formål, til i dag at være underlagt en generel skattepligt af indkomster og avancer, der som udgangspunkt svarer til aktieselskaber.

Fonde blev til gengæld for den generelle skattepligt indrømmet fradrag for uddelinger og konsolidering til fondenes vedtægtsmæssige formål for derigennem at sikre, at skattereglerne ikke gjorde det vanskeligt for fondene at opfylde deres vedtægtsmæssige formål. Denne generelle fradragsret blev imidlertid i 2017

⁷⁶ Af ændringer gennem årene kan bl.a. lov nr. nr. 525 af 12. juni 2009, som væsentligt ændret ved lov nr. 254

⁷⁷ Lov nr. 651 af 8. juni 2016 om nedsættelse af fondes generelle konsolideringsfradrag og ophævelse af det særlige konsolideringsfradrag for fonde med kongeligt konfirmeret fundats.

⁷⁸ Jf. Lov nr. 473 af 17. maj 2017.

⁷⁹ EU-domstolens dom af 17. september 2015 i sag C-589/13, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt.

⁸⁰ Jf. Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde art. 63

indskrænket til alene at gælde for uddelinger, der er almennyttige eller almenvelgørende.

August 2020

Fondenens Videnscenter
Ny Carlsberg Vej 80
1799 København
c/o Spaces Denmark
CVR. 39192292
info@fondenensvidenscenter.dk
www.fondenensvidenscenter.dk