

Vidensnotat:

Fonde og skat

Forord

I dette notat gennemgås de grundlæggende regler for beskatning af de såvel erhvervsdrivende som ikke-erhvervsdrivende fonde.

Fonde uden erhvervmæssige aktiviteter kaldes somme tider almene, almennyttige eller almindelige fonde og er underlagt tilsyn af Civilstyrelsen, mens de erhvervsdrivende fonde er underlagt tilsyn af Erhvervsstyrelsen. Opdelingen har en mindre betydning i skattemæssig forstand, idet der er visse forskelle i bl.a. afgiftspligten og visse periodiserings- og opgørelsesregler. For enkeltheds skyld vil begge typer af fonde i det følgende være omfattet af samme fondsbetegnelse, medmindre andet eksplicit er angivet i teksten.

Notatet er foranlediget af Fondenes Videnscenter og har til formål at udbrede kendskabet og forståelsen af de skatteregler, der gælder for fonde. Af denne grund er notatet også frit tilgængeligt på foreningens hjemmeside - www.fondenesvidenscenter.dk.

Fonde og skat: De gældende skatteregler

Systematikken i fondsbeskatningsloven

Skattepligten for fonde er afgrænset efter de materielle fondslove. Dvs. at en fond alene beskattes efter reglerne i fondsbeskatningsloven, såfremt fonden er omfattet af enten fondsloven eller erhvervsfondsloven.

Overordnet bygger fondsbeskatningsloven på et princip om, at skattepligten som udgangspunkt følger skattelovgivningens almindelige regler, der gælder for aktie- og anpartsselskaber. Fonde beskattes således i udgangspunktet i medfør af fondsbeskatningslovens § 3 med en selskabsskattesats på 22 pct. af såvel erhvervmæssig indkomst som kapitalindkomst efter de helt samme regler som for kapitalselskaber.

Der findes hertil en række særlige regler, som afviger skattelovgivningens almindelige systematik. Disse regler har bl.a. gennem særlige fradragsadgange til formål at gøre fondene i stand til at opfylde deres vedtægtsmæssige formål.

Fradrag for driftsomkostninger og det udvidede driftsomkostningsbegreb

Der skelnes i fondsbeskatningsloven mellem erhvervmæssig indkomst og øvrigt indkomst. Sondringen har alene betydning for bundfradraget, som gives i den øvrige indkomst.

I erhvervsindkomsten kan fonde fradrage driftsomkostninger, skattemæssige afskrivninger mv. efter de almindelige regler, der gælder for kapitalselskaber.

Der er normalt tale om en fradragsberettiget driftsomkostning, når udgiften er gået til at sikre, erhverve eller vedligeholde indkomsten.

For fonde gælder der endvidere i praksis et udvidet driftsomkostningsbegreb. Efter det udvidede driftsomkostningsbegreb har fonde adgang til at fradrage en række atypiske udgifter, som er nødvendige at

afholde af hensyn til fondens virksomhed. Foruden det udvidede driftsomkostningsbegreb havde udgiften ikke været fradragsberettiget.

Som et eksempel på det udvidede driftsomkostningsbegreb kan nævnes en fonds udgifter til drift af en virksomhed, der ikke drives med henblik på at opnå et økonomisk overskud.

Bundfradrag

Fonde har ifølge fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, et bundfradrag på 25.000 DKK ved opgørelse af den øvrige indkomst. Øvrig indkomst omfatter alt indkomst, der ikke er erhvervmæssig indkomst.

Som eksempel på indkomst, der henføres til den øvrige indkomst, kan nævnes indkomstskattepligtige gaver eller skattepligtigt kapitalafkast.

Fradrag for almennyttige eller almenvelgørende uddelinger og hensættelser

Fonde kan efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4 fradrage en række udgifter, som normalt ikke ville have været fradragsberettigede for kapitalsekskaber.

Dette gælder for det første fradrag for uddelinger til almennyttige og almenvelgørende formål. For det andet kan fonde foretage fradrag for hensættelse til opfyldelse af selvsamme formål.

