

LENNART LYNGE ANDERSEN
HENRIK GAM

Fondsbeskatning

Gjellerup

Fondsbeskatning

© 2005 Lennart Lynge Andersen, Henrik Gam og
G.E.C. Gads Forlag, Aktieselskabet af 1994, København.

Alle rettigheder forbeholdes.

Ingen del af denne bog må gengives, lagres i et søgesystem eller transmitteres i nogen form eller med nogen midler grafisk, elektronisk, mekanisk, fotografisk, indspillet på plade eller bånd, overført til databanker eller på anden måde, uden forlagets skriftlige tilladelse. Enhver kopiering fra denne bog må kun ske efter reglerne i lov om ophavsret af 14. juni 1995 med senere ændringer. Det er tilladt at citere med kildeangivelse i anmeldelser.

Omslag: Henrik Würtz
Sats og tryk: Narayana Press, Gylling

ISBN 87-13-04837-6

1. udgave, 1. oplag 2005

Gads Forlag
Klosterstræde 9
1157 København K
Tlf: 77 66 60 00
Fax: 77 66 60 01
www.gjellerup.com
e-mail: sekr@gads-forlag.dk

Forord

Fonde og Foreninger II om beskattningen af fonde og faglige foreninger udkom i 4. udgave i 1998. Den foreliggende bog bygger i vidt omfang på de tidligere udgaver, men vi har fundet, at tiden er inde til at brede stoffet lidt mere ud. Af samme grund er forfatterkredsen udvidet, og vi har valgt en anden titel på bogen.

Kommentaren til de to fondslove (*Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger I*) er udkommet i 5. udg. i 2003.

Bogen er ajourført til den 1. november 2004.

Østerbro og Charlottenlund, december 2004

Lennart Lyng Andersen

Henrik Gam

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1.

Indledning 11

1. Oversigt over denne bog 11
2. Ændringerne af fondsbeskatningsloven 12
3. Kort historisk oversigt 16

Kapitel 2.

Lovens anvendelsesområde 21

1. Indledning 21
2. Fondsbeskatningslovens anvendelsesområde 21
3. Fonde 22
4. Faglige foreninger 25
5. Fonde med hjemsted i udlandet 27
6. Andre institutioner 31

Kapitel 3.

De skattepligtige indtægter 33

1. Erhvervsmæssig indkomst 33
2. Renter og udbytter 34
3. Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger 36
4. Gaver 37

Indholdsfortegnelse

- 5. Arv 41
- 6. Kapitalgevinster og -tab 42
- 7. Rentefrie eller lavtforrentede lån 46
- 8. Skatteprocenten 47
- 9. Bundfradrag 47
- 10. Opdeling af bestående fonde 48

Kapitel 4.

De fradragsberettigede udgifter 51

- 1. Almindelige driftsomkostninger 51
- 2. Det udvidede driftsomkostningsbegreb 51
- 3. Driftsomkostninger contra uddelinger 53
- 4. Afskrivninger 56
- 5. Underskudsforeførsel 57

Kapitel 5.

Særlige fradrag 58

- 1. Oversigt 58
- 2. Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål 59
- 3. Uddelingstidspunktet 72
- 4. Uddelinger til andet end almennyttige formål 74
- 5. Hensættelser til uddeling 79
- 6. Tidsfrist for uddeling af henlæggelser efter de tidligere regler 85

7. Hensættelser til konsolidering (konsolideringsfradrag) 86

8. Prioriteringsreglen 90

Kapitel 6.

Arbejdsmarkedssammenslutninger 92

1. De skattepligtige indtægter 92

2. De fradragsberettigede udgifter 94

3. Særlige fradrag 96

4. Opdeling af kontingenter? 97

Kapitel 7.

Overgangsregler, indgivelse af selvangivelse og skattepligtens indtræden og ophør m.v. 98

1. Overgangsregler 98

2. Indgivelse af selvangivelse 99

3. Oplysningspligt 101

4. Skattepligtens indtræden og ophør 102

5. Overgang til anden beskatningsform 103

6. Sammenlægning eller fusion 104

7. Opdeling eller fission 104

8. Ligningen 104

Bilag 1.

Bekendtgørelse nr. 1037 af 23. oktober 2004 af lov om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven) 106

Indholdsfortegnelse

Bilag 2.

*Bekendtgørelse nr. 649 af 26. juli 1995 om
fondsbeskatning (med ændring) 112*

Bilag 3.

*Cirkulære nr. 49 af 19. marts 1996 om fondsbeskatningsloven
(NB: Cirkulæret er formelt blevet ophævet, se nærmere i teksten) 114*

Afgørelsesregister 160

Litteraturfortegnelse 163

Stikordsregister 167

Kapitel 1. Indledning

1. Oversigt over denne bog

Vi gennemgår i denne bog reglerne om beskatning af fonde og visse (faglige) foreninger. Beskatningsreglerne knytter sig til henholdsvis *lov om fonde og visse foreninger* (lovbekendtgørelse nr. 698 af 11. august 1992 med senere ændringer) og *lov om erhvervsdrivende fonde* (lovbekendtgørelse nr. 1062 af 14. december 2001). Skatte- og afgiftsreglerne for fonde m.v. er efter vor bedømmelse bedst egnede til at blive gennemgået i kapitler, der illustrerer hovedspørgsmålene. Bogens systematik skal ses i lyset heraf:

I dette kapitel gives – sammen med en kort, historisk oversigt – en oversigt over de lovændringer, der er sket siden 1986. Loven er blevet ændret 44 gange undervejs, hvoraf en del ændringer dog har karakter af konsekvensændringer, der er foranlediget af tilsvarende ændringer i andre skattelove. I *kapitel 2* gennemgås fondsbeskatningslovens anvendelsesområde. Skattemyndighederne fik fra den 1. januar 1992 øgede beføjelser på fondsområdet som følge af nedlæggelsen af Fondsregistret ved lov nr. 350 af 6. juni 1991, og for almindelige fonde og faglige foreningers vedkommende har det siden 1992 været en skatteretlig afgørelse, om der foreligger en fond (faglig forening) eller ej. I 1995 gennemførtes en anden større ændring af fondsbeskatningslovens anvendelsesområde, reglerne om *ledelsens sæde* (“fondsflugt”), men denne ændring har dog næppe haft større praktisk betydning på fondsområdet. I *kapitel 3 og 4* gennemgås henholdsvis institutionernes indtægtsarter og fradragsberettigede udgifter, hvorefter *kapitel 5* behandler de særlige fradrag, som fonde og faglige foreninger kan foretage. Det er især i kapitel 5’s stofområde, at fondenes egenart er slået igennem, d.v.s. at de mere markante forskelle mellem beskatningen af fonde, (faglige) foreninger og selskaber viser sig.

Fondslovens § 2 inddrager tre typer af foreninger under lovens område, men giver ivotrigt fælles regler for de pågældende – *faglige* – foreninger. Derimod indeholder skattereglerne en sontring mellem arbejdsmarkedssammenslutninger og andre faglige foreninger. Arbejdsmarkedssammenslutningerne behandles derfor særskilt i *kapitel 6*. Endelig indeholder

Kapitel 1. Indledning

kapitel 7 en redegørelse for indgivelse af selvangivelse, skattepligtens indtræden og ophør samt overgangsregler.

2. Ændringerne af fondsbeskatningsloven

Hovedlovene, der trådte i kraft fra og med indkomståret 1987, blev vedtaget ved lov nr. 145 af 19. marts 1986 om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v. og lov nr. 146 af 19. marts 1986 om ændring af forskellige skattelove.

Som det fremgår af bogens litteraturfortegnelse, har der været en livlig litterær aktivitet på skatteområdet. Dette gælder i særlig grad lovens fradragsregler. De oprindelige 1986-love er navnlig gennemgået i *Jens Drejer, Peter Loft og Jesper Pålsson: Skattereformen og fondsbeskatning* (1986), *Fonde og Foreninger* (2. udg. 1987) s. 307 ff, samt af *Steen Askholdt* i *Revision & Regnskabsvæsen* 1986 s. 183 ff og *Peter Rasmussen* i *TfS* 1986, nr. 557.

Fondsbeskatningsloven er senest blevet bekendtgjort som lovbekendtgørelse nr. 1037 af 23. oktober 2004. Lovbekendtgørelsen er optaget som bilag 1 til bogen.

Siden de to love i 1986 er der foretaget følgende ændringer:

- Lov nr. 371 af 1. juli 1988 (*Refinansieringsordningen for landbruget*), der indsatte § 7, stk. 2, er senere blevet ophævet.
- Lov nr. 106 af 15. februar 1989 (*Lempelse af selvangivelsespligten*) ændrede § 15, stk. 3. Loven tog sigte på at forenkle reglerne om indgivelse af erklæring/selvangivelse, jf. bogens kapitel 7.
- Lov nr. 889 af 29. december 1989 (*Omlægninger i selskabsbeskatningen*) ændrede § 7, der senere er blevet ophævet, og nedsatte indkomstskatteprocenten i § 11, stk. 1, fra 50 % til 40 %. Bestemmelsen er senere blevet ændret.
- Lov nr. 59 af 7. februar 1990 (*Klageafkortning*) ændrede § 4, stk. 6, 1. pkt. (kompetencen til at dispensere), ophævede § 4, stk. 6, 2. pkt. (konsekvensændring) og indsatte § 15 A.
- Lov nr. 255 af 25. april 1990 (*Fusion af fonde m.v.*) indsatte § 1, nr. 4, litra a, § 1, nr. 5, og § 1 A, der senere alle er blevet ophævet. Samtidig blev § 5, stk. 3, 3. pkt., ændret (bestemmelsen er senere ændret).

Ændringerne af fondsbeskatningsloven

- Lov nr. 386 af 13. juni 1990 (*Ændrede reguleringsbestemmelser*) ændrede § 5, stk. 3, og § 18, stk. 3.
- Lov nr. 217 af 10. april 1991 (*Skatteomlægninger*) nedsatte skatteprocenten i § 11, stk. 1, fra 40 % til 38 %. I § 18, stk. 3, 1. pkt. udgik ordet “regulerede”.
- Lov nr. 218 af 10. april 1991 (*Ophævelse af dobbeltbeskatningen af aktieudbytte*) indsatte § 10, stk. 3 (udbytte fra ikke-holding ejede selskaber). § 12 blev ophævet, hvilket medførte en konsekvensændring i § 8, stk. 1.
- Lov nr. 350 af 6. juni 1991 (*Afbureaukratisering af fondslovgivningen*) skal ses i sammenhæng med ændringerne i de to fondslove, navnlig nedlæggelsen af Fondsregistret og reglerne om, hvilke fonde der falder uden for fondslovene. Loven medførte med hensyn til fondsbeskatningen en ny affattelse af § 1, stk. 1, nr. 1-3 (hvem skattepligten omfatter); § 1, sidste led (om realrenteafgiftspligtige fonde) blev flyttet til § 1, stk. 2, og endelig var der konsekvensændringer i § 15, hvor stk. 3, nr. 3 og nr. 4, blev ophævet.
- Lov nr. 362 af 6. juni 1991 (*Ændringer af forskellige skattelove*) tog sigte på at overføre realkreditinstitutter, finansieringsinstitutter m.v. til selskabsskatteloven. Dette medførte ændringer i en række bestemmelser, navnlig af redaktionel karakter. Samtidig ændredes lovens titel.
- Lov nr. 394 af 6. juni 1991 (*Finansielle kontrakter samt fordringer og gæld*) indsatte § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt. Ændringen var en konsekvens af ændringer i kursgevinstloven.
- Lov nr. 219 af 3. april 1992 (*Gennemførelse af fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet*) ændrede § 10, stk. 1, 2. pkt., og § 11, stk. 2.
- Lov nr. 291 af 29. april 1992 (*Aconto skat for selskaber m.v.*) nedsatte skatteprocenten i § 11, stk. 1, fra 38 % til 34 % (og ændrede § 13) samt indførte regler om en àconto skatteordning for selskaber, fonde og foreninger.
- Lov nr. 421 af 25. juni 1993 (*Udbytte- og avancebeskatning*) ændrede § 10, stk. 3.
- Lov nr. 427 af 25. juni 1993 (*Ejendomsavancebeskatning*) ændrede § 20.
- Lov nr. 428 af 25. juni 1993 (*Beskatning af goodwill m.v.*) ændrede § 8, stk. 1, og indsatte § 21 A.
- Lov nr. 485 af 30. juni 1993 (*Kontantomregning*) ændrede § 17.

Kapitel 1. Indledning

- Lov nr. 486 af 30. juni 1993 (*Ophævelse af udlandslempelsen*) ændrede § 11, stk. 2.
- Lov nr. 374 af 18. maj 1994 (*Andelsselskaber m.v.*) ændrede § 10, stk. 3, og indsatte § 2, stk. 4. Samtidig ophævedes § 2, stk. 2 og 3.
- Lov nr. 377 af 18. maj 1994 (*Udbytte fra udlandet*) ændrede § 10, stk. 3, og § 11, stk. 2. Samtidig indsatte § 10, stk. 4.
- Lov nr. 442 af 1. juni 1994 (*Selskabstømninger m.v.*) indsatte § 15, stk. 1.
- Lov nr. 180 af 23. marts 1995 (*Gaver m.v.*) indeholdt en række ændringer, først og fremmest § 3, stk. 3, om gaver til fonde. Samtidig ændredes § 2, stk. 2, § 4, § 9, stk. 1, §§ 16-18 og §§ 20-21 A, og §§ 21 B-C blev indsat.
- Lov nr. 312 af 17. maj 1995 (*International beskatning*) har ligeledes principiel karakter, idet § 1, stk. 1, om lovens anvendelsesområde blev ændret, og § 2, stk. 5, blev indsat. Der skete samtidig ændringer i § 3, § 4 og §§ 14-15.
- Lov nr. 313 af 17. maj 1995 (*Ophævelse af lov om særlig indkomstskat m.v.*) ændrede § 8, stk. 1, og § 20, stk. 2.
- Lov nr. 412 af 14. juni 1995 (*Konsekvensændringer*) ændrede § 21 og § 21 A.
- Lov nr. 427 af 14. juni 1995 (*Ophævelse af udlandslempelsen*) var konsekvensændring.
- Lov nr. 1072 af 20. december 1995 (*Ophævelse af udlandslempelsen*) var konsekvensændring.
- Lov nr. 1078 af 20. december 1995 (*Afregning af selskabsskat til kommunerne*) ændrede § 13.
- Lov nr. 1104 af 20. december 1995 (*Ligning*) ændrede § 15, stk. 1.
- Lov nr. 399 af 22. maj 1996 (*Gaver, investeringsforeninger*) ændrede § 3, stk. 3 (om gaver), § 8, stk. 2, § 10 og § 22.
- Lov nr. 487 af 12. juni 1996 (*International sambeskatning*) indsatte § 3 A og § 12.
- Lov nr. 1219 af 27. december 1996 (*Beregning af foreningers formue*) ændrede § 5, stk. 4, som følge af formueskattens afskaffelse.
- Lov nr. 1223 af 27. december 1996 (*Ændringer som følge af dødsbo-skatteoven*) ændrede § 3 A, stk. 1, og § 4, stk. 2.
- Lov nr. 888 af 3. december 1997 (*Skattefrit datterselskabsudbytte*) ændrede § 10, stk. 1.
- Lov nr. 1106 af 29. december 1997 (*Statens overtagelse af selskabs-ligningen*) ophævede § 14.

Ændringerne af fondsbeskatningsloven

- Lov nr. 429 af 26. juni 1998 (*Symmetri i pensionsbeskatningen m.v.*) ændrede § 1, stk. 2. Ændringen var en konsekvens af, at realrenteafgiftsloven fik en ny titel.
- Lov nr. 430 af 26. juni 1998 (*Konsekvensændringer i forbindelse med gennemførelsen af pensionsafkastbeskatningsloven og ophævelse af realrenteafgiftsloven*) ændrede også lovens § 1, stk. 2.
- Lov nr. 434 af 26. juni 1998 (*Konsekvensændringer som følge af ændringer af afskrivningsloven og af ejendomsavancebeskatningsloven m.m.*) ændrede § 8, stk. 1, 4. pkt. og § 19.
- Lov nr. 910 af 16. december 1998 (*Nedsættelse af skattesatsen for selskaber og fonde samt virksomhedsskatteprocenten*). Lovændringen nedsatte fondsbeskatningssatsen. Fonde følger skattesatsen for selskaber.
- Lov nr. 1026 af 23. december 1998 (*International beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.*) ændrede § 10 og § 11, stk. 2. Ændringerne tog sigte på, at danske fonde og faglige foreninger skattemæssigt skal behandles som danske moderselskaber, når de modtager udbytte fra datterselskaber.
- Lov nr. 166 af 24. marts 1999 (*Objektiveringer, justering af reglerne for beskatning ved død samt afgrænsning af told- og afgiftsområdet m.m.*). § 3 A, stk. 2, § 4, stk. 7-8, § 5, stk. 2, og § 15, stk. 1, 2. pkt. blev ændret. Lovændringen tog sigte på, at der ikke længere skal søges om tilladelse til at foretage givne dispositioner, idet betingelserne for at gøre dette er fastlagt direkte i loven.
- Lov nr. 956 af 20. december 1999 (*Variabel forrentning ved ikke rettidig betaling og ansættelsesændringer m.v.*) ændrede § 3 A, stk. 6, 5. pkt., således at bestemmelsen nu henviser direkte til kildeskatteloven.
- Lov nr. 958 af 20. december 1999 (*Justering af pinsepakken m.m.*) foretog ændring i § 4, stk. 4-8, § 9, stk. 1, § 13, § 15, stk. 3, § 18, stk. 1, § 19, §§ 21 A-B og § 22 samt ophævede § 20, stk. 3. Ændringerne havde forskellig karakter, idet der dels var tale om konsekvensændringer dels om en lovfæstelse af praksis vedrørende fradrag for successive, flerårige uddelinger.
- Lov nr. 165 af 15. marts 2000 (*Konsekvensændringer som følge af opkrævningsloven*) var en konsekvensændring.
- Lov nr. 1278 af 20. december 2000 (*Fastsættelse af indgangsværdier*) var også en konsekvensændring (af § 2, stk. 2 og 4).
- Lov nr. 313 af 21. maj 2002 (*Strukturtilpasninger m.v. og lempelse af tabs- og underskudsregler*) foretog ændring i § 3, stk. 2, § 3 A, stk. 3

Kapitel 1. Indledning

samt § 12. Reglerne vedrører fremførsel af underskud samt indeholder en objektivering af CFC-beskatningen for fonde og faglige foreninger.

- Loven er senest bekendtgjort som lovebekendtgørelse nr. 1037 af 23. oktober 2004 (bogens bilag 1)

I tilknytning til loven i 1986 udsendte Skatteministeriet cirkulære nr. 133 af 28. november 1986 om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v. Det seneste cirkulære (nr. 49 af 19. marts 1996 om fondsbeskatningsloven) er ophævet, men vi har alligevel optaget cirkulæret som bilag 3 til bogen, idet en række vigtige fortolkningsbidrag fra skattemyndighedernes side er optaget i cirkulæret, ligesom vi anvender vigtige dele af cirkulæret i teksten.

En del andre skatte- og afgiftslove har betydning ved bedømmelsen af fondsbeskatningsspørgsmål, eksempelvis boafgiftsloven. Disse love vil blive inddraget i de enkelte kapitler.

3. Kort historisk oversigt.

3.1. Efter *reglerne før fondsbeskatningsloven* var fonde og foreninger kun skattepligtige af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed efter selskabsattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Som erhvervsmæssig virksomhed betragtedes efter samme lovs § 1, stk. 3, indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Efter stk. 4 betragtedes overskud, som foreninger m.v. indvinder ved leverance til medlemmer, ikke som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

Fonde og foreninger var således skattefri af andre indtægter, navnlig af renter og udbytter, men også af gaver, kontingenter og kursgevinster samt fortjenester ved salg, f.eks. af fast ejendom og aktier.

Endvidere havde fonde og foreninger, hvis formål var almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, mulighed for at blive fritaget for skattepligten, i det omfang indkomsten ved den erhvervsmæssige virksomhed anvendtes til vedtægtsmæssige formål. For fonde og foreninger med udelukkende almennyttigt formål kunne sådanne fritagelser opnås relativt kurant.

Skattefritagelse kunne tilsvarende gives for henlæggelse af beløb til sikring af det almenvelgørende eller almennyttige formål eller til senere anvendelse hertil, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 3. Af særlig betydning var, at der ikke var fastsat nogen tidsfrist for anvendelse eller uddeling af sådanne henlagte beløb. I praksis var en fondsbestyrelse derfor nogenlunde frit stillet i henseende til, om beløbet skulle uddeles eller forblive henlagt.

3.2. Fondsudvalget af 1978 skulle bl.a. overveje, om de særlige regler vedrørende fondes skatteretlige stilling fortsat kunne anses for velbegrundede. Fondsudvalget fremsatte i *Bet.* s. 131-136 nogle principielle synspunkter om beskattningen af fonde på grundlag af en omfattende redegørelse fra et underudvalg (*Bet.* bilag 8). Udvalgets kommissorium omfattede ikke foreninger. Udvalgets redegørelse og synspunkter dannede i et vist omfang grundlag for fondsbeskatningsloven, men som det fremgår af – navnlig – denne bogs kapitel 5 om særlige fradrag, er der ikke sket en tilstrækkelig koordination mellem de to fondslove og fondsbeskatningsloven.

Et beslutningsforslag (B 53) om udarbejdelse af en fondsbeskatningslov på grundlag af fondsudvalgets betænkning blev fremsat 28. januar 1983. Beslutningsforslaget blev vedtaget 3. maj 1983.

I foråret 1984 blev der fremsat et lovforslag (L 129) om beskattning af fonde i overensstemmelse med beslutningen. Dette lovforslag, der havde et mere begrænset omfang end fondsbeskatningsloven, blev ikke vedtaget.

Fondsbeskatningen var et led i en aftale af 19. juni 1985 mellem regeringspartierne, Socialdemokratiet og Det Radikale Venstre om en skattereform. Lovforslaget er fremsat den 5. december 1985. Det findes i Folketingstidende 1985/86, tillæg A, sp. 2645-2676. Betænkningen med bilag er trykt i tillæg B, sp. 849-884. Tillægsbetænkningen findes i tillæg B, sp. 1075-1080. Loven trådte i kraft den 1. januar 1987.

3.3. Hovedformålet med fondsbeskatningsloven har efter bemærkningerne til lovforslaget været at gennemføre en skattemæssig ligestilling mellem fonde og aktieselskaber. På en del områder fastsætter loven imidlertid særlige regler for at tilgodese hensynet til fondes og foreningers anderledes opbygning og virkemåde.

Kapitel 1. Indledning

Den væsentligste ændring ved gennemførelsen af fondsbeskatningsloven var, at renter og udbytter m.v. blev skattepligtige. Herved er mulighederne for bevarelse og en vis vækst af kapitalen gennem opsparing og konsolidering – eller for en fortsat akkumulation af skattefri indtægter – blevet begrænset. På grund af de særlige fradragsmuligheder, der samtidig blev indført, vil situationen dog være relativt uforandret for en fond, der også hidtil har uddelt den væsentligste del af det årlige overskud til almennyttige formål. Her vil der ikke blive tale om betaling af skat eller om andre begrænsninger i den hidtidige virksomhed. Som fremstillingen nedenfor viser, rammer lovens regler dels familiefonde dels de fonde, der ikke overholder uddelingsforpligtelsen.

Hovedforskellene mellem reglerne før 1987 og fondsbeskatningsloven er følgende:

1) *Omfattet af skattepligten er* (se nærmere i kapitel 2):

Fonde. Såvel erhvervsdrivende som ikke-erhvervsdrivende fonde.

Arbejdsmarkedssammenslutninger – fagforeninger, arbejdsgiverforeninger og foreninger, hvis kapital er bestemt til eller har til formål at understøtte medlemmer under konflikt.

Andre faglige foreninger (brancheforeninger m.v.).

- 2) *Den skattepligtige indkomst* omfatter alle indtægter, der er skattepligtige for aktieselskaber. Det betyder f.eks. skattepligt af renter, udbytter og kontingenter samt fortjeneste ved køb og salg af fast ejendom og værdipapirer. Arbejdsmarkedssammenslutninger er dog ikke skattepligtige af kontingentindtægter. Ligesom aktieselskaber er fonde og foreninger ikke skattepligtige af aktieudbytter fra selskaber, hvori de ejer mindst 20 % af aktiekapitalen (*holdingreglen*).
- 3) Som *fradragsberettigede udgifter* anerkendes driftsomkostninger, renter og andre fradrag, der efter de almindelige regler giver adgang til fradrag. Herudover er der med loven indført *særlige fradrag*:
- Der gives et *bundfradrag* på 25.000 kr. for fonde. For foreninger udgør fradraget 200.000 kr. På grund af den såkaldte prioriteringsregel i § 6 får bundfradraget kun praktisk betydning for små fonde. For foreninger rækker bundfradraget noget videre.
 - Der gives fradrag til fonde og foreninger for *uddelinger til almennyttige*

og almenvelgørende formål. Endvidere gives fradrag for *hensættelser til senere uddeling* til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Hensættelser skal være uddelt i løbet af 5 år.

- Der gives fradrag for *uddelinger til vedtægtsmæssige formål*, der ikke er almennyttige, når modtageren er skattepligtig her i landet. Dette gælder for fonde samt for interesse- og brancheforeninger m.v. (§ 1, nr. 1 og 2), men ikke for arbejdsmarkedssammenslutninger (§ 1, nr. 3).
- Der ydes et *konsolideringsfradrag* for at imødegå “udhuling” af fonds- eller foreningskapitalen. For fonde udgør fradraget 25 % af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. For andre uddelinger gives der intet konsolideringsfradrag.

For foreninger er fradraget til konsolidering sat i forhold til prisudviklingen. Der kan henlægges et beløb, der i princippet modsvarer nedgangen i værdien af foreningens formue på grund af prisudviklingen.

- Det er en følge af de forannævnte regler, at *gaver og indskud* både ved stiftelse af en fond og udvidelse af en bestående fonds kapital i princippet er indkomstskattepligtige. For at undgå at gaverreglerne hindrer stiftelse af nye fonde eller udvidelse af bestående fonde, indeholder lovens § 3, stk. 3, en række undtagelser, jf. nærmere nedenfor i kapitel 3.

3.4. Selv om der som nævnt er sket en række ændringer af fondsbeskatningsloven, er der – bortset fra lovens anvendelsesområde – ikke blevet rokket ved den struktur, der blev fastlagt ved hovedloven i 1986. Der har været tale om konsekvensændringer som følge af anden lovgivning på selskabsskatteområdet. Såvel lovens regler som lovens virke i praksis efterlader et klart indtryk af, at reglerne er gunstige for fondene og de faglige foreninger. Det er kun de fonde, der ikke efterlever fondslovenes uddelingskrav, der kommer til at betale skattebeløb af betydning, og lovens regler om afgifter/beskatning af gaver, der ydes til fonde, rammer i al væsentlighed kun familiefondene. Resultatet er blevet et skattesystem, hvor fondene praktisk taget ikke skal betale skat – skatteprovenuet fra fondsbeskatningsloven kommer fra de faglige foreninger.

Det hører imidlertid med til billedet, at fondsbeskatningslovens regler, der “præmierer” uddeling til fondenes formål, givet har medført, at der fra

Kapitel 1. Indledning

1987 er blevet uddelt væsentlig større beløb til formålene. Dette sigte lå allerede i fondslovene af 1984 – og medførte også større aktiviteter – men det helt afgørende skub kom med fondsbeskatningsloven.

Der er efter det foreliggende ikke udsigt til større ændringer i fondsbeskatningsloven.

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

1. Indledning

Fondsbeskatningsloven knytter sig som nævnt i kapitel 1 til de to hovedlove på fondsrettens område, *lov om fonde og visse foreninger* og *lov om erhvervsdrivende fonde*. Ved den første fondsbeskatningslov (d.v.s. fra den 1. januar 1987) var det forholdsvis enkelt at fastslå og beskrive anvendelsesområdet for loven, idet den omfattede registreringspligtige fonde og registreringspligtige foreninger. Der henvises herved til *Lennart Lynge Andersen, Jørgen Nørgaard og Anders Trolborg: Fonde og Foreninger* (2. udg. 1987) s. 312 ff. Lovændringen i 1991, der ophævede registreringssystemet for ikke-erhvervsdrivende fonde og for de faglige foreninger, var ikke udtryk for, at fondsbeskatningsreglerne blev løsrevet fra fondslovene. Registreringskriteriet kunne dog i sagens forstand i fremtiden ikke anvendes med hensyn til alle fonde og faglige foreninger, og det var derfor nødvendigt at ændre fondsbeskatningslovens § 1, der angiver lovens anvendelsesområde.

2. Fondsbeskatningslovens anvendelsesområde

Efter den 1. januar 1992 omfatter skattepligten:

- *fonde*, der er omfattet af en af de to fondslove, medmindre fonden er undtaget fra disse love,
- *faglige foreninger*, hvor fondsbeskatningsloven sonderer mellem *andre faglige foreninger* og *arbejdsmarkedssammenslutninger*.

Og fra indkomståret 1996 omfatter skattepligten tillige

- *fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet.*

Se med hensyn til det følgende fondsbeskatningslovens § 1, fondsbeskatningscirkulærets afsnit A, *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 45-101 (ikke-erhvervsdrivende fonde), s. 102-112 (faglige foreninger) og s. 313-335 (erhvervsdrivende fonde). Mere generelt kan der henvises til

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

*Lennart Lyngge Andersen: Fra stiftelse til fond (2002) navnlig s. 105 ff og til
Kim Köhler og Knud Steffensen: Fondsregnskaber (2003) s. 13 f og s. 41 ff.*

3. Fonde

3.1. Skattepligten omfatter fonde, der er omfattet af lov om fonde eller lov om erhvervsdrivende fonde. Stiftere, advokater, skattemyndigheder m.v. vil kunne indhente en afgørelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, om en erhvervsdrivende fond er eller skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register for erhvervsdrivende fonde, jf. erhvervsfondslovens § 5 – og dermed må anses for omfattet af erhvervsfondsloven. En tilsvarende “model” fandtes for ikke-erhvervsdrivende fonde i årene 1987-1991.

For ikke-erhvervsdrivende fonde gælder, at de fonde, der har været registreret i Fondsregistret under Civilretsdirektoratet før 1992, stadig er omfattet af fondsbeskatningsloven, medmindre fonden (nu) har aktiver under 250.000 kr., eller at fonden er omfattet af en af de undtagelsesbestemmelser, der blev indført ved lov nr. 350 af 6. juni 1991 (omfattende først og fremmest fonde, der regelmæssigt får tilført offentlige midler). I visse tilfælde viser en prøvelse, at der aldrig har foreligget en fond (der kan eksempelvis foreligge en forening, eller midlerne er stadig en del af stifterens formue), smh. *U 1991.819 H* og *Lennart Lyngge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 77 f med omtale af en række sager. Nystiftede fonde skal efter fondslovens § 6, stk. 2, indsende vedtægter m.v. til den lokale skattemyndighed og til Civilstyrelsen, og heri ligger selvsagt en tilkendegivelse af, at fonden anser sig for omfattet af fondsloven og dermed også af fondsbeskatningsloven. Se herved *Lennart Lyngge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 37 ff med referat af konkrete sager, der bl.a. peger på, at en retstilstand, hvor fondsstiftere o.a. ikke autoritativt kan få fastslået, om en fondsstiftelse er gyldig, ikke forekommer tilfredsstillende.

Civilstyrelsen er blevet oprettet den 15. oktober 2004; styrelsen afløser Civilretsdirektoratet, men der er ikke sket nogen ændringer på fondsområdet.

Ligningsvejledningen afsnit S.H.1.2 lægger op til, at “skatteansættende myndigheder efter omstændighederne i visse tilfælde præjudicielt [vil]

skulle tage stilling til, om der foreligger en fond.”. Told- og Skattestyrelsen signalerer hermed, at man for de ikke-erhvervsdrivende fondes vedkommende vil være indstillet på at overtage den rolle, som Fondsregistret havde før 1992, sml. *Lennart Lyng Andersen* i TfS 1991, nr. 98 og *Ernst Polack* i Advokaten 1992 s.137, men spørgsmålet synes ikke at være blevet fulgt op. Ligningsvejledningen henviser samme sted til Civilretsdirektoratets Vejledning fra 1992 om fondsbegrebet. En væsentlig forskel på retsstillingen er under alle omstændigheder, at afgørelsen ikke længere træffes af en central myndighed, hvor der kan opbygges erfaring og speciel interesse for området – se i samme retning *Erik Overgaard* i TfS 1991, nr. 286. For Københavns Kommunes vedkommende henvises til *Hanne H. Balsløv* og *Gitte Tarum Gurskov* i TfS 1993, nr. 215 med omtale af kommunens praksis.

3.2. Fonde, der er omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven (lovbekendtgørelse nr. 1031 af 19. oktober 2004), er efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 2, ikke omfattet af fondsbeskatningsloven.

Se om de tidligere regler (og forholdet mellem fondsbeskatningsloven og realrenteafgiftsloven) *Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger II* (4. udg.1998) s. 19 f.

Reguleringen af disse fonde i pensionsafkastbeskatningsloven er ikke uden fortolkningsproblemer, smh. denne lovs § 1, stk. 1, nr. 7, hvorefter hjælpe- og understøttelsesfonde, der er oprettet efter pensionsbeskatningslovens § 52, og andre hjælpe- og understøttelsesfonde, der har pensionslignende formål, er omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven. Dette gælder dog ikke hjælpe- og understøttelsesfonde, der ikke udelukkende har pensionslignende formål eller fonde, der er oprettet efter ligningslovens § 14 F. De to sidstnævnte kategorier er herefter omfattet af fondsbeskatningsloven, såfremt fonden i øvrigt ville være omfattet. Hvad der er omfattet/ikke omfattet afspejler imidlertid den hidtidige udvikling på området, smh. *Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger II* (4. udg.1998) s. 19 f med henvisninger.

3.3. Fonde, der er undtaget fra fondslovene, falder *uden for fondsbeskatningsloven*.

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

3.3.1. Ikke-erhvervsdrivende fonde, hvis aktiver ikke overstiger 250.000 kr., er undtaget efter fondslovens § 1, stk. 4.

3.3.2. Efter fondslovens § 1, stk. 2, omfatter loven ikke en del nærmere angivne fonde, bl.a. fonde, der er oprettet ved lov, uddannelsesinstitutioner samt fonde, der modtager tilskud fra det offentlige og er undergivet økonomisk kontrol og tilsyn m.v. En tilsvarende bestemmelse findes i erhvervsfondslovens § 1, stk. 4. Det drejer sig i en række tilfælde om fonde, der varetager opgaver af offentligretlig karakter. Der kan generelt henvises til *Lennart Lyng Andersen: Fra stiftelse til fond* (2002) s. 229 ff.

Disse fonde er således ikke omfattet af fondsbeskatningsloven. Om de i øvrigt er skattepligtige afhænger af andre regler, smh. eksempelvis Landsskatterettens kendelse vedrørende en selvejende institution, der drev socialpædagogisk virksomhed, refereret i *TfS 1990, nr. 284*. I givet fald kan de være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, medmindre de er undtaget efter samme lovs § 3. Det er vigtigt at mærke sig, at en fond ikke kan være omfattet af begge regelsæt. Enten er en fond omfattet af fondsbeskatningsloven – efter de regler, der er omtalt ovenfor – eller den falder uden for loven. En fond kan således ikke både være omfattet af fondsbeskatningsloven og samtidig være undtaget efter selskabsskatteloven.

Reglerne er blevet forenklede i 1991, idet skattefriheden tidligere tilfaldt § 1, stk. 2-fonde, hvorimod fonde, der var omfattet af § 1, stk. 3, var omfattet af skattepligten.

Efter fondslovens § 1, stk. 3, kan fondsmyndighedens afgørelse gå ud på, at en fond (kun) *delvis* undtages fra loven. Der gælder en tilsvarende regel efter erhvervsfondslovens § 1, stk. 5. En sådan afgørelse – der sjældent forekommer – rejser spørgsmål om forholdet til skattereglerne. Fondsbeskatningscirkulærets pkt. 2.1. lader det være afgørende, hvor vidtgående dispensationen er. Som eksempel nævnes, at hvis der gives dispensation med hensyn til fondens navn eller med hensyn til suppleanter, vil fonden stadig være omfattet af loven. – Eksemplerne forekommer at være noget specielle. Med fondsbeskatningslovens udformning må det som et sikkert udgangspunkt antages, at fonde, der kun delvis bliver undtaget fra fondsloven, fortsat er omfattet af fondsbeskatningsloven.

4. Faglige foreninger

Fondsbeskatningslovens § 1, nr. 2 og 3, inddrager *faglige foreninger* under loven.

4.1. For foreninger, der bestod den 1. januar 1992, er det ikke problemfyldt at finde ud af, om man er omfattet af loven. En forening er skattepligtig, hvis den var (eller skulle være) registreret i Fondsregistret. For nye foreninger gælder efter fondslovens § 48, stk. 2, at foreningen skal sende vedtægter m.v. til den lokale skattemyndighed senest tre måneder efter foreningens oprettelse.

Hovedkriteriet er, om det er en forening af faglig karakter, hvis aktiver overstiger 250.000 kr. Det har været sigtet at medtage de faglige foreninger, hvortil kontingenter er fradragsberettigede. Den mere præcise afgrænsning har i nogle tilfælde givet anledning til en vis tvivl. Der henvises herom til kommentaren i *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 102 ff til fondslovens § 2.

4.2. Med fondsbeskatningsloven har man gennemført en forskelligartet beskatning af foreninger, der gør det nødvendigt at sondre mellem *arbejds-markedssammenslutninger* og brancheforeninger. Forskellen i beskatningen består i, at brancheforeninger i alt væsentligt beskattes som fonde, medens arbejdsmarkedssammenslutninger ikke beskattes af kontingenter og gaver. Samtidig er uddelinger normalt ikke fradragsberettigede for arbejdsmarkedssammenslutninger. Baggrunden herfor er, at arbejdsmarkedssammenslutninger ville blive dårligt stillet med en kombination af skattepligt for kontingenter og fradrag for uddelinger, fordi kontingenter betales hvert år, medens uddelinger i form af understøttelse i forbindelse med konflikt ofte sker med flere års mellemrum.

4.2.1. *Arbejdsmarkedssammenslutninger* omfatter efter fondsbeskatningslovens § 1, nr. 3, følgende tre grupper:

- 1) Arbejdsgiverforeninger og fagforeninger. Herved forstås – jf. fondsbeskatningscirkulærets pkt. 3.2. – foreninger, der efter deres formål skal indgå, faktisk indgår eller medvirker til at indgå kollektive aftaler om løn og arbejdsvilkår.
- 2) Andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt.

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

- 3) Foreninger, hvis midler hovedsagelig hidrører fra de to forannævnte foreninger, såfremt foreningen har som formål at understøtte virksomheder eller personer under faglig konflikt eller faktisk yder en sådan understøttelse.

I praksis er det sædvanligt, at faglige foreninger også varetager medlemmernes interesser på mere servicebetonede områder. Nogle foreninger opfatter det som medlemspleje at oprette selvstændige banker, forlag o.l. Foreningens virksomhed vil imidlertid i sin helhed blive beskattet som en arbejdsmarkedssammenslutning, jf. fondsbeskatningscirkulærets pkt. 3.2., medmindre aktiviteten er undergivet selvstændig beskatning.

Af cirkulærets pkt. 3.2. fremgår også, at der opstilles relativt præcise krav om selvstændighed og adskillelse, hvis man ønsker at opdele en bestående forening i en faglig del og en servicebetonet del. Se herved *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 106.

4.2.2. De *andre foreninger*, der er nævnt i fondsbeskatningslovens § 1, nr. 2, er herefter de øvrige faglige foreninger, der har til opgave at varetage medlemmernes økonomiske interesser uden at have noget at gøre med lønforhandling eller udbetaling af konfliktstøtte. De benævnes ofte *brancheforeninger*. Aktiviteten vil typisk være at varetage medlemmernes interesse over for offentlige myndigheder. Der kan som eksempler nævnes erhvervsorganisationer, handelsforeninger og landbo- og kvæg-avlerforeninger, jf. *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 107 f.

Også for foreninger, der falder uden for fondsbeskatningsloven, opstår der selvsagt skattemæssige spørgsmål som ovenfor nævnt, navnlig i relation til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Se herom *Michael Serup* i *Revisorbladet* 1990/2 s. 13 ff, *Jens Olav Engholm Jacobsen* i *Skatteretten* 2 (3. udg. 2000) s. 560 ff, *samme*: *Selskabsskatteloven* (1997) s. 81 ff, *TfS* 1994, nr. 532 LR, *TfS* 1997, nr. 188 LR og *Bent Ramskov* i *TfS* 1997, nr. 682.

5. Fonde med hjemsted i udlandet

De to fondslove omfatter kun fonde og faglige foreninger med hjemsted i Danmark, smh. *Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 47. Skattemyndighederne har imidlertid stedse været af den opfattelse, at der også for fondsdannelser med hjemsted i udlandet var behov for en skattemæssig stillingtagen til, om fondsdannelsen – med hensyn til formuens udskillelse og bestyrelse m.v. – opfylder betingelserne for at kunne anses for et i forhold til stifteren selvstændigt retssubjekt.

Se Ligningsrådets forhåndsbesked refereret i *TfS 1987, nr. 414, Jørn Vestergaard Jensen* i *TfS 1987, nr. 569, Michael Frank* i *TfS 1988, nr. 584, Thøger Nielsen* i *TfS 1989, nr. 213* og *Margrethe Nørgaard* i *SR-Skat 1989 s. 152 f.* Disse fortolkningsbidrag skal nu læses i lyset af følgende:

Efter § 1, stk. 1, nr. 4, er fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, omfattet af fondsbeskatningsloven, hvis *ledelsen har sæde i Danmark*. Reglen gælder, hvad enten fonden er registreret i et andet land eller ej.

Bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4, kom ind i loven ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 og indebærer, at den hidtidige symmetri mellem de materielle fondslove og fondsbeskatningsloven er brudt. Reglerne kom først ind under Folketingets behandling af lovforslaget, men de skal ses i sammenhæng med den samtidig gennemførte bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 7 (nu stk. 6), der indeholder samme ordlyd for selskaber og foreninger. I forarbejderne til § 1, stk. 7, hedder det bl.a.:

»Efter de nugældende regler er aktieselskaber m.v. indregistreret i Danmark fuldt skattepligtige her i landet. I den skatteretlige teori er der tvivl, om der efter de gældende regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der er indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige i Danmark, selvom selskabet faktisk ledes her fra landet. Der er ikke administrativ praksis for at anse disse selskaber for fuldt skattepligtige i Danmark. Den foreslåede ændring fjerner denne tvivl og sikrer, at selskaber m.v., der ledes fra Danmark, også kan beskattes som fuldt skattepligtige her i landet.

I tilfælde, hvor flere lande efter interne regler anser et selskab for fuldt skattepligtigt, tillægges den fulde beskatningsret af selskabet efter dobbelt-domicilbestemmelsen i hovedparten af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster det land, hvor selskabets faktiske ledelse har sit

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

sæde (effective management). Dobbelt domicilbestemmelsen for selskaber forudsætter således, at der efter interne regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der reelt ledes fra Danmark, som fuldt skattepligtige. Den foreslåede ændring præciserer denne hjemmel.

Lovforslaget sikrer, at det eksisterende beskatningsgrundlag ikke udhules, ved at selskaber, der reelt er danske, gennem indregistrering i udlandet undgår den fulde skattepligt i Danmark.

Efter lovforslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

Afgørelsen af om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.«

Fondsbeskatningsloven blev først ændret under Folketingets behandling, smh. Skatte- og afgiftsudvalgets betænkning af 6. april 1995, hvori det hedder:

»Efter lovforslagets § 1, nr. 1, som ændret ved ændringsforslag nr. 1, indføres ledelsens sæde som grundlag for fuld skattepligt for selskaber og andre selvejende institutioner. Denne ændring omfatter tillige fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet.

Ved nærværende ændringsforslag sikres det, at fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, og hvis ledelse har sæde her i landet, omfattes af fondsbeskatningslovens regler i stedet for reglerne i selskabsskatte-loven.

Fonde med hjemsted i udlandet

Det sikres således, at fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, og som ledes fra Danmark, i skattemæssig henseende sidestilles med fonde, der er registreret efter dansk lovgivning.

For så vidt angår begrebet ledelsens sæde henvises der til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 1. [Gengivet ovf., vor bemærkning].«

I anledning af et udvalgsspørgsmål udtalte skatteministeren – efter at have citeret forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 7 – bl.a.:

»I relation til fonde lægges der ligeledes afgørende vægt på, hvor beslutningsprocessen vedrørende den daglige ledelse foregår. I en række tilfælde vil fondens administrations beliggenhed derfor være afgørende for, om en fond anses for hjemhørende i Danmark. I øvrigt er bedømmelsen af, om ledelsens sæde er beliggende i Danmark konkret fra sag til sag.«

Der har været forskellige syn på spørgsmålet om “fondsflugt.” Ét synspunkt er, at de er bragt uden for dansk jurisdiktion – hvilket eksempelvis med hensyn til fondskapitalen er blevet lettere efter valutaliberaliseringen i slutningen af 1980’erne. Skattemyndighederne har hidtil indtaget det modsatte standpunkt, idet det i fondsbeskatningscirkulæret af 1992 bl.a. hed: “En fond oprettet i udlandet, der ikke opfylder de samme krav som danske fonde med hensyn til fondskapitalens effektive adskillelse fra stifterens formue, kan ikke forventes godkendt. Dette bevirker, at fondskapitalen samt renteafkastet heraf vil blive henført til fortsat beskatning hos stifteren.” Dette standpunkt måtte muligvis (i et vist omfang?) modificeres i lyset af *TfS 1994, nr. 605*, hvor Landsskatteretten fandt, at midler overført i 1980 til en trust med hjemsted på Guernsey måtte anses for endeligt udskilt fra gavegivers formuesfære.

Det hedder i afgørelsen, at Landsskatteretten fandt »tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at trusten *i hvert fald under de foreliggende omstændigheder* (fremhævet her) kunne tillægges retsvirkning i skattemæssig henseende af betydning for denne sag. Trustdokumentet opfyldte de almindelige krav hertil efter angelsaksiske regler og retsopfattelse, ligesom trustees efter det oplyste nød den for disse fornødne tillid og integritet. Der måtte endvidere lægges vægt på the trustees’s beføjelser efter dokumentet og ansvaret i tilfælde af overtrædelse af beføjelserne.«

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

Afgørelsens præjudikatsværdi for fonde svækkes i nogen grad af, *at* der var tale om en trust, *at* den var oprettet i 1980, og *at* den som fremhævet utvivlsomt opfyldte regelsættet for trusts. Lovændringen i 1995 – der som nævnt er generel selskabsskatteretlig – er en underlig halv løsning, der er vanskelig at administrere. Hvis reglen har føje, måtte man gå det skridt videre at forlange fondene registreret efter danske regler, det vil for de erhvervsdrivende fondes vedkommende sige i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Lovændringen er bl.a. omtalt af *Lars Eriksen* i Skat Udland 1995, nr. 174, *Flemming Heegaard* i Skat Udland 1996, nr. 192, *Otto Johnsen* og *Birgitte Tabbert* i Skat Udland, nr. 193 og *René Lykke Wethelund* i TfS 2004, nr. 229. Se om trusts *Ole Lando* i Juristen 1985 s. 137 ff, *Lennart Lynge Andersen* i Nordic Journal of International Law 55:1986 s. 246 ff, *Thøger Nielsen* i TfS 1989, nr. 213 og *Rasmus Kristian Feldthusen: Trusts* (2002).

Reglerne om “ledelsens sæde” gør det lettere for skattemyndighederne at håndtere sager om fondsflugt. Tilbage bliver “gamle” sager og sager, hvor det nye kriterium ikke er opfyldt, men hvor det er evident, at de almindelige regler for danske fonde materielt ikke er opfyldt. I *Landskatterettens kendelse af 6. maj 1997* (j.nr. 621-1859-0038), der vedrørte indkomstårene 1983-1991, havde en udlandsdansker i 1975, hvor han boede i Italien, stiftet en Familiestiftung med domicil i Liechtenstein. På papiret var de danske fondsretlige regler opfyldt, men der var i årenes løb foretaget en række dispositioner, der rejste spørgsmål om sammenblanding af stifterens og fondens midler. Landsskatteretten fandt, at stiftungen (der i kendelsen benævnes fond) ikke kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt, idet fondens formue alene formelt, men ikke reelt kunne anses for uigenkaldeligt udskilt fra stifteren.

Landsskatterettens kendelse er nu trykt i *TfS 1998, nr. 563*. Landsskatteretten udtalte bl.a. følgende:

»Det bemærkes herved, at det er en grundlæggende forudsætning for, at en fond kan anses som et selvstændigt skattesubjekt, at fondens formue er endeligt, effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, og at der ikke mindst i et tilfælde som det foreliggende, hvor der er tale om en familiefond beliggende i Liechtenstein, må stilles særligt strenge krav til stifterens godtgørelse

af, at Fondens formue ikke alene formelt ifølge vedtægterne, men også reelt ud fra den faktiske disponering er uigenkaldeligt udskilt.

På baggrund af de forhold – som i hovedtræk er skitseret foran, men nærmere uddybet i Revisionsrapporten med tilhørende bilagsmateriale – må det ud fra en helhedsvurdering lægges til grund, at kravet om uigenkaldelig udskillelse på intet tidspunkt for de af sagen omhandlede år har været respekteret af klageren. Tværtimod viser de omhandlede forhold, at klageren – uanset de vedtægtsmæssige bestemmelser – til stadighed har kunnet og rent faktisk har disponeret over Fondens midler ganske som sine egne, og at der således heller ikke i forbindelse med overførsel af aktiver fra klageren eller hans selskaber til Fonden kan anses at være påvist indskrænkninger af nogen art i hans adgang til at disponere over de pågældende aktiver, ligesom klageren – ved selv at kunne fastsætte vilkårene for sine transaktioner med Fonden – frit har kunnet disponere over Fondens midler ud fra egne private og erhvervsmæssige interesser. I øvrigt har klageren også i relation til Fondens handler med trediemand fremtrådt som køber eller sælger af de pågældende genstande.«

Reglerne om “ledelsens sæde” må ikke sammenblandes med de krav, der stilles til en fondsdannelse. De institutioner, der bliver anset for omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, skal opfylde de almindelige krav, men det er vurderingen af ledelsesforholdene, der kan føre til, at institutionen henføres under reglerne om “ledelsens sæde”. Er der almindelige krav – eksempelvis til midlernes udskillelse – er der ikke grundlag for at henføre institutionen under § 1, stk. 1, nr. 4, idet der ikke foreligger en selvstændig fond. Se hertil henvisningerne ovenfor samt *TfS 2002, nr. 498 LSR*.

6. Andre institutioner

Fondsbeskatningsloven giver ikke skattemyndighederne hjemmel til at inddrage fondslignende institutioner eller ikke-faglige foreninger under fondsbeskatningsloven. Som fremhævet ovenfor er skattepligten afhængig af, om der foreligger en fond (eller faglig forening), og om denne er omfattet af fondsloven eller erhvervsfondsloven. Dette har fundet udtryk i fondsbeskatningscirkulærets pkt. 2.3. – nu gentaget i Ligningsvejledningen afsnit S.H.2.3 – hvor det nævnes, at en nærmere prøvelse af en anmeldt fond (eller af en selvangivelse, sammenholdt med institutionens vedtægter) kan føre til, at skattemyndighederne finder, at der er tale om en indsamling eller en velgørende forening. Det anføres videre i cirkulæret,

Kapitel 2. Lovens anvendelsesområde

at disse *kan* være selvstændige skattesubjekter, der beskattes i henhold til selskabsskattelovens almindelige regler, navnlig § 1, stk. 1, nr. 6. Det er uklart, hvad cirkulæret sigter til, når det i afgrænsningen af skattesubjekter nævnes, at “Selvstændige retssubjekter såsom selvejende institutioner og legater, der ikke er omfattet af en af de 4 nævnte grupper, er som oftest skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.” – Kun “legater”, der er oprettede i fondsform før den 1. januar 1992 eller med dispensation efter fondslovens § 8, stk. 2, med en kapital under 250.000 kr., er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6. Legater over 250.000 kr. er omfattet af fondsbeskatningsloven, medmindre legatet ikke er selvstændigt.

Skatteministeriet må dog herefter antages i al væsentlighed at have opgivet det – urigtige – standpunkt, som dels ministeriet dels »Overvågningsgruppen vedrørende fondsbeskatningsloven« refereres for i *Helle Pallese*s artikel i TfS 1989, nr. 259 og i et svar, som skatteministeren afgav til Folketinget, jf. *TfS 1989 nr. 320*, smh. *Lennart Lynge Andersen* i TfS 1989, nr. 186 og 1989, nr. 353. Som påpeget i TfS 1989, nr. 353 må det antages, at almene grundsætninger om indsamlede midler er til hinder for, at der dannes en *fondslignende* institution.

Indsamlede midler er behandlet i *Bet.* s. 47 f, *Ernst Andersen*: Legater og Stiftelser (1962) s. 114 ff, *Lennart Lynge Andersen* i U 1986 B s. 22 f og *samme*: Fra stiftelse til fond (2002) s. 137.

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

Hovedreglen efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, er, at fonde og foreninger beskattes efter samme regler som aktieselskaber. Efter fondsbeskatningslovens § 8 gælder stort set samme princip for arbejdsmarkeds-sammenslutninger, bortset fra at der ikke sker beskatning af kontingenter og gaver, jf. herom ndf. under 4. Indkomsten skal således opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens §§ 8-13.

1. Erhvervsmæssig indkomst

Indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed opgøres efter de almindelige regler med den modifikation, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 5, ikke gælder for foreninger, der således også skal medtage overskud, der er indvundet ved leverancer til medlemmer. Også udenlandsk erhvervsindkomst er omfattet. Afgrænsningen af den erhvervsmæssige indkomst sker i henhold til praksis, f.eks. praksis efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Se om den specielle konstruktion i Dansk Investeringsfond af 1. juli 1976 ndf. under 4. Se i øvrigt *TfS 1993, nr. 257*: Formålet i en uddannelsesfond var at virke til gavn for befolkningens almene sundhed. Fonden udgav et tidsskrift. Tvisten angik spørgsmålet, om en del af fondskapitalen, der var anbragt i værdipapirer m.v. og adskilt fra den øvrige kapital, var erhvervsmæssig. Østre Landsret tiltrådte Landsskatterettens afgørelse, hvor man bl. a. udtalte: »Efter det oplyste er institutionen ifølge vedtægterne forpligtet til at anvende om nødvendigt hele kapitalen til udgivelsen af tidsskriftet, såvel under driften som i tilfælde af videreførelse efter institutionens ophør, idet det i § 13, stk. 1, in fine hedder, at et eventuelt overskud skal "...reserveres udelukkende til tidsskriftets udgivelse og drift...". Landsskatteretten finder, at da institutionens virke udelukkende er erhvervsmæssigt, og da kapitalen i sin helhed knytter sig hertil og dermed er et led i den erhvervsmæssige virksomhed, skal der, uanset der ikke er tale om renteindtægter hidrørende fra driftskapital i sædvanlig forstand, ske beskatning af renteindtægter fra indeståender på bankkonti med opsigelse, pantebreve og obligationer.« Se endvidere *TfS 1995, nr. 240 LSR* og *TfS 1997, nr. 920 LSR*.

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

I indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed gives der ikke noget bundfradrag, jf. § 3, stk. 2, og nedenfor i kapitel 5.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 4, anses indkomst, der erhverves af aktieselskaber, som for den altovervejende del ejes af almenvelgørende eller almennyttige fonde eller foreninger, for indtjent af fonden eller foreningen. Fondsbeskatningscirkulærets pkt. 10. oplyser, at udtrykket "altovervejende" fortolkes således, at fonden eller foreningen har ejet mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital, og at dette krav har været opfyldt i hele indkomståret. § 3, stk. 4, medfører, at indkomsten ikke beskattes i selskabet, men anses for indtjent direkte af fonden eller foreningen. I *TfS 2000, nr. 753* fastslog Ligningsrådet i en sag vedrørende udlodning fra et datterselskab til en almenvelgørende fond, at der ikke i relation til § 3, stk. 4, kan indfortolkes et indirekte ejerskab, idet bestemmelsen alene omtaler ejerskab. Ved samme lejlighed udtaltes det i øvrigt, at udbytte alene er skattefrit efter § 3, stk. 4, hvor det udbyttmodtagende selskab udgør en "forening m.v. med almenvelgørende formål".

Det er en forudsætning for at bringe reglen i § 3, stk. 4, i anvendelse, at fonden i det indkomstår, hvori den anses for at have indtjent beløbet, uddeler eller hensætter beløbet efter § 4, stk. 1 eller 4. Fonden vil således have fradragsret for et beløb, der svarer til den indtægt, som skal medregnes direkte i fondens skattepligtige indkomst. Af *TfS 2003, nr. 502 LSR* fremgår det, at et fondsejet selskab, der i indkomståret havde negativ indkomst, og som gennem fonden havde foretaget udlodninger til almenvelgørende formål, ikke kunne foretage underskudsfræførsel i det omfang, underskuddet hidrørte fra udlodningerne.

2. Renter og udbytter

Skattepligten af renter og udbytter udgør på indkomstsiden den mest betydningsfulde bestemmelse i fondsbeskatningsloven. Indtægter af denne art findes i alle fonde og foreninger, og i mange fonde og foreninger findes der ikke andre former for skattepligtige indkomster. Tvivl om rimeligheden af skattefriheden på dette område før 1987 blev allerede rejst af *Thøger Nielsen* i *Revision & Regnskabsvæsen* 1970 s. 22, hvor han i artiklen "Uholdbare skatteprivilegier" satte spørgsmålstegn ved, om skattefriheden bl.a. for renter burde opretholdes.

2.1. For opgørelsen af renter gælder de almindelige regler. Efter ligningslovens § 5, stk. 4, *skal* erhvervsdrivende fonde foretage renteperiodisering. Ligningsrådet har vedtaget, at ikke-erhvervsdrivende fonde og foreninger *kan* periodisere renteindtægter og -udgifter, jf. ligningslovens § 5, stk. 5. Det er en forudsætning herfor, at samtlige renteindtægter og renteudgifter periodiseres, og at der til det regnskab, der vedlægges selvangivelsen, gives en specifikation af, hvorledes de renter, der er forfaldne i indkomståret, er reguleret med skyldige, henholdsvis tilgodehavende renter ved årets begyndelse og slutning. Det én gang valgte princip kan kun ændres efter tilladelse fra den stedlige ligningsmyndighed.

I *TfS 2002, nr. 852* var et legat rette indkomstmodtager vedrørende renteindtægter, uanset at disse var anvendt – og i den forstand kunne anses at være undergivet en binding – til vedtægtsmæssige uddelinger efter en rentenydelsesforpligtelse, idet Landsskatteretten lagde til grund, at legatets formue var effektivt udskilt fra stifterens formue. Se modsat Ligningsvejledningen afsnit S.H.11, hvorefter afkast af en vedtægtsmæssig rentenydelsesret først skal medregnes ved fondens indkomstopgørelse på det tidspunkt, da der ikke længere er en berettiget rentenyder, og afkastet derfor tilfalder fonden.

2.2. Ifølge fondsbeskatningslovens § 10 finder reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 3-7, om udbytteindtægter tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger.

2.2.1. Udbytte fra danske og udenlandske datterselskaber, hvori en fond eller forening ejer mindst 20 % af aktie- eller anpartskapitalen, beskattes som hovedregel ikke. Danske datterselskaber skal dog være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 (aktie- og anpartsselskaber), nr. 2 (selskaber med nogle af de samme karakteristika som aktie- og anpartsselskaber), nr. 2 e og f (el-selskaber). Derudover skal ejerbetingelsen være opfyldt i en sammenhængende periode på mindst 1 år, d.v.s. en fortløbende periode på mindst 12 måneder, og udbytteudlodningstidspunktet skal ligge inden for denne periode. Formålet med denne regel (holdingreglen) er at undgå, at den samme indkomst beskattes i både datterselskabet og fonden og således to gange.

I selskabsskattelovens § 3, stk. 4 (tillige nævnt ovenfor under 1), har man valgt en anden løsning på dobbeltbeskatningsproblemet, idet indkomst

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

erhvervet af aktieselskaber, som i altovervejende grad ejes af almennyttige fonde eller foreninger, anses for erhvervet direkte af fonden eller foreningen. Her er udbyttet skattefrit i aktieselskabet, men skattepligtigt i fonden. Denne løsning er således en slags omvendt holdingregel. Den afgørende forskel bliver, at der ved uddeling kan opnås skattefrihed også i fonden, således at beskatning undgås begge steder.

På grund af den såkaldte prioriteringsregel i § 6, der omtales nærmere i kapitel 5, får skattefrihed for udbytter fra datterselskaber noget mindre betydning i en række tilfælde.

2.2.2. Fonde og foreninger, der er skattepligtige af aktieudbytte, og det vil navnlig sige fonde og foreninger med et ejerskab på mindre end 20 % af aktie- eller anpartskapitalen i det udbyttegivende selskab, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne 66 % af udbyttebeløbet, jf. fondsbeskatningslovens § 13, stk. 3.

2.2.3. Udbytte af aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2a, d.v.s. aktier i udenlandske finansielle selskaber, er skattepligtig indkomst for den udbyttemodtagende fond eller forening. Der gælder således hverken hel eller delvis skattefritagelse for udbytter, som en fond eller forening modtager fra udenlandske finansielle selskaber i lavskattelande, medmindre den finansielle indkomst ved CFC-beskatning eller på anden måde har været beskattet på et niveau, der ikke er væsentligt lavere end efter danske regler.

Fondsbeskatningslovens § 11, stk. 2, indeholder en henvisning til bestemmelserne i selskabsskattelovens § 17, stk. 2 og 3, om lempelse af udbytteskat af udbytte fra selskaber, hvis aktier er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 2a. En fond eller forening kan efter bestemmelserne efter ansøgning få eftergivet en del af skatten.

3. Udlodninger fra udloddende investeringsforeninger

Ved lov nr. 399 af 22. maj 1996 blev der i fondsbeskatningsloven indsat en række bestemmelser om beskatningen af udlodninger fra udloddende investeringsforeninger. Reglerne, der nu fremgår af fondsbeskatningslovens § 10 med direkte henvisning til selskabsskattelovens § 13, stk. 4-7,

er meget teknisk betoned. Hovedsigtet med bestemmelserne er, at fonden eller foreningen vil blive beskattet af udlodningerne principielt, som hvis de havde investeret direkte i de pågældende aktier (transparensprincippet). Den del af udlodningen, der omfatter gevinst ved afståelse af aktier, som investeringsforeningen har ejet i 3 år eller mere, er således skattefri, som det ville have været tilfældet, hvis fonden eller foreningen selv havde investeret i aktierne. Den del af udlodningen, der kan henføres til aktieudbytter, beskattes ligesom ved direkte aktieinvesteringer i almindelighed af 66 % af udbyttet.

4. Gaver

Det følger af henvisningen til de almindelige regler om beskatning af aktieselskaber, at gaver og kontingenter m.v. (principielt) er skattepligtige for fonde og brancheforeninger, smh. *TfS 2003, nr. 1004* om en brancheforenings skattepligt efter statsskattelovens § 4 af kontingentindtægter. Dette gælder dog ikke for arbejdsmarkedssammenslutninger, for hvilke der på enkelte punkter gælder særlige regler, som er nærmere omtalt nedenfor i kapitel 6. Derimod fører ligestillingen med aktieselskaber ikke uden videre til, at indskud af grundkapital skal være skattepligtig, smh. *Aage Spang-Hanssen* i *Advokaten* 1986 s. 340 og *Erik Overgaard* i *TfS* 1991, nr. 286, og med hensyn til det generelle spørgsmål om skat eller afgift af kapitalindskud i fonde redegørelsen i *Bet.* s. 367 ff. Det fremgår heraf, at man var opmærksom på, at en konsekvent fastholdelse af skattepligten antagelig ville medføre et stop for stiftelse af nye fonde eller for udvidelse af kapitalen i bestående fonde. Endvidere ville en sådan ændring stille fonde, der oprettes ved gavedispositioner, væsentligt ringere end fonde, der oprettes ved testamentariske dispositioner.

I fondsbeskatningslovens første år var ordningen den, at der var principiel skattepligt for gaver, *men at* skatteministeren var bemyndiget til at fritage fonde – men ikke foreninger – for beskatningen. Denne ordning blev kritiseret, bl. a. ud fra principielle, lovtekniske synspunkter, og i 1995 (ved lov nr. 180 af 23. marts 1995) blev loven ændret, således at kriterierne for beskatning/afgiftspålæggelse nu findes direkte i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3. Bestemmelsen blev præciseret ved lov nr. 399 af 22. maj 1996. I § 3, stk. 3, hvorefter fonde som udgangspunkt kun er skattepligtige af gaver bestemt til uddelinger, hedder det følgende:

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

»Gaver til fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, skal kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. Gaver til fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. § 7 i lov om fonde og § 8 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fonds grundkapital udvides. Af gaver, som ydes til stiftelse af fonde som nævnt i 2. pkt., svares en afgift på 20 pct., jf. dog 1. pkt.«

§ 3, stk. 3, er stadig ikke let tilgængelig, idet den på den ene side knytter sig til de materielle fondslove, men på den anden side anlægger nogle sondringer, der er (fonds)skatteretligt funderede.

I § 3, stk. 3, 2. pkt., anvendes ordet grundkapital, der ikke findes i fondsloven, men kun i erhvervsfondsloven. Uanset dette er der efter lovens forarbejder ingen tvivl om, at også ikke-erhvervsdrivende fonde er omfattet af bestemmelsen. Ordet "grundkapital" må således i relation til fondsloven fortolkes som "aktiver, der ikke kan uddeles" – kapitalaktiver i modsætning til uddelingsaktiver, jf. *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 144 f. Efter fondslovens § 9, stk. 1, nr. 2, kan gaver ikke uddeles, medmindre gavegiver har bestemt, at de skal anvendes til uddeling. Det, der har været anstødsstenen, er navnlig fondslovens § 9, stk. 5, hvorefter det kan bestemmes i vedtægterne, at også kapitalaktiver skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum.

Gaver til *stiftelse af familiefonde* vil blive pålagt en afgift på 20 %, jf. § 3, stk. 3, 3. pkt. Senere gaver til *udvidelse af kapitalen i en familiefond* er undergivet almindelig beskætning, jf. § 3, stk. 3, 2. pkt. Afgiftspligtige gaver indgår – i modsætning til skattepligtige gaver – ikke i den indkomst, der reduceres med bundfradraget efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2.

Ved en familiefond forstås en fond, hvis vedtægt tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddelinger, jf. fondslovens § 7 og erhvervsfondslovens § 8. Begrebet familiefonde omfatter skattemæssigt også fonde med delvist familieformål, men se i øvrigt nærmere nedenfor under **10** om opdeling af bestående fonde.

Baggrunden for fondslovenes regler om familiefonde var et politisk ønske om at indskrænke deres virksomhed. Ved lovenes ikrafttræden den 1. januar 1985 blev fremtidige familiefonde begrænset til at omfatte personer, der lever på stiftelsestidspunktet og én i forhold til dem ufødt generation. Ældre familiefonde kan fortsætte uden tidsbegrænsning.

Fondsbeskatningslovens § 3 kan således med hensyn til familiefonde ses som en forlængelse af fondslovenes regulering af de pågældende fonde, men der er ikke tale om, at reglerne er blevet koordinerede.

Som nævnt i *Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 268 tillader man i administrativ praksis, at fonde, der er mere end 10-15 år gamle, lægges sammen. Herved opnås administrative lettelser, og den fortsættende fond bliver i stand til at uddele større beløb til formålet. Hvis der er et familieformål blandt flere formål (hvilket ofte er tilfældet ved gamle fonde), skal bestyrelsen ved overvejelserne om sammenlægning »huske« fondsbeskatningslovens § 3.

Fondsbeskatningslovens § 3 får også betydning, hvis en familiefond er oprettet med en beskeden kapital, men eksempelvis med et bindende løfte om, at der 10 år efter tilføres fonden yderligere kapital.

Hvis eksistensen af familieformål medfører, at der ved en sammenlægning af fonde skal betales skat af kapitaludvidelsen, skal skatten alene beregnes i forhold til den vægt, familieformålet vil indgå med i den fortsættende fond.

Fondsbeskatningscirkulæret indeholder ikke længere en oversigt over gavereglerne, smh. 1992-cirkulærets pkt. 14.5. Regelsættet kan kort skitseres således:

Gaver	Til stiftelse af fond	Til udvidelse af fond	Til uddeling
Familiefonde	20 % afgift ¹⁾	Skattepligt	Skattepligt
Andre fonde	Skatte- og afgiftsfrihed	Skatte- og afgiftsfrihed	Skattepligt

1) Dog skattepligtig, hvis gaven er bestemt til uddeling, se nærmere ovenfor i teksten.

En speciel "gavekonstruktion" ses i *U 1993.278 H*: Dansk Investeringsfond af 1. juli 1976 blev stiftet med en grundkapital på 5.000 kr. Fonden skal medvirke til investering i dansk handel, søfart og industri, og den skal specielt investere i aktier og anpartar, der har til opgave at være kompletar i kommanditselskaber. Mulighederne for investering skal udbygges ved gaveydelse på 200 kr. til fonden fra kommanditisterne. Højesteret fastslog, at kommanditisternes ydelser ikke kunne anses som gaver, men

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

som erhvervsmæssig indtægt for fonden. Også renteindtægterne blev anset for erhvervsmæssig indkomst, da bankindeståendet stammede fra ydelserne fra kommanditisterne og måtte anses som driftskapital.

I *TfS 2002, nr. 531* ønskede en hovedaktionær at overdrage sit selskabs datterselskab til en af ham stiftet fond. Henset til at aktierne i datterselskabet ifølge fondens fundats skulle indgå i fondens grundkapital, at fondens formål stedse ville være at eje den fulde aktiekapital i datterselskabet, samt at der ikke ville være tillagt medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., fandt Ligningsrådet, at fonden ville være skattefri, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 indsattes § 3 A i loven med det formål at fjerne de skattemæssige incitamenter til at oprette fonde eller lignende institutioner i udlandet. Efter § 3 A, stk. 1, skal personer, selskaber og fonde, der er fuldt skattepligtige til Danmark, betale en afgift på 20 % af de midler, der indskydes i udenlandske fonde eller trusts, såfremt fonden eller trusten beskattes væsentligt lavere end efter de danske regler. Efter stk. 5 anses en udenlandsk fond eller trust tillige for væsentligt lavere beskattet end efter danske regler, hvis der er indgået en aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvori den er hjemmehørende, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor skatteyderen er hjemmehørende. Afgiftspligten omfatter ikke de første 10.000 kr. Efter stk. 2 finder bestemmelsen ikke anvendelse, såfremt skatteyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust skal anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Efter stk. 4 finder reglen anvendelse, hvis en tidligere fuldt skattepligtig her til landet atter bliver skattepligtig i Danmark og inden for de seneste fem år forud for skattepligtens genindtræden har indskudt midler i en udenlandsk lavbeskattet fond eller trust; i disse tilfælde anses indskuddet for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden, der dermed tillige er tidspunktet for indtræden af afgiftspligten. Tilsvarende gælder, hvis et selskab eller en forening m.v., som personen på indskudstidspunktet kontrollerede, i den nævnte periode har foretaget sådanne indskud, jf. bestemmelsens stk. 3. Det kan i øvrigt om bestemmelsen i det hele henvises til cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning under pkt. 9.