Uddelinger karakteriseres som udbetalinger af nettoindkomst i indkomståret til vedtægtsmæssige formål. Fradragsretten gælder for både eksterne og interne uddelinger, når formålet er almennyttigt eller almenvelgørende.

Ved eksterne uddelinger forstås uddelinger, der går til fondens vedtægtsbestemte formål, uden at der forventes en modydelse. Med andre ord er eksterne uddelinger midler, som fonden uddeler til formål, som er uden for sin egen direkte drift. Det kan f.eks. være ydelser i form af legater, stipendier, afkald på indtægter eller en gældsftergivelse.

Ved interne uddelinger forstås uddelinger, der er afholdt for at realisere fondens formål, hvor fonden selv modtager en modydelse. Med andre ord er interne uddelinger midler, der afholdes med henblik på at realisere fondens formål, og hvor fonden samtidig selv opnår en modydelse. Det kan f.eks. være udgifter til at forbedre eller udvide en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller et museums indkøb af kunst til egne udstillinger. Udgifter til debat- og formidlingsaktiviteter, herunder udgifter til at udarbejde og lancere rapporter, case-samlinger og andet med formål om at øge viden, skabe debat og styrke god praksis inden for støtteområder, kan også være interne almennyttige uddelinger, hvis den opnåede viden generelt gavner samfundet ved offentliggørelse, og målgruppen ikke samtidig indirekte forfordeler bestemte erhvervmæssige interesser m.v. Der skal på vidensområdet udvises forsigtighed.

Som alternativ til øjeblikkelig uddeling kan fonde vælge at hensætte midler til fremtidig anvendelse for almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål.

Formålet med den skattemæssige hensættelsesordning er at give fondene bedre muligheder for at spare midler op til gennemførelse af projekter, som overstiger fondens økonomiske evne i et givent indkomstår.

Hensættelsesordningen er et selvangivelsesvalg, som træffes ved aktivt at foretage hensættelser i et indkomstår på oplysningsskemaet. Når ordningen er tilvalgt, er der i visse tilfælde adgang til at ændre

niveauet af hensættelser. Dette kan f.eks. være relevant, hvis den oplyste eller ansatte indkomstopgørelse ændres, hvortil den evt. afledte ændring af den skattepligtige indkomst udlignes ved at reducere eller foretage yderligere hensættelser.

Hvis der foretages hensættelser til senere opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, skal midlerne være fuldt ud anvendt inden 5 år, idet der ellers vil ske efterbeskatning af ubenyttede hensættelsesbeløb. Efterbeskatning finder dog kun sted for de hensættelsesbeløb, som har reduceret fondens skattepligtige indkomst.

Om en uddeling er almenvelgørende eller almennyttig, beror i skatteretlig henseende på en konkret vurdering. Det er derfor ikke i sig selv tilstrækkeligt, at en fond har et almennyttigt eller almenvelgørende formål i vedtægterne.

Almenvelgørende formål foreligger, når støtten ydes til personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseret som nyttig. Blandt sådanne almennyttige formål kan eksempelvis 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 vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige.

Et formål kan alene anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttig, såfremt den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelinger, er afgrænset efter retningslinjer af et objektiv præg. Formålet skal desuden komme en vis, videre kreds til gode.

Efter hovedreglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, er uddelingen fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, hvor der er en retlig forpligtelse til at foretage uddelingen. Hvis uddelingen imidlertid strækker sig over flere indkomstår, er det valgfrit, om hele uddelingen skal fratrækkes på tidspunktet for den retlige forpligtelse eller afvente de enkelte raters forfald. Valget følger alene den konkrete uddeling, og der kan således for hver uddeling foretages forskellige valg.

Konsolideringsfradraget

Efter reglen i fondsbeskatningslovens § 5 kan fonde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Formålet med konsolideringsfradraget var oprindeligt at værne mod udhuling af fondskapitalen.