5. Arv

Hvis en fond arver, opstår der ikke spørgsmål om beskatning (eller afgiftsberegning efter de gaveregler, der er gennemgået under 4). Derimod skal fonde som hovedregel betale boafgift, jf. fondsbeskatningscirkulærets pkt. 15.

Reglerne findes i lovbekendtgørelse nr. 752 af 23. august 2001 om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven). Fonde skal som udgangspunkt betale 36,25 % i boafgift, men efter § 3, stk. 2, kan der bevilges fritagelse for arv, der tilfalder fonde med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål. Efter bekendtgørelse nr. 1047 af 16. december 1999 om boafgifter og gaveafgift m.v. §§ 14 og 15 gælder følgende:

»Kapitel 4 Fritagelse for boafgift.

§ 14. Afgørelser om fritagelse efter boafgiftslovens § 3, stk. 2, for offentlige institutioner, den danske folkekirke, valgmenigheder, religiøse samfund, foreninger, selskaber eller stiftelser med almenvelgørende eller andet almennyttigt formål, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 3, stk. 1, litra f, træffes af Told- og Skatteregion Bornholm.

Stk. 2. Tilfalder arven, legatet eller forsikringen m.v. en institutions lokale afdeling, skal denne i henhold til sine vedtægter have samme almennyttige formål som hovedinstitutionen, og arven m.v. anvendes inden for dette formål. Hovedinstitutionen skal erklære at ville føre tilsyn hermed.

Stk. 3. Som følge af afgiftsfritagelse efter stk. 1 kan institutioner m.v. anmode Told- og Skatteregion Bornholm om optagelse på det af Told*Skat udsendte cirkulære om almenvelgørende eller på anden måde almennyttige fonde, foreninger, stiftelser, institutioner m.v. samt religiøse samfund, som er godkendt efter ligningslovens § 8 A, § 12 eller efter boafgiftslovens § 3, stk. 2.

§ 15. Selv om en institution m.v. ikke er omfattet af § 14, stk. 1, kan skifteretten fritage for betaling af boafgifter, når institutionen er et statsligt, amtskommunalt eller kommunalt museum eller bibliotek, herunder et museum eller et bibliotek på et universitet eller en højere læreanstalt, eller et museum, der er godkendt til at modtage statstilskud i henhold til lov om museer.

Stk. 2. Når arv eller legat til de i stk. 1 nævnte situationer består af genstande, gælder bemyndigelsen kun, hvis institutionen erklærer, at genstandene indgår i institutionens samlinger.«

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

Se om ordningen navnlig *Niels-Jørgen Kaj Petersen* og *Bue Skammelsen*: Bo- og gaveafgift (4. udg. 2004) s. 136 ff, *Jens Olav Engholm Jacobsen*: Boafgiftsloven (1998) s. 56 ff og *Henrik Dam m.fl.*: Skatteret – Arv og gave (2000) s. 104 ff samt *Lennart Lyngé Andersen* i Julebog 1997 s. 211.

Afgiftsmyndighederne praktiserede tidligere en regel, hvorefter afgiftsfritagelsen var betinget af, at det almenvelgørende/almennyttige formål var fyldestgørende konkretiseret. Denne praksis er underkendt som ulovhjemlet i *U 1999.213 (TfS 1998, nr. 777)*, hvor Højesteret fastslog, at det ikke er en betingelse for at meddele afgiftsfritagelse, at der i fondsfundatsen er sket en konkretisering af, hvilke almenvelgørende eller almenyttige formål, fonden gennem sit virke kan støtte. En fond eller forening m.v. kan således fritages for afgift, hvis blot formålet er almenvelgørende eller almenyttigt, uanset at formålet kun er beskrevet i meget generelle vendinger. Dommen er kommenteret af *Ole Bjørn* i SR-Skat 1999 s. 13 ff og af *Jan Pedersen* i Revision & Regnskabsvæsen 1999 SM s. 2 ff samt *Lennart Lyngé Andersen* i Fonde nr. 1/2004 s. 17 f. Se endvidere om problemstillingen nedenfor kapitel 5 under 2 og om dommen i en bredere sammenhæng *Lennart Lyngé Andersen*: Fra stiftelse til fond (2002) s. 174 ff og *Erik Werlauff* i Festskrift til Ole Bjørn (2004) s. 489 ff.

6. Kapitalgevinster og -tab

Fonde og foreninger beskattes som tidligere nævnt som udgangspunkt i samme omfang som aktieselskaber, jf. henvisningen i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, og således også af kapitalgevinster. Det drejer sig bl.a. om beskatning af fortjeneste ved salg af fast ejendom og af aktier, om gevinster og tab på fordringer og gæld samt på immaterielle rettigheder m.v. Der henvises til fondsbeskatningscirkulærets pkt. 13. I praksis er det navnlig reglerne om beskatning af fortjeneste på salg af aktier og i form af kursgevinster på fordringer, der har betydning for mange fonde.

Vedrørende overgangsregler for beregning af anskaffelsessummer m.v. henvises til kapitel 7 under 1.

6.1. Efter *aktieavancebeskatningsloven* er fortjeneste ved salg af aktier, der sker inden for de første 3 års ejertid, skattepligtig. Efter 3 års ejertid vil fortjenesten være skattefri, jf. *aktieavancebeskatningslovens* § 4, stk. 3,

medmindre aktien er erhvervet som led i næringsvirksomhed eller er af en mere speciel art som omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 2a-3. Tab på aktier efter en ejertid på 3 år eller mere er indkomstopgørelsen uvedkommende. Tab på aktier efter mindre end 3 års ejertid kan kun fradrages i eventuel fortjeneste på aktier, der ligeledes afstås efter mindre end 3 års ejertid; for sådanne tab opstået i indkomståret 2002 eller senere kan der ske modregning i senere års ligeartede fortjenester uden tidsbegrænsning. Tab kan dog kun fradrages i det omfang, tabet overstiger helt eller delvist skattefrie aktieudbytter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 6, stk. 7. Se i øvrigt herved den meget instruktive artikel af *Eivind Christensen* i *Nyt om Fonde* 5/1995 s. 25 ff. og oversigten hos *Henrik Peytz*: *Aktieavancebeskatningsloven med kommentarer* (2003) s. 21.

6.2. Fonde og foreninger m.v. er omfattet af kursgevinstlovens § 2 og er således som udgangspunkt generelt skattepligtige af *kursgevinster*, ligesom tab er fradragsberettigede. Efter kursgevinstlovens § 1 skal gevinst og tab ved afståelse eller hel eller delvis indfrielse af obligationer, pantebreve og andre pengefordringer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder også fordringer og gæld i fremmed valuta. For fonde vil det navnlig være obligationer og pantebreve, der danner grundlag for beskatning efter loven. Gevinst eller tab skal som hovedregel være realiseret, før skattepligten indtræder. For en almindelig gennemgang af reglerne for fondes kursgevinster og -tab kan henvises til *Jan Børjesson m.fl.*: *Kursgevinstloven med kommentarer* (2. udg. 2004) s. 109 ff og *Gitte Skouby m.fl.*: *Kursgevinstloven – en lovkommentar* (2000) s. 43 ff.

I 1991 ændredes kursgevinstloven, således at fonde og foreninger fra den 27. december 1990 blev generelt omfattet af reglerne om skattepligt af gevinst og tab på fordringer og gæld. Ved lov nr. 187 af 23. marts 1992 suppleredes fondslovens § 9 med et nyt stk. 2, hvorefter bestyrelsen i ikke-erhvervsdrivende fonde fik mulighed for – i lighed med erhvervsdrivende fonde – uden samtykke fra fondsmyndigheden at foretage uddeling af nettokursgevinsten, som den opgøres og medtages ved indkomstopgørelsen efter reglerne i kursgevinstloven, smh. m. *Lennart Lynge Andersen*: *Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 153 ff og fondsbeskatningscirkulærets pkt. 13.4. Hensigten med ændringen var at give også de ikke-erhvervsdrivende fonde adgang til at reducere kursgevinstbeskatningen via fradragsberettigede uddelinger.

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

Efter Ligningsvejledningen afsnit S.H.21.2 vil der kunne opnås fradrag for uddeling af nettokursgevinsten, uanset at denne beløbsmæssigt først kan opgøres efter indkomstårets udløb. Det er dog – stadig ifølge Ligningsvejledningen – en betingelse, at fonden ved den foretagne uddeling må anses for endeligt at have forpligtet sig til uddeling, og at denne forpligtelse skal være endeligt påtaget inden indkomstårets udløb. Det er et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at giver eller modtager ikke har mulighed for at påvirke størrelsen af uddelingen. Se endvidere *TfS 2001, nr. 962*, hvor landsskatteretten fandt, at en uddeling af nettokursgevinst kunne fradrages i det år, hvor forpligtelsen til uddelingen i henhold til vedtægterne påhvilede fonden, uanset at uddelingen først kunne opgøres og ske det efterfølgende år. I *TfS 2002, nr. 1023* kom Landsskatteretten frem til, at eftersom en fond ikke var retligt forpligtet efter fundatsen til at foretage uddeling af samtlige de optjente nettokursgevinster, og da beslutningen om at foretage uddeling af årets nettokursgevinster først blev taget efter indkomstårets udløb, kunne fradrag for uddelingerne – uanset motivet bag indførelsen af bestemmelsen i fondslovens § 9, stk. 2 – også først foretages efter indkomstårets udløb, idet fonden først fra dette senere tidspunkt kunne anses at have påtaget sig en retlig forpligtelse til at foretage uddelingerne.

Set alene ud fra en skatteretlig indfaldsvinkel er det, der er anført i Ligningsvejledningen og fremgår af de to landsskatteretskendelser, i overensstemmelse med hovedreglen for periodisering, hvorefter en i øvrigt fradragsberettiget udgift kan fradrages, når der er opstået en retlig forpligtelse til at afholde udgiften. Samme princip kommer i øvrigt til udtryk i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, hvorefter fradrag for uddelinger i almindelighed kan foretages på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingerne. På den anden side kolliderer det skatteretlige princip her med fondsretten. Når motivet til ændringen af fondslovens § 9, stk. 2, imidlertid netop var at sikre, at uddeling – hvorefter beslutning kan træffes i en periode indtil 6 måneder efter det forudgående regnskabsårs afslutning – af nettokursgevinsten kan finde sted med skattemæssigt fradrag, forekommer det i det mindste nærliggende, eventuelt ud fra en *lex specialis* betragtning, at tillægge dette motiv til ændringen afgørende betydning og således give fondsloven forrang. Se hertil og for en udførlig gennemgang af problemstillingen *Lennart Lynge Andersen i UfR 2002 B s. 90 ff* og *samme i Fonde og Foreninger I s. 157 ff*, *Niels Kiil i Revision & Regnskabsvæsen 1999*,

nr. 10, s. 28 ff og *Hans Henrik Bonde Eriksen og Anders Endicott Pedersen* i TfS 2002, nr. 650.

Udgangspunktet om at fonde har fradragsret for kurstab fraviges, såfremt der er tale om fordringer på koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4. Fonde og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 % af stemmerne eller ejer mere end 50 % af aktiekapitalen, anses for at være koncernforbundne selskaber.

Fonde og foreninger er, som generelt skattepligtige efter kursgevinstloven, ikke omfattet af mindsterentereglen i kursgevinstlovens § 14. Før den 27. december 1990, da den ovenfor omtalte lovændring fik virkning, var fonde og foreninger omfattet af mindsterentereglen. Som overgangsregel gælder, at fonden/foreningen har kunnet vælge, om den vil lægge fordringens faktiske anskaffelsessum (og dette valg er bindende for hele porteføljen) eller kursen den 31. december 1990 til grund. Se herom *Søren Friis* i *Bikuben*: Nyt om fonde 3/1991 s. 21 f, *Preben Bertelsen* og *Søren Friis* i *Revisorunionen* 1992 s. 4 f og *Kjeld Bergenfelt* og *Søren Rasmussen*: *Kursgevinstloven* (1992) s. 29 f.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, 4. pkt., kan underskud, som svarer til nettotabet efter kursgevinstloven, (fra indkomståret 2002 uden tidsbegrænsning) fradrages i den skattepligtige indkomst i de efterfølgende indkomstår. Fradraget kan dog kun overføres til et senere indkomstår, såfremt det ikke kan rummes i et tidligere års skattepligtige indkomst. Se hertil Skatteministeriets besvarelse af 30. juni 1992, der er refereret i *TfS* 1992, nr. 409.

Afdrag fra *Grundejernes Investeringsfond* er ikke omfattet af kursgevinstloven, men indgår i den almindelige skattepligtige indkomst.

6.3. Fonde og foreninger, der ikke driver næringsvirksomhed med salg af fast ejendom, er kun skattepligtige af fortjenesten ved *salg af fast ejendom*, hvis betingelserne derfor i ejendomsavancebeskatningsloven (eller i den med virkning fra 1. januar 2004 ophævede ejerlejlighedsavancebeskatningslov) er opfyldt. Tab ved afståelse kan kun fradrages i anden fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der også er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Tab ved afståelse omfattet af ejerlejl-

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

lighedsavancebeskatningsloven kan ikke fradrages. Fonde og foreninger er endvidere skattepligtige efter afskrivningslovens regler af *genvundne afskrivninger* ved salg af bygninger og installationer.

6.4. Fonde og foreninger skal ved indkomstopgørelsen medtage fortjeneste og tab ved afståelse eller opgivelse af goodwill og andre *immaterielle rettigheder*, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 6.

7. Rentefrie eller lavtforrentede lån

Som på andre områder har det været diskuteret, om en fond eller forening er skattepligtig, hvis den yder et rentefrit eller lavtforrentet lån. Fra et tidligt tidspunkt blev det antaget, at der ved rentefrie eller lavtforrentede lån skulle ske fiksering af en rente, jf. eksempelvis afgørelserne i *TfS 1988, nr. 553 LR* og *nr. 555 SD* (om faglige foreningers delvist rentefrie finansiering af henholdsvis datterselskaber og efteruddannelsesfond) samt i *TfS 1996, nr. 145 LSR* (om foreningers udlån til et aktieselskab, de ikke var interesseforbundet med). Der kan endvidere eksempelvis henvises til Retssikkerhedsudvalgets delredegørelse i *TfS 1996, nr. 37* om rentefrie og lavtforrentede lån.

Ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 blev med virkning fra 28. juni 1998 indsat bestemmelsen i ligningslovens § 2, der er en lovfæstelse af det såkaldte armslængde-princip, jf. herom nærmere Ligningsvejledningen afsnit S.I.1.3. Bestemmelsen løser delvist beskatningsproblemerne omkring de rentefrie lån. Efter bestemmelsen beskattes en fond m.v., der yder et rentefrit lån til et datterselskab, af den manglende renteindtægt, såfremt der er tale om en kontrolleret transaktion i bestemmelsens forstand.

Uden for området af ligningslovens § 2 kan der som udgangspunkt ikke ske beskatning af en manglende renteindtægt hos fonden m.v., medmindre der foreligger omgåelse, jf. hertil den ledende dom i *TfS 1998, nr. 199* om en hovedanpartshavers uforrentede tilgodehavender hos anpartsselskabet, hvor Højesteret fastslog, at der ikke skal ske beskatning af långiver af en fikseret rente, medmindre der med de foretagne dispositioner tilsigtes en omgåelse af skattelovgivningen. I *TfS 1993, nr. 81 LSR* blev en fond anset skattepligtig af en fikseret rente af nogle rentefrie lån til stifterens børn, og tilsvarende skulle der i *TfS 1995, nr. 273 LSR* (kommenteret af *Eskil*

Trolle i Tfs 1995, nr. 228) ved en fonds rentefrie eller lavtforrentede lån til slægtninge fikseres en rente svarende til mindsterenten. Efter *TfS* 1998, nr. 199 kan praksis i de to nævnte afgørelser næppe opretholdes, idet de ikke kan anses for omgåelsestilfælde.

I de (omgåelses-)tilfælde og tilfælde omfattet af ligningslovens § 2, hvor der skal ske beskatning af en manglende renteindtægt hos fonden, kan et beløb svarende til den manglende indkomst anses som en uddeling. Om der er fradragsret for en sådan uddeling afgøres efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1-3.

8. Skatteprocenten

Skatten udgør som for aktieselskaber 30 %. Acontoskatteordningen er obligatorisk for fonde og foreninger, hvis første indkomstår er påbegyndt den 29. januar 1992 eller senere; for fonde og foreninger, hvis første indkomstår er begyndt tidligere, indbetales som hovedregel skat med forfaldsdag den 1. november i det kalenderår, som følger efter indkomståret, jf. fondsbeskatningslovens § 15 smh. m. selskabsskattelovens §§ 29 A-30 A.

9. Bundfradrag

Ved opgørelsen af indkomsten kan der foretages et særligt *bundfradrag*. Bundfradraget udgør 25.000 kr. for fonde og 200.000 kr. for foreninger, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, og § 8, stk. 3.

I indtægt fra erhvervsmæssig virksomhed gives intet bundfradrag, jf. § 3, stk. 2, hvilket hænger sammen med, at denne indkomst allerede var skattepligtig efter de hidtil gældende regler. Derimod foretages bundfradraget i den øvrige samlede indkomst, d.v.s. at udgifter til administration og renter m.v. fradrages inden bundfradrag.

Da bundfradraget foretages i den ikke-erhvervsmæssige indkomst, er det nødvendigt at foretage en opdeling af fondens eller foreningens indkomster og udgifter i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del. Der skal således foretages en opdeling af renteindtægter og kapitalgevinster i de

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

to dele. Arv og gaver er ikke-erhvervsmæssig indkomst. Kontingenter er som udgangspunkt ikke-erhvervsmæssig indkomst.

Efter § 3, stk. 2, foretages bundfradraget inden fradrag for uddelinger og hensættelser. Det følger af § 3, stk. 2, at fradraget højst kan udgøre et beløb svarende til den samlede indkomst. Et eventuelt overskydende fradragsbeløb kan således ikke fremføres som underskud til de følgende år. Dog kan den del af underskuddet, der svarer til det fradragsberettigede nettotab efter kursgevinstloven, fradrages i den skattepligtige indkomst i de efterfølgende indkomstår.

For foreninger er bundfradraget typisk et relativt væsentligt fradrag, der sikrer, at kun foreninger med en større kapital beskattes. For fonde er fradraget typisk relativt beskeden, og den såkaldte prioriteringsregel i fondsbeskatningslovens § 6 betyder, at fradraget bliver uden betydning for andre end små fonde. Dette beror på, at bl.a. værdien af fradrag for uddelinger og hensættelser skal reduceres med et beløb svarende til bundfradraget.

10. Opdeling af bestående fonde

Under udvalgsbehandlingen i Folketinget blev der flere gange stillet spørgsmål om mulighederne for at hindre skattemæssig udnyttelse af bundfradraget ved *opdeling af bestående fonde* i mindre fonde med ensartede formål og med en kapital på omkring 200.000 kr. eller ved nystiftelse af mange små fonde af samme karakter.

Se om dette spørgsmål kommentaren til fondslovens § 32 i *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 261 ff, *TfS 1988, nr. 138 SkD*, *Susanne Nørgaard* i *Inspi 5/89* s. 10 (hvis kommentar, hvorefter der i *TfS 1988, nr. 138* er udvist "en god portion smidighed" fra myndighedernes side, ikke kan tiltrædes) samt *Helle Pallesens* artikler om skattefri fusion af fonde og foreninger i henholdsvis *TfS 1990, nr. 225* og *SR-Skat 1990* s. 137 ff.

I sag 1993-741-12838 udtalte Civilretsdirektoratet generelt, at skatte- og afgiftsmæssige synspunkter ikke kan tillægges betydning ved vurderingen af, om der kan gives samtykke efter fondslovens § 32 til vedtægtsændring. Tilsvarende udtaltes det i sag 1998-410-363 (brev af 29. juni 2001) med

Opdeling af bestående fonde

redegørelse for Civilretsdirektoratets praksis bl.a.: "... at der ikke gives tilladelse til vedtægtsændringer, hvis ændringerne er begrundet i skatte- eller afgiftsmæssige hensyn". Ansøgningen var i den pågældende sag alene begrundet i, at fonden ikke var omfattet af ligningslovens § 8 A.

Som nævnt ovenfor under 4 betragtes familiefonde, der tillige varetager andre end familiemæssige formål, dog fortsat som familiefonde. En blandet ikke-erhvervsdrivende familiefond kan imidlertid af fondsmyndigheden få tilladelse til at foretage en opdeling af fondens bundne kapital i adskilte afdelinger, hvor de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål. Fonden er herefter ikke skattepligtig af gaver, som tilfalder grundkapitalen i den ikke-familiemæssige afdeling. Se i øvrigt hertil *TfS 1998, nr. 105*, hvor Skatteministeriet i anledning af en forespørgsel om forståelsen af fondsbeskatningscirkulærets pkt. 14.2. bl. a. udtalte:

»I henvendelsen henvises der til, at cirkulæret kan læses således, at en opdeling af en "blandet" erhvervsdrivende familiefond i adskilte afdelinger ikke kræver fondsmyndighedens tilladelse, når årsregnskabet opdeles efter reglerne i erhvervsfondslovens § 28, stk. 3, og at en opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger bevirker, at fonden som følge af reglerne i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, også skattefrit kan modtage gaver til grundkapitalen i den ikke-familiemæssige afdeling.

Departementet skal i relation til cirkulærets pkt. 14.2., 4. afsnit, generelt bemærke, at en skattemæssig opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger kun tager sigte på etablerede familiefonde, og at betegnelsen familiefond både omfatter erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende familiefonde. En skattemæssig opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger stiller krav om, at der både opnås en vedtægtsmæssig tilladelse til at opdele fonden i adskilte afdelinger, således at de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål, og at der for hver af de adskilte afdelinger føres et særligt regnskab som anvist for henholdsvis ikke-erhvervsdrivende og erhvervsdrivende fonde. En skattemæssig opdeling af en "blandet" familiefond i adskilte afdelinger bevirker, at gaver til udvidelse af grundkapitalen i den ikke-familiemæssige afdeling skattemæssigt behandles som gaver til fonde, som ikke er familiefonde, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

Det er Departementets opfattelse, at cirkulærets krav om en vedtægtsmæssig opdeling af fonden i adskilte afdelinger sigter til en vedtægtsmæssig opdeling af fondens grundkapital/bundne kapital. Da cirkulæret skal ses i sammenhæng med de materielle fondslove, er det endvidere Departementets opfattelse, at cirkulæret forudsætter, at fondslovene gør det muligt at opdele grundkapitalen/den bundne kapital i forskellige afdelinger.

Kapitel 3. De skattepligtige indtægter

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har som fondsmyndighed for erhvervsdrivende fonde oplyst, at det ikke efter erhvervsfondsloven er muligt at opdele grundkapitalen i forskellige afdelinger.

Som følge heraf vil efter Departementets opfattelse "blandede" familiefonde omfattet af erhvervsfondsloven ikke efter cirkulæret kunne anerkendes som opdelt i adskilte afdelinger.«

Kapitel 4.

De fradragsberettigede udgifter

1. Almindelige driftsomkostninger

Det følger af de almindelige regler for opgørelse af aktieselskabers indkomst, jf. henvisningen hertil i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1, at også fonde og foreninger kan fradrage *driftsomkostninger* ved indkomstopgørelsen og foretage skattemæssige *afskrivninger* på aktiver, der anvendes i den skattepligtige virksomhed. Vejledende er her bestemmelsen i stats-skattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter fradrag kan foretages for udgifter, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Efter bestemmelsen skal der være en relativ direkte forbindelse mellem udgiftens afholdelse og den indkomstskabende virksomhed.

2. Det udvidede driftsomkostningsbegreb

Hvad der kan godkendes som driftsomkostninger må imidlertid i vidt omfang afpasses efter, at fondes og foreningers karakter og formål på en række punkter er meget anderledes end i aktieselskaber. Disse udvidende fortolkningsbidrag fremgår kun i begrænset omfang af bemærkningerne til udkastet til fondsbeskatningsloven. Derimod er der redegjort for problemstillingen i skatteministerens svar på spørgsmål 23 fra Skatte- og afgiftsudvalget (Folketingstidende 1985/1986, tillæg B, sp. 876 ff), ligesom der er givet vejledning herom i fondsbeskatningscirkulærets pkt. 16.2.-16.3. Yderligere har skattedepartementet i et svar i anledning af en konkret forespørgsel (refereret i *TfS 1995, nr. 124*) udtalt, at det netop beskrevne såkaldte "udvidede driftsomkostningsbegreb" også finder anvendelse på arbejdsmarkedssammenslutninger, men at begrebet formentlig kun har meget begrænset betydning for disse sammenslutninger, da foreningers virke i overvejende grad må antages at være baseret på skattefrie kontingentindtægter.

Kapitel 4. De fradragsberettigede udgifter

Den nævnte forskel ligger navnlig i, at aktieselskaber normalt har til formål at erhverve økonomisk udbytte, medens fonde og foreninger erhverver økonomisk udbytte for at kunne opfylde deres formål, som dette fremgår af vedtægterne. Dette forhold bevirker, at også udgifter, der sikrer formålets opfyldelse, kan fradrages, hvad enten dette formål er erhvervsmæssigt eller ej. Det siges herom i ministerens ovennævnte redegørelse til Skatte- og afgiftsudvalget:

»Af denne grund vil selskaber normalt alene afholde udgifter, der er forbundet med driften af den erhvervsmæssige virksomhed, medens fonde og foreninger herudover er nødt til at afholde udgifter, der sikrer, at de fortsat vil være i stand til at opfylde deres formål.«

Og senere i redegørelsen anføres det:

»På denne baggrund bør driftsudgiftsbegrebet i relation til fonde og foreninger fortolkes under hensyntagen til den forskel i virkemåde og indtjening, der er mellem selskaber på den ene side og fonde og foreninger på den anden side. Herefter må udgifter, der direkte vedrører fondens eller foreningens virksomhed, og som er nødvendige af hensyn til fondens eller foreningens formål, i skattemæssig henseende sidestilles med udgifter, der afholdes som led i den erhvervsmæssige virksomhed.«

Begrebet driftsomkostninger får på denne måde et noget bredere anvendelsesområde for fonde og foreninger. Som eksempler nævnes i fondbeskatningscirkulærets pkt. 16.3. udgifter til drift af en fonds friboliger og en ikke-erhvervsdrivende forenings omkostninger til kontorhold. Se herved også skattedepartementets udtalelse i *TfS 1988, nr. 437*, hvor det om selvejende kollegier – der ikke er erhvervsdrivende – udtales, at et kollegium kan fradrage vedligeholdelsesomkostninger som driftsomkostninger, når de blot har været nødvendige af hensyn til kollegiets fremtidige virke. Ud over normale, erhvervsmæssige udgifter vil fradrag kunne foretages for udgifter, der er forbundet med fondens eller foreningens formål og virksomhed, selv om udgifterne ikke kan siges at være nødvendige for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

For en almindelig ikke-erhvervsdrivende fond er det således klart, at sædvanlige udgifter til administration, herunder bestyrelsesvederlag og udgifter til kontorhold, vil kunne fradrages som driftsudgift. Ligeledes

vil udgifter til vedligeholdelse af fast ejendom, som hører under en fonds formål, som nævnt kunne fradrages, uanset at ejendommen ikke har nogen forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed.

I afgørelsen *U 1990.374 H (TfS 1990, nr. 160)*, der vedrører forhold før fondsbeskatningsloven, fik en fond, der arrangerede to årlige modemesser for fagfolk og i den forbindelse havde afholdt udgifter til arbejdsfrokoster for journalister, fradrag for repræsentation m.v. I *TfS 1999, nr. 494 LSR* fik en fond fradrag efter den dagældende kursgevinstlov for et tab på en fordring på sin forretningsbestyrer, selv om fordringen var opstået som følge af forretningsbestyrerens besvigelser og således ikke havde direkte tilknytning til den erhvervsmæssige drift af fonden; der blev endvidere givet fradrag for udgifter til advokat, som fonden havde afholdt i forbindelse med forsøg på inddrivelse af fordringen. Rejseudgifter i forbindelse med besøg i Danmark af en fondsstifter er godkendt som driftsomkostning, idet stifterens aktivitet her i landet havde nær tilknytning til fondens indkomsterhvervelse ved gaver; derimod er rejseudgifter ved afholdelse af bestyrelsesmøder i udlandet ikke godkendt som driftsomkostninger, jf. hertil Ligningsvejledningen afsnit S.H.16.

Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i f.eks. aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, kvalificerer ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling.

3. Driftsomkostninger contra uddelinger

3.1. De særlige forhold for fonde og foreninger nødvendiggør, at afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger søges fastlagt nærmere. Når også uddelinger, som det uddybes i kapitel 5, er fradragsberettigede, kunne man forestille sig, at afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger var af mindre betydning. Forholdet er imidlertid det, at fradrag for driftsudgifter og for uddelinger på en række punkter har forskellige skattemæssige konsekvenser. De mest markante eksempler på dette forhold er følgende:

(1) Efter fondsbeskatningslovens § 6 anses skattefrit udbytte og et beløb svarende til bundfradraget for at være anvendt til uddelinger, inden der gives fradrag for "yderligere" uddelinger i den skattepligtige indkomst.

Kapitel 4. De fradragsberettigede udgifter

Driftsomkostninger derimod er direkte fradragsberettigede.

Set med fonds- eller foreningsøjne fører denne forskel isoleret til, at kontering som driftsomkostning må foretrækkes, navnlig hvis der er betydelige indtægter, som er omfattet af holdingreglen, jf. fondsbeskatningslovens § 10.

(2) Uddelinger til almennyttige formål giver ret til et særligt konsolideringsfradrag, jf. § 5, stk. 1.

Isoleret set fører denne forskel til at ønske en udgift anset som uddeling, hvis konsolideringsfradraget kan udnyttes.

(3) Uddelinger kan ikke medføre fremførsel af underskud, fordi fradrag for uddelinger ikke kan overstige indkomsten, jf. § 4, stk. 1 forudsætningsvis. Derimod giver negativ erhvervsindkomst ret til at fremføre underskud, jf. ligningslovens § 15.

Ud fra denne forskel må man ønske udgiftsføring som driftsomkostning, men det gælder selvfølgelig kun, hvis indkomsten er negativ.

(4) Uddelinger til andet end almennyttige formål er kun fradragsberettigede, hvis modtageren er skattepligtig deraf, jf. § 4, stk. 2.

Forskellen fører klart til, at andre udgifter – der ikke er af almennyttig karakter, og hvor modtageren ikke er skattepligtig – ønskes fradraget som driftsomkostninger.

(5) I erhvervsmæssig indkomst gives der ikke noget bundfradrag. Det gives kun i den øvrige samlede indkomst, jf. § 3, stk. 2.

Denne forskel vil i sig selv føre til at foretrække kontering som driftsomkostninger og dermed fradrag i erhvervsindtægt, hvis den øvrige samlede indkomst er så lille, at den dækkes af bundfradraget.

3.2. Ved den nærmere overvejelse af grænsen mellem driftsomkostninger og uddelinger må det mærkes, at driftsomkostningsbegrebet som nævnt ovenfor under **1-2** undergives en udvidende fortolkning i relation til fonde og foreninger, således at bl.a. normale udgifter i forbindelse med administration og uddeling kan fradrages. Afgrænsningen mellem uddelinger og driftsomkostninger er nærmere belyst i et svar fra skatteministeren til Skatte- og afgiftsudvalget (Folketingstidende 1985/1986, tillæg B, sp. 878). Det anføres heri:

»Generelt kan det formentlig siges, at som driftsomkostninger kan fradrages udgifter, som afholdes for at sikre eller muliggøre, at fonden eller foreningen kan varetage sine formål ifølge vedtægterne. Ved uddelinger forstås derimod den disposition, hvorved fonden eller foreningen rent faktisk varetager sit

Driftsomkostninger contra uddelinger

formål. Forholdet mellem driftsomkostninger og uddelinger svarer omtrent til, at et selskab afholder driftsomkostninger eller foretager afskrivningsberettigede investeringer, bl.a. for at bringe sig i stand til at foretage (forøgede) udlodninger til sine indskydere.«

Den traditionelle tildeling af et legat giver naturligvis ikke anledning til tvivl, idet der er tale om en uddeling. Afholdelsen af udgifter til revision, telefon og kontormedhjælp er ligeledes uproblematisk – de er driftsomkostninger. Årsafgiften til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ligeledes fradrages som driftsomkostning, jf. *TfS 1988, nr. 436 SkD* og *TfS 1990, nr. 238 LSR*.

I andre tilfælde kan der imidlertid være nogen tvivl om, hvorvidt en udgift afholdes for direkte at varetage formålet, eller om det sker for at sikre eller muliggøre, at formålet kan varetages. Som eksempler kan nævnes vedligeholdelse af bygninger og andre formuegenstande og udgifter til lønninger m.v. vedrørende forskning, som fonden eller foreningen selv driver. I nogle fonde ydes dels legatportioner i traditionel forstand dels bistand til realisering af fondens formål. Sådanne udgifter må i den ene sammenhæng nærmest anses for uddeling og kan i den anden sammenhæng mest have karakter af driftsomkostninger.

Skatteministeren har på spørgsmål fra Skatte- og afgiftsudvalget tilkendegivet, at sondringer mellem driftsomkostninger og uddelinger typisk har en ret begrænset skattemæssig betydning, og at der følgelig normalt ikke vil være grund til at tilsidesætte fondens eller foreningens skøn. Noget tilsvarende lægges der op til i fondsbeskatningscirkulærets pkt. 16.2. Samtidig er det pålagt skattemyndighederne at påse, at en udgift, der fradrages som uddeling, ikke tillige fratrækkes som driftsomkostning – det synes selvsagt rimeligt nok.

Det må på denne baggrund antages, at den enkelte fond eller forening, når der er rimeligt begrundet tvivl om resultatet, selv kan bestemme, om en udgiftsdisposition skal anses for uddeling eller en driftsomkostning. F.eks. synes det at fremgå af forskellige svar fra ministeren under udvalgsbehandlingen i 1986, at udgifter til museumsdrift, herunder nyanskaffelser, efter omstændighederne vil kunne fradrages enten som uddelinger eller som driftsomkostninger efter den enkelte fonds eget valg.

Kapitel 4. De fradragsberettigede udgifter

Efter sædvanlige skatteretlige principper og herunder det almindelige forventningsprincip må det imidlertid påregnes, at den enkelte fond eller forening ikke vil kunne ændre opfattelse fra år til år. Har en fond således et år valgt at udgiftsføre vedligeholdelsesudgifter vedrørende fondens bygning som driftsomkostninger, kan fonden derfor ikke året efter optage lignende udgifter som uddeling.

3.3. Foran under **3.1** er omtalt nogle forskellige skattemæssige konsekvenser af, om en udgiftskrævende disposition anses for en uddeling eller en driftsomkostning. Den enkelte forening eller fond må på grundlag heraf overveje, hvilken løsning der tjener den bedst. Det må generelt antages, at *almennyttige fonde* vil være mest interesseret i, at en udgift anses for en uddeling på grund af reglerne om adgang til konsolideringshenlæggelser. Det modsatte gælder dog, hvis driften er underskudsgivende, eller hvis indtægterne efter holdingreglen sammenlagt med bundfradraget er større end uddelingerne.

Familiefonde vil typisk have fordel af, at en udgift anses for driftsomkostning. Det gælder navnlig, hvis det drejer sig om uddelinger til modtagere, der ikke er skattepligtige. Her er interessen afgørende, fordi der ellers ikke er fradragsret. Der er formentlig grund til at tro, at skattemyndighederne vil gå noget tættere på i den sidstnævnte situation, hvor det ikke kun er spørgsmål om fradrag som uddeling eller drift, men derimod om der overhovedet skal gives fradrag.

4. Afskrivninger

Fonde og foreninger kan foretage *afskrivninger* i overensstemmelse med reglerne i afskrivningsloven.

Afskrivningsadgangen må på samme måde som driftsomkostningsbegrebet fortolkes med hensyntagen til fondes og foreningers videregående formål. Det betyder, at der i princippet vil være afskrivningsret vedrørende bygninger og driftsmidler, der er et naturligt og nødvendigt led i fondens eller foreningens virksomhed, selv om anvendelsen ikke direkte kan anses for erhvervsmæssig, som det ellers er hovedbetingelsen i afskrivningslovens § 1.

For almindelige fonde vil dette næppe få den store praktiske betydning. Navnlig for bygninger gælder det, at fonde sjældent ejer afskrivningsberettigede bygninger, jf. afskrivningslovens § 14.

Der henvises i øvrigt til reglerne i afskrivningsloven. Om overgangsreglerne henvises til pkt. 1 nedenfor i kapitel 7.

5. Underskudsfræmførsel

Fonde og foreninger er som tidligere nævnt omfattet af reglerne i ligningslovens § 15 om underskudsfræmførsel. Underskud fra og med indkomståret 2002 kan fræmføres til modregning i den skattepligtige indkomst uden tidsbegrænsning, medens underskud fra før 2002 alene kan fræmføres i de følgende fem indkomstår.

Det underskud, som kan fræmføres, er det underskud, der fremkommer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. Fonden eller foreningen kan således ikke uddele eller hensætte sig til et fræmførselsberettiget underskud.

En særlig regel gælder dog, såfremt fonden eller foreningen har haft et fradagsberettiget nettotab efter kursgevinstloven, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. I sådanne tilfælde kan der ske fræmførsel af et underskud, selv om underskuddet først opstår efter fradrag for uddelinger og hensættelser. Herved sikres det, at kurstabet ikke mister sin fradagsvirkning. I *TfS 2002, nr. 71* fandt Landsskatteretten, at et fræmført underskud efter § 3, stk. 2, skulle fratrækkes i en fonds skattepligtige indkomst opgjort efter – og ikke før – fradrag for uddelinger og hensættelser foretaget i medfør af § 4.

Kapitel 5. Særlige fradrag

1. Oversigt

Formålet med fondsbeskatningsloven har først og fremmest været at gennemføre en beskatning, der modvirkede formueilvækst gennem skattefrihed af indtægter, der er skattepligtige for personer og selskaber i øvrigt. Beskatningsreglerne er derfor udformet på en sådan måde, at fonde og foreninger kun beskattes af indtægter, der opspares i stedet for at anvendes til fondens eller foreningens formål. Også ændringen af fondslovens § 9, stk. 2, i 1992 i konsekvens af indførelsen af kursgevinstbeskatning for fonde skal ses i dette lys, jf. *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 153 ff og nedenfor.

Endvidere har det været et vigtigt hensyn at undgå dobbeltbeskatning ved, at en indtægt først blev beskattet i fonden m.v. og derpå hos den, til hvem indtægten blev udloddet. For de politiske partier bag skatteforliget har det navnlig været væsentligt, at dette ikke skete for almennyttige eller almenvelgørende fonde og foreninger. Disse intentioner er i overensstemmelse med Fondsudvalgets principielle synspunkter, jf. *Bet.* s. 137 ff, idet fondsbeskatningsloven dog på nogle punkter afviger fra udvalgets betragtninger.

Forholdet mellem bogens kapitel 4 og 5 er følgende: Udgangspunktet for beskatningsreglerne er som nævnt tidligere de bestemmelser, der gælder for beskatning af aktieselskaber. Som det er fremgået af kapitel 4, har fonde og foreninger dog fået en vis udvidet adgang til at fratrække driftsomkostninger og foretage afskrivninger. Endelig har disse institutioner et særligt bundfradrag. Fondsbeskatningsloven indeholder to særlige typer af fradrag, som ikke gælder for aktieselskaber. Begge er funderede i fondspolitiske hensyn. Det er disse fradrag, der særligt er genstand for fremstillingen i kapitel 5. For arbejdsmarkedssammenslutninger gælder til dels andre regler, som er omtalt i kapitel 6.

Den ene fradragmulighed vedrører uddelinger. Dette fradrag tilgodeser såvel hensynet til at undgå dobbeltbeskatning som hensynet til ikke at beskatte fonde eller faglige foreninger, der anvender indtægterne til uddeling

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

efter formålet. For uddelinger til almennyttige formål gives der fradrag i alle tilfælde. Derimod gives der kun fradrag for andre uddelinger, hvis modtageren er skattepligtig her i landet.

Endvidere er der for uddelinger til almennyttige/almenvelgørende formål – og kun disse – givet mulighed for at foretage uddelinger over en periode, idet *henlæggelser* til senere uddeling til almennyttige formål ligeledes er fradragsberettigede. Uddelingen skal normalt foretages inden for en frist af 5 år.

Den anden fradragsmulighed vedrører hensættelse til skattefri konsolidering af fondskapitalen. Dette fradrag tilgodeser for fonde to hensyn. Det udgør dels en vis sikring mod udhuling af fondskapitalen som følge af prisudviklingen, dels er fradraget et incitament til at uddele til almennyttige/almenvelgørende formål. Fradraget beregnes for fonde som 25 % af de i årets løb foretagne uddelinger til almennyttige formål.

For foreninger beregnes konsolideringsfradraget efter reguleringspristallet og skulle således normalt svare til nedgangen i formueværdien på grund af prisudviklingen.

Den såkaldte *prioriteringsregel* i lovens § 6 vil i en del tilfælde medføre, at fradrag for uddeling og konsolidering kun får begrænset eller ingen betydning. Tilsvarende gælder det, at begge fradragsregler er udformet på en sådan måde, at fradragene ikke kan medføre, at den skattepligtige indkomst i det enkelte år bliver negativ.

2. Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

Der er i Danmark en langvarig tradition for, at almennyttige eller almenvelgørende fonde har varetaget forskellige opgaver af betydning for samfundet i almindelighed, jf. eksempelvis *Ditlev Tamms* redegørelse i *Bet.* s. 9 ff, *Kristof Glamann* i *Festskrift til Laurits Ringgård* (1989) s. 95 ff og *Lennart Lynge Andersen: Fra stiftelse til fond* (2002) s. 153 ff. Der er næppe tvivl om, at almennyttige fonde på en række områder har medvirket til løsning af vigtige samfundsmæssige problemer. De har derfor langt tilbage i tiden haft myndighedernes bevågenhed og fået tilstået forskellige fordele, f.eks. i form af skatte- og afgiftsfrihed.

Kapitel 5. Særlige fradrag

Efter *reglerne før* fondsbeskatningsloven, hvor fonde kun var skattepligtige af erhvervsmæssig indtægt, kunne skattefrihed meddeles hver enkelt fond efter ansøgning, jf. *Bet.* s. 253 f med en gennemgang af praksis. I Fondsbetænkningen er en række forskellige fritagelsesmuligheder nærmere gennemgået, jf. s. 373 f. Underudvalget vedrørende skattemæssige spørgsmål havde en klar præference for en fradragsordning frem for en bevillingsmæssig lempelse, idet man fandt, at den hidtidige fremgangsmåde var administrativt belastende for såvel fondene som myndighederne, og at denne belastning ville blive meget væsentligt forøget ved en udvidelse af skattepligten. Under behandlingen af lovforslagene i Folketinget i 1986 stod det da også klart, at der var et stort flertal for at friholde fonde, der uddelte deres overskud til almennyttige formål, fra beskatning.

Resultatet i fondsbeskatningsloven er blevet en *fradragsordning*. Der kræves således ingen bevillingsmæssig godkendelse, men kontrollen er overladt til de almindelige ligningsmyndigheder. Det kan anføres, at der er stort arbejde forbundet med, at ligningsmyndighederne i givet fald skal føre kontrol med, om hver enkelt udlodning er sket til et almennyttigt formål, men dette var imidlertid i princippet også tilfældet under den hidtidige ordning. Endvidere er en kontrol unødvendig, hvis modtageren er skattepligtig her i landet, medmindre fonden samtidig ønsker en skattefri konsolidering på 25 % af de uddelinger, der er foretaget til almennyttige formål. – Det må antages, at den offentlige kontrol på dette område er lapidarisk, men det skal ses i lyset af, at myndighedernes interesse for fondsområdet næppe kan karakteriseres som optimal. Hjemmelen til at foretage en nærmere kontrol mangler ikke.

2.1. Almenvælgørende eller almennyttig

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, gælder det ubegrænsede fradrag for uddelinger kun for uddelinger til almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål. Det samme gælder for adgangen til hensættelser og konsolideringsfradrag.

2.1.1. I bemærkningerne til lovudkastet anføres det:

»Begrebet almennyttig eller almenvælgørende kendes bl.a. efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, 3 og 5. For at anse et formål for almennyttigt eller almenvælgørende forudsættes – som efter de gældende regler i selskabsskatteloven – det, at formålet skal tilgodese en *ubestemt kreds*. Der

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

vil typisk være tale om *sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige, videnskabelige – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed*. Derimod anses organisationer, der varetager *politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige* interesser, ikke for almennyttige eller almenvelgørende.«

I overensstemmelse hermed og med skatteministerens oplysninger til Skatte- og afgiftsudvalget under udvalgsbehandlingen i Folketinget skal afgrænsningen af begrebet “almenvelgørende eller på anden måde almennyttig” foretages efter samme praksis, som i øvrigt anvendes inden for skatte- og afgiftsområdet. Ud over selskabsskattelovens § 3 anvendes begrebet eksempelvis i boafgiftslovens § 3, stk. 2, som grundlag for fritagelse for boafgift (smh. ovenfor i kapitel 3 under 5), og det anvendes i ligningslovens § 8 A som grundlag for godkendelse af foreninger og institutioner, der kan modtage gaver med fradragsret for giveren. Lovgivningen som sådan anvender dog ikke begreberne konsistent, smh. *Lennart Lyngse Andersen: Fra stiftelse til fond* (2002) s. 165.

Begrebet skal således i fondsbeskatningsloven forstås på samme måde, som det hidtil er fortolket efter de tre ovennævnte lovbestemmelser. Om praksis efter disse lovbestemmelser kan der henvises dels til “Notat om begrebet almennyttig” i *Bet.* s. 171 ff dels til den grundige gennemgang af praksis i forbindelse med de tre lovbestemmelser i *Bet.* s. 253-263. Endelig er der i Ligningsvejledningen afsnit S.H.21 givet følgende anvisninger til skattemyndighederne om fortolkningen:

»Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige, se f. eks. TfS 1989, 657 LSR, hvor en fond ikke kunne foretage fradrag for en hensættelse til studierejser, da der ikke med hensættelsen var tale om støtte til personer i økonomisk trang (almenvelgørende formål) eller tale om støtte, der kom en videre kreds til gode (almennyttigt formål). Bidrag til sådanne organisationer vil derfor kun kunne fradrages, såfremt fradragsretten kan støttes på LL § 13,

Kapitel 5. Særlige fradrag

eller der er tale om en driftsomkostning, eller om en vedtægtsmæssig uddeling, der er skattepligtig for modtager, jf. FBL § 4, stk. 2.

Fonde, der er godkendt efter LL § 7, nr. 22, dvs. fonde, der er godkendt af socialministeren, og hvis formål er at varetage et socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, betragtes i relation til fondsbeskatningsloven som almennyttige. Fonde, der tillige har til formål at støtte andre formål end socialt og sygdomsbekæmpende arbejde, kan opnå en delvis godkendelse af socialministeren. I så fald skal fonden foretage en regnskabsmæssig opdeling af ydelserne, og de ydelser, som gives til andre formål, er ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i LL § 7, nr. 22. I sådanne blandede fonde betragtes kun den godkendte del som almennyttig.«

Der udgives hvert år en fortegnelse over institutioner m.v., der er godkendt efter ligningslovens § 8 A, senest TSS-cirkulære nr. 2004-32 af 24. november 2004. Uddelinger til sådanne institutioner vil uden videre være fradragsberettigede efter § 4, stk. 1.

Ved TSS-cirkulære nr. 2004-8 af 26. februar 2004 har Told- og Skattestyrelsen givet nærmere retningslinier for godkendelse af foreninger, fonde, stiftelser, institutioner m.v. efter ligningslovens § 8 A (fradrag for gaver) og ligningslovens § 12, stk. 3 (fradrag for løbende ydelser). Cirkulæret indeholder nogle mindre lempelser i forhold til tidligere praksis, men disse er ikke relevante for fonde.

Efter pkt. 2.1 skal det af vedtægterne fremgå, at

- 1) 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 almennyttigt,
- 2) et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden forening m.v., som har et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål, og
- 3) foreningen eller fonden er hjemmehørende her i landet, hvorved forstås, at hovedparten af styrelsesorganerne og hovedkontoret skal have sæde her i landet.

De grundlæggende betingelser for alle institutioner m.v. er efter pkt. 2.2.1 følgende:

- 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,

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

- 2) at antallet af gavegivere overstiger 100 (tidligere 150) i gennemsnit om året over en 3-årig periode, og
- 3) at den årlige bruttoindtægt eller formue (egenkapitalen) overstiger 150.000 kr.

For foreninger kræves efter pkt. 2.2.2 yderligere

- 1) at foreningens bestyrelse ikke i overvejende grad er selvsupplerende,
- 2) at antallet af kontingentbetalende medlemmer overstiger 300 (tidligere 500), og
- 3) at foreningen ikke er medlem af en allerede godkendt hovedforening. Dette gælder dog ikke, hvis den ansøgende forening er en landsorganisation.

For fonde hedder det i cirkulærets pkt. 2.2.3, at de skal opfylde de ovennævnte grundlæggende betingelser og være omfattet af enten fondsloven eller af erhvervsfondsloven. Cirkulæret tilføjer – noget overflødigt – “eller ledes af et styrelsesorgan, hvor mindst ét medlem er uafhængigt og uvildigt i forhold til stifterne.” Herved gengiver man jo blot en af de elementære betingelser for en fondsdannelse.

Navnlig kravet om, at antallet af gavegivere skal overstige 100, betyder, at kun de færreste fonde opfylder betingelserne for at blive optaget på listen. Der må i stedet foretages en konkret bedømmelse af, om kriterierne almenvelgørende/almennyttig er opfyldt.

2.1.2. Af redegørelsen for praksis i *Bet.* s. 171 ff fremgår bl.a., at et formål, for at anses for almenvelgørende, skal komme en vis videre kreds til gode, og at kun personer, der er i økonomisk trang eller dog i relativt vanskelige økonomiske kår, må komme i betragtning. Almen nytte kræver, at støtten skal komme en vis videre kreds til gode, og at institutionens virke ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse i befolkningen kan karakteriseres som nyttigt. Den positive afgrænsning af begrebet almenvelgørende eller på anden måde almennyttig omfatter en meget bred kreds af formål. Negativt afgrænset ligger det fast i praksis, at politiske, økonomiske, erhvervsmæssige og familiemæssige formål ikke er omfattet. Se herved *Henrik Dam m.fl.*: Skatteret – Arv og gave (2000) s. 109.

Nedenfor gennemgås de vigtigste afgørelser på området.

Kapitel 5. Særlige fradrag

2.1.3. Domme

Den ledende dom på området er Højesterets afgørelse i *U 1999.213 (TfS 1998, nr. 777)*. En fond havde påklaget et afslag på en ansøgning om arveafgiftsfritagelse (nu boafgiftsfritagelse), men fik også afslag fra Told- og Skattestyrelsen, da afgiftsmyndighederne krævede

»at formålsbestemmelsen i fundatsen er fyldestgørende konkretiseret, således at bestyrelsen er bundet til at uddele fondsmidlerne til formål, som er godkendt på forhånd. Den foreliggende fundats's formål er efter regionens opfattelse så bredt formuleret, at fundatsen i realiteten overlader det til bestyrelsen selv at skønne over, hvad der er almenvelgørende.«

Denne retsopfattelse blev tilsidesat af Højesteret, der under henvisning til fondens vedtægter udtalte, at

»Efter § 2 i fondens fundats skal fondens midler tjene almenvelgørende formål, dvs. afhjælpe trang blandt en videre kreds. Herudover skal fondens midler på en række angivne områder (»humane, kunstneriske, videnskabelige«) eller områder, der kan ligestilles hermed, herunder »uddannelse af unge«, tjene almennyttige formål, dvs. virke i samfundet på en måde, som ud fra en i befolkningen almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttig, og som kommer en vis videre kreds til gode.

På denne baggrund finder Højesteret det utvivlsomt, at de midler, som fonden er tillagt som arv efter Rigmor Jørgensen, skal benyttes til »almenvelgørende eller andet almennyttigt formål«, jf. arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3. Den fondsretlige lovgivning skal bl.a. sikre, at fondes midler bliver anvendt til formålet. Herefter finder Højesteret ikke grundlag for det konkretiseringskrav, som skattemyndighederne har stillet som betingelse for arveafgiftsfritagelsen.«

Med hensyn til de principielle begreber opretholdt Højesteret begrebsdannelsen, således som den er præsenteret gennem årene fra skatte- og afgiftsmyndighedernes side. Det samme var tilfældet i *U 1996.794 H (TfS 1996, nr. 314)* om Dansk Navigatørforening, omtalt nedenfor. Et centralt punkt i dommen er dog, at Højesteret ikke anerkendte myndighedernes konkretiseringskrav, som man hævdede, at man havde håndhævet gennem mange år. Ligningsrådets afgørelse af 13. maj 1998 (*Revision & Regnskabsvæsen 1998 SM 322*) vedrørende spm. 5, der vedrører konkrete uddelinger fra en fond, kan i så henseende herefter ikke opretholdes.

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

Se om 1999-afgørelsen *Ole Bjørn* i SR-skat 1999 s. 13 ff, *Jan Pedersen* i Revision & Regnskabsvæsen 1999 SM 2, *Lennart Lynge Andersen* i Nyt om Fonde 6/1999 s. 5 (om landsrettens dom, der støttede afgiftsmyndighederne) og i *Fra stiftelse til fond* (2002) s. 160 f samt *Erik Werlauff* i Festskrift til Ole Bjørn (2004) s. 493 f.

I U 1996.794 H (TfS 1996, nr. 314) havde en *arbejdsmarkedssammenlutning* foretaget fradrag efter fondsbeskatningslovens § 9, stk. 1, jf. § 4, stk. 1. Højesteret, der ikke fandt betingelserne opfyldt, udtalte bl.a.:

»Efter § 9, stk. 1, jf. § 4, stk. 1, i fondsbeskatningsloven kan arbejdsgiverforeninger og fagforeninger i deres skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger til "almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål". I bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 1985-1986, tillæg A, sp. 2666 f) anføres:

»Begrebet almennyttig eller almenvelgørende kendes bl.a. efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, 3 og 5. For at anse et formål for almennyttigt eller almenvelgørende forudsættes – som efter de gældende regler i selskabsskatteloven – det, at formålet skal tilgodese en ubestemt kreds. Der vil typisk være tale om sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige, videnskabelige – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed. Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervmæssige interesser, ikke for almennyttige eller almenvelgørende.«

I en række administrative forskrifter, senest i Ligningsvejledningen, Aktionærer og Selskaber 1995, s. 131, er det anført, at begrebet almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt i fondsbeskatningsloven fortolkes i overensstemmelse med den fortolkning, som er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i selskabsskattelovens § 3, stk. 2, lov om afgift af dødsboer og gaver § 3, stk. 2, og ligningslovens § 8 A. Disse bestemmelser hjemler adgang til fradrag for gaver til eller uddelinger fra foreninger m.v., hvis midler anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Adgang til fradrag efter ligningslovens § 8 A er yderligere betinget af, at midlerne er anvendt til fordel for en større kreds af personer, og der er i administrativ praksis fastlagt retningslinier for, hvornår denne betingelse skal anses for opfyldt, jf. Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 15 af 9/12 1992.

Dansk Navigatørforening har til formål at varetage medlemmernes økonomiske og sociale interesser over for arbejdsgivere og myndigheder, jf. lovenes § 2. I tilknytning hertil har foreningen oprettet 3 såkaldte fonde – herunder hjælpefonden og uddannelsesfonden – hvis midler efter beslutning i foreningen kan anvendes til de ovennævnte formål, bl.a. som sket i den foreliggende sag

Kapitel 5. Særlige fradrag

til medlemmer i økonomisk trang og til finansiering af medlemmers deltagelse i tillidsmandskurser.

Efter en naturlig sproglig forståelse af ordene almenvelgørende eller på anden måde almennyttig og efter forarbejderne til fondsbeskatningsloven kan de omtvistede uddelinger ikke anses for at opfylde lovens krav til fradragsret. Foreningen har derfor ikke ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst været berettiget til at fratrække de pågældende uddelinger.«

En tilsvarende afgørelse blev truffet i *TfS 1996, nr. 511 LSR*.

I *TfS 2003, nr. 110 Ø* havde den afgiftsfritagelsessøgende fond til formål

»... at yde støtte til uddannelse herunder efteruddannelse af civile erhvervsflyvere, herunder private flyvere, som ønsker en erhvervsmæssig uddannelse.

Bestyrelsen skal drage omsorg for på passende vis, f.eks. gennem annoncering i Kgl. Dansk Aeroklubs medlemsblad "Flyv", at bekendtgøre fondens formål lejlighedsvis med henblik på at fremkalde kvalificerede ansøgninger.«

Fondens vedtægter indeholdt i øvrigt sædvanlige bestemmelser.

Såvel Told- og Skatteregion Nærum som Told- og Skattestyrelsen meddelte afslag. Begrundelsen for afslaget kommer klarest frem i rekursmyndighedens brev, hvori det bl.a. hedder, at

»Styrelsen lægger i sin afgørelse vægt på, at fonden kun kan uddele penge til personer, der ønsker en uddannelse vedrørende civil erhvervsluftfart. ... Der er således ikke tale om, at fonden er almenvelgørende, idet det ikke fremgår af fundatsen, at dem, der søger, skal være i økonomisk trang.

Endvidere lægger Styrelsen vægt på, at for at en fond kan anses som almennyttig, skal det fremgå af vedtægterne, at den kommer en vis videre kreds til gode, samt at dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttigt ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse i befolkningen. Allerede fordi fonden *alene* yder støtte til uddannelse, der vedrører civil erhvervsluftfart, finder Styrelsen, at fonden ikke er almennyttig men i stedet varetager branche/erhvervsmæssige interesser.«

Landsretten gav fonden medhold i, at den opfyldte kriterierne for boafgiftsfritagelse. Det hedder i præmisserne, at bortset fra "flyverkriteriet" er

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

der ikke nogen begrænsning i den kreds, der kan modtage støtte, således at fondens formål kommer en videre kreds til gode. Med hensyn til kernespørgsmålet – afgiftsmyndighedens begrundelse for afslag – hed det i landsrettens dom, at

»Da uddannelsesformålet ikke knytter sig til en bestemt virksomhed, forening eller lignende, men – således som det må gælde i almindelighed – sigter mod at danne grundlag for et bestemt erhvervsmæssigt virke, må formålsbestemmelsen i sin helhed anses for at være almennyttig ...«

2.1.4. Afgørelser

I *TfS 1987, nr. 11* udtaler Skattedepartementet, at fradragsretten for uddelinger til almenvelgørende formål omfatter både uddelinger til eksterne formål og uddelinger i eget regie, f.eks. en stiftelses vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Det er dog en betingelse, at der er tale om en almenvelgørende/almennyttig uddeling, smh. Ligningsrådets afslag i *TfS 2004, nr. 202*. Afdrag på lån, der er optaget til finansiering af en anskaffelse eller forbedring, som direkte tjener fondens formål, er fradragsberettigede uddelinger. Det skal dog påses, at udgiften ikke allerede er fradraget eller afskrevet. Se i samme retning *Peter Loft* i *TfS 1987, nr. 58*, *TfS 1988, nr. 437 SkD* (vedrørende selvejende kollegier) og Ligningsrådets afgørelse vedrørende en slotsfond i *TfS 1988, nr. 554*.

TfS 1987, nr. 139 SkD omhandler fondes tilskud til støtte af bogudgivelser. Tilskuddet anses i almindelighed som en almennyttig uddeling. I *TfS 1989, nr. 657* fastslår Landsskatteretten, at en uddannelses- og hjælpefond for hospitalsmedhjælpere uberettiget havde foretaget fradrag for en hensættelse på 50.000 kr. til studierejser til sovjetrussiske hospitaler, idet der ikke forelå et konkret, almennyttigt formål, ligesom der ikke var tale om støtte til personer i økonomisk trang. Endelig nægtes fradrag i *TfS 1991, nr. 572 LSR* for udgifter til afholdelse af en fest og en julefrokost i anledning af en hjælpefonds 25-års jubilæum. – Aktiviteten blev ikke anset for almennyttig eller almenvelgørende, og den kom ikke en vis videre kreds af personer til gode.

I *TfS 1998, nr. 220* statuerede Landsskatteretten, at en forening måtte anses for almennyttig, og at foreningens erhvervsmæssige indtægter måtte anses for medgået til formålet. Efter vedtægterne var foreningens

Kapitel 5. Særlige fradrag

»formål er at arrangere en festival for så vidt muligt hvert tredje år, der kan bidrage til at fremme kendskabet til og interessen for national og international, nutidig og ældre kniplekunst og kniplehåndværk ...«

2.1.5. På baggrund af de tre ovennævnte domme drager *Lennart Lynge Andersen* i Fonde 1/2004 s. 17 ff følgende konklusioner:

- De basale definitioner er opretholdt.
- Myndighedernes afgørelse om afgiftsfritagelse (eksempelvis for bo-afgift) skal træffes på grundlag af fondens vedtægter (og ved tvivl af testamente, gavebrev o.l.). Ved fondene, der præsumptivt er under tilsyn af fondsmyndigheden, skal afgiftsmyndigheden ikke bekymre sig om, hvorvidt fondsbestyrelsen overholder vedtægterne (*jf. U 1999.213 H*). Det er muligt, at afgiftsmyndigheden ved eksempelvis foreninger (hvor der ikke er en offentlig myndighed, der præsumptivt kan føre kontrol) bør stille krav om “revision” efter f. eks. 3 eller 5 år for at se, hvad midlerne er blevet anvendt til (smh. *TfS 1998, nr. 773 TSR*, hvor en godkendelse efter ligningslovens § 8 A blev trukket tilbage, da administrationsudgifterne langt havde domineret hjælpeorganisationens aktiviteter).
- Konkretiseringskravet kan ikke opretholdes. For at opnå afgiftsfritagelse er det tilstrækkeligt med en meget enkel formålsbestemmelse à la “sygdomsbekæmpende formål” eller “skal støtte forskning”, idet det selvsagt er underforstået, at “formålsemnet” skal opfylde de basale krav som nævnt ovf.
- De (supplerende) krav, som afgiftsmyndighederne kræver i retningslinierne om ligningslovens § 8 A m.v., kan ikke anvendes ved fonde, der må undergives en konkret prøvelse.

2.2. Ved en ændring af ligningsloven blev der samtidig med vedtagelsen af fondsbeskatningsloven indført en *begrænsning i adgangen til at fradrage udgifter til ensidigt påtagne løbende ydelser*. Dette skete dels ved at begrænse størrelsen af det beløb, som kan fradrages, dels ved at indføre en begrænsning i kredsen af institutioner, der kan godkendes som modtager af løbende ydelser. Hidtil havde det været nok, hvis modtageren var godkendt efter § 8 A, men for fremtiden skal modtagere af ensidigt påtagne løbende ydelser særskilt godkendes efter ligningslovens § 12. Efter denne bestemmelse vil der kun blive godkendt religiøse samfund her i landet samt institutioner, der anvender deres midler til humanitære formål, til forskning eller til beskyttelse af naturmiljøet. Derimod vil bl.a.

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

sociale og uddannelsesmæssige formål ikke blive godkendt, jf. i øvrigt hertil TfS 1987, nr. 100.

Denne indskrænkende fastlæggelse af begrebet almenvelgørende og almennyttigt har ikke betydning for fondes og foreningers fradrag efter fondsbeskatningsloven for uddelinger eller henlæggelser.

2.3. Et særligt spørgsmål er, om *uddelinger til almennyttige formål i udlandet* er fradragsberettigede.

Om administrativ praksis i denne henseende – der knyttede sig til administrationen af arveafgiftsloven – oplyses det i *Bet.* s. 258:

»I almindelighed er det uden betydning for spørgsmålet om arveafgiftsnedsættelse, om det almenvelgørende eller almennyttige formål udøves her i landet eller i udlandet, men det er et ufravigeligt krav for bevilling af arveafgiftsnedsættelse, at de midler, som kommer formålet til gode, administreres her fra landet.

Der vil således ikke blive bevilget arveafgiftsnedsættelse for arv, der tilfalder en institution med hjemsted og bestyrelse i udlandet, selv om institutionen har et formål, der må anses som almenvelgørende eller almennyttigt i arveafgiftslovens § 3, stk. 4's forstand.«

I 1986-fondsbeskatningscirkulæret pkt. 27, næstsidste afsnit, havde man stort set samme udsagn. I pkt. 21.3 i 1992-cirkulæret – gentaget i 1996-cirkulæret – og nu i Ligningsvejledningen afsnit S.H.21 hedder det imidlertid:

»Det er i almindelighed uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om det udøves her i landet eller i udlandet. Det er dog som hovedregel en betingelse, at administrationen af de midler, der kommer formålet til gode, finder sted her i landet. Hvis beslutningen om, hvilke formål midler fra en fond eller forening omfattet af fondsbeskatningsloven skal tjene, ligger i en udenlandsk organisation, kan støtten i almindelighed ikke anses for ydet til et almenvelgørende eller almennyttigt formål. Er der tale om midler til en udenlandsk organisation, og hvor myndighederne i det pågældende land skønner, at organisationens midler forvaltes forsvarligt, kan det være uden betydning, at administrationen ligger i udlandet.«

Se hertil *Lennart Lyng Andersen, Jørgen Nørgaard og Anders Trolborg: Fonde og Foreninger* (2. udg. 1987) s. 334-335, hvor der blev peget på,

Kapitel 5. Særlige fradrag

at 1986-cirkulæret indeholdt en indskrænkende fortolkning i forhold til lovteksten, men at det grundlæggende synspunkt – at uddelinger til almen-nyttige formål i udlandet skal komme det almennyttige formål direkte til gode – selvsagt har føje.

I Skattedepartementets (utrykte) skrivelser af 2. april og 1. september 1987 var spørgsmålet, om der kunne gives fradrag i en situation, hvor en (dansk) fond har til formål ved bidrag til kulturkredse og/eller personer at virke til fremme af det kulturelle og humanitære arbejde i X-land (et andet nordisk land) samt til styrkelse af de kulturelle forbindelser mellem X-land og de øvrige nordiske lande, i særdeleshed Danmark. Fonden havde betydelige indtægter, og disse skulle efter vedtægten disponeres således, at ønsker, der efter samråd med de øvrige bestyrelsesmedlemmer blev fremsat af bestyrelsesmedlemmer, udpeget af Y-Akademi i X-land, skulle imødekommes i videst muligt omfang. Skattedepartementet svarede, at beslutningen om midlernes anvendelse i den pågældende fond måtte anses for truffet her i landet. Der var derfor fradragsret for almenvelgørende uddelinger fra fonden.

Det må antagelig lægges til grund, at skattemyndighederne skal have mulighed for at føre en vis kontrol med, om den konkrete uddeling kommer et almennyttigt formål til gode. Man vil med en vis føje kunne hævde, at denne kontrol reelt bliver umuliggjort, hvis uddelingen til det almennyttige formål først passerer en udenlandsk organisation, hvad enten denne er almennyttig eller ej. Spørgsmålet synes ikke at have givet anledning til administrative sager i nyere tid.

2.4. Uddelingsbegrebet

Ved uddeling sker der en vedtægtsbestemt anvendelse af overskuddet til formålet. Navnlig når det drejer sig om fonde, har det for de fleste stiftere været det centrale element bag fondsetableringen, at et bestemt angivet formål fik udbetalt fondens overskud. Det er derfor ikke urimeligt, at skattefriheden eller skattefradraget knyttes til netop dette formål. Det nødvendiggør imidlertid en ret nøje afgrænsning af, hvad der kan anses for uddeling.

2.4.1. Den traditionelle uddeling består i ydelse af legater. Uddeling omfatter imidlertid andet end ydelse af penge, jf. også fondslovens § 29 og *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 232.

Uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål

Der kan være tale om uddeling af fysiske genstande eller om afholdelse af udgifter. Er formålet at stille friboliger til rådighed for ældre, sker uddelingen ved, at bygningen vedligeholdes og holdes i drift for beboerne. Fradrag for uddelinger efter § 4, stk. 1, vil da kunne foretages for udgifter til varme, lys, vedligeholdelse og løn til vicevært m.v. Er formålet at drive et museum, sker uddelingen ved, at museet holdes i forsvarlig drift og åbent for publikum. Udgifter til vedligeholdelse og drift og eventuelt til indkøb af udstillingsgenstande vil kunne fradrages som uddeling. Tilsvarende gælder f. eks. løn til forskere i en fond, der uddeler midler til videnskabelige formål.

I *TfS 1990, nr. 278* udtalte Ligningsrådet (i en bindende forhåndsbesked), at en fonds køb af en ejerlejlighed med henblik på at stille denne til rådighed for udenlandske gæsteprofessorer ikke kunne anses for en uddeling. I udlånsperioden ville udgifterne vedrørende ejerlejligheden være en fradragsberettiget uddeling efter § 4, stk. 1. (Sagen indeholdt tillige spørgsmål om hensættelse efter § 4, stk. 3 (nu § 4, stk. 4), se ndf. under 5).

Udlån kan ikke anses for en uddeling, der kan fradrages. Dette gælder uanset, om fondens eller foreningens formål netop er at yde lån til almennyttige formål, og selv om lånene er rente- og afdragsfri. Derimod vil en senere eftergivelse af lånet kunne anses for en fradragsberettiget uddeling, men først i det år hvori lånet eftergives. På tilsvarende måde er der ikke fradrag for andre formuedispositioner, eksempelvis for udgifter til en tilbygning, medmindre den pågældende omkostning har karakter af en driftsomkostning i fondsskatteretlig forstand, jf. ovenfor i kapitel 4.

2.4.2. Ovenfor i kapitel 4 er der redegjort for, at grænsen mellem uddelinger og driftsomkostninger i nogle tilfælde kan være vanskelig at trække, og at den enkelte fond eller forening i sådanne tilfælde i vidt omfang selv kan beslutte, om en bestemt udgift skal anses for en uddeling eller for en driftsomkostning. Et sådant skøn vil normalt ikke blive tilsidesat af skattemyndighederne – bl.a. fordi begge udgiftsarter normalt er fradragsberettigede. Det er dog afgørende, at fonden er konsekvent i sit valg.

Kapitel 5. Særlige fradrag

3. Uddelingstidspunktet

3.1. Ved lov nr. 958 af 20. december 1999 indsattes i fondsbeskatningsloven som § 4, stk. 3, følgende:

»Uddelinger efter stk. 1 og 2 fradrages i den efter § 3 opgjorte indkomst på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Uddelinger efter stk. 1, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden eller foreningen dog fratrække på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling.«

Lovfæstelsen skal ses i lyset af en vis usikkerhed i praksis om fradrags-tidspunktet, navnlig ved successive uddelinger.

I fondsbeskatningscirkulærets pkt. 21.2. hedder det følgende:

»Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden til at præstere uddelingen, dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen.

Fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor fonden bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen, uanset om betalingen eller overgivelse af uddelingen først finder sted i det efterfølgende indkomstår.

Fradragsretten, og dermed den retlige forpligtelse til at præstere uddelingen, kan anses for indtrådt, uanset at uddelingen endnu ikke kan fastsættes beløbsmæssigt. Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at giver eller modtager ikke har mulighed for at påvirke størrelsen af uddelingen.

Ved successive uddelinger, der udstrækker sig over flere indkomstår, er udgangspunktet ligeledes, at fradragsretten for uddelingerne indtræder på det tidspunkt, hvor fonden bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen. Fonden kan dog i visse tilfælde vælge at fradrage uddelingen på forfaldstidspunktet. Der henses i denne forbindelse bl.a. til, om der er tale om på forhånd fastsatte årlige beløb. Eventuel beskatning hos modtageren samt indberetningspligten udskydes tilsvarende.

Har fonden valgt at anvende forfaldsprincippet for en uddeling i stedet for retserhvervelsestidspunktet, kan dette ikke ændres for den konkrete uddeling. Fonden er dog ikke bundet til samme princip ved forskellige løbende uddelinger.

Uddelingstidspunktet

Tilbageføres overskydende midler fra en klausuleret uddeling til en fond, skal det konkret afgøres, om fondens skatteansættelse for udbetalings- eller fradragsåret bør genoptages.

Ved denne afgørelse bør henses til, om fonden som følge af tilbageførslen under forkerte forudsætninger har foretaget fradrag efter § 4, stk. 1 og 2, eller efter § 5, stk. 1. Der bør endvidere henses til, om uddelingen er foretaget af en hensættelse, således at der ved en tilbageførsel bør foretages en efterbeskatning i henhold til § 4, stk. 5, for genoptagelsesåret.

Ved en flerårig uddeling må en tilbageførsel af en uddeling fortrinsvis anses for at vedrøre det eller de seneste uddelingsår.

Medfører disse hensyn ikke, at en genoptagelse er påkrævet, kan tilbageførslen indtægtsføres i fonden i tilbageførselsåret, medmindre andet taler imod.«

Se hertil *TfS 1987, nr. 566 SkD*, *TfS 1988, nr. 253 LR*, *TfS 1990, nr. 240 LSR* og *TfS 1998, nr. 104 SkD*. Fondsbeskatningscirkulærets ordlyd er nu i alt væsentligt indarbejdet i Ligningvejledningen afsnit S.H.21.2 med de ændringer, der følger af lovændringen.

Lovændringen i 1999 omfattede to situationer, dels “normalsituationen”, hvor der sker én uddeling, dels successive uddelinger. Den første situation er ikke nærmere omtalt i forarbejderne, men den følger den hidtidige praksis: Uddelinger er fradragsberettigede i det år, hvor de er foretaget. Fondens bestyrelse skal have krympet sig, således at modtager har retskrav på uddelingen. Hensættelser af beløb i årets regnskab til senere uddeling er ikke omfattet af § 4, stk. 3, men kan være fradragsberettiget efter lovens § 4, stk. 4.

Om den anden situation hedder det i forarbejderne:

»... lovfæstes den gældende praksis, hvorefter fonde kan vælge at fradrage successive uddelinger på udbetalingstidspunktet i stedet for på bevillingstidspunktet. Parallelt hermed beskattes modtager på fondens fradragstidspunkt. Lovfæstelsen har ikke provenumæssige konsekvenser.

Lovforslaget udvider dog adgangen til fradrag på udbetalingstidspunktet til også at gælde for successive uddelinger, hvor de årlige uddelinger ikke kendes på bevillingstidspunktet, hvilket kan begrænse størrelsen af fradrag, der går tabt som følge af reglen om, at fradrag ikke må overstige årets indkomst. Størrelsen af fradragsbeløbet, der i dag går tabt, er dog nok yderst begrænset som følge af muligheden for hensættelser. ...«

Kapitel 5. Særlige fradrag

3.2. Fradragstidspunktet har vist sig at give særlige vanskeligheder i relation til ikke-erhvervsdrivende fondes fradrag for nettokursgevinster, jf. fondslovens § 9, stk. 2.

Spørgsmålet er behandlet ovenfor i kap. 3 (under **6.2**).

3.3. Der er ikke gennemført regler om, at uddelinger fra fonde m.v. skal anses for A-indkomst, således at der skal indeholdes kildeskat. Derimod er der fastsat regler i skattekontrollovens § 7 B om, at fonde og foreninger skal give skattemyndighederne oplysning om de enkelte uddelinger, herunder modtagerens navn og cpr-nr. eller SE-nr. Der henvises herom til kapitel 7 (under **3**).

3.4. Fradragsretten for uddelinger efter § 4, stk. 1, kan kun udnyttes i det omfang, der foreligger en positiv indkomst efter § 3. Dette fremgår af formuleringen af § 4, stk. 1, hvorefter fradrag kan gøres "i den efter § 3 opgjorte indkomst", jf. også skatteministerens svar på spørgsmål 26 fra Skatte- og afgiftsudvalget, (Folketingstidende 1985/86, tillæg B, sp. 880 f). Uddelinger kan således *ikke* medføre, at underskud kan fremføres til senere år efter ligningslovens § 15 (eller indgå ved opgørelsen til fordeling i andre sambeskattede koncernselskabers positive indkomst, smh. *TfS 2003, nr. 502 LSR*).

Dette princip gælder også for de fradrag for uddelinger og hensættelser efter fondsbeskatningsloven, der omtales i det følgende.

4. Uddelinger til andet end almennyttige formål

4.1. I den politiske debat forud for fondslovene var det som nævnt tidligere ikke mindst familiefondenes forhold, der blev fremdraget, men selv om der ved fondslovene i 1984 skete indskrænkninger i de fremtidige muligheder for stiftelse af familiefonde, skete der intet indgreb over for de bestående familiefonde. Ved beskatningen af indskud vil der, som omtalt i kapitel 3 (under **4**), ske beskatning af kapitaludvidelse i ældre familiefonde. Også familiefonde, som stiftes efter fondslovenes ikrafttræden den 1. januar 1985, vil i modsætning til andre fonde blive afkrævet en afgift.

Uddelinger til andet end almennyttige formål

Med hensyn til fradrag for uddelinger var der i fondsudvalget et stort flertal for, at fradragsretten burde gælde alle uddelinger – også uddelinger fra familiefonde. Herved anså man ønsket om at imødegå skattefri akkumulation af indtægter for opfyldt. I fondsbeskatningsloven har man imidlertid ikke (ganske) fulgt denne indstilling, men er ikke gået videre end til at give fradrag for uddeling i de tilfælde, hvor modtageren er skattepligtig heraf her i landet, jf. § 4, stk. 2. Bestemmelsen er ikke formuleret som en særlig regel for familiefonde, men gælder generelt for alle uddelinger fra fonde og foreninger, hvis de ikke sker til almennyttige formål.

Reglen gælder kun for fonde og brancheforeninger. For arbejdsmarkeds-sammenslutninger gælder særlige regler, der er omtalt i kapitel 6.

4.2. Efter § 4, stk. 2, er der knyttet betingelser til fradragsretten. Modtageren skal være omfattet af vedtægtens formål og være skattepligtig her i landet.

Den første betingelse bør ikke volde problemer, idet den fondsretligt er overflødig. Uddelinger til formål, der ikke fremgår af fondens vedtægter, vil være vedtægtsstridige og skal antegnes af revisor samt påtales af fondsmyndigheden, jf. fondslovens § 37 og erhvervsfondslovens § 57. Fondens formål er normalt at uddele gaver, men kun til de formål, som stifteren har fastlagt i vedtægterne. Med hensyn til den anden betingelse om skattepligtig her i landet kan der være tale om fuld eller begrænset skattepligt. Det er uden betydning, om skattepligten grunder sig på kildeskatteloven, dødsboskatteloven, selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven, smh. *TfS 1995, nr. 14 LSR*.

Se herved *TfS 2002, 393 LSR*, hvorefter en fond nægtedes fradrag for uddelinger til et erhvervsråd. Det hedder i Landsskatterettens præmisser følgende:

»Fradrag for en uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, forudsætter bl.a., at modtager af uddelingerne er "skattepligtig heraf i henhold til kildeskattelovens §§ 1 eller 2, eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2 eller 3, selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller i henhold til § 1, nr. 1, 2 eller 4 i denne lov. (...).»

Erhvervsrådet er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvorefter skattepligten alene omfatter erhvervsmæssig indkomst. Ikke er-

Kapitel 5. Særlige fradrag

hvervsmæssig indkomst er derimod ikke omfattet af skattepligten efter denne bestemmelse.

Det beløb, Erhvervsrådet har modtaget fra fonden, må anses for en ikke erhvervsmæssig indkomst, og på den baggrund finder Landsskatteretten ikke, at Erhvervsrådet – i relation til den modtagne uddeling – kan anses for omfattet af den i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, nævnte skattepligt.«

Fradrag efter bestemmelsen kan foretages, uanset om modtageren rent faktisk beskattes af uddelingen, idet det er afgørende, at den pågældende principielt er skattepligtig. Det gælder, hvad enten skattefriheden skyldes renteudgifter, afskrivninger eller andet fradrag. Der vil således f.eks. i en familiefond være fradrag for legatydelser til personer, der på grund af personfradraget ikke betaler skat.

Skatteministeren oplyste under udvalgsbehandlingen til Skatte- og afgiftsudvalget, at der ikke var planer om at pålægge fonde m.v. pligt til at indeholde kildeskat af uddelinger. Derimod er der som nævnt ved skattekontrollovens § 7 B pålagt fonde og foreninger pligt til at give meddelelse om de enkelte uddelinger, herunder modtagernes navne og cpr.nr.

Selv om det således er undtagelsen, at skattemyndighederne rejser spørgsmål, sker det, smh. *TfS 1991, nr. 572 LSR, TfS 1994, nr. 255 LSR* og *TfS 1995, nr. 364 Ø*. I den førstnævnte afgørelse nægtedes konsolideringsfradrag for udgifter, der var afholdt i anledning af en fest og en julefrokost ved en hjælpefonds 25-års jubilæum. Der blev lagt vægt på aktivitetens karakter, og at de våde varer m.v. ikke var kommet en vis videre kreds til gode. I *TfS 1994, nr. 255 LSR* fik en fond fradrag efter § 4, stk. 2, for vedtægtsmæssige uddelinger af julekurve m.v. Sagens reelle problem var, om der kunne nægtes fradrag i anledning af, at fonden ikke havde opfyldt pligten efter skattekontrolloven til at oplyse modtagernes personnumre. Spørgsmålet blev besvaret benægtende.

I *TfS 1995, nr. 364 (TfS 1993, nr. 273)* var fondens formål dels at tilgodese funktionærer i datterselskabet dels inden for de i fundatsens i øvrigt afstukne grænser at fortsætte og udvide driften af stifterens virksomhed. Fonden var eneaktionær i et selskab, der drev en vognmandsvirksomhed. Tvisten vedrørte

- fradrag for 400.000 kr., som fonden havde uddelt til stifterens søn, der ejede en landbrugsejendom, der lå tæt op ad vognmandsvirksomheden.

Uddelinger til andet end almennyttige formål

I perioden 1978-1987 havde fonden ydet ca. 5 mio. kr. til dette formål "for at undgå de naboretlige og miljømæssige risici, man kunne blive involveret i, såfremt en anden end et familiemedlem ejede ejendommen." Landsskatteretten udtalte om dette punkt, at der for uddelinger, der ikke er almenvelgørende, stilles krav om, at de er vedtægtsmæssige, og at modtageren er skattepligtig af beløbet. Uddelingen til landbrugs-ejendommen opfyldte ikke dette krav.

- 20.000 kr. til stifterens barnebarn til en studierejse.

Landsskatteretten fandt, at denne uddeling faldt uden for vedtægterne.

Sagen blev indbragt for Østre Landsret, der fremsatte et forligsforslag, som blev accepteret af Skatteministeriet og fondsbestyrelsen. Skatteministeriet har herom oplyst (i *TfS 1995, nr. 364*):

»Efter domsforhandlingen fremkom retten med en tilkendegivelse om, at en eventuel dom ville komme til at gå ud på, at fradraget for uddelingen på 400.000 kr. ville blive anerkendt, medens fradraget for uddelingen på 20.000 kr. ikke ville blive anerkendt. Sagen blev herefter forligt på disse vilkår.

Om baggrunden for forliget kan oplyses, at det under domsforhandlingen blev forklaret af fondens formand og næstformand, at det for den samlede bestyrelse havde været afgørende, at vognmandsforretningen kunne forblive, hvor den lå, og at bestyrelsen havde skønnet, at dette ikke kunne sikres, hvis landbrugsejendommen kom på fremmede hænder. Man havde derfor i bestyrelsen fundet, at det at yde tilskud til landbrugsejendommens drift var en nødvendighed for at opfylde hovedformålet i fundatsens § 3, nemlig "at fortsætte og udvide driften" af vognmandsforretningen.

Landsretten fandt ved en fortolkning af fundatsen og efter bevisførelsen, at uddelingen af de 400.000 kr. kunne indfortolkes under fondens formål, og tilkendegav derfor, at en dom ville give fonden medhold i, at beløbet var fradragsberettiget.

Under hensyn til bevisførelsen tiltrådte Skatteministeriet rettens tilkendegivelse på dette punkt.

Vedrørende uddelingen på 20.000 kr. til stifterens barnebarn var baggrunden for rettens tilkendegivelse, at den fundatsbestemmelse, der ville have bevirket, at uddelingen ellers var vedtægtsbestemt, først trådte i kraft efter uddelingstidspunktet.«

Landsrettens afgørelse må antages at mangle holdepunkter med hensyn til uddelingen af 400.000 kr. til drift af barnets landbrugsejendom.

Kapitel 5. Særlige fradrag

Fondsretligt (og ud fra en almindelig sproglig fortolkning) kommer man for langt ud, når man vil indpasse uddelingen i en vedtægtsbestemmelse, der taler om at “fortsætte og udvide driften” af vognmandsforretningen. Den begrundelse, som fondsbestyrelsen giver for uddelingen, kan jo ikke ændre på fondens vedtægt eller give hjemmel til en uddeling, der åbenbart falder uden for denne.

Sagerne er omtalt af *Ole Bjørn* i SR-Skat 1993 s. 198 (der også finder det besynderligt, at retterne ikke gengiver vedtægtens formålsbestemmelser) og af *Niels Schiersing* i Skattepolitisk Oversigt 1993 s. 56 og 1995 s. 72.

4.3. Fradrag vil derimod ikke kunne gives for uddelinger til f.eks. familiemedlemmer eller andre personer, der er bosat i udlandet. Det har antagelig netop været med henblik på denne situation, at fradragsretten er blevet begrænset til skattepligtige modtagere. Ligeledes er der ikke fradragsret ved uddelinger til f.eks. arbejdsmarkedssammenslutninger, fordi disse ikke er skattepligtige af gaver. Det samme gælder uddelinger til ikke-registreringspligtige foreninger, der varetager politiske, erhvervs-mæssige eller økonomiske formål.

Se herved *TfS 2002, 393 LSR*, der er omtalt ovf. under **4.2.**

Med hensyn til afgrænsningen mellem almennyttige uddelinger og andre uddelinger henvises til **2** foran. Det er værd at hæfte sig ved, at fradragsretten for uddelinger til almennyttige formål efter § 4, stk. 1, ikke er forbeholdt udelukkende almennyttige fonde. En fond, der har til formål både at støtte familien og at støtte almennyttige formål, vil således for uddelinger til sine *almennyttige* formål have fradragsret uden hensyn til modtagerens skattepligt.

4.4. For at undgå tvivl blev § 4, stk. 2, i 1995 suppleret med 2. pkt., hvorefter fradragsretten efter bestemmelsens 1. pkt. også finder anvendelse, selv om der er tale om gaver til en anden fond, som ikke medregnes til denne fonds skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 3. For at undgå misbrug blev der dog gjort en undtagelse for gensidige gaver mellem fondene.

§ 4, stk. 2, 2. pkt., blev indsat i fondsbeskatningsloven ved lov nr. 180 af 23. marts 1995. Bestemmelsen blev indsat under Folketingsbehandlingen af lovforslaget, jf. Folketingstidende 1994/95, tillæg B, sp. 289 f, og det hed-

Hensættelser til uddeling

der sp. 292, at »Ændringsforslaget er alene en præcisering af gældende ret.« Der sigtes herved til Landsskatterettens kendelse trykt i *TfS 1995, nr. 14*. I kendelsen fandt Landsskatteretten, at der ikke var hjemmel i § 4, stk. 2 (i den daværende udformning) til at nægte fradrag for vedtægtsmæssige uddelinger, selv om modtager ikke skulle betale skat af gaven, der skulle gå til udvidelse af grundkapitalen, efter § 3, stk. 3.

4.5. Driftsomkostninger er fradragsberettigede uden særlige begrænsninger. Der henvises i den forbindelse til kapitel 4 om den udvidede forståelse af driftsomkostningsbegrebet i fonde, der medfører, at bl.a. almindelige administrationsomkostninger er fradragsberettigede.

Endvidere er der i kapitel 4 (under **3**) redegjort for grænsedragningen mellem driftsomkostninger og uddelinger og betydningen heraf. Det fremgår heraf, at en fond eller forening i visse tilfælde kan vælge mellem at anse en bestemt udgift for en uddeling eller for en driftsomkostning. Det drejer sig navnlig om udgifter, der ikke udbetales til en skattepligtig modtager, men som afholdes i fondens eller foreningens eget regie, f.eks. til vedligeholdelse af en bygning. Det er klart, at fonden/foreningen i sådanne tilfælde vil vælge kontering som driftsomkostning i videst muligt omfang, fordi der ellers ikke vil være fradragsret.

4.6. Som anført foran kan fradrag for uddelinger efter § 4, stk. 2, ikke føre til et underskud, der kan overføres til de følgende år. Overstiger uddelingen indkomsten, går fradraget således tabt.

5. Hensættelser til uddeling

Ud over fradrag for uddelinger til formålet har fonde og brancheforeninger fradrag for *hensættelser til senere anvendelse til almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål*, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4- 5, jf. stk. 6-7. Det samme gælder efter § 9, stk. 1, for arbejdsmarkedssammenslutninger, smh. hermed *U 1996.794 H (TfS 1996, nr. 314)*, der er omtalt ovenfor.

Efter bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslaget er formålet med reglen »at muliggøre gennemførelse af større almennyttige eller almenvelgørende formål, der overstiger foreningers økonomiske evne i et enkelt år«.

Kapitel 5. Særlige fradrag

Derimod har hensættelserne ikke til formål at konsolidere fonden eller foreningen. Adgangen til at foretage henlæggelser er ikke begrænset til rene almennyttige fonde. Det kan også foretages af *blandede fonde*, der f.eks. delvis er en almennyttig fond og delvis en familiefond. Det fremgår af § 4, stk. 4, at fradrag for hensættelser kan foretages »i den efter § 3 opgjorte indkomst«. Er der efter § 3 ingen indkomst, f.eks. på grund af bundfradraget, bortfalder fradraget for hensættelser. På samme måde som uddelinger kan hensættelser således ikke medføre et underskud, der kan fremføres.

Hensættelser medregnes ikke ved opgørelse af konsolideringsfradraget, idet kun uddelinger medtages her.

I *TfS 1990, nr. 278* (også omtalt ovf. **2.4.1**) vedrørende køb af ejerlejlighed til brug for udenlandske gæsteprofessorer udtalte Ligningsrådet, at hensættelse af beløb til dækning af husleje med henblik på at stille bolig til rådighed ville være en fradragsberettiget hensættelse efter § 4, stk. 3 (nu § 4, stk. 4).

5.1. Hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

5.1.1. Hensættelsen skal ske til almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Dette begreb må fortolkes på samme måde som i § 4, stk. 1, jf. herom foran **2.1**. Som omtalt foran er reglen efter forarbejderne begrundet i, at der blev givet mulighed for at spare op til større éngangsudgifter. Efter bestemmelsens formulering er dette imidlertid ikke nogen betingelse for fradrag, og bestemmelsen må således antages også at omfatte henlæggelser af beløb, der kunne uddeles med det samme.

Indtil en lovændring i 1995 (lov nr. 180 af 23. marts 1995) skulle det hensatte formål være konkretiseret, smh. *Lennart Lynge Andersen og Jørgen Nørgaard: Fonde og Foreninger II* (3. udg. 1992) s. 53 f. Lovændringen betød, at *konkretiseringskravet blev opgivet*. Forarbejderne til loven henviser til, at kravet ikke har større kontrolmæssig betydning, og at ophævelsen vil medføre administrativ forenkling.

5.1.2. Efter § 4, stk. 4, er der ikke fastsat nogen grænse for, hvor stor en del af overskuddet, der kan henlægges til senere uddeling. Bestemmelsen må imidlertid ses i sammenhæng med – og være materielt underordnet

– reglerne i fondslovens § 29 og erhvervsfondslovens § 40. Efter disse regler er det udgangspunktet, at årets overskud skal uddeles til de formål, der er fastsat i fondens vedtægter. Efter fondslovens § 29, stk. 2, kan der foretages rimelige henlæggelser til konsolidering af formuen. Yderligere henlæggelser kan kun ske, hvis det er af betydning for opfyldelsen af fondens formål. Der henvises i øvrigt til kommentaren til § 29 i *Lennart Lyngé Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 231 ff.

Selv om en given henlæggelse ville være fradragsberettiget efter § 4, stk. 4, kan § 29 således medføre, at henlæggelse ikke kan ske. Manglende uddeling vil kunne påtales af fondsmyndigheden efter fondslovens § 30.

5.1.3. Efter § 4, stk. 5, fastsætter skatteministeren nærmere regnskabsmæssige krav til hensættelsen, herunder at hvert års hensættelse indskydes på konto for sig og udskilles effektivt fra fondens eller foreningens øvrige midler. Ved bekendtgørelse nr. 649 af 26. juli 1995 er der fastsat regler om hensættelserne. Bekendtgørelsen er optaget som bilag 2 til denne bog.

Efter bekendtgørelsen skal hensættelserne fremgå af selvangivelsen. Tidligere års hensættelser, der ikke er uddelt, skal ligeledes fremgå af selvangivelsen med angivelse af hensættelsesår. Det år, hvori det hensatte beløb uddeles, skal det i selvangivelsen oplyses, hvornår den enkelte hensættelse har fundet sted, og til hvilket formål den nu er uddelt.

I forhold til de krav, der med formuleringen af § 4, stk. 5, og dens forarbejder var lagt op til, synes bekendtgørelsens krav moderate. Navnlig stilles der ikke krav om, at de hensatte beløb skal udskilles effektivt fra fondens eller foreningens øvrige midler og indestå på en særlig spærret konto eller lignende. Der stilles alene krav om en postering på selvangivelsen, hvilket administrativt set må anses for hensigtsmæssigt. Det samme gælder den øvrige ordning, der medfører, at hvert års selvangivelse indeholder en fuldstændig oversigt over de verserende hensættelser.

Samtidig medfører disse bestemmelser, at beslutningen om en hensættelse kan foretages efter regnskabsårets afslutning. Det er tilstrækkeligt, at det sker inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse. Det vil i mange henseender være en praktisk og rimelig ordning, der f.eks. giver mulighed for hensættelser af eventuelle restbeløb eller uventede disponible beløb, når der er fuldstændig klarhed over årets indtægter og udgifter.

Kapitel 5. Særlige fradrag

Lovændringen i 1995 må dog antages at give fondene for vide rammer.

Renter af hensatte beløb er skattepligtig indkomst for fonden eller foreningen i det år, de indvindes. Ønskes de tillagt det hensatte beløb, må der ske en særskilt postering på selvangivelsen for hvert enkelt års renter.

Ved anvendelse af hensatte beløb til formålet gives der selvsagt ikke fradrag for uddeling efter § 4, stk. 4, idet der allerede er givet fradrag een gang – træerne vokser trods alt ikke ind i himlen.

5.1.4. En hensættelse skal efter § 4, stk. 5, være benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret. Er dette ikke sket, skal der foretages en omberegning af den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret, jf. stk. 6. Dette foretages ved at lægge hensættelsesbeløbet til den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret med et tillæg af 5 % for hvert år, der har været hensat.

Se nedenfor i afsnit **5.1.5** om mulighederne for at opnå dispensation.

De fastsatte regler svarer til de bestemmelser, der gælder for efterbeskatning af ikke anvendte investeringsfondsmidler. I begge love vælges som udgangspunkt for beskattningen det år, hvori fradraget er foretaget, og ikke det år, hvori anvendelsen senest skulle være sket. Baggrunden er antagelig, at efterbeskatning i henlæggelsesåret oftest i praksis fører til en forhøjelse af skatten for dette år, medens indkomsten i "udløbsåret" kunne nedbringes ved andre fradrag, f.eks. nye hensættelser.

Tillægget på 5 % pr. år er ikke en rente, men netop et tillæg. Det kan derfor ikke fradrages i indkomsten i betalingsåret.

Ud over fradragsberettigede hensættelser efter § 4, stk. 4, kan en fond eller forening have foretaget andre hensættelser. En hensættelse kan hidrøre fra indtægter, der ikke er skattepligtige. Det gælder udbytte, der er omfattet af holdingreglen, eller andre indtægter, der ikke beskattes på grund af bundfradraget. Også af indkomsten efter skat kan der tænkes henlagt beløb til senere uddeling. For sådanne hensættelser, der ikke har medført fradrag i indkomsten, skal der ikke ske efterbeskatning, selv om 5-års fristen overskrides. Det siger vel nærmest sig selv, men er ex tute fastslået i § 4, stk. 6, sidste pkt. Se herved *TfS 2002, nr. 134 LSR*, der er

kommenteret af *Hans Henrik Bonde Eriksen* og *Anders Endicott Pedersen* i TfS 2002, nr. 650.

5.1.5. Efter § 4, stk. 7, kan skatteministeren tillade, at 5-års fristen forlænges. Afgørelsen træffes af de skatteansættende myndigheder. Det hedder i Ligningsvejledningen afsnit S.H.22.3, at dispensationen er afhængig af, at det ikke har været muligt eller rimeligt at gennemføre det oprindelige projekt på grund af ændringer, der ikke var forudsigelige ved hensættelsen. Der kan også lægges vægt på, om det kun drejer sig om en beskeden forlængelse af fristen, eller om det nu ønskede formål er nært beslægtet med det oprindelige. Dette svarer til bemærkningerne i det ophævede fondsbeskatningscirkulære pkt. 22.3, og det indebærer, at dispensationsadgangen vil blive administreret relativt restriktivt. Tilladelser kan således forventes meddelt, når der foreligger permutationslignende omstændigheder.

5.1.6. Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 9, der blev indsat i loven i 1995 og omformuleret i 1999, omhandler fonde og foreningers adgang til at ændre hensættelser efter stk. 4 og stk. 8 (jf. ndf.) efter udløbet af fristen for selvangivelse. Inden lovændringen i 1999 kunne dette kun ske med Ligningsrådets tilladelse (eller med de kommunale skattemyndigheders tilladelse, såfremt ændringen skete i forbindelse med en påtænkt forhøjelse eller nedsættelse af fondens skattepligtige indkomst).

§ 4, stk. 9, blev ændret ved den såkaldte objektiveringslov, hvis sigte var, at der normalt ikke skal søges tilladelse til at foretage en given disposition. Betingelserne for at anvende – eksempelvis § 4, stk. 9 – blev skrevet direkte ind i loven. Stk. 9 fik herefter følgende noget tunge formulering:

»Fonde og foreninger, der for et indkomstår har foretaget hensættelser efter stk. 4 eller 8, har efter udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse adgang til inden for lovens rammer at ændre disse hensættelser for helt eller delvis at udligne den skattemæssige virkning af en ændring af den selvangivne eller ansatte indkomst, jf. dog 4. pkt. Meddelelse herom skal indsendes inden udløbet af fristen for påklage af skatteansættelsen. Får fonden eller foreningen helt eller delvis medhold ved påklage eller sagens indbringelse for domstolene, tilbageføres i samme omfang eventuelle efterfølgende hensættelser, der er foretaget til udligning af den påklagede ændring. 1. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt ændringen af den selvangivne eller den ansatte indkomst medfører

Kapitel 5. Særlige fradrag

bøde efter skattekontrolloven. Efterfølgende ændring af hensættelser kan i andre tilfælde kun ske med tilladelse af skatteministeren.«

Skatteministeren har henlagt kompetencen efter § 4, stk. 9, 5. pkt., til den skatteansættende myndighed.

Samtykke kan stadig ikke forventes i tilfælde, hvor ansøgningen er funderet i ændret skattelovgivning.

5.2. Hensættelser til kulturelle formål

Efter § 4, stk. 8, er der en særlig adgang for hensættelser til almennyttige, kulturelle formål, selv om disse ikke er konkretiserede. Det vil således være tilstrækkeligt, at henlæggelsen sker til "kulturelle formål". Afgørelsen træffes af de skatteansættende myndigheder.

Reglen var ikke medtaget i det oprindelige lovforslag, men blev indsat under udvalgsbehandlingen. Formålet hermed var efter bemærkningerne at give fonde, der driver museumsvirksomhed, eller som støtter museumsfonde gennem kunstopkøb eller tilskud, særlige muligheder for opsparing til køb af kunst m.v. Det kan ikke antages, at bestemmelsen giver hjemmel til, at andre fonde vil kunne opnå tilladelse efter § 4, stk. 8. I *TfS 1987, nr. 11 SkD* nævnes muligheden for, at klostre kan få dispensation efter bestemmelsen. I *TfS 1993, nr. 179 SkD* oplyser Skattedepartementet, at der vil "kunne gives dispensation ikke kun til museumsfonde, men også til fonde, der støtter drift af og anskaffelser til museer samt fonde, der støtter kunstnere eller opførelse eller udstilling af kulturelle frembringelser."

Bestemmelsen, der kun gælder fonde, giver således mulighed for at give kulturelle fonde væsentlig bedre muligheder for opsparing end andre fonde. Der skal dog fastsættes en frist for anvendelse til et kulturelt formål. Fristen må ikke overstige 15 år. Der gælder de samme regnskabsmæssige krav som for andre hensættelser, jf. ovf., ligesom reglerne om efterbeskatning er de samme, hvis hensættelsen ikke anvendes inden for den fastsatte frist eller bruges til et ikke-kulturelt formål.

6. Tidsfrist for uddeling af henlæggelser efter de tidligere regler

I fondsbeskatningslovens § 22 er der fastsat regler om, at henlæggelser, der er foretaget efter de hidtidige regler i selskabsskatteloven, skal være uddelt inden for en frist på 5 år. I modsat fald vil der ske efterbeskatning af beløbet.

6.1. Efter de hidtidige regler har fonde og foreninger haft mulighed for at opnå hel eller delvis fritagelse for beskatning af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed efter bestemmelserne i selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3. Fritagelsen kunne gives såvel for direkte uddeling af indkomsten til almennyttige formål som for henlæggelser til sikring af disse formål eller til senere anvendelse hertil. Selskabsskatteloven havde tillige regler om efterbeskatning af henlagte beløb, men der gjaldt ingen tidsfrist for anvendelsen af henlagte beløb. Der var heller ikke krav om, at en hensættelse skulle ske til et konkret formål. Der vil således i en række fonde og foreninger henstå beløb, som tidligere er henlagt skattefrit, men ikke er uddelt.

6.2. Fonde og foreninger, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, er ikke længere omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3. Om adgangen til fradrag for uddelinger og hensættelser til almennyttige formål m.v. gælder i stedet bestemmelserne i fondsbeskatningslovens § 4.

Om hensættelser, der er foretaget efter de hidtidige regler, er det som nævnt i fondsbeskatningslovens § 22 bestemt, at de skal være benyttet i deres helhed inden 5 år efter udløbet af det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for overgangsskatteåret. Det vil normalt sige inden udløbet af 1992.

Er anvendelse ikke sket inden fristens udløb, skal der ske efterbeskatning af beløbet i overensstemmelse med fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6. Der er dog mulighed for en forlængelse af 5-års fristen efter § 4, stk. 7, jf. om denne bestemmelse ovf.

7. Hensættelser til konsolidering (konsolideringsfradrag)

Efter fondsbeskatningslovens § 5 og § 9 har fonde og foreninger i et vist omfang adgang til fradrag i indkomsten for henlæggelse til konsolidering af kapitalen. Baggrunden herfor er ifølge bemærkningerne til lovforslaget, at fonde og foreninger som regel ikke har mulighed for at få tilført ny kapital efter stiftelsen, sådan som eksempelvis aktieselskaber har ved at udvide aktiekapitalen. Konsolideringsadgangen for fonde og foreninger skal således i et vist omfang dels modsvare aktieselskabers mulighed for kapitaludvidelse dels medvirke til at bevare realværdien af kapitalen.

Fradraget er for fonde sat i forhold til uddelingen i årets løb, medens det for foreninger er sat i forhold til prisudviklingen. For begge fradrag gælder det, at det højst kan udgøre et beløb, der svarer til indtægten. Fradraget kan således ikke bevirke, at der opstår et underskud, som kan fremføres efter ligningslovens § 15. Et eventuelt overskydende fradrag går tabt.

7.1. Konsolideringsfradrag i fonde

7.1.1. Som nævnt er det generelle formål med konsolideringsfradraget en sikring mod udhuling af kapitalen som følge af prisudviklingen. For fonde tjener fradraget tillige som et incitament til at foretage uddelinger til almenyttige formål. Det er sket ved, at fradraget efter § 5, stk. 1, er ansat til 25 % af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenyttige eller almenvelgørende formål. Reglen medfører, at jo mere der uddeles til disse formål, jo større bliver fradraget til konsolidering.

Andre uddelinger giver ikke adgang til konsolideringshensættelser. Muligheden for skattefri hensættelser til konsolidering eksisterer således eksempelvis ikke for familiefonde. Dog er konsolideringsfradraget ikke begrænset til fonde med udelukkende almenyttige formål. Også fonde, hvis formål er delvis almennyttigt, vil være berettiget til konsolideringsfradrag af uddelinger, der sker til denne del af formålet.

Beløb, der er hensat til senere uddeling til almenyttige formål efter § 4, stk. 3, medtages ikke ved beregningen af konsolideringsfradraget. Det gør de derimod i det år, hvori de hensatte beløb uddeles.

Hensættelser til konsolidering (konsolideringsfradrag)

Konsolideringshensættelser skal ikke indsættes på en særlig konto eller lignende, idet der er tale om en ren regnskabsmæssig postering, smh. *TfS 1988, nr. 224 SkD*. Det følger af fondslovens § 9, stk. 1, nr. 3, at et beløb, som er hensat til konsolidering, skal henføres under fondens kapitalaktiver.

Ved selvangivelsen skal fonden anføre beregningsgrundlaget for hensættelser. Endvidere skal angives de samlede foretagne uddelinger og de samlede beløb af tidligere års almennyttige/almenvelgørende uddelinger. Fonden skal endvidere anføre den anvendte procentsats, jf. § 26, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 1068 af 17. december 1999.

7.1.2. Adgang til konsolidering efter fondsbeskatningsloven skal sammenholdes med adgangen til konsolidering efter fondslovene. Ifølge fondslovens § 29 og erhvervsfondslovens § 40 kan der foretages rimelige henlæggelser til konsolidering af fondens formue. Som det fremgår af kommentaren til fondslovens § 29, stk. 2, (*Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 240 ff med gennemgang af administrativ praksis), vil en henlæggelse på indtil 25 % af overskuddet blive anset for at ligge inden for lovens rammer, medmindre vedtægterne er til hinder herfor.

7.1.3. Efter § 5, stk. 2, kan en fond frem for at foretage fradrag efter stk. 1 foretage fradrag for hensættelser til konsolidering, såfremt forpligtelsen til hensættelsen fremgår af en kongeligt konfirmeret fundats, og at formålet med hensættelsen fremgår af fundatsen (vedtægterne).

Bestemmelsen, der harmonerer dårligt med uddelingsbestemmelserne i de to fondslove, blev indsat i 1986, jf. ndf., men den blev "objektiveret" i 1999. Bestemmelsen er meget specifik, og den er ikke sat i relation til, hvad fonden i øvrigt uddeler. Adgangen til at opnå kgl. konfirmation blev ophævet ved udgangen af 1984, hvor fondslovene trådte i kraft, og det er således kun fonde, der er stadfæstet før det tidspunkt, som kan komme i betragtning. Yderligere skal vedtægterne som nævnt dels angive, at hensættelsen skal foretages, dels indeholde en acceptabel begrundelse for, at hensættelsen er nødvendig.

Under udvalgsbehandlingen i Folketinget redegjorde skatteministeren over for Skatte- og afgiftsudvalget nærmere for bestemmelsens formål og

Kapitel 5. Særlige fradrag

anvendelse. Det skete i en kommentar til en henvendelse fra Augustinus Fonden. Heri oplyste ministeren bl.a.:

»Den særlige adgang i lovens § 5, stk. 2, til at tillade visse kongeligt konfirmerede fonde at foretage en højere grad af konsolidering end tilladt efter § 5, stk. 1, forventes alene anvendt i ganske særlige tilfælde.

Hensigten bag reglen i § 5, stk. 2, er at beskytte fonde, der har en særlig fastlagt og begrundet pligt til en nærmere bestemt konsolidering, mod på grund af skattepligten at blive afskåret fra at overholde forpligtelsen ifølge fundatsen. Begrundelsen for pligten til i særlig grad at foretage konsolidering kan f.eks. være, at fonden gennem sin opsparing skal fastholde kontrollen over et aktieselskab. Ønske om gennem opsparing at forøge kapitalen vil næppe kunne begrunde en dispensation i henhold til § 5, stk. 2.

Når reglen alene gælder konfirmerede fonde, skyldes det bl.a. ønsket om at give dispensationsadgangen en meget begrænset udstrækning samt ønsket om at undgå, at fundatsmæssigt begrundede forpligtelser til øget konsolidering indføjes efterfølgende af skattemæssige grunde.«

Efter bemærkningerne til lovforslaget (og fondsbeskatningscirkulærets pkt. 23.3.) skulle afgørelser efter § 5, stk. 2, som udformet før 1999 normalt træffes efter forudgående høring af fondsmyndigheden. I cirkulæret hedder det videre:

»Det er ikke tilstrækkelig begrundelse for fradrag for ekstraordinære konsolideringshensættelser, at der i fundatsen er mulighed for at foretage opsparing i ekstraordinært omfang. Et kvalificeret formål med den ekstraordinære konsolidering er derimod efter praksis, at fonden ellers ikke som krævet i fundatsen vil kunne fastholde kontrollen over et aktieselskab el.lign.

De materielle fondslove regulerer i et vist omfang fondens mulighed for og pligt til at foretage konsolidering, jf. fondslovens § 29 og erhvervsfondslovens §§ 40-42. Afgørelse om dispensation efter § 5, stk. 2, kan på denne baggrund træffes efter forudgående høring af fondsmyndigheden.

Idet der både i § 5, stk. 1 og 2, er tale om fradrag for konsolidering, skal det i dispensationen udtrykkeligt nævnes, at der ikke kan foretages fradrag for hensættelser til konsolidering efter § 5, stk. 1, ved siden af fradrag for hensættelser efter § 5, stk. 2. I dispensationen bør det endvidere nævnes, at såfremt der forekommer tilfælde, hvor fonden foretager meget store uddelinger, således at fradraget i medfør af stk. 1 overstiger det tilladte fradrag efter stk. 2, vil fonden kunne vælge at foretage fradrag efter stk. 1 i stedet for efter stk. 2.«

Hensættelser til konsolidering (konsolideringsfradrag)

Muligheden for en dialog med fondsmyndigheden synes i nogen grad at være forskertset med ændringen i 1999, medmindre fondsbestyrelsen vælger at drøfte den påtænkte disposition med fondsmyndigheden – hvad der i nogle situationer kan hindre kollisioner med den materielle fondsret.

7.2. Konsolideringsfradrag i foreninger

Brancheforeninger kan efter fondsbeskatningslovens § 5, stk. 3, foretage fradrag for hensættelser til konsolidering. Det samme gælder efter § 9, stk. 1, arbejdsmarkedssammenslutninger.

Fradraget opgøres som en procentdel af foreningens formue. Procentdelen beregnes, så den svarer til den procentvise stigning i reguleringspristallet for indkomståret efter personskattelovens § 20. Myndighederne offentliggør hvert år den procentsats, der skal benyttes ved beregningen af fradraget, se senest Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 9. januar 2004 om, at fradraget for indkomståret 2004 højst kan udgøre 3,2 % af foreningens formue.

Foreningers formue opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. § 5, stk. 4, og *U 1997.103 H (TfS 1996, nr. 835)*. Værdiansættelsen skal således foretages på grundlag af aktivers og passivers værdi.

Fradraget tager sigte på at bevare realværdien af foreningers formue, hvis et tilsvarende beløb henlægges til formuen. Det er der imidlertid ingen forpligtelse til. Det er et rent skatteteknisk fradrag i indkomsten. Den ikke-beskattede indkomst kan f.eks. uddeles, anvendes til foreningens udgifter eller til nedsættelse af medlemskontingenter efter foreningens eget valg.

Foreningers fradrag til konsolidering er således væsentligt anderledes udformet end de regler, der gælder for fonde. Det skyldes efter skatteministerens oplysninger til Skatte- og afgiftsudvalget bl.a., at foreninger typisk ikke varetager almennyttige formål. En adgang til at henlægge til konsolidering i forhold til de beløb, der var uddelt til almennyttige formål, ville derfor være uden reel værdi. Endvidere ville det indbyggede incitament til at uddele til almennyttige formål være uden mening.

8. Prioriteringsreglen

Som det er omtalt tidligere, begrænses værdien af fradrag for uddelinger og hensættelser i nogen grad af den såkaldte prioriteringsregel, der findes i fondsbeskatningslovens § 6. For arbejdsmarkedssammenslutninger gælder en tilsvarende regel i § 9, stk. 2.

Bestemmelsens indhold er, at indtægter, som efter reglen om bundfradrag og holdingreglen ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, i størst muligt omfang skal anses for anvendt til uddelinger og hensættelser, før andre skattepligtige indtægter anses for anvendt hertil. Fradrag for uddelinger og hensættelser skal således reduceres med et beløb svarende til summen af bundfradraget og skattefri udbytteindtægter. Uddelinger og hensættelser anses med andre ord primært for foretaget med disse skattefri indtægter.

Formålet med reglen er efter forarbejderne til loven at sikre, at der ikke foretages opsparing på grundlag af de skattefri indtægter, medens de fradragsberettigede dispositioner kun foretages på grundlag af skattepligtige indtægter. En tilsvarende løsning var gældende efter de hidtidige lempelsesregler i selskabsskattelovens § 3, stk. 3.

Spørgsmålet var fremme under Fondsudvalgets overvejelser. I udvalget var der imidlertid et stort flertal for, at fradrag for uddeling ikke skulle reduceres med de skattefri udbytteindtægter, jf. *Bet.* s. 135.

Prioriteringsreglen omfatter bundfradraget og skattefrit udbytte. Derimod gælder den ikke andre skattefri indtægter, f.eks. skattefri kursgevinster og aktieavancer. De skattefri udbytteindtægter er udbytte fra datterselskaber m.v., som efter holdingreglen i § 10 er skattefrit. Hele det modtagne udbytte skal uddeles eller hensættes, inden der kan opnås fradrag for andre indtægter.

Bundfradraget udgør efter § 3, stk. 2, 25.000 kr. for fonde og 200.000 kr. for foreninger. Før uddelinger og henlæggelser overstiger disse beløb, gives der ikke noget fradrag for uddelinger/hensættelser. Begrænsningen gælder både for uddelingerne efter § 4, stk. 1 og 2, og for hensættelser til senere uddeling efter § 4, stk. 4 og 8, samt for hensættelser til konsolidering efter § 5, stk. 1 og 2. Man kan også udtrykke det på den måde, at

Prioriteringsreglen

prioriteringsreglen betyder ganske væsentlige indskrænkninger i værdien af bundfradraget og påvirker betydningen af, at udbytter fra datterselskaber er skattefri.

Kapitel 6.

Arbejdsmarkedssammenslutninger

Som allerede nævnt i kapitel 2 omfatter fondslovens § 2 – og dermed også fondsbeskatningsloven – visse (*faglige*) *foreninger*. Fondsloven indeholder ensartede regler for foreningerne, hvorimod der for arbejdsmarkedssammenslutningerne på forskellige områder gælder andre regler om beskatningen. Det er derfor fundet hensigtsmæssigt at samle reglerne for arbejdsmarkedssammenslutningerne i dette kapitel.

Skattepligtige arbejdsmarkedssammenslutninger er efter fondsbeskatningslovens § 1, nr. 3, foreninger, der indgår kollektive aftaler om løn- og arbejdsvilkår eller udbetaler understøttelse under konflikt. Om afgrænsningen i øvrigt henvises nærmere til kapitel 2 ovenfor.

Efter fondsbeskatningslovens § 1, nr. 2, er andre faglige foreninger (end § 1, nr. 3-foreninger) også skattepligtige. Det drejer sig om de foreninger, der i fremstillingen i øvrigt er benævnt brancheforeninger. For brancheforeninger er skattereglerne imidlertid stort set udformet på samme måde som for fonde. De enkelte afvigelser der gælder, f. eks. om bundfradrag og gaveafgift, er særskilt omtalt under de enkelte afsnit i de foregående kapitler.

Det er skattemyndighederne, der – typisk i forbindelse med foreningens første selvangivelse – afgør, om en faglig forening skal beskattes efter reglerne om arbejdsmarkedssammenslutninger (§ 1, nr. 3) eller reglerne om andre foreninger (§ 1, nr. 2).

1. De skattepligtige indtægter

Omfanget af de skattepligtige indtægter er – udtømmende – fastsat i fondsbeskatningslovens § 8, stk. 1. I bestemmelsen er der ikke som i § 3, stk. 1, blot henvist til reglerne om aktieselskaber, men de indtægtsarter, som er skattepligtige, er særskilt opregnede. I realiteten er reglerne dog på mange måder ens. Det er da også i § 8, stk. 1, sidste pkt., anført, at

indkomsten i øvrigt med få undtagelser opgøres efter de regler, der gælder for aktieselskaber.

1.1. Indtægt ved erhvervmæssig virksomhed er omfattet af skattepligten efter samme regler som for andre foreninger, smh. *TfS 1988, nr. 99 SD* og *TfS 1995, nr. 240 LSR*.

1.2. Renter og udbytter er ligeledes skattepligtige for arbejdsmarkedssammenslutninger efter samme regler som for brancheforeninger og fonde. Også holdingreglen, jf. herom ovenfor i kapitel 3 (under **2.1**), gælder.

1.3. Kapitalgevinster er skattepligtige for arbejdsmarkedssammenslutninger efter samme regler som for aktieselskaber. Det drejer sig især om avancer vedrørende fast ejendom, aktieavancer og gevinster efter kursgevinstloven.

1.4. Dér, hvor arbejdsmarkedssammenslutningerne adskiller sig, er med hensyn til de indtægter, der *ikke* er nævnt i § 8, stk. 1. Da gaver, løbende ydelser og kontingenter ikke er medtaget blandt de skattepligtige indkomster, kan de skattefrit oppebæres af arbejdsmarkedssammenslutningerne. Omvendt er der normalt ikke fradragsret for ikke-almennyttige uddelinger, jf. hermed nedenfor under **2**. Dette er i henseende til beskatningen den mest afgørende forskel mellem arbejdsmarkedssammenslutninger og andre foreninger.

Det fremgår af skatteministerens kommentar til en henvendelse fra Dansk Arbejdsgiverforening under udvalgsbehandlingen i 1986 af loven, at formålet hermed bl.a. er at holde den egentlig fagpolitisk betonedede foreningsvirksomhed uden for beskatning. Hermed sigtedes der til, at navnlig kontingenter bør holdes ude af beskatningen, idet den fagpolitiske virksomhed formodes finansieret herved.

Det er klart, at skattepligt af kontingenter kombineret med en fradragsret for uddelinger normalt ikke ville være tilfredsstillende for disse foreninger. Dette skyldes, at kontingenterne typisk betales månedsvis eller kvartalsvis, medens uddelingerne ofte kun udbetales i form af konfliktunderstøttelse med års mellemrum. Endvidere ville opbygning af kapital blive meget vanskelig.

Til gengæld er den gennemførte ordning tyngende for de faglige foreninger, hvor understøttelse overvejende finansieres af afkastet af en indbetalt kapital i stedet for af kontingenter. I disse tilfælde vil renter og udbytter først blive

Kapitel 6. Arbejdsmarkedssammenslutninger

beskattet i foreningen og derpå igen hos modtageren ved udbetaling som understøttelse.

1.5. Arbejdsmarkedssammenslutninger kan i lighed med andre foreninger foretage en opdeling af medlemskontingentet i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del. I så fald medregnes den erhvervsmæssige del af kontingentet til den skattepligtige indkomst. I *TfS 1997, nr. 920* var foretaget en sådan opdeling, og da Landsskatteretten medgav, at en del af aktiviteterne var erhvervsmæssig virksomhed, og ikke kunne afvise, at denne virksomhed var kontingentfinansieret, men da det ikke var nærmere dokumenteret, i hvilket omfang kontingenterne havde finansieret henholdsvis den erhvervsmæssige og den ikke-erhvervsmæssige del, henførtes kun 50 % af kontingentindtægterne til den erhvervsmæssige indkomst, jf. herved den almindelige fordelingsnøgle i SD-cirkulære 1989-2.

1.6. Bundfradraget udgør 200.000 kr., jf. § 8, stk. 3, og foretages efter samme regler som for brancheforeninger. Fradraget gælder således ikke for erhvervsmæssig indkomst. Det foretages inden fradrag for uddelinger og kan ikke medføre et underskud, der kan fremføres til de følgende år.

2. De fradragsberettigede udgifter

Arbejdsmarkedssammenslutninger har efter fondsbeskatningslovens § 8, stk. 2, kun fradragsret for udgifter, der vedrører indtægter, som er skattepligtige. Renteudgifter er dog altid fradragsberettigede, men ikke nødvendigvis altid i de samme indkomstarter. I *TfS 2001, nr. 683 LSR* kunne en arbejdsmarkedssammenslutning alene foretage fradrag i den erhvervsmæssige indkomst for den del af prioritetsrenter, der svarede til den udlejede del af ejendommen, medens de resterende renter, der vedrørte den del af ejendommen, som forbundet selv anvendte, skulle fragå i den øvrige indkomst.

2.1. Begrænsningen i fradragsretten svarer til bestemmelsen i selskabsskatteovens § 9, stk. 1. For arbejdsmarkedssammenslutninger betyder det navnlig, at udgifter i forbindelse med opkrævning af kontingenter ikke kan fratrækkes.

I de fleste foreninger vil nogle udgifter vedrøre erhvervlsen både af skattepligtige og af skattefri indtægter. Sådanne udgifter må i mangel af andre holdepunkter fordeles efter forholdet mellem den skattepligtige og den skattefri indtægt. Se hertil *TfS 1999, nr. 181*, hvor en arbejdsmarkedssammenslutning havde indtægter dels ved medlemskontingenter dels ved renter og udbytter, og hvor Østre Landsret ikke fandt grundlag for tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over, hvor stor en del af de samlede udgifter, der kunne anses medgået til (fradragsberettiget) formueadministrationen. I øvrigt gælder, at skatteforvaltningerne normalt anerkender et fradrag for administration på 5 % af de første 10 mio. kr. i afkast og 2 % af resten, jf. *Erna Christensen m.fl.: Selskabsbeskatning* (24. udg. 2004) s. 229.

2.2. Arbejdsmarkedssammenslutninger har som brancheforeninger og fonde ikke alene adgang til at fratrække udgifter, som er nødvendige for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, – jf. til eksempel *TfS 2000, nr. 909 LSR* om fagforbunds fradragsret for løbende provisioner vedrørende rammeaftale med en bank om adgang til at indgå repoforretninger, – men kan også fratrække andre udgifter, der direkte knytter sig til sammenslutningens virksomhed. Om det såkaldte udvidede driftsomkostningsbegreb henvises til kapitel 4 og til *TfS 1995, nr. 124 SkD* om anvendelsen heraf specielt ved arbejdsmarkedssammenslutningerne. Om afgrænsningen mellem driftsudgifter og uddelinger henvises ligeledes til kapitel 4.

2.3. Omvendt fremgår det af fondsbeskatningscirkulærets pkt. 18.2., at skattemyndighederne vil være tilbageholdende med at godkende fradrag for visse aktiviteter, der ellers i andre sammenhænge normalt godkendes som erhvervsmæssig virksomhed. Det drejer sig f. eks. om undervisnings-, forlags-, informations- og konsulentvirksomhed. Hvis denne virksomhed overvejende stilles til rådighed for medlemmer, vil der være en nærliggende interesse i, at medlemmernes bidrag fastsættes så lavt som muligt, og driften bliver derfor ofte underskudsgivende. I disse tilfælde må det efter cirkulæret forventes, at fradrag for underskuddet nægtes, fordi aktiviteten kan henføres til en skattemæssigt set uvedkommende del af foreningens virke, der finansieres af skattefrie kontingenter. I *TfS 1995, nr. 240 LSR* (kommenteret af *I.A. Strobel* i *Skattepolitisk Oversigt 1995* s. 197 ff) ansås en arbejdsmarkedssammenslutning ikke at drive erhvervsmæssig virksomhed ved udgivelse af et fagblad, der tilsendtes medlemmerne i kraft af deres medlemskab, og et underskud ved udgivelsen var derfor

Kapitel 6. Arbejdsmarkedssammenslutninger

ikke fradragsberettiget. På samme måde nægtedes af Højesteret fradrag for underskud i *TfS 1999, nr. 555*, hvor en arbejdsmarkedssammenslutning i en årrække med betydelige underskud havde drevet kursusvirksomhed og hoteldrift; der fandtes ikke at have været planer om, at virksomheden skulle give overskud, og der havde – heller ikke på længere sigt – været udsigt til, at driften kunne give overskud.

3. Særlige fradrag

Efter fondsbeskatningslovens § 9, stk. 1, har arbejdsmarkedssammenslutninger i vidt omfang adgang til at foretage de særlige fradrag, som gælder for fonde og brancheforeninger. Den eneste afvigelse er stort set, at ikke-almennyttige uddelinger ikke er fradragsberettigede, selv om modtageren er skattepligtig af uddelingen.

3.1. Uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål er fradragsberettigede, jfr. henvisningen i § 9, stk. 1, til § 4, stk. 1. Denne bestemmelse er nærmere omtalt i kapitel 5 under 2.

3.2. Uddelinger til andre formål end almennyttige er derimod ikke fradragsberettigede efter § 4, stk. 2, og det uanset som nævnt om modtageren er skattepligtig af uddelingen. Til gengæld er indtægter i form af kontingenter skattefri, jf. foran.

3.3. Hensættelser til senere uddeling til almennyttige/almenvælgørende formål efter § 4, stk. 4, er fradragsberettiget efter samme regler som for fonde og brancheforeninger, jf. § 9, stk. 1. Det samme gælder reglerne om 5-års frist for anvendelsen, om efterbeskatning og om udsættelse i § 4, stk. 4-6. Der henvises til fremstillingen ovenfor i kapitel 5.

3.4. Konsolideringsfradraget efter § 5, stk. 3, tilkommer efter § 9, stk. 1, også arbejdsmarkedssammenslutninger. Der henvises til bemærkningerne herom i kapitel 5.

3.5. Prioriteringsreglen i fondsbeskatningslovens § 6 gælder efter § 9, stk. 2, også for arbejdsmarkedssammenslutninger.

Medens således bundfradrag og skattefri udbytteindtægter skal fragå, før

Opdeling af kontingenter?

der kan opnås fradrag for uddelinger og henlæggelser til almennyttige formål, gælder dette ikke kontingenter og gaver m.v., selv om de er skattefri. Om prioriteringsreglen henvises i øvrigt til ovenfor i kapitel 5.

4. Opdeling af kontingenter?

Selv om spørgsmålet falder uden for bogens område, nævnes for god ordens skyld, at skattereformen – herunder fondsbeskatningsloven – har rejst spørgsmål, om et foreningskontingent kan opdeles i et servicebidrag og et foreningsbidrag med deraf følgende skattemæssige konsekvenser for medlemmerne. Se herom *TfS 1987, nr. 42* og *TfS 1988, nr. 61* samt *Carsten Vesterø Jensen* i *TfS 1987, nr. 127* og *Susanne Nørgaard* i *TfS 1988, nr. 189*. Der henvises endvidere til SD-cirkulære 1989-2 og til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 (ligningslovscirkulæret) pkt. 14.16.

Kapitel 7. Overgangsregler, indgivelse af selvangivelse og skattepligtens indtræden og ophør m.v.

1. Overgangsregler

Ved fondsbeskatningslovens ikrafttræden blev fondes og foreningers skattepligt udvidet med en række nye indkomstarter. For en del af disse indkomstarter var det nødvendigt at fastsætte overgangsregler for at kunne beregne de skattemæssige indgangsværdier, der skal danne grundlag for beskattningen. Det drejer sig om udvidelse af adgangen til afskrivning og om fortjeneste ved salg af fast ejendom og aktier samt fortjeneste efter kursgevinstloven. For at kunne opgøre fortjenesten, må det i disse tilfælde fastlægges, hvilken værdi der skal anses for anskaffelsessummen.

Sådanne overgangsregler blev oprindelig fastsat i fondsbeskatningslovens §§ 16-21 C samt i kursgevinstlovens § 10. Reglerne har bl.a. til formål at sikre, at de nye beskatningsregler ikke fik tilbagevirkende kraft. Det sker navnlig ved, at der ved opgørelsen af avancen ved salg kan vælges mellem at tage udgangspunkt i værdien på det tidspunkt, da beskattningen efter de nye regler indtræder, eller i den faktiske anskaffelsessum.

Da der for de fleste fonde og foreninger er tale om netop overgangsregler, og da der for nye fonde (og foreninger) er givet en meget udførlig, teknisk betonet vejledning i fondsbeskatningscirkulæret af 1996, findes det her tilstrækkeligt at henvise til cirkulærets pkt. 27.-29.

Overgangsreglerne i fondsbeskatningslovens §§ 16-21 C er ved lov nr. 1278 af 20. december 2000 erstattet af de generelle regler i selskabsskatteovens § 5 D. Loven har virkning for overgang til skattepligt m.v. fra og med 1. januar 2001. Overgangsreglerne i fondsbeskatningslovens § 16-21 C vil derfor vedvarende være af betydning.

2. Indgivelse af selvangivelse

2.1. Efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 1, finder selskabsskattelovens regler om ligning og opkrævning anvendelse på fonde og foreninger, jf. herved nærmere selskabsskattelovens §§ 24-30 C. Reglerne i skattekontrollovens §§ 1-5 om selvangivelse og regnskaber finder tilsvarende anvendelse på foreninger og fonde.

Selvangivelsen skal indleveres senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Hvis indkomståret udløber i perioden 1. januar til 31. marts, skal der selvangives senest den 1. juli samme år.

Ved bekendtgørelse nr. 1068 af 17. december 1999, som ændret ved bekendtgørelse nr. 34 af 21. januar 2003 og bekendtgørelse nr. 245 af 2. april 2004, er der fastsat regler om de skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

2.2. Efter fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, kan *foreninger* indsende en erklæring i stedet for selvangivelse, hvis de ikke har haft rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr. Har foreningen haft erhvervmæssig indkomst, skal der dog indgives selvangivelse herom. Efter § 15, stk. 2, sidste pkt., skal der også indgives selvangivelse, hvis der i årets løb er oppebåret væsentlige ekstraordinære skattepligtige indtægter i form af avancer m.v.

Kontingenter er som hovedregel ikke erhvervmæssig indkomst, jf. *Helle Pallesen* i Advokaten 1989 s. 110. Opsplitning i henholdsvis en erhvervmæssig del og en servicedel må dog medføre, at der foreligger erhvervmæssig indkomst for den førstnævnte del.

Se om § 15, stk. 2, Landsskatterettens kendelse refereret i *TfS 1996, nr. 12*, hvor en forening klagede over af skattemyndighederne at være ansat i en skattepligtig indkomst. Foreningen, hvis formål var at varetage de danske børsmæglerselskabers interesser i bred forstand, havde til den stedlige skattemyndighed indsendt erklæringsskema bilagt foreningens regnskab, men blev af skattemyndigheden anmodet om at fremsende en selvangivelse. Foreningen afviste anmodningen med henvisning til, at den opfyldte betingelserne i § 15, stk. 2.

Kapitel 7. Overgangsregler, indgivelse af selvangivelse ...

Landsskatteretten udtalte, at da der ikke forelå selvangivelsespligt for foreningen, og da den ikke havde indgivet en sådan, var der ikke noget grundlag at foretage en skatteansættelse på. Af forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, herunder dennes ændring under udvalgsarbejdet, fremgik det, at lovgiver havde været opmærksom på, at selvangivelsesfritagelsen medførte en skattefrihed for nogle foreninger, der ellers ville have en skattepligtig indkomst. Der var herefter ikke hjemmel for de lignende myndigheder til at foretage en skatteansættelse.

2.3. Fondsbeskatningslovens § 15, stk. 3, indeholder tre undtagelser fra hovedreglen om, at *fonde* skal indgive selvangivelse. Undtagelserne må antages at have betydning for et stort antal fonde, smh. m. *Helle Pallesen* i Advokaten 1989 s. 109.

2.3.1. Efter stk. 3, nr. 1, kan fonde, der ikke har erhvervmæssig indkomst, og hvis indkomst efter fradrag af renteudgifter og administrationsomkostninger ikke overstiger 25.000 kr., nøjes med at afgive en erklæring. Denne skal afgives inden for de samme frister som selvangivelsen, d.v.s. i almindelighed senest den 1. juli.

2.3.2. Efter stk. 3, nr. 2, kan fonde, der driver offentligt tilgængelige museer, og som har tilladelse til hensættelse efter § 4, stk. 8, i stedet for selvangivelse indsende erklæring om, at overskuddet udelukkende anvendes til museets formål.

2.3.3. Efter stk. 3, nr. 3, kan fonde, der udelukkende anvender overskuddet til formålet, få tilladelse til at afgive erklæring i stedet for selvangivelse. Ansøgning skal indgives til den skatteansættende myndighed, jf. bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 (sagsudlægningsbekendtgørelsen) § 12, hvis afgørelse kan påklages til told- og skatteregionerne.

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 106 af 15. februar 1989, og efter forarbejderne tager den sigte på fonde, der ikke er omfattet af de øvrige erklæringsregler, men hvor omstændighederne taler for, at man kan fravige selvangivelseskravet.

Om administrativ praksis hedder det i fondsbeskatningscirkulærets pkt. 26.2.:

»Dispensationsadgangen administreres restriktivt. Der kan ikke gives tilladelse til fonde, der vedtægtsmæssigt helt eller delvis tillægger medlemmer af bestemte familier en fortrinsret til uddelinger, eller til at indtage særlige stillinger m.v. (familiefonde). Fonde, der ikke udelukkende varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, bør i almindelighed ikke kunne opnå tilladelse til at afgive erklæring i stedet for selvangivelse. Omvendt vil det forhold, at en fond varetager almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål ikke i sig selv kunne begrunde en tilladelse. Det er ikke en betingelse for at opnå tilladelse, at fonden ikke har indtægt ved erhvervmæssig virksomhed.

En tilladelse gives som stående tilladelse og gælder således indtil forudsætningerne for tilladelsen ændres.«

3. Oplysningspligt

For bestyrelser i fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, er der pligt til at give skattemyndighederne nærmere oplysninger om de foretagne uddelinger. Bestemmelsen herom findes i skattekontrollovens § 7 B, hvis indhold er følgende:

»Bestyrelser for fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven, skal hvert år til brug for skatteligningen uden opfordring give de statslige told- og skattemyndigheder oplysning om størrelsen af den samlede uddeling foretaget i det foregående kalenderår, jf. dog stk. 2. Oplysning skal endvidere gives om uddelingens størrelse for hver enkelt modtager med angivelse af navn, adresse og CPR-nr., CVR-nr. eller SE-nr. samt eventuelle andre oplysninger, der er nødvendige til identifikation af modtageren.

Stk. 2. Oplysning om uddelinger, som efter fondens eller foreningens valg fradrages på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, 2. pkt., gives de statslige told- og skattemyndigheder for de kalenderår, hvor raterne forfalder.

Stk. 3. Uddelinger, der ikke er pengeydelse, skal specificeres efter art.

Stk. 4. Reglerne i § 7, stk. 4-7, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgivelse af oplysninger efter stk. 1-4, herunder kræve oplysning om, på hvilket tidspunkt uddelingerne er foretaget. Endvidere kan skatteministeren lempe oplysningspligten for visse fonde og foreninger og for visse uddelinger.«

Med hjemmel i (nu) stk. 5 har skatteministeren givet regler i bekendtgørelse nr. 1176 af 17. december 2002 om indberetningspligter m.v. efter

Kapitel 7. Overgangsregler, indgivelse af selvangivelse ...

skattekontrolloven. Af interesse er navnlig bekendtgørelsens § 13, hvorefter indberetningspligten ikke omfatter skattefri uddelinger omfattet af ligningslovens § 7, nr. 22 (ydelse indtil 10.000 kr. fra fonde med formål at støtte socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, og som er godkendt af socialministeren).

Om bestemmelsen i skattekontrollovens § 7 B kan i øvrigt henvises til *Poul Ole Seidenfaden: Skattekontrolloven (2000)* s. 101 ff.

4. Skattepligtens indtræden og ophør

Skattepligtens indtræden og ophør følger reglerne i selskabsskatteloven, jf. fondsbeskatningslovens § 2, stk. 1, og i øvrigt fondsbeskatningscirkulærets pkt. 5. Det er således reglerne i selskabsskattelovens §§ 4 og 5, som finder anvendelse.

4.1. Om *skattepligtens indtræden* for fonde bemærkes, at skattepligten for ikke-erhvervsdrivende fonde og faglige foreninger indtræder på tidspunktet for stiftelsen, jf. herved selskabsskattelovens § 4, stk. 1.

Skatteansættelsen finder sted efter den første regnskabsperiode, selv om denne er under 12 måneder.

For *bestående* fonde og faglige foreninger med aktiver, der ikke overstiger 250.000 kr., gælder, at de falder uden for fondsloven og dermed også fondsbeskatningsloven. Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor aktivmassen overstiger 250.000 kr.

Erhvervsdrivende fonde skal efter erhvervsfondslovens §§ 5-6 registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Skattepligten indtræder derfor først ved registreringen, men omfatter indtægter og udgifter, der erhverves og afholdes fra stiftelsen.

Indtræder skattepligten i forbindelse med, at fondens eller foreningens ledelse får sæde her i landet, finder selskabsskattelovens regler om skattepligtens indtræden og fastsættelse af indgangsværdier, jf. selskabsskattelovens § 4, stk. 3, og § 4 A, tilsvarende anvendelse, jf. fondsbeskatningslovens § 2, stk. 5.

Overgang til anden beskatningsform

4.2. Om *skattepligtens ophør* bestemmes i selskabsskattelovens § 5, at skattepligten ophører på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen opløses.

Fonde er i princippet vedvarende, men kan opløses efter reglerne i fondslovens §§ 32 og 33 eller erhvervsfondslovens §§ 48-50. Ved opløsningen anses aktiver, som fonden eller foreningen ejer, for afstået, således at der skal ske beskatning af en eventuel skattepligtig fortjeneste ligesom ved salg.

En forening, der flytter fra Danmark, anses skattemæssigt for ophørt ved flytningen og for på dette tidspunkt at have afstået sine aktiver og passiver til handelsværdien, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7, og fondsbeskatningslovens § 2, stk. 5. Foreningen anses for at være flyttet fra Danmark, såfremt foreningens ledelse får sæde i udlandet.

Om fondes flytning af hjemsted til udlandet henvises til *Lennart Lynge Andersen: Fonde og Foreninger I* (5. udg. 2003) s. 47, s. 118, s. 258 f og s. 269 f.

5. Overgang til anden beskatningsform

I fondsbeskatningslovens § 2, stk. 2-4, er det forudsat, at en institution kan overgå fra en anden form for selskabsbeskatning, f.eks. fra beskatning som aktieselskab eller andelsselskab til beskatning efter fondsbeskatningsloven. I så fald finder reglerne i selskabsskattelovens § 5 A, § 5 B, § 5 C og § 5 D anvendelse.

Overgang fra fondsbeskatning til skattefri virksomhed sidestilles efter selskabsskattelovens § 5, stk. 4, med opløsning. Dette kan f. eks. ske, fordi aktiverne i en forening bliver mindre end 250.000 kr. Her skal fondens eller foreningens aktiver beskattes, som om salg havde fundet sted.

Lov nr. 350 af 6. juni 1991 betød, at almindelige fonde med aktiver under 250.000 kr. blev undtaget fra fondsloven og – ved en samtidig ændring af fondsbeskatningsloven – tillige fra den sidstnævnte lov. Det samme gælder – med hjemmel i fondslovens § 1, stk. 2 og stk. 3 – en række andre fonde. Spørgsmålet er omtalt ovenfor i kapitel 2. Undtagelsen ville umiddelbart

Kapitel 7. Overgangsregler, indgivelse af selvangivelse ...

medføre betydelige skattemæssige konsekvenser for de pågældende fonde, der i fremtiden vil være omfattet af reglerne i selskabsskatteloven. I en afgørelse offentliggjort i *TfS 1992, nr. 255* har Skatteministeriet imidlertid udtalt, at denne "overgang" ikke er omfattet af overgangsbestemmelserne i (nu) selskabsskattelovens §§ 5-5 D, da der er tale om en lovmæssig overflytning. Det er *ophørsbeskatningen*, der er dispenseret fra, og selvsagt ikke den fremtidige (principielle) beskatning efter selskabsskatteloven.

6. Sammenlægning eller fusion

Sammenlægning eller fusion af fonde kan ske efter fondslovens § 32 og § 33 og erhvervsfondslovens § 48 og § 50. Med hjemmel i erhvervsfondslovens § 50 er fastsat bekendtgørelse nr. 359 af 7. juni 1993 (optrykt i *Lennart Lyngse Andersen: Fonde og Foreninger I* s. 499-502). Der henvises herom til fondsbeskatningscirkulærets pkt. 20.2. og til *Helle Pallekens* artikler om skattefri fusion af fonde og foreninger i henholdsvis *TfS 1990, nr. 225* og *SR-Skat 1990* s. 137 ff. Fusion af fonde og foreninger kan ske skattefrit efter reglerne i fusionsskatteloven, såfremt betingelserne herfor er opfyldt, jf. fusionsskattelovens § 14 c og nærmere til bestemmelsen *Michael Serup: Fusionsskatteloven med kommentarer* (2. udg. 2003) s. 177 ff. I *TfS 2001, nr. 916* udtalte Ligningsrådet i en bindende forhåndsbesked, at en skattefri fusion mellem to foreninger kunne ske med 10 måneders tilbagevirkende kraft.

7. Opdeling eller fission

Opdeling eller fission (spaltning) af fonde og foreninger er behandlet i fondsbeskatningscirkulærets pkt. 20.4., hvor det fremhæves, at der skal ske ophørsbeskatning, men at en fortsættende *fond* med hensyn til kapitalindskuddet er stillet efter reglerne om gaver i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3.

8. Ligningen

Ved lov nr. 1106 af 29. december 1997 overgik med virkning fra 1. juli 1998 selskabsligningen fra som hovedregel at være en kommunal til at

Ligningen

være en statslig opgave, jf. hertil skattestyrelseslovens § 12 A, stk. 1, hvorefter told- og skatteforvaltningen, d.v.s. told- og skatteregionen, foretager skatteansættelser af juridiske personer. Efter bestemmelsens stk. 2 kan skatteministeren indgå aftale med de enkelte kommuner om – på kontrakt og mod betaling – at foretage ligningen og i øvrigt forestå de ligningsmæssige opgaver. I forlængelse heraf er udsendt TSS-cirkulærerne 1998-34 af 11. december 1998, 2001-39 af 29. november 2001, 2003-17 af 2. juli 2003, 2003-46 af 22. december 2003, 2004-18 af 25. juni 2004 og 2004-41 af 16. december 2004 alle om skatteansættende myndigheder for juridiske personer. Derudover er senest udsendt TSS-cirkulære 2004-25 af 12. oktober 2004 om ToldSkat Selskabsrevisionen som skatteansættende myndighed for nærmere angivne, større selskaber (og herunder fonde).

Bekendtgørelse af lov om beskatning af fonde og visse foreninger

(Fondsbeskatningsloven)¹⁾

Herved bekendtgøres lov om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven), jf. lov-
bekendtgørelse nr. 755 af 20. oktober 1998 med de ændringer, der følger af § 2 i lov nr. 910 af 16. december
1998, § 2 i lov nr. 1026 af 23. december 1998, § 6 i lov nr. 166 af 24. marts 1999, § 8 i lov nr. 956 af 20. de-
cember 1999 og § 7 i lov nr. 958 af 20. december 1999, § 41 i lov nr. 165 af 15. marts 2000, § 2 i lov nr. 1278
af 20. december 2000, § 4 i lov nr. 313 af 21. maj 2002.

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov omfat-
ter:

- 1) Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love.
- 2) Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter nr. 3.
- 3) Foreninger, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger for så vidt angår:
 - a) arbejdsgiverforeninger og fagforeninger,
 - b) andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til anvendelse til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt, samt
 - c) foreninger, hvis midler hovedsagelig hidrører fra de under litra a og b nævnte foreninger, såfremt foreningen har som et formål at understøtte virksomheder eller personer under faglig konflikt eller faktisk yder en sådan understøttelse.
- 4) Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret.

Stk. 2. Skattepligten efter stk. 1, nr. 1, omfatter ikke fonde omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven.

§ 1 A. (Ophævet).

§ 2. Skattepligtens indtræden og ophør følger de for selskaber og foreninger m.v. gældende regler.

Stk. 2.²⁾ Indtræder der en sådan ændring, at en fond eller en forening enten overgår fra beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-6, til beskatning efter denne lov eller overgår fra beskatning efter denne lov til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5 b, finder selskabsskattelovens § 5 C, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Selskabsskattelovens § 5 C, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse med hensyn til aktiver og passiver, der både før og efter overgangen er omfattet af beskatningen. Ved ændringer, der medfører, at beskatning skal ske efter andre regler i denne lov end hidtil, finder selskabsskattelovens § 5 C, stk. 2, tilsvarende anvendelse. Selskabsskattelovens § 5 D finder tilsvarende anvendelse med hensyn til andre aktiver og passiver. § 22 finder ligeledes tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Indtræder der en sådan ændring, at en fond eller forening overgår fra beskatning efter

reglerne i denne lov til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, finder selskabsskattelovens § 5 A tilsvarende anvendelse.

Stk. 4.²⁾ Indtræder der en sådan ændring, at en fond eller forening overgår fra beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, til beskatning efter reglerne i denne lov, finder selskabsskattelovens § 5 B, stk. 1, tilsvarende anvendelse. § 22 og selskabsskattelovens § 5 D finder ligeledes tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Ved indtræden eller ophør af skattepligt som følge af, at ledelsens sæde flyttes, finder de for selskaber og foreninger m.v. gældende bestemmelser om indgangsværdier og ophørsbeskatning tilsvarende anvendelse.

§ 3. Den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 1, 2 og 4 nævnte fonde og foreninger opgøres efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af stk. 2 og 3 samt §§ 4-6.

Stk. 2.³⁾ Indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed ved opgørelsen efter stk. 1. Den øvrige samlede indkomst beskattes derimod alene i det omfang, den overstiger 25.000 kr., for foreninger som nævnt i § 1, nr. 2, dog 200.000 kr. Fradrag som nævnt i 2. pkt. foretages inden fradrag efter §§ 4-6. Såfremt indkomsten, efter at der er foretaget fradrag efter § 4, udviser underskud, kan den del af underskuddet, som svarer til det fradragsberettigede nettotab efter kursgevinstloven, fradrages i den skattepligtige indkomst i de følgende indkomstår. Fradraget kan kun overføres til et senere indkomstår, i det omfang det ikke kan rummes i et tidligere års skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Gaver til fonde omfattet af § 1, nr. 1 og 4, skal kun medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. Gaver til fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. § 7 i lov om fonde og § 8 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fondens skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fonds grundkapital udvides. Af gaver, som ydes til stiftelse af fonde som nævnt i 2. pkt., svares en afgift på 20 pct., jf. dog 1. pkt.

Stk. 4. For de i § 1, nr. 3, omhandlede foreninger gælder reglerne i §§ 8 og 9.

§ 3 A. Såfremt en skattepligtig omfattet af kildeskattelovens § 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 indskyder midler i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller trusters beskattes væsentlig lavere end efter danske regler, svarer indskyderen en afgift på 20 pct. af indskuddet. Dette gælder dog kun den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr.

Stk. 2.⁴⁾ Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.

Stk. 3. Indskud, der foretages af udenlandske selskaber og foreninger m.v., som kontrolleres, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1, anses for foretaget af den afgiftspligtige.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på afgiftspligtige, som bliver fuldt skattepligtige efter en af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, såfremt de tidligere har været omfattet af en af disse bestemmelser og inden for de sidste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har foretaget indskud i en udenlandsk fond eller trust som nævnt i stk. 1. Indskud anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.

Stk. 5. En udenlandsk fond eller trust anses tilige for beskattet væsentlig lavere end efter danske regler, hvis der er indgået en aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvori den er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor indskyderen er hjemmehørende.

Stk. 6.⁶⁾ Indskudsafgiften forfalder til betaling, når indskuddet foretages. Indskyderen skal samtidig give meddelelse til Told- og Skattestyrelsen om det afgiftspligtige indskud. Indbetalingen anses for rettidig, når den finder sted senest en måned efter forfaldsdagen. Såfremt der ikke indgives meddelelse efter 2. pkt., finder §§ 41-43 i lov om afgift af dødsboer og gaver tilsvarende anvendelse. Betales indskudsafgiften ikke rettidigt, skal der betales rente i henhold til § 7, stk. 1, i lov om opkrævning af skatter og afgifter

m.v. for hver påbegyndt måned fra den 1. i den måned, i hvilken beløbet skal betales af indskyderen.

§ 4. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Stk. 2. Stk. 1 finder desuden anvendelse, såfremt uddeling sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtager af uddelingerne er skattepligtig heraf i henhold til kildeskattelovens §§ 1 eller 2, eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2 eller 3, selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller i henhold til § 1, nr. 1, 2 eller 4, i denne lov. 1. pkt. finder anvendelse, selv om der er tale om gaver til en anden fond, som ikke medregnes til denne fonds skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 3, medmindre der er tale om gensidige gaver mellem fondene.

Stk. 3.⁷⁾ Uddelinger efter stk. 1 og 2 fradrages i den efter § 3 opgjorte indkomst på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen. Uddelinger efter stk. 1, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden eller foreningen dog fratrække på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen, eller på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder. Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling.

Stk. 4. Fonde og foreninger som nævnt i § 1, nr. 1, 2 og 4, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst tillige foretage fradrag for hensættelse til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Stk. 5. Hensættelser som nævnt i stk. 4 skal være benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret. Skatteministeren fastsætter nærmere regler om regnskabsmæssige krav til hensættelsen, herunder at hvert års hensættelse indskydes på konto for sig og udskilles effektivt fra fondens eller foreningens øvrige midler.

Stk. 6. Er en hensættelse som nævnt i stk. 4 ikke benyttet i sin helhed inden udløbet af den i stk. 5 nævnte frist, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret. Beløb, der i henhold til § 3, stk. 2, og § 10 ikke skulle medregnes i den efter

§ 3 opgjorte indkomst for hensættelsesåret, efterbeskattes dog ikke.

Stk. 7. Skatteministeren kan i ganske særlige tilfælde tillade, at hensættelsen anvendes efter udløbet af den i stk. 5 nævnte frist.

Stk. 8.⁸⁾ Skatteministeren kan desuden tillade, at fonde som nævnt i § 1, nr. 1 og 4, foretager hensættelser som nævnt i stk. 4 til fyldestgørelse af kulturelle, men ikke konkretiserede formål, uden at betingelsen i stk. 5 skal være gældende. Ved dispensationen skal dog fastsættes en frist for anvendelse af de hensatte beløb på ikke over 15 år. Anvendes de hensatte beløb til andet end de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige kulturelle formål eller efter den i dispensationen fastsatte frist, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil udgangen af det år, hvori hensættelsen anvendes eller fristen udløber, i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret.

Stk. 9.⁹⁾ Fonde og foreninger, der for et indkomstår har foretaget hensættelser efter stk. 4 eller 8, har efter udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse adgang til inden for lovens rammer at ændre disse hensættelser for helt eller delvis at udligne den skattemæssige virkning af en ændring af den selvangivne eller ansatte indkomst, jf. dog 4. pkt. Meddelelse herom skal indsendes inden udløbet af fristen for påklage af skatteansættelsen. Får fonden eller foreningen helt eller delvis medhold ved påklage eller sagens indbringelse for domstolene, tilbageføres i samme omfang eventuelle efterfølgende hensættelser, der er foretaget til udligning af den påklagede ændring. 1. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt ændringen af den selvangivne eller den ansatte indkomst medfører bøde efter skattekontrolloven. Efterfølgende ændring af hensættelser kan i andre tilfælde kun ske med tilladelse af skatteministeren.

§ 5. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1 og 4, nævnte fonde desuden foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget kan ikke overstige 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1.

Stk. 2.⁸⁾ I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1 og 4, nævnte fonde i stedet for fradrag efter stk. 1 foretage fradrag for andre hensættelser, der sker i henhold til krav herom i kon-

gelig konfirmeret fundats. Det er en betingelse, at formålet med hensættelsen fremgår af fundatsen.

Stk. 3. Foreninger som nævnt i § 1, nr. 2, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af foreningsformuen. Fradraget kan dog højst udgøre en andel af foreningsformuen svarende til den procent, hvormed reguleringstallet for indkomståret efter personskattelovens § 20 er ændret i forhold til reguleringstallet for det foregående indkomstår. Procenten beregnes med én decimal.

Stk. 4. Ved beregningen af fradraget efter stk. 3 opgøres værdien af foreningsformuen efter reglerne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. og 2. pkt., og stk. 3-7.

§ 6. Indtægter, som i henhold til § 3, stk. 2, og § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, anses i størst muligt omfang for medgået til de i §§ 4 og 5 nævnte uddelinger og hensættelser, forinden nogen del af den efter § 3 opgjorte indkomst anses for medgået hertil.

§ 7. (Ophævet).

§ 8. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 3, nævnte foreninger medregnes indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, renteindtægter samt udbytteindtægter efter reglerne i ligningslovens § 16 A. Ligningslovens § 16 B finder tilsvarende anvendelse på de her omtalte foreninger. Til den skattepligtige indkomst medregnes desuden indkomst opgjort efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven og aktieavancebeskatningsloven samt indkomst som nævnt i kursgevinstloven. Det gælder også fortjeneste og tab på ombygnings- og forbedringsudgifter, indretninger m.v. indvundet ved afståelse af lejede lokaler, jf. afskrivningslovens § 39, fortjeneste og tab ved afståelse af goodwill og andre immaterielle aktiver, jf. afskrivningslovens § 40, beløb omfattet af ligningslovens § 16 G og indkomst som nævnt i afskrivningslovens §§ 9 og 21. I øvrigt opgøres den skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler med de undtagelser, der følger af stk. 2 og 3 samt § 9.

Stk. 2. Ved opgørelsen af indkomst efter stk. 1 kan alene fradrages udgifter, der vedrører de indtægter, som er skattepligtige. Dog kan fradrag for renteudgifter og fradrag efter ligningslovens § 6 foretages, uanset om udgifterne eller tabene

ikke vedrører erhvervelsen af de skattepligtige indtægter.

Stk. 3. De i § 1, nr. 3, nævnte foreninger beskattes fuldt ud af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed. Den øvrige samlede indkomst opgjort efter stk. 1 og 2 beskattes derimod alene i det omfang, den overstiger 200.000 kr. inden fradrag som nævnt i § 9.

§ 9. Ved opgørelsen af indkomst efter § 8 kan de i § 1, nr. 3, nævnte foreninger foretage fradrag for dispositioner som nævnt i § 4, stk. 1 og 4 samt § 5, stk. 3, jf. stk. 4. § 4, stk. 3, 5, 6, 7 og 9, finder tilsvarende anvendelse på de her nævnte foreninger.

Stk. 2. Reglen i § 6 gælder tilsvarende for foreninger som nævnt i § 1, nr. 3, for så vidt angår indtægter, der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til § 8, stk. 3 eller § 10.

§ 10.⁹⁾ Reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og stk. 3-7, finder tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af denne lov.

§ 11.¹⁰⁾ Indkomstskatten udgør den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent af den skattepligtige indkomst.

*Stk. 2.*⁹⁾ Reglerne i selskabsskattelovens § 17, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse på de af denne lov omfattede fonde og foreninger.

§ 12.⁵⁾ Selskabsskattelovens § 32, stk. 1-13, finder tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af § 1.

§ 13.¹¹⁾ Af den skat, der udredes i henhold til denne lov, tilfalder 13,41 pct. den eller de kommuner, hvori fonden eller foreningen har drevet virksomhed, jf. bestemmelserne i lov om kommunal indkomstskat.

§ 14. (Ophævet).

§ 15.¹²⁾ Selskabsskattelovens regler om ligning og opkrævning finder i øvrigt tilsvarende anvendelse på de af denne lov omfattede fonde og foreninger.

Stk. 2. Foreninger som nævnt i § 1, nr. 2 og 3, der ikke oppebærer rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr., kan i stedet for selvangivelse indgive erklæring herom. Oppebærer foreningen indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed, skal der dog indgives selvangivelse om denne

indkomst. Har foreningen oppebåret væsentlige ekstraordinære skattepligtige indtægter i form af avancer m.v., skal der uanset reglen i 1. pkt. indgives selvangivelse.

Stk. 3. Fonde, som nævnt i § 1, nr. 1 og 4,

- 1) der ikke har indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, og hvis indkomst inkl. skattefri udbytteindkomst efter fradrag af renteudgifter og administrationsomkostninger ikke overstiger 25.000 kr., kan i stedet for selvangivelse indgive erklæring herom,
- 2) der driver offentligt tilgængelige museer, og som har opnået tilladelse efter § 4, stk. 8, til uden begrænsninger at foretage hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige kulturelle formål, kan i stedet for selvangivelse indgive erklæring om, at overskuddet udelukkende anvendes til museets formål,
- 3) ⁸⁾ der udelukkende anvender overskuddet til formålet, og hvor forholdene i øvrigt taler herfor, kan af skatteministeren få tilladelse til at indgive erklæring i stedet for selvangivelse.

Stk. 4. Skatteministeren fastsætter nærmere regler om opkrævning og inddrivelse af skatter fra fonde og foreninger.

§ 15 A. Skatteministeren kan bemyndige de statslige eller kommunale skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter denne lov. Ministeren kan fastsætte regler om adgang til at klage over afgørelserne, herunder om at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

§§ 16 – 21 C. ²⁾ (ophævet).

§ 22. Har en fond eller forening foretaget henlæggelser som nævnt i selskabsskattelovens § 3, stk. 3, jf. samme lovs § 3, stk. 2, og § 1, stk. 1, nr. 6, skal henlæggelserne være benyttet i deres helhed til et flere almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål inden 5 år efter udløbet af de indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for det indkomstår, hvori fonden eller foreningen første gang beskattes efter fondsbeskatningsloven. § 4, stk. 6, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse på hensættelser som nævnt i 1. pkt. Det samme gælder § 4, stk. 7, for så vidt angår forlængelse af fristen for anvendelse af hensættelser.

§ 23. Loven har virkning fra og med indkomståret 1987.

§ 24. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Skatteministeriet, den 23. oktober 2004

KRISTIAN JENSEN

/ Lise Bo Nielsen

- ¹⁾ Denne lovebekendtgørelse indeholder bemærkninger og ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne for love, der er vedtaget i folketingsårene 1998-1999, 1999-2000, 2000-2001, 2001-2002, 2002-2003 og 2003-2004. Bemærkninger om ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser for tidligere ændringer er kun medtaget i det omfang, de skønnes at have betydning.
- ²⁾ Bestemmelserne i § 2, stk. 2, 4. pkt., og § 2, stk. 4, 2. pkt., er ændret, og §§ 16-21 C er ophævet ved § 2 i lov nr. 1278 af den 20. december 2000. Ændringerne er trådt i kraft den 22. december 2000, og har virkning for selskaber og foreninger m.v., der overgår til skattepligt fra og med den 1. januar 2001, jf. § 4, stk. 1 og 2, i lov nr. 1278 af den 20. december 2000.
- ³⁾ Bestemmelsen i § 3, stk. 2, 4. pkt., er ændret, og § 3, stk. 2, 5. pkt. er nyaffattet ved § 4 i lov nr. 313 af 21. maj 2002. Ændringerne er trådt i kraft den 23. maj 2002, og har virkning for underskud og tab, der opstår i indkomståret 2002 eller senere indkomstår, og jf. § 19, stk. 1 og 3, i lov nr. 313 af 21. maj 2002.
- ⁴⁾ Bestemmelsen i § 3 A, stk. 2, er nyaffattet ved § 6 i lov nr. 166 af 24. marts 1999. Ændringen er trådt i kraft den 1. januar 2000 og har virkning for erhvervelser, afståelser indskud, tildelinger henholdsvis udlodninger, der foretages fra og med den 1. januar 2000, jf. § 25, stk. 1 og 3, i lov nr. 166 af 24. marts 1999.
- ⁵⁾ Bestemmelsen i § 12 er nyaffattet ved lov nr. 313 af 21. maj 2002. Ændringen er trådt i kraft den 23. maj 2002, og har virkning for indkomståret 2002 eller senere indkomstår, jf. § 19, stk. 1 og 5, i lov nr. 313 af 21. maj 2002.
- ⁶⁾ Bestemmelsen i § 3A, stk. 6, 5. pkt. er ændret ved § 41 i lov nr. 165 af 15. marts 2000. Ændringen er trådt i kraft den 1. januar 2001 og har virkning for renter der påløber den 1. januar 2002 og senere. Skatteministeren kan fastsætte, at reglerne har virkning for renter, der påløber før den 1. januar 2002, jf. § 47, stk. 1 og 4, i lov nr. 165 af 15. marts 2000.
- ⁷⁾ § 4, stk. 3, er indsat ved § 7, nr. 1, i lov nr. 958 af 20. december 1999. Bestemmelsen trådte i kraft den 22. december 1999, og har virkning for uddelinger, som fonden eller foreningen er eller bliver retligt forpligtet til at præsentere i indkomståret 1999 eller senere, jf. § 21, stk. 1 og 17 i lov nr. 958 af 20. december 1999.
- ⁸⁾ Bestemmelserne i § 4, stk. 8, og § 15, stk. 3, nr. 3, er ændret og § 4, stk. 9, og § 5, stk. 2, er nyaffattede ved § 6 i lov nr. 166 af 24. marts 1999. Ændringerne trådte i kraft 1. januar 2000, jf. § 25, stk. 1, i lov nr. 166 af 24. marts 1999.
- ⁹⁾ Bestemmelsen i § 10 er nyaffattet og § 11, stk. 2, er ændret ved § 2 i lov nr. 1026 af 23. december 1998. Ændringerne trådte i kraft 29. december 1998, og har virkning fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere, jf. § 10, stk. 1 og 2, i lov nr. 1026 af 23. december 1998.
- ¹⁰⁾ Bestemmelsen i § 11, stk. 1 er ændret ved § 2 i lov nr. 910 af 16. december 1998. Ændringen trådte i kraft den 18. december 1998 og har virkning fra og med indkomståret 1999, jf. § 11 i lov nr. 910 af 16. december 1998.
- ¹¹⁾ Nyaffattelsen af § 13 er trådt i kraft den 22. december 1999, jf. § 21, stk. 1, i lov nr. 958 af 20. december 1999.
- ¹²⁾ Ophævelse af 2. pkt. i § 15, stk. 1, er trådt i kraft 1. januar 2000, og har virkning for selskaber m.v., der anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 26. marts 1999 eller senere, selskaber m.v., der den 26. marts 1999 eller senere omlægger indkomståret, og selskaber m.v., der den 26. marts 1999 eller senere overgår til udelukkende eller i væsentlig grad ikke at have erhvervsmæssig aktivitet, jf. § 25, stk. 14, i lov nr. 166 af 24. marts 1999.

Bekendtgørelse om fondsbeskatning

I henhold til § 4, stk. 4, § 9, stk. 1, § 10, stk. 4, og § 15, stk. 4, i lov om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 650 af 26. juli 1995, bestemmes følgende:

Hensættelser til almennyttige formål m.v.

§ 1. Hensættelser på grundlag af indkomstårets overskud til senere opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, jf. § 9, stk. 1, skal fremgå af selvangivelsen for det pågældende indkomstår.

Stk. 2. Eventuel hensættelse af afkast af allerede foretagne hensættelser skal angives særskilt efter stk. 1.

§ 2. Tidligere års fratrukne hensættelser, der ikke er anvendt eller efterbeskattet, jf. § 5, skal fremgå af selvangivelsen med angivelse af hensættelsesår.

§ 3. Henlæggelser til sikring af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, der er fradraget i henhold til selskabsskatteovens § 3, stk. 3, jf. stk. 2, skal selvangives særskilt.

§ 4. Selvangivelsen for det år, hvori hensatte beløb er benyttet til det eller de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, skal indeholde oplysninger om, hvornår de enkelte hensættelser har fundet sted, og til hvilket

formål beløbet er anvendt. Eventuel dispensation efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 6, jf. § 9, stk. 1, eller efter § 4, stk. 7, vedlægges selvangivelsen.

Stk. 2. I det omfang, der tillige benyttes henlæggelser som nævnt i § 3, skal det fremgå af selvangivelsen, hvorledes det anvendte beløb er fremkommet. Indeholder selvangivelsen ingen oplysninger herom, anses hensættelsen som nævnt i § 1 for først anvendt.

§ 5. Såfremt hensættelsen ikke er anvendt inden udløbet af den i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 4, eller i dispensationen angivne frist, og beløbet med tillæg derfor skal medregnes til den skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5, jf. § 9, stk. 1, eller efter § 4, stk. 7, skal der på selvangivelsen for det år, hvor fristen udløber, anføres, hvilke beløb der skal beskattes. Det skal samtidig oplyses, i hvilket år beløbet har været henlagt.

Skattefrihed/skattenedsættelse for udbytter hidrørende fra selskaber, der er hjemmehørende i udlandet

§ 6. Det påhviler den udbyttmodtagende fond eller forening at godtgøre, at den til grund for udbyttet liggende udenlandske selskabsindkomst beskattes efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet.

§ 7. Ved afgørelsen af, om den til grund for det modtagne udbytte liggende selskabsindkomst beskattes efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet, foretages en samlet vurdering af det pågældende udenlandske selskabsskattesystem.

26. juli 1995.

3385

Nr. 649.

Stk. 2. Der er tale om en væsentlig afvigelse fra reglerne her i landet, såfremt:

- 1) Den udenlandske selskabsbeskatning ikke er en egentlig indkomstbeskatning, men derimod en beskatning i form af afgifter eller lignende, der opkræves uafhængigt af indkomstens størrelse, eller
- 2) det udenlandske selskabsskattesystem indrømmer fuldt fradrag for udloddede udbytter, eller
- 3) den selskabsskat, der kan pålignes efter reglerne i det pågældende udland, er væsentligt mindre, end den tilsvarende danske skat ville have været, såfremt det udenlandske selskab havde været fuldt skattepligtigt her i landet.

§ 8. Fonden eller foreningen skal i selvangivelsen eller i særskilt bilag hertil meddele oplysning om navn og hjemsted for det eller de udenlandske selskaber, hvorfra udbyttet hidrører.

§ 9. Fonden eller foreningen skal i selvangivelsen eller i særskilt bilag hertil specificere, hvorledes modtagne udbytter fordeler sig på de enkelte udbyttegivende selskaber.

§ 10. Fonden eller foreningen har pligt til på de kommunale skattemyndigheders forlangende at indsende de udenlandske selskabers regnskaber m.v.

§ 11. Fonden eller foreningen skal på de kommunale skattemyndigheders forlangende dokumentere, i hvilket omfang der er betalt indkomstskat til udlandet af den til grund for udbyttet liggende selskabsindkomst.

Acontoskatteordningen

§ 12. Told- og Skattestyrelsen kan undlade at beregne ordinær acontoskat for fonde og foreninger, der ikke har pligt til at indgive selvangivelse, jf. fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2 og 3.

Stk. 2. Told- og Skattestyrelsen kan undlade at udsende indbetalingskort til fonde og foreninger som nævnt i stk. 1.

Ikrafttrædelse m.v.

§ 13. Bekendtgørelsen træder i kraft den 5. august 1995.

Stk. 2. §§ 6-11 har virkning fra og med indkomståret 1995.

Stk. 3. Bekendtgørelse nr. 982 af 1. december 1994 ophæves.

Skatteministeriet, den 26. juli 1995

CARSTEN KOCH

/ Lars H. Nielsen



Ministerialtidende

1996 Hæfte 13

19. marts 1996.

419

Nr. 49.

Cirkulære om fondsbeskatningsloven

Indholdsfortegnelse

Indledning

Afsnit A. Afgrænsning af skattesubjekterne

1. Generelle bemærkninger

2. Fonde

- 2.1. Ikke-erhvervsdrivende fonde
- 2.2. Erhvervsdrivende fonde
- 2.3. Institutioner, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven
- 2.4. Fonde omfattet af selskabsskatteloven
- 2.5. Fonde omfattet af realrenteafgiftsloven

3. Foreninger

- 3.1. Generelle bemærkninger
- 3.2. Arbejdsmarkedssammenslutninger
- 3.3. Brancheforeninger

4. Fonde og foreninger med hjemsted i udlandet

- 4.1. Udenlandske fonde
- 4.2. Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner, hvis ledelse har sæde her i landet, § 1, stk. 1, nr. 4,

Afsnit B. Skattepligtens indtræden og ophør

5. Generelle bemærkninger

6. Skattepligtens indtræden

7. Skattepligtens ophør

8. Overgang til anden form for skattepligt

Afsnit C. Opgørelse af den skattepligtige indkomst m.v.

Skattemin., j.nr. 9.95-412-64

HCIR
c/skat100757
ISSN 0085-3461

9. Generelle bemærkninger

10. Erhvervmæssig indkomst

11. Renter

12. Udbytte og lempelsesregler

- 12.1. Udbytte fra danske selskaber, § 10, stk. 1 og 3,
 - 12.1.1. Udbytte fra udenlandske datterselskaber, § 10, stk. 2,
 - 12.1.2. Udbytte fra udenlandske selskaber, § 10, stk. 4,
 - 12.1.3. Udlojninger fra udenlandske investeringsforeninger, § 10, stk. 4,
- 12.2. Udlandslempelse
 - 12.3. Datterselskabslempelse, § 11, stk. 2,
- 12.3.1. Eftergivelse af udbytte fra udenlandske selskaber, § 11, stk. 2,
- 12.4. Modregning og tilbagebetaling af udbytteskat
- 12.5. Skattnedsættelse efter ligningslovens § 33
- 12.6. Prioriteringsreglens udstrækning på skattefri datterselskabsudbytte

13. Kapitalgevinster

- 13.1. Generelle bemærkninger
- 13.2. Ejendomsavance
- 13.3. Aktieavance
- 13.4. Kursgevinster
- 13.5. Goodwill og andre immaterielle rettigheder

14. Gaver

- 14.1. Gaver til fonde, der ikke er familiefonde
- 14.2. Gaver til familiefonde
- 14.3. Afgift af indskud i en udenlandsk lavtbeskattet fond/trust

15. Arv

16. Driftsomkostninger

- 16.1. Generelle bemærkninger
- 16.2. Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger
- 16.3. Det udvidede driftsomkostningsbegreb

17. Bundfradrag

18. Arbejdsmarkedssammenslutningers indkomstopgørelse

- 18.1. Indtægter
- 18.2. Udgifter

19. Fremførsel af underskud

20. Sambeskatning, fusion m.v.

- 20.1. Sambeskatning
- 20.2. Skattefri fusion
- 20.3. Skattepligtig fusion
- 20.4. Fission

Afsnit D. Særlige fradragsregler

21. Uddelinger

- 21.1. Generelle bemærkninger
- 21.2. Fradragsrettens indtræden
- 21.3. Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål
- 21.4. Andre uddelinger, hvor modtageren er skattepligtig

22. Hensættelser til almenvelgørende eller almennyttige formål

- 22.1. Krav til hensættelserne
- 22.2. Efterbeskatning
- 22.3. Dispensationsmulighed
- 22.4. Hensættelser til kulturelle formål - dispensationsmulighed
- 22.5. Efterfølgende ændringer i tidligere foretagne hensættelser

23. Konsolideringshensættelser

- 23.1. Generelle bemærkninger
- 23.2. Fonde – konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 1,
- 23.3. Kongeligt konfirmerede fonde - konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 2,
- 23.4. Foreninger

24. Prioriteringsreglen

Afsnit E. Ligning, selvangivelse og opkrævning

25. Generelle bemærkninger

26. Erklæringsordningen

- 26.1. Foreninger
- 26.2. Fonde

Afsnit F. Overgangsregler, ikrafttrædelse

27. Overgangsreglernes anvendelsesområde

28. Afskrivninger

- 28.1. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler
- 28.2. Bygninger og installationer
 - 28.2.1. Bygninger anskaffet før den 1. januar 1982
 - 28.2.2. Bygninger anskaffet den 1. januar 1982 eller senere
 - 28.2.3. Særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger anskaffet før den 1. januar 1982
 - 28.2.4. Særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger anskaffet den 1. januar 1982 eller senere
 - 28.2.5. Installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger

29. Opgørelse af kapitalgevinster

- 29.1. Fast ejendom
 - 29.1.1. Anskaffelsessum, danske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993
 - 29.1.2. Anskaffelsessum, udenlandske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993
 - 29.1.3. Ejendomme erhvervet efter den 19. maj 1993
 - 29.1.4. Tidligere skattepligt efter selskabsskatteloven
- 29.2. Aktier
- 29.3. Goodwill og andre immaterielle rettigheder
- 29.4. Genvundne afskrivninger og avancer efter ligningslovens § 14 J
- 29.5. Kursgevinster

30. Ikrafttrædelse og ophævelse af tidligere cirkulære

- 30.1. Ikrafttrædelse
- 30.2. Ophævelse af tidligere cirkulære

Bilag: Vejledning om fondsbegrebet

INDLEDNING

Lov om beskatning af fonde og visse foreninger (fondsbeskatningsloven) er senest udsendt som lovbekendtgørelse nr. 650 af 26. juli 1995.

Fondsbeskatningsloven blev indført ved lov nr. 145 af 19. marts 1986 som et led i skattereformen af 1985. Siden lovens gennemførelse er der foretaget en del ændringer af loven og truffet en række afgørelser af fortolkningsmæssig og præciserende karakter. Disse ændringer og afgørelser er indarbejdet i nærværende cirkulære, som erstatter Skatteministeriets cirkulære nr. 147 af 19. august 1992, der samtidig ophæves.

Efter udsendelsen af cirkulære nr. 147 af 19. august 1992 er fondsbeskatningsloven ændret ved lov nr. 421 af 25. juni 1993, lov nr. 427 af 25. juni 1993, lov nr. 428 af 25. juni 1993, lov nr. 374 af 18. maj 1994, lov nr. 377 af 18. maj 1994, lov nr. 442 af 1. juni 1994, lov nr. 180 af 23. marts 1995, lov nr. 312 af 17. maj 1995, lov nr. 313 af 17. maj 1995, lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 1078 af 20. december 1995 og lov nr. 1104 af 20. december 1995.

Fondsbeskatningsloven indeholder regler om beskatning af fonde og foreninger. Principet i fondsbeskatningsloven er, at fonde og foreninger skal undergives de samme beskatningsretlige regler, som er gældende for aktieselskaber. På grund af fondenes og foreningernes særegne struktur, formål og virke er der imidlertid gjort en række undtagelser, hvorved beskatningen af fonde og foreninger adskiller sig fra aktieselskabsbeskatningen. Undtagelserne kan bevirke, at visse indtægter, der er skattepligtige for aktieselskaber, ikke vil blive beskattet i fonde eller foreninger. Endvidere vil en række udgifter, der normalt er uden skattemæssig betydning, kunne fradrages ved indkomstopgørelsen.

Fondsbeskatningsloven blev gennemført med virkning fra og med indkomståret 1987.

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Overalt i cirkulæret, hvor intet andet er anført i forbindelse med paragrafhenvisninger, henvises til fondsbeskatningsloven.

AFSNIT A.

AFGRÆNSNING AF SKATTESUBJEKTERNE

1. Generelle bemærkninger

Fondsbeskatningsloven indeholder 4 grupper af skattesubjekter:

- 1) Fonde, der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger eller af lov om erhvervsdrivende fonde, medmindre fonden er undtaget fra disse love, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.
- 2) Foreninger (brancheforeninger m.v.), der er omfattet af lov om fonde og visse foreninger, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter § 1, stk. 1, jf. § 1, stk. 1, nr. 2.
- 3) Arbejdsmarkedssammenslutninger, hvilket vil sige foreninger omfattet af lov om fonde og visse foreninger, der forhandler overenskomst m.v., jf. § 1, stk. 1, nr. 3.
- 4) Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, hvis ledelse har sæde her i landet, jf. § 1, stk. 1, nr. 4.

Selvstændige retssubjekter såsom selvejende institutioner og legater, der ikke er omfattet af en af de 4 nævnte grupper, er som oftest skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Skattepligten efter denne bestemmelse omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, jf. nærmere selskabsskattelovens § 1, stk. 5 og 6.

Om afgrænsningen af selvstændige retssubjekter, der ikke er omfattet af fondslovene, se pkt. 2.3.

For de ikke-erhvervsdrivende fonde er skattepligten efter fondsbeskatningsloven ikke tilknyttet nogen egentlig registrering. Fonde og foreninger skal dog indsende visse i den almindelige fondslov angivne oplysninger til de kommunale skattemyndigheder samt til fondsmyndigheden (Civilretsdirektoratet), jf. nærmere nedenfor. Erhvervsdrivende fonde skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Skattepligten for fonde og foreninger er afgrænset efter de materielle fondslove, dvs. lov

om fonde og visse foreninger (fondsloven) og lov om erhvervsdrivende fonde (erhvervsfundsloven). Fonde og foreninger, der er omfattet af fondsloven eller af erhvervsfundsloven, er derfor skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.

Skattepligten omfatter herefter ikke fonde, der generelt eller konkret er undtaget fra de materielle fondslove efter fondslovens § 1, stk. 2 - 4, eller efter erhvervsfundslovens § 1, stk. 4 og 5.

Erhvervsdrivende fonde skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen jf. erhvervsfundslovens § 5. For de fonde, som er stiftet efter den 1. januar 1985, er registrering en gyldighedsbetingelse. Der henvises i øvrigt til pkt. 2.2.

Afgørelse om hvorvidt en institution – når der er tale om en ikke-erhvervsdrivende fond – er omfattet af fondsbeskatningsloven, træffes i første instans af de kommunale skattemyndigheder i forbindelse med skatteansættelsen af institutionen og/eller af stifteren. Da en stillingtagen hertil undertiden vil rejse spørgsmål om, hvorvidt en institution er en fond og ikke f.eks. en forening eller en ulovlig selvåndlæggelse, vil skattemyndighederne efter omstændighederne i visse tilfælde præjudicielt skulle tage stilling til, om der foreligger en fond.

For så vidt angår de ikke-erhvervsdrivende fonde, foretager skattemyndighederne en konkret vurdering af institutionens karakter. Der findes hverken i fondslovene eller andetsteds nogen definition af begrebet fond. Efter praksis er hovedbetingelserne for, at der foreligger en fond, at der er tale om en formue af mere varig karakter, der uigenkaldeligt er udskilt fra stifterens formue til et bestemt eller flere bestemte formål og med selvstændig ledelse i forhold til stifteren. Som bilag til cirkulæret er optrykt Civilretsdirektoratets »Vejledning om fondsbe- grebet«. Vejledningen har karakter af en bred orientering om nogle grundlæggende retsprin- cipper, som er af betydning for Civilretsdirek- toratets virksomhed i forbindelse med fondsaf- grænsningsopgaven.

Ikke-erhvervsdrivende fonde skal senest 3 måneder efter oprettelsen indsende vedtægter og en fortegnelse over medlemmerne af bestyrelsen til fondsmyndigheden samt til skatte- myndigheden i den kommune, hvor fonden har hjemsted. Er stifteren eller stifterne ikke angivet i vedtægterne, skal der tillige indsendes særskilt oplysning herom. Vedtægtsændringer samt meddelelse om ændringer af bestyrelsens sammensætning skal indsendes til skattemyn- digheden sammen med selvangivelsen. For fri-

tagne efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 2, skal vedtægtsændringer indsendes til skatte- myndigheden senest på det tidspunkt, hvor selvangivelsen skulle have været indsendt, så- fremt fonden havde været skattepligtig efter fondsbeskatningsloven. Reglerne herom findes i fondslovens § 6, stk. 2, og § 11, stk. 2. Overtræ- delse straffes med bøde, jf. fondslovens § 43, stk. 1.

Foreninger skal ligeledes senest 3 måneder efter oprettelsen indsende vedtægter og en for- tegnelse over medlemmer af ledelsen til skatte- myndigheden i den kommune, hvor foreningen har hjemsted. Vedtægtsændringer samt medde- lelse om ændringer af ledelsens sammensæt- ning skal indsendes til skattemyndigheden sammen med selvangivelsen. Reglerne herom findes i fondslovens § 48, stk. 2, og § 49, stk. 2.

I de tilfælde, hvor aktiverne i en forening for- øges fra 250.000 kr. eller derunder til over 250.000 kr., skal ledelsen senest 3 måneder her- efter indsende vedtægter og fortegnelse over le- delsens medlemmer til skattemyndigheden i den kommune, hvor foreningen har hjemsted, jf. fondslovens § 48 a.

Skattemyndighederne skal modtage oplys- ningerne, og træffer først i forbindelse med skatteansættelsen afgørelse om, hvorvidt den pågældende institution er omfattet af fondsbe- skatningsloven.

Ifølge fondslovens § 46 og § 56 har enhver ret til hos skattemyndighederne at få en kopi af fonde og foreningers vedtægter og årsregnska- ber samt oplysning om sammensætningen af bestyrelse eller ledelse.

I henhold til Skatteministeriets bekendtgø- relse nr. 1181 af 23. december 1993 opkræves der et gebyr på 150 kr. for udlevering af kopier og oplysninger efter de nævnte bestemmelser.

Anmodes der i en og samme henvendelse om flere forskellige oplysninger vedrørende sam- me fond eller forening, opkræves der alene 150 kr. Anmodes derimod i en og samme henven- delse om oplysninger vedrørende flere fonde eller foreninger, opkræves der 150 kr. pr. fond/ forening.

De kommunale skattemyndigheder foretager en skatteansættelse af de skattepligtige fonde og foreningers indkomst, jf. cirkulærets afsnit E vedrørende ligning, selvangivelse og opkræv- ning.

De kommunale skattemyndigheders afgørel- ser kan påklages efter reglerne i lov om skatte- myndighedernes organisation og opgaver m.v.

(Skattestyrelsesloven), jf. lovekendtgørelse nr. 85 af 7. februar 1995. En afgørelse kan således indbringes for skatteankenævnene og herefter for Landsskatteretten.

Bindende forhåndsbesked kan gives efter reglerne i lov om bindende forhåndsbesked om skatte spørgsmål m.v., jf. lovekendtgørelse nr. 292 af 5. maj 1993.

2. Fonde

2.1. Ikke-erhvervsdrivende fonde

§ 1, stk. 1, nr. 1, afgrænser kredsen af fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven. Lovens § 1, stk. 1, nr. 1, nævner for det første fonde, der er omfattet af fondsloven, jf. lovekendtgørelse nr. 698 af 11. august 1992, som senest er ændret ved lov nr. 442 af 1. juni 1994 - dvs. ikke-erhvervsdrivende fonde.

Justitsministeren er fondsmyndighed for alle ikke-erhvervsdrivende fonde samt for visse erhvervsdrivende fonde, jf. fondslovens § 36 og erhvervsfondslovens § 57. Justitsministerens kompetence varetages af Civilretsdirektoratet.

En ikke-erhvervsdrivende fond skal ved oprettelsen have aktiver for over 250.000 kr. Aktiverne og egenkapitalen skal stå i rimeligt forhold til formålet, jf. fondslovens § 8, stk. 1.

Fondsmyndigheden kan i særlige tilfælde tilade oprettelse af en fond med aktiver på 250.000 kr. eller derunder, jf. fondslovens § 8, stk. 2. Disse fonde vil også være skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.

Kapitalkravet gælder ikke for fonde, der stiftes i henhold til et testamente, der er oprettet før den 1. januar 1985.

Fondslovens § 1, stk. 2, indeholder en række undtagelser. Følgende fonde er undtaget fra fondsloven:

- 1) Fonde, som er oprettet ved eller i henhold til lov eller ved mellemfolkelig overenskomst mellem Danmark og en anden stat, og som er undergivet tilsyn af en af staterne (§ 1, stk. 2, nr. 1),
- 2) fonde, med hvilke en kommune eller amtskommune har indgået aftale til opfyldelse af kommunens eller amtskommunens forpligtelser i henhold til lov om social bistand, såfremt fonden ikke varetager andre opgaver (§ 1, stk. 2, nr. 2),
- 3) folkekirkens selvejende institutioner, trosamfund og godkendte uddannelsesinstitutioner, såfremt fonden ikke udover sit ho-

vedformål varetager andre opgaver (§ 1, stk. 2, nr. 3),

- 4) selvejende institutioner, der som vilkår for godkendelse eller tilskud fra det offentlige er undergivet tilsyn og økonomisk kontrol af en offentlig myndighed efter anden lovgivning eller bestemmelser udstedt i henhold til anden lovgivning (§ 1, stk. 2, nr. 6),
- 5) selvejende institutioner, hvis drift overvejende dækkes af statslige eller kommunale midler, og som er undergivet tilsyn af det offentlige, hvis det i institutionens vedtægt er fastsat, at det offentlige træffer bestemmelse om anvendelse af institutionens midler i tilfælde af dennes opløsning (§ 1, stk. 2, nr. 7).

Derudover er fonde omfattet af erhvervsfondsloven undtaget fra fondsloven.

Ifølge fondslovens § 1, stk. 3, kan fondsmyndigheden bestemme, at en fond, som er undergivet et vist statsligt eller kommunalt tilsyn, helt eller delvist skal være undtaget fra fondslovens regler.

Som følge af de enkelte fondes forskellighed og forskelle i intensiteten i de offentlige tilsyn er det ikke muligt præcist at angive, hvilke mindstekrav der må stilles, for at fritagelse kan ske, udover at tilsynet skal være fuldt betryggende ud fra fondsretlige synspunkter. Der må herved navnlig lægges vægt på, om tilsynsmyndigheden foretager regnskabs gennemgang med henblik på, om de fondsretlige regler er overholdt, og om der er fastsat regler om godkendelse af ekstraordinære dispositioner.

Det er således ikke tilstrækkeligt for fritagelse efter fondslovens § 1, stk. 3, at de kommunale skattemyndigheder alene får tilsendt institutionens reviderede årsregnskab og sammenholder dette med institutionens formålsparagraf for at påse, at driften opfylder formålsparagraffen.

Mange fonde er undergivet et fuldt betryggende offentligt tilsyn (typisk i forbindelse med ydelse af kommunale tilskud) og har derfor mulighed for at blive fritaget for også at være undergivet tilsyn af fondsmyndigheden.

Disse generelt eller konkret undtagne fonde er ikke omfattet af fondsbeskatningsloven, men derimod i almindelig af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. endvidere pkt. 2.4.

I henhold til fondslovens § 1, stk. 3, kan fondsmyndigheden bestemme, at fondens undtagelse fra fondslovens regler kun skal være delvis.

Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende fond i disse tilfælde er omfattet af fondsbeskat-

ningsloven, afhænger af en konkret vurdering af de forhold, som undtagelsen omfatter. Gives der dispensation fra regler af mindre grundlæggende karakter, vil fonden typisk være omfattet af fondsbeskatningsloven. Der kan i den forbindelse nævnes bestemmelserne i fondslovens § 3 om fondes navn og § 17 om suppleanter for bestyrelsesmedlemmer.

Som nævnt ovenfor omfatter fondsloven kun fonde, hvis aktiver overstiger 250.000 kr. Bliver fondens aktivmasse 250.000 kr. eller mindre, er fonden ikke længere omfattet af fondsloven og dermed heller ikke af fondsbeskatningsloven. Hvis fonden har erhvervsmæssige indtægter, vil den blive beskattet i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Kommer aktivmassen senere over 250.000 kr., omfattes fonden igen af fondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven.

Med hensyn til de skattemæssige konsekvenser af fondens indtræden og udtræden af fondsbeskatningsloven kan der henvises til pkt. 6-8.

2.2. Erhvervsdrivende fonde

§ 1, stk. 1, nr. 1, nævner for det andet fonde, der er omfattet af lovebekendtgørelse nr. 756 af 18. november 1991 om erhvervsdrivende fonde.

Erhvervsministeren er som udgangspunkt fondsmyndighed for de erhvervsdrivende fonde. I de tilfælde, hvor fondens hovedformål hører under justitsministeren, udøves fondsmyndigheden dog af justitsministeren. Det samme gælder, hvis fonden har flere ligestillede formål, der ikke hører under samme minister, jf. erhvervsfondslovens § 57.

Erhvervsdrivende fonde er defineret i erhvervsfondslovens § 1, stk. 2. Ved erhvervsdrivende fonde forstås såvel fonde, der selv driver erhvervsmæssig virksomhed, som fonde, der har en bestemmende indflydelse over et selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed.

Erhvervsdrivende fonde skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for at have retsevn. I forbindelse med registreringen er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der tager stilling til, om der er tale om en fond, samt om denne er erhvervsdrivende og i øvrigt omfattet af loven.

Spørgsmålet om, hvorvidt en fond i skattemæssig forstand driver erhvervsmæssig virksomhed, fastlægges uafhængigt af den materielle fondslovgivning. En fond kan således godt drive erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand uden, at der fondsretligt er tale om

en erhvervsdrivende fond, jf. erhvervsfondslovens § 1, stk. 3.

Erhvervsdrivende fonde oprettet før 1. januar 1985 skulle inden den 1. januar 1988 have tilvejebragt en grundkapital på mindst 300.000 kr. Der kan dog undtages fra kapitalkravet, jf. erhvervsfondslovens § 67. Erhvervsdrivende fonde oprettet efter 1. januar 1985 skal have en grundkapital på mindst 300.000 kr. Er kapitalkravet ikke opfyldt, kan der ikke ske registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Erhvervsfondslovens § 1, stk. 4, indeholder regler svarende til fondslovens § 1, stk. 2, dvs. regler vedrørende fonde, der ikke er omfattet af loven.

Ifølge erhvervsfondslovens § 1, stk. 5, kan fondsmyndigheden med erhvervsministerens samtykke herudover bestemme, at en fond, som er undergivet offentligt tilsyn og økonomisk kontrol, helt eller delvist skal være undtaget fra loven.

Erhvervsdrivende fonde, der i henhold til erhvervsfondslovens § 1, stk. 4, eller § 1, stk. 5, ikke er registreringspligtige i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, omfattes ikke af skattepligten i fondsbeskatningsloven. De kan derimod være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. pkt. 2.4.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører fortegnelse over erhvervsdrivende fonde, der er undtaget i henhold til § 1, stk. 4 og 5, i erhvervsfondsloven. Fritaget er således en række ungdomskollegier, ældreboliger, idrætsanlæg, elektricitetsværker m.v.

Afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende erhvervsdrivende fonde kan påklages til erhvervsministeriets erhvervsankenævn.

2.3. Institutioner, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven

I de tilfælde, hvor skattemyndighederne finder, at der ikke foreligger en fond omfattet af fondsloven, men f.eks. en indsamling eller en velgørende forening, kan sammenslutningen muligvis anses for et selvstændigt skattesubjekt, der beskattes i henhold til selskabsskatteloven. Skattemyndighederne bør dog være opmærksom på, om der er tale om en omgåelse af de materielle fondslove.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en fond, kan eksempelvis opstå i forbindelse med beskatning af stifteren. I disse tilfælde må det

vurderes, om der er tale om en institution, der opfylder betingelserne for at være en fond, eller om der i stedet må antages blot at være tale om en ulovlig selvåndlæggelse.

Foreligger der imidlertid et selvstændigt skattesubjekt, vil institutionen som udgangspunkt være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Skattepligt efter denne bestemmelse omfatter alene indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, jf. nærmere selskabsskattelovens § 1, stk. 5 og 6.

2.4. Fonde omfattet af selskabsskatteloven

Selskabsskatteloven indeholder i § 3 en række skattefritagelsesbestemmelser. Er der tale om en fond, gælder skattefritagelsen dog kun såfremt fonden ikke er skattepligtig efter fondsbeskatningsloven. En fond, der er undtaget fra registreringspligt i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter erhvervsfundslovens § 1, stk. 4, og som eksempelvis udøver almenlyst boligvirksomhed, er således generelt fritaget for beskatning, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 6.

For skattepligtige efter fondsbeskatningsloven er skattefrihed efter selskabsskattelovens § 3 derimod uden betydning. Således vil f.eks. en havn eller et elektricitetsværk, der er organiseret som en erhvervsdrivende fond, og som på grund af sin aktivitet ville være fritaget for skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, være skattepligtig efter fondsbeskatningsloven.

Som nævnt under pkt. 2.1., er fonde, som generelt eller konkret er undtaget fra fondslovene, ikke omfattet af fondsbeskatningsloven, men derimod i almindelighed af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

2.5. Fonde omfattet af realrenteafgiftsloven

Fonde, der er omfattet af realrenteafgiftsloven, er ikke omfattet af fondsbeskatningsloven, jf. § 1, stk. 2.

For hjælpe- og understøttelsesfonde, der ifølge vedtægterne ikke udelukkende har pensionslignende formål, ophørte realrenteafgiftspligten fra og med realrenteafgiftsåret 1992. Denne praksisændring er offentliggjort i TfS 1992, nr. 468. Bortfaldet af realrenteafgiftspligten medfører, at hjælpe- og understøttelsesfonde, der ikke udelukkende har pensionslignende

formål, fra og med indkomståret 1993 anses for omfattet af fondsbeskatningsloven, såfremt fondene er omfattet af fondsloven eller lov om erhvervsdrivende fonde.

3. Foreninger

3.1. Generelle bemærkninger

Foreninger, der er omfattet af fondslovens § 2, er skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2, eller 3.

Skattemyndighederne afgør i forbindelse med skatteansættelsen, om en forening er omfattet af fondsbeskatningsloven.

Afgørelsen herom beror i et vist omfang på en konkret vurdering af foreningens formål som udtrykt i vedtægterne og foreningens faktiske virke.

Fondslovens § 2 omfatter arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, som medlemmerne tilhører. Fondsloven omfatter desuden foreninger, hvis midler hovedsagelig består af bidrag fra de ovenfor nævnte faglige foreninger. Det er dog en betingelse, at foreningen har som et formål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, som medlemmerne tilhører.

Fællesudvalg mellem fagforbund og arbejdsgiverforeninger anses i almindelighed ikke for omfattet af § 2, såfremt formålet udelukkende er at formidle uddannelse, studieophold, arrangere konferencer o.lign., og samtlige midler – og ikke blot et eventuelt afkast – anvendes til formålet. Såfremt et sådant fællesudvalg opfylder betingelserne for at blive anset for et selvstændigt skattesubjekt, vil fællesudvalget kunne være skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Det samme gælder de såkaldte uddannelsesfonde o.lign.

Foreninger med velgørende, kulturelle eller fritidsbetonede formål er ikke omfattet af fondsloven. Disse foreninger er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, i det omfang de har indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed.

Gruppen af foreninger, der er omfattet af fondslovens § 2 og dermed af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2 og 3, svarer som hovedregel til gruppen af faglige foreninger, hvortil kontingentudgifter er fradragsberettigede. Der vil sædvanligvis være tale om fradragsret efter ligningslovens § 13. Såfremt fradraget i et

vist omfang grunder sig på statsskattelovens § 6 a, vil de almindelige regler for fradragsret for dels selvstændige erhvervsdrivende, dels lønmodtagere finde anvendelse, jf. nærmere pkt. 14.16 i det kommende cirkulære om ligningsloven samt SD cirkulære 1989.2.

Fondsloven omfatter kun foreninger, hvis aktiver overstiger 250.000 kr. Bliver aktiverne i en faglig forening 250.000 kr. eller mindre, er foreningen ikke længere omfattet af fondsloven, og dermed bliver den undtaget fra fondsbeskatningsloven. Overstiges beløbsgrænsen på 250.000 kr. senere, omfattes foreningen af fondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven. Med hensyn til de skattemæssige konsekvenser af foreningers udtræden og indtræden i fondsbeskatningsloven, henvises der til pkt. 6-8.

Består foreningen af en hovedforening og en række afdelinger, vil også afdelingerne være skattepligtige, hvis de selvstændigt opfylder betingelserne for at være omfattet af fondsloven.

3.2. Arbejdsmarkedssammenslutninger

Den skattemæssigt forskelligartede behandling af arbejdsmarkedssammenslutninger og andre foreninger nødvendiggør en sontring mellem de to former for foreninger.

Efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 3, består arbejdsmarkedssammenslutninger af 3 grupper af foreninger:

- a) *Arbejdsgiver- og fagforeninger*: Herved forstås foreninger eller sammenslutninger af foreninger, der efter deres formål skal indgå, faktisk indgår eller medvirker til at indgå kollektive aftaler om løn- og arbejdsvilkår,
- b) *andre faglige sammenslutninger*, hvis kapital er bestemt til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt, samt
- c) *foreninger*, hvis midler hovedsagelig stammer fra andre arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. a) og b), hvis foreningen har som et formål at støtte eller faktisk støtter personer eller virksomheder under faglig konflikt.

En faglig forening forhandler ofte både overenskomster, yder understøttelse under konflikt og varetager medlemmernes interesser af merkantil eller servicebetonet art. Sådanne »blandede« foreninger er i deres helhed arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. § 1, stk. 1, nr. 2, in fine.

En opdeling kan alene foretages, såfremt foreningens love eller vedtægter muliggør det-

te. For at anse to eller flere opdelte foreninger som selvstændige skattesubjekter, må der konkret lægges vægt på, om foreningerne har hvert sit navn, hvert sit formål, hver sin ledelse og bestyrelse samt foretager selvstændig regnskabsaflæggelse.

3.3. Brancheforeninger

De i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte andre foreninger, ofte betegnet som *brancheforeninger* eller *interesseforeninger*, består herefter af foreninger omfattet af fondsloven, der alene varetager medlemmernes faglige og økonomiske interesser af merkantil og servicebetonet art. En faglig forening, der hverken forhandler overenskomst eller yder konfliktunderstøttelse, men som derimod arbejder til fremme af omsætningen af branchens produkter eller ydelser, beskattes således efter § 1, stk. 1, nr. 2. Foreningens aktiviteter kan også bestå i, at den tilbyder undervisning og kurser, udgiver faglitteratur eller yder konsulenttjenester m.v. Som eksempel kan nævnes brancheforeninger, erhvervsorganisationer, handelsstandsforeninger, handelsforeninger, landbrugs- og husmandsorganisationer, kvægavlerforeninger og lignende.

Udbetalinger fra en brancheforening til en arbejdsmarkedssammenslutning medfører ikke i sig selv, at den udbetalende forening bliver en arbejdsmarkedssammenslutning. Hertil kræves, enten at foreningen selv har til formål at føre eller faktisk fører overenskomstforhandlinger og understøtter under konflikt, eller at foreningen selv besidder kapital til konfliktunderstøttelse.

4. Fonde og foreninger med hjemsted i udlandet

4.1. Udenlandske fonde

Som hovedregel indeholder fondsbeskatningsloven kun regler for beskatning af fonde og foreninger med hjemsted i Danmark. Fonde og foreninger med hjemsted i udlandet (herunder Færøerne og Grønland) vil, såfremt de har aktiviteter i Danmark, være begrænset skattepligtige af disse aktiviteter efter reglerne i selskabsskattelovens § 2.

For fondsdannelser med hjemsted i udlandet kan der være behov for en skattemæssig stillingtagen til, om fondsdannelsen – med hensyn til formuens udskillelse og bestyrelse m.v. – opfylder betingelserne for at kunne anses for et i henhold til stifteren selvstændigt retssubjekt.

En fond oprettet i udlandet, der ikke opfylder samme krav som danske fonde med hensyn til fondskapitalens effektive udskillelse fra stiftens formue, kan ikke forventes godkendt. Dette bevirker, at fondskapitalen samt renteafkastet heraf vil blive henført til fortsat beskatning hos stifteren.

4.2. Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner, hvis ledelse har sæde her i landet, § 1, stk. 1, nr. 4.

Ifølge § 1, stk. 1, nr. 4, er fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, Færøerne eller Grønland, skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, såfremt fonden eller den selvejende institution har sin ledelse her i landet. Skattepligten indtræder uafhængigt af, hvor fonden eller den selvejende institution er indregistreret.

Fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, er indsat ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. Bestemmelsen har virkning fra og med indkomståret 1996. Er indkomståret 1996 for en fond eller anden selvejende institution påbegyndt den 6. april 1995, har bestemmelsen først virkning fra indkomståret 1997.

Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, men reelt ledes fra Danmark, sidestilles i skattemæssig henseende med fonde, som er oprettet og registreret efter fondslovenes bestemmelser.

Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i fonden eller den selvejende institution. Der lægges især vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse. Fonden eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har sæde her i landet.

Hvis bestyrelsen reelt forestår den daglige ledelse, eller hvis der ikke er en daglig ledelse, kan det sted, hvor bestyrelsen træffer sine beslutninger, tillægges betydning.

At et flertal af fondens bestyrelsesmedlemmer er hjemmehørende i Danmark vil således ikke nødvendigvis medføre, at fonden vil blive anset for hjemmehørende i Danmark, såfremt det kan godtgøres, at beslutninger forbundet med fondens daglige ledelse faktisk træffes i udlandet. Der henvises endvidere til pkt. 2.2 i cirkulære nr. 312 af 11. december 1995 om lov nr. 312 af 17. maj 1995 (International beskatning).

I de tilfælde, hvor der er tale om indtræden og ophør af skattepligt efter fondsbeskatningsloven som følge af, at ledelsens sæde flyttes, finder de bestemmelser om indgangsværdier og ophørsbeskatning, som er indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 anvendelse, jf. § 2, stk. 5. Det tilsvarende gør sig gældende såfremt Danmark efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst får beskatningsretten hhv. må opgive beskatningsretten som domicilstat til en fond m.v. Der henvises i øvrigt til pkt. 8.

AFSNIT B.

SKATTEPLIGTENS INDTRÆDEN OG OPHØR

5. Generelle bemærkninger

Fondsbeskatningsloven henviser til selskabsskattelovens regler om skattepligtens indtræden og ophør, dvs. selskabsskattelovens §§ 4 og 5, samt reglerne om overgang fra én beskatningsform til en anden, jf. selskabsskattelovens §§ 5 A, 5 B og 5 C.

Det følger heraf, at den skattepligtige indkomst for fonde og foreninger opgøres på grundlag af indkomsten i indkomståret. Indkomståret følger kalenderåret, jf. selskabsskattelovens § 10. Fonden eller foreningen kan dog vælge et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår). Et én gang benyttet indkomstår kan ikke fraviges uden tilladelse fra den kommunale skattemyndighed, jf. TS-cirkulære 1993-11. Reglerne i selskabsskattelovens § 10 er med virkning fra og med indkomståret 1996 ændret, således at begrebet skatteår er afskaffet, jf. lov nr. 180 af 23. marts 1995.

6. Skattepligtens indtræden

Det følger af selskabsskattelovens § 4 om skattepligtens indtræden, at skattepligten indtræder på tidspunktet for stiftelsen. Den første skatteansættelse for nystiftede fonde og foreninger, der omfattes af loven, finder sted for det indkomstår, som den første indkomstperiode udgør eller træder i stedet for, uden hensyn til periodens længde. Den første indkomstperiode kan højst være på 18 måneder. Overgang fra skattefri virksomhed til fondsbeskatning sidestilles i denne henseende med nystiftelse. Reglerne i selskabsskattelovens § 4 som gengivet her har virkning fra og med indkomståret 1996, jf. lov nr. 180 af 23. marts 1995.

Fondsloven omfatter ikke fonde og foreninger, hvis aktiver ikke overstiger 250.000 kr.

Overstiges denne beløbsgrænse, bliver fonden eller foreningen omfattet af fondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven.

Udgangspunktet er, at skattepligten efter fondsbeskatningsloven indtræder på det tidspunkt, hvor aktivmassen overstiger 250.000 kr. Det kan dog ofte være vanskeligt i regnskabsperioden at kontrollere, om der er sket en sådan forøgelse, at fondens eller foreningens aktiver overstiger 250.000 kr. i handelsværdi. På denne baggrund bør det i almindelighed accepteres, at forøgelsen først konstateres ved aflæggelse af årsregnskabet. Dette gælder dog ikke, såfremt det i regnskabsperioden klart kan konstateres - f.eks. ved arv eller gave - at aktivmassen overstiger 250.000 kr.

Skattepligten omfatter indtægter erhvervet siden stiftelsen/forøgelsen.

For erhvervsdrivende fonde er registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en gyldighedsbetingelse, jf. erhvervsfondslovens § 6. Skattepligten indtræder på tidspunktet for registreringen og omfatter indtægter erhvervet fra stiftelsen.

7. Skattepligtens ophør

Skattepligt efter fondsbeskatningsloven ophører på det tidspunkt, hvor fonden eller foreningen opløses, jf. § 2, stk. 1, og selskabsskattelovens § 5.

Opløsning af fonde skal ske i overensstemmelse med fondslovens §§ 32 og 33 og erhvervsfondslovens §§ 48-50. Opløsning af en fond kræver fondsmyndighedens samtykke.

Overgang fra fondsbeskatning til skattefri virksomhed sidestilles efter selskabsskattelovens § 5, stk. 4, med opløsning. Overgang til skattefri virksomhed foreligger eksempelvis, hvis en fond overgår til at være omfattet af selskabsskattelovens § 3, eller hvis fonden overgår til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og fonden ikke har erhvervsmæssig virksomhed.

Overgangen til selskabsskatteloven kan f.eks. skyldes, at fonden bliver undtaget fra fondslovgivningen enten ved en generel eller konkret undtagelse eller ved, at fondens aktivmasse udgør 250.000 kr. eller derunder.

I sidstnævnte tilfælde anvendes som udgangspunkt datoen for faldet i aktivmassens værdi. Det kan dog ofte være et problem i løbet af regnskabsperioden at kontrollere, om der er sket et sådant fald i værdien, at fondens eller foreningens aktivmasse ikke længere overstiger 250.000 kr. I lighed med den praksis, der bør

anvendes ved indtræden af skattepligt, bør det i almindelighed være tilstrækkeligt, at nedgangen først konstateres ved aflæggelsen af årsregnskab. Fonden eller foreningen kan dog selv henlede opmærksomheden på nedgangen.

Både ved ophør og ved overgang til skattefri virksomhed skal der ske beskatning af den fortjeneste, der ville blive udløst ved salg til handelsværdi. Det gælder uanset, om et sådant salg faktisk finder sted, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 4.

Inden en måned efter opløsningen eller overgangen skal der indgives anmeldelse herom til de kommunale skattemyndigheder, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 3.

De samme regler finder anvendelse, såfremt en faglig forening opløses eller overgår til skattefri virksomhed.

Fonde og foreninger under konkurs er ikke skattepligtige af konkursindkomsten, medmindre der træffes beslutning om skattepligt, jf. konkursskattelovens § 2. Overgang til skattefrihed af konkursindkomsten er ikke en overgang som nævnt i selskabsskattelovens § 5, stk. 4.

Om fusion af fonde m.v. henvises til punkt 20.2. og 20.3.

8. Overgang til anden form for skattepligt

§ 2, stk. 2-4 henviser til selskabsskattelovens §§ 5 A, 5 B og 5 C om overgang fra en beskatningsform til en anden. Det bemærkes, at reglerne i selskabsskattelovens §§ 5 A, 5 B og 5 C, jf. § 2, stk. 2-5 kun finder anvendelse, hvor ændringen ikke medfører likvidation efterfulgt af en nystiftelse.

Ved ændringer i en fond eller forening, som beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-6, der bevirker, at fonden eller foreningen for fremtiden skal beskattes efter fondsbeskatningslovens regler, finder selskabsskattelovens § 5 C, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Herefter sker beskatning efter fondsbeskatningslovens regler med virkning fra og med det indkomstår, der efterfølger det indkomstår, hvori ændringen finder sted. Dette kan f.eks. være tilfældet, såfremt aktivmassen for en fond omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, stiger i værdi, således at værdien kommer op over 250.000 kr.

Selskabsskattelovens § 5 C, stk. 1, finder ligeledes tilsvarende anvendelse ved ændringer i en fond eller forening, som beskattes efter fondsbeskatningsloven, der bevirker, at fonden eller foreningen for fremtiden skal beskattes ef-

ter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-5, dvs. med aktieselskabsbeskatning. Beskatningen efter selskabsskattelovens regler skal således ske med virkning fra og med det indkomstår, der efterfølger det indkomstår, hvori ændringen finder sted.

Ved overgang fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 vil overgangen dog være omfattet af selskabsskattelovens § 5, således at der skal ske ophørsbeskatning. Der henvises til pkt. 7.

Ved ændringer, der bevirker overgang fra selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a og 3 a-6 til beskatning efter fondsbeskatningsloven, succederer fonden m.v. i de anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkter og formål, hvortil formuegoderne oprindeligt var anskaffet, jf. selskabsskattelovens § 5 C, stk. 2. Der skal i den situation ikke ske ophørsbeskatning jf. selskabsskattelovens § 5.

Selskabsskattelovens § 5 C, stk. 2, finder ligeledes anvendelse ved ændringer, der bevirker, at beskatning for fremtiden skal ske efter andre regler i fondsbeskatningsloven end hidtil. §§ 16-21 A om afskrivningsgrundlaget finder tilsvarende anvendelse med hensyn til andre aktiver og passiver. § 22 om femårs fristen til at benytte henlæggelser foretaget af en fond eller forening efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3, finder ligeledes tilsvarende anvendelse.

Overgang fra beskatning efter fondsbeskatningsloven til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, dvs. til andelsbeskatning, sidestilles med opløsning jf. henvisningen i § 2, stk. 3, til selskabsskattelovens § 5 A. I praksis vil en sådan overgang formentlig kun være relevant for faglige foreninger.

Såfremt en fond eller forening overgår fra beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, til beskatning efter fondsbeskatningsloven findes selskabsskattelovens § 5 B, stk. 1, tilsvarende anvendelse. Beskatning efter fondsbeskatningsloven får således først virkning fra udløbet af det indkomstår, hvori ændringen er indtruffet. §§ 16-22 finder tilsvarende anvendelse.

Da det afhænger af aktivmassens værdi, om en fond er omfattet af fondsloven eller ej, og dermed også om den er omfattet af fondsbeskatningsloven, kan den situation opstå, at fonden i princippet kan gå ud og ind af fondsbeskatningsloven flere gange inden for samme indkomstår afhængig af kursudsvingene.

Overgangsreglerne i selskabsskatteloven medfører dog, at fonden først vil indtræde eller genindtræde i fondsbeskatningsloven med virkning fra det efterfølgende indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 5 C. Fonden vil således ikke opleve, at den skattemæssigt i løbet af året skiftevis vil være omfattet af henholdsvis fondsbeskatningsloven og selskabsskatteloven. Der vil endvidere kun kunne ske ophørsbeskatning i medfør af selskabsskattelovens § 5 én gang i løbet af indkomståret.

Såfremt ledelsens sæde flyttes her til landet, og fonden derfor bliver skattepligtig jf. § 1, stk. 1, nr. 4, finder bestemmelsen i selskabsskattelovens § 4 A tilsvarende anvendelse. Aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses efter § 4 A, stk. 1, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. For afskrivningsberettigede aktiver er der i selskabsskattelovens § 4 A, stk. 2, indsat særlige regler for fastsættelse af indgangsværdier. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved beregningen af afskrivningerne indtil tilflytningstidspunktet anvendes de danske afskrivningsregler på dette tidspunkt. Der henvises endvidere til pkt. 3.2.1., 3.2.2. og pkt. 4 i cirkulære nr. 183 af 11. december 1995 om lov nr. 312 af 17. maj 1995 (International beskatning).

Ophører skattepligten, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, Grønland eller Færøerne finder bestemmelserne om opløsning, overgang til skattefri virksomhed og ophør af skattepligt i selskabsskattelovens § 5 tilsvarende anvendelse.

AFSNIT C.

OPGØRELSE AF DEN SKATTEPLIGTIGE INDKOMST M.V.

9. Generelle bemærkninger

Den skattepligtige indkomst for fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte foreninger opgøres ifølge lovens § 3, stk. 1, efter de for aktieselskaber gældende regler. For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte arbejdsmarkedssammenslutninger findes særlige regler om indkomstopgørelsen i § 8, jf. herom nedenfor i pkt. 18.

I den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst anerkendes en række særlige fradrag efter §§ 4, 5 og

9, som er nærmere omtalt nedenfor under afsnit D.

I § 3, stk. 1, er der