Konsolideringsfradraget beregnes som 4 pct. af de uddelinger, som i indkomståret foretages til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Der gives således reelt et fradrag på 104 pct. af sådanne uddelinger.

Hvis der foretages hensættelser til senere opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, indgår hensættelsesbeløbet ikke i grundlaget for opgørelse af konsolideringsfradraget. Konsolideringsfradraget indtræder først i det indkomstår, hvor midlerne faktisk uddeles.

Transparensreglen

Fonde har i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 4, adgang til at anvende den såkaldte transparensregel.

Transparensreglen skal hindre, at der sker merbeskatning af indtægter, som oppebæres i et datterselskab, der ejes af fonden, fremfor at indtægten oparbejdes direkte i fonden selv. Dette sikres ved, at indtægter, som er erhvervet af datterselskabet, overføres og dermed anses for optjent af fonden. Samtidig indrømmes datterselskabet et fradrag svarende til det overførte beløb. Herved stilles fonden, som om indtjeningen var sket direkte i fonden, og valget af koncernstruktur er herefter tiltænkt at være neutral.

Der er en række krav tilknyttet anvendelsen af transparensreglen. For det første kan transparensreglen alene anvendes på datterselskaber, hvori fonden direkte ejer mindst 75 pct. af kapitalen. Det er således ikke muligt at anvende transparensreglen på datterdatterselskaber. For det andet er det et krav, at fonden i samme indkomstår uddeler eller hensætter et beløb til almennyttige eller almenvelgørende formål, som mindst svarer til det overførte beløb. I den forbindelse tæller konsolideringsfradraget ikke med som almennyttig uddeling eller hensættelse. For det tredje er det et krav, at datterselskabet ikke ved overførslen opnår et større fradrag end dets aktuelle års skattepligtige indkomst. Datterselskabet kan altså ikke overføre sig til et fremførselsberettigede underskud.

Transparensreglen giver altså adgang til, at en del eller hele den skattepligtige indkomst i et direkte ejet datterselskab overføres til fonden med fradragsret for datterselskabet. I praksis sker dette ved, at datterselskabet indrømmes et ligningsmæssigt fradrag, mod at det tilsvarende beløb indtægtsføres i fonden, som herefter uddeler eller hensætter beløbet.

Prioriteringsreglen

Der gælder en særlig prioriteringsregel i fondsbeskatningsloven, som indebærer, at en fond er forpligtet til at uddele visse skattefrie indtægter, førend der kan opnås fradrag for uddelinger, hensættelser samt hensættelser til konsolidering af fondskapitalen.

Frdrag for uddelinger mv. kan således alene opnås, i det omfang uddelingerne overstiger skattefrie aktieudbytter, herunder de skattefrie 30 pct. af bruttoudbyttet på unoterede porteføljeaktier, samt bundfradraget på 25.000 DKK.

Det overordnet formål bag reglerne skal tilskynde fondene til at varetage deres særlige formål; nemlig at foretage samfundsnyttige uddelinger. Reglerne bygger således på en incitamentsordning, hvor fondene i udstrakt grad har mulighed for at eliminere beskatningen, hvis de uddeler deres overskud til almennyttige eller på almenvelgørende formål. Hvis der ikke foretages uddelinger, og overskuddene dermed bibeholdes i fondene, undergives fondene som udgangspunkt en beskatning svarende til kapitalsselskabernes.

Nedenfor følger et eksempel på prioriteringsreglens anvendelse:

Forsimplet indkomstopgørelse med anvendelse af prioriteringsreglen		DKK
Resultat før skat		600.000
Bundfradrag		-25.000
Skattepligtig indkomst før særlige bestemmelser		575.000
Almennyttige eller almenvelgørende uddelinger	350.000	
Hensættelser til senere almenyttig uddeling	250.000	
Konsolideringsfradrag (4 pct. af uddelinger)	14.000	
Frdrag for prioriteringsreglen	614.000	
Prioriteringsreglen i FBL § 6:		
Skattefrie udbytter	250.000	
Bundfradrag	25.000	275.000
Frdragsret for uddelinger for året	339.000	-339.000
Skattepligtig indkomst		236.000

Fremførelse af underskud

Fonde har ligesom kapital-selskaber mulighed for at fremføre underskud til modregning i efterfølgende indkomstår. Det fremførte underskud skal modregnes i nettoindkomsten, dvs. før fradrag for uddelinger og hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål samt konsolideringsfradraget.

Endvidere er uddelinger alene fradragsberettigede, i det omfang de kan rummes i fondens positive indkomst. Uddelingerne mv. kan altså ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et negativt beløb, som kan modregnes i fremtidige års positive indkomst. Med andre ord har fradraget ingen skattemæssig værdi, hvis den skattepligtige indkomst bliver negativ som følge af foretagne uddelinger m.v.

For kurstab findes der dog en særregel i fondsbeskatningslovens § 3. Efter denne regel kan fonde fremføre et underskud, selvom den skattepligtige indkomst efter foretagne uddelinger og hensættelser bliver negativ. I så fald kan den del af underskuddet, som svarer til det fradragsberettigede nettokurstab efter kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven, fremføres.

Beskatning af kapitalgevinster

Gevinst og tab på fordringer omfattet af kursgevinstloven

Fonde skal behandle gevinst og tab på fordringer, herunder obligationer, finansielle kontrakter og strukturerede fordringer ligesom kapitalselskaber. Den altovervejende hovedregel er, at gevinst og tab på disse instrumenter opgøres efter et såkaldt lagerprincip.

Lagerprincippet indebærer, at gevinst og tab på f.eks. en fordring medregnes til den skattepligtige indkomst, selvom fordringen endnu ikke er realiseret. Der opgøres således en gevinst eller tab på fordringen som forskellen mellem handelsværdien af fordringen ved indkomstårets udløb og indkomstårets begrundelse. Lagerprincippet kan medføre en likviditetsmæssig udfordring for fondene, idet der endnu ikke er modtaget en salgssum for aktivet til at finansiere skattebetalingen.

Renteindtægter og udgifter

For fonde er renteindtægter skattepligtige, og renteudgifter er fradragsberettigede efter samme grundlag som kapitalselskaber.

Selve periodiseringen følger principperne i ligningslovens § 5.

Efter disse regler skal erhvervsdrivende fonde i indkomstopgørelsen medregne renteindtægter og udgifter efter *periodiseringsprincippet*, dvs. for den periode, de vedrører. Ikke-erhvervsdrivende fonde kan derimod vælge at medregne renter efter *forfaldsprincippet*, dvs. medregnes på det tidspunkt, renten forfalder til betaling.

Aktieafkast

Fonde skal behandle gevinst og tab på aktier mv. omfattet af aktieavancebeskatningsloven efter samme regler som kapitalselskaber. Det samme gælder udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A.

Aktieavancebeskatningsloven regulerer en række forskellige aktityper. I første omfang afhænger beskatningen af aktiens skattemæssige kvalifikation.

De såkaldte almindelige aktier omfatter: “koncernselskabsaktier, datterselskabsaktier, skattefrie porteføljeaktier” samt “skattepligtige porteføljeaktier”. I det følgende gennemgås den skattemæssige behandling af de respektive aktityper sammen med kendetegnene herfor.:

Ved *koncernselskabsaktier* forstås normalt aktier i selskaber, hvor fonden direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse. Fonden skal dermed have kontrollen over datterselskaber, hvilket i udgangspunktet er opnået, når der rådes over halvdelen af stemmerettighederne.

Ved *datterselskabsaktier* forstås normalt aktier, hvor aktiebesiddelsen er på 10 pct. eller derover.

Hvis fondens aktiebesiddelse kvalificerer som koncernselskabsaktier eller datterselskabsaktier, er gevinst på aktierne skattefri og tab ikke er fradragsberettiget. Udbytter af disse aktier er ligeledes skattefrie. Det er uden betydning for den skattemæssige behandling om aktierne er børsnoterede eller ej.

Ved *skattefrie porteføljeaktier* forstås normalt unoteret aktier, som ejes af et selskab eller fond, der ejer mindre end 10 pct. af selskabskapitalen i porteføljeselskabet.

Kvalificerer aktiebesiddelsen som skattefrie porteføljeaktier er gevinst på aktierne skattefri og tab ikke er fradragsberettiget. Udbytter medregnes dog med 70 pct. af bruttobeløbet.

Ved *skattepligtige porteføljeaktier* forstås aktier, der hverken er koncernselskabsaktier, datterselskabsaktier eller skattefrie porteføljeaktier. I denne kategori er der oftest tale om en aktiebesiddelse under 10 pct. i et børsnoteret selskab.

Hvis er der tale om skattepligtige porteføljeaktier beskattes fonde fuldt ud af aktiegevinst og -tab såvel som udbytter. Hovedreglen ved beskattning af aktiegevinst og -tab er at lagerprincippet er gældende.

For så vidt angår børsnoterede porteføljeaktier har fonde efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, dog en særlig adgang til at gøre brug af realisationsprincippet frem for det lagerprincip, som kapitalselskaber på sådanne aktier er tvunget til at bruge ved opgørelse af den skattepligtige indkomst.

Realisationsprincippet indebærer, at gevinst og tab på f.eks. en aktie først medregnes til den skattepligtige indkomst, når aktien faktisk realiseres.

Det er imidlertid kun muligt at gøre brug af realisationsprincippet, hvis fonden opfylder det såkaldte uddelingskrav, og fonden ikke samtidig grundet ubenyttede hensættelsesbeløb indtræder i en efterbeskatning. I udgangspunktet medfører uddelingskravet, at fonden hvert år skal uddele et beløb svarende til summen af den skattepligtige indkomst med tillæg af bundfradraget på 25.000 DKK og eventuelle skattefrie udbytter. Der findes hertil en række hjælpende opgørelsesregler i fondsbeskatningsloven, bl.a. en bestemmelse om, at uddelinger til fondens vedtægtsmæssige formål også anses for en uddeling i relation til bestemmelsen.

Der er dog tale om meget strenge krav, og hvis betingelserne for at anvende realisationsprincippet bortfalder, skal fonden fremover anvende lagerprincippet på alle børsnoteret porteføljeaktier.

Gaver og arv til fonde samt ny successionsmodel

Gaver

Gaver til fonde er ikke omfattet af reglerne om gaveafgift i boafgiftsloven. I stedet er fonde skattepligtige af modtagne gaver, medmindre gaveoverdragelsen er omfattet af en af undtagelserne i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Der sondres i bestemmelsen mellem fonde med og uden familiemæssige formål. Fonde med familiemæssige formål omtales normalt som familiefonde.

Gaver til fonde, som ikke er familiefonde, er skattefrie, såfremt gavens værdi henlægges til den del af kapitalen, som ikke kan uddeles (grundkapitalen). En skattefri gave kan enten tilfalde grundkapitalen ved

stiftelse af fonden, eller ved en disposition, hvorved grundkapitalen efterfølgende udvides. Hvis fondsmyndigheden på et senere tidspunkt giver tilladelse til, at beløb overføres fra grundkapitalen til den frie kapital, medfører denne frigørelse sædvanligvis beskatning efter skattemyndighedernes praksis.

Gaver til familiefonde skal som den altovervejende hovedregel medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Hvis gaven ydes i forbindelse med stiftelse og tilfalder den del af grundkapitalen, som ikke kan uddeles, skal der dog alene betales en afgift på 20% af gavens værdi.

Skattepligtige gaver kvalificerer som øvrigt indkomst, som derved kan reduceres med bundfradraget i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Tilsvarende mulighed gælder ikke for afgiftspligtige gaver.

Nedenfor følger en opsummerende oversigt over beskatning mv. af gaver til fonde med og uden familiemæssige formål.

	Familiefonde	Fonde med andre formål
Gaver til ikke-disponibel grundkapital/bundne kapital Ved stiftelse Ved udvidelse	20% afgift 22% indkomstskat	Skattefri Skattefri
Gaver, der kan anvendes til uddeling	22% indkomstskat	22% indkomstskat

Arv

Arv, legat og forsikring m.v., der tilfalder fonde, er indkomstsovgørelsen uvedkommen. Ikke desto mindre skal fonde i visse tilfælde betale bo- og tillægsafgift af arv mv. svarende til en effektiv afgiftssats på 36,25%. Det er uden betydning for afgiftsberegningen, om arven mv. tilgår til grundkapitalen eller til den frie kapital.

Told og skatteforvaltningen kan efter ansøgning indrømme afgiftsfritagelse for arv mv., som tilfalder fonde med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål. Det er dog bl.a. ikke muligt at opnå afgiftsfritagelse på kapitaler og formuegoder, hvortil der er knyttet brugs- eller indtægtsnydelse.

Ligeledes afgiftsfritages arv mv., der tilfalder fonde, som er godkendt efter ligningslovens § 8 A eller § 12. En godkendelse efter disse bestemmelser kræver, at fondens formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt. Skattestyrelsen ajourfører en liste over godkendte fonde i Den juridiske vejledning, afsnit C.A.4.3.5.9.

Endvidere afgiftsfritages overdragelser ved arv og legat i form af aktier fra en hovedaktionærs dødsbo til erhvervsdrivende fonde, når overdragelsen er omfattet af reglerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 35 C-35 F. Muligheden for at donere kapitalandele i visse selskaber til en erhvervsdrivende fond uden afgiftsmæssige konsekvenser blev indsat ved lov nr. 1836 af 8. december 2020 og har virkning for overdragelser, der sker efter d. 1. januar 2021.

Nedenfor følger en opsummerende oversigt over afgiftssatsen af arv til fonde med og uden almenvelgørende eller almennyttige formål.

	Fonde med almenvelgørende eller almennyttige formål	Fonde med andre formål
Bo- og tillægsafgift Ved arv, legat og forsikring m.v. Ved arv og legat omfattet af den nye succesionsmodel	0% -	36,25% 0%

Den nye succesionsmodel

Ved lov nr. 1836 af 8. december 2020 blev der indført adgang til at overdrage kapitalandele til erhvervsdrivende fonde, uden at overdragelsen havde skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser på overdragelsestidspunktet. Efter reglerne kan kapitalandelene overdrages enten ved gave fra fysiske personer eller ved arv eller legat fra dødsboer. Regelsættet gælder for overdragelser, som foretages efter d. 1. januar 2021.

Hidtil har den såkaldte holdingmodel været en i praksis anerkendt adgang til at overdrage en erhvervsvirksomhed som gave uden beskatning. Modellen tager udgangspunkt i de gældende skatteregler, hvormed bl.a. et moderselskabs afståelse af datterselskabsaktier ikke vil indbringe en skattepligtig aktieavance. Det var derfor muligt via et holdingselskab at overdrage erhvervsvirksomheden i datterselskabet som gave til en almennyttig eller almenvelgørende fond uden beskatning af hverken selskabet eller fonden. Tidligere var anvendelsen af holdingmodellen dog forbundet med en vis risiko, da hovedaktionæren ville blive beskattet af maskeret udbytte, såfremt hovedaktionæren havde en økonomisk eller personlig interesse i overdragelsen. Med vedtagelse af den nye succesionsmodel blev risikoen for beskatning som maskeret udbytte fjernet, idet den fremadrettede anvendelse af den allerede eksisterende holdingmodel kræver en forudgående tilladelse fra Skatterådet.

Overdragelse af erhvervsvirksomheder kan således både lade sig gøre fra et selskab ved anvendelse af den eksisterende holdingmodel og fra en fysisk person ved anvendelse af den nye succesionsmodel.

For at anvende den nye succesionsmodel i aktieavancebeskatningslovens §§ 35 C-F skal følgende betingelser være opfyldt:

1. Fondens formål skal være at eje og drive den virksomhed, der overdrages i tilknytning til kapitalandele. Kravet til fondsformålet skal være opfyldt, når kapitalandelene overdrages til fonden.
2. Det overdragede selskab må ikke være et pengetankselskab, hvilket betyder, at mindst 50% af selskabets gennemsnitlige indtægter opgjort over en treårig periode ikke stammer fra afkast af finansielle aktiver eller udlejning af fast ejendom, ligesom mindst 50% af selskabets aktiver opgjort som et gennemsnit over en treårig periode skal bestå af andet end finansielle aktiver og udlejningsejendomme. Aktivkravet skal ligeledes være opfyldt, når kapitalandelene overdrages til fonden.
3. Fonden skal efter overdragelsen eje mindst 25% af selskabskapitalen og mere end 50% af stemmerettighederne i selskabet.
4. Fonden skal opnå den bestemmende indflydelse over erhvervsvirksomheden. Dette afgøres på baggrund af en særlig aktivtest, hvor mindst 50% af den samlede overdragne aktivmasse (eksklusive

- aktier) skal være ejet af selskaber, som fonden direkte eller indirekte har bestemmelse indflydelse over.
5. Fondens skal forholdsmæssig have ret til udbytter fra selskaber og underliggende datterselskaber svarende til fondens direkte eller indirekte ejerandel af det udbyttebetalende selskab.
 6. Kapitalandelene skal overdrages uden modydelse.
 7. Den opgjorte værdi af de overdragne kapitalandele skal med fradrag af stifterskatten tilfalde fondens grundkapital.
 8. Fondens må ikke tilgodese medlemmer af en bestemt familie.
 9. Skattestyrelsen har modtaget meddelelse om at reglerne er taget i brug inden udløbet af hovedaktionærens frist for indsendelse af oplysninger for overdragelsesåret.

Overdragelsen har ingen skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser for hovedaktionæren eller fonden på overdragelsestidspunktet. Der skal dog samtidig på overdragelsestidspunktet etableres en saldo for "stifterskatten", som skal forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto.

Saldoen for stifterskatten opgøres på grundlag af overdragerens aktieavance på overdragelsestidspunktet ganget med den skattesats, der gælder for fonde (p.t. 22%). Som afståelsessum anvendes aktiernes værdi på tidspunktet for gave- eller arveoverdragelsen. Som anskaffelsessum anvendes hovedaktionærens anskaffelsessum, dog mindst 0 kr.

Stifterskatten vil forfalde til betaling, såfremt fonden efterfølgende modtager udbytte af kapitalandelene eller eventuelt frasælger disse. Den forfaldne del af saldoen for stifterskatten kan i den forbindelse bl.a. nedskrives med beløb svarende til foretagne uddelinger eller hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, som ikke har reduceret fondens skattepligtige indkomst, ganget med den aktuelle skattesats, der gælder for fonde.

Beskatning af CFC-indkomst

Ved lov nr. 1180 af 8. juni 2021 blev de danske regler om CFC-beskatning ændret med henblik på at implementere EU's såkaldte skatteundgåelsesdirektiv.

CFC-beskatning er en værnsregel, som har til formål at hindre, at mobile indkomster vilkårligt placeres i udlandet for at opnå skattemæssige fordele. Grundlæggende hindres dette ved, at den indkomst, som optjenes i en fonds eventuelle danske og udenlandske datterselskaber, henføres til beskatning i fonden, mens der samtidig gives fradrag i den danske skat for den skat, som allerede er blevet betalt af datterselskaberne.

Da bestemmelsen er møntet på mobile indkomster, forudsætter CFC-beskatningen bl.a. efter selskabsskattelovens § 32, at datterselskabets CFC-indkomst overstiger $\frac{1}{3}$ af selskabets samlede skattepligtige indkomst.

Både opgørelsen af CFC-indkomsten og selskabets samlede skattepligtige indkomst opgøres efter modificerede danske skatteregler. Derudover medregnes indkomsten alene, hvis den er positiv.

CFC-indkomst defineret overordnet som summen af følgende indtægter og udgifter:

- Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter.

- Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven.
- Provisioner og lignende, der er fradragsberettigede og de tilsvarende skattepligtige indtægter.
- Skattepligtige udbytter.
- Skattepligtige aktieavance omfattet af aktieavancebeskatningsloven.
- Royalty mv. og avance fra immaterielle aktiver.
- Skattemæssige fradrag, der vedrører ovenstående indkomstarter.
- Indkomst ved finansiell leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiell leasing.
- Indkomst fra forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditinstitut eller finansiell virksomhed i øvrigt.
- Skattepligtig fortjeneste og skattepligtigt tab ved afståelse af CO2-kvoter og CO2-kreditter.

Ifølge fondsbeskatningslovens § 12 undtages fonde for CFC-beskatning, såfremt CFC-indkomsten allerede medregnes til et datterselskabs skattepligtige indkomst. Dvs., at hvis fonden har et datterselskab, som opsamler CFC-indkomsten, undtages fonden fra CFC-beskatningsreglerne.

Minimumsbeskatningsloven

Ved lov nr. 1535 af 12. december 2023 blev EU-direktivet om sikring af global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen gennemført i dansk skatteret.

Formålet med disse regler er at indføre en global minimumsbeskatning på 15%, der pålægges på et land-for-land-basis. Beregningsgrundlaget for den effektive beskatning opgøres med udgangspunkt i den regnskabsmæssige resultatopgørelse og den skat, der er indregnet i regnskabet.

Minimumsbeskatningsloven er udformet som en selvstændig hovedlov, der fungerer uafhængig fra den øvrige skattelovgivning. Derfor er de begreber, der anvendes i loven, ikke nødvendigvis identiske med begreber, der anvendes uden for minimumsbeskatningsloven.

Loven omfatter blandt andet fonde, som på koncernniveau har en årlig omsætning på mindst 750 millioner euro, hvilket svarer til cirka 5,6 milliarder danske kroner.

Der gælder dog undtagelser for visse typer af enheder, herunder fonde, som kan karakteriseres som ”nonprofitorganisationer” ifølge loven.

Nonprofitorganisationer er hovedsageligt defineret ved at opfylde følgende kriterier:

- Enheden skal være drevet udelukkende med det formål at opfylde religiøse, velgørende m.fl. mål.
- Næsten hele indkomsten skal være skattefritaget. Denne betingelse vurderes konkret ud fra lovbemærkninger, hvor den samlede skattepligtige indkomst – eventuelt over flere indkomstår – skal udgøre en mindre procentdel af den samlede indkomst.
- Ingen aktionærer eller medlemmer må have ret til en andel af indkomsten eller aktiverne.

- Indkomsten og aktiverne må ikke tilfalde eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikke-velgørende enhed, bortset fra almindelige betalinger for levering af varer eller tjenesteydelser.
- Ved likvidation eller anden opløsning af enheden skal aktiverne tilfalde en anden nonprofitorganisation eller til staten.
- Enheden må ikke udøve erhvervmæssig virksomhed, der ikke direkte relaterer sig til dens formål. Ifølge lovbemærkningerne skal aktiviteten være forbundet med et anerkendt formål. F.eks. vil en enhed, der udelukkende sælger produkter, ikke blive betragtet som en nonprofitorganisation, selvom indtægterne herfra doneres til almenvelgørende formål.

Hvis fonden opfylder betingelserne for at blive klassificeret som en nonprofitorganisation, kan denne status potentielt udvides til at inkludere datterselskaber, der er mindst 95% ejet af fonden med hensyn til selskabskapitalen, og det pågældende datterselskab udelukkende udfører aktiviteter, som er accessoriske i forhold til fondens formål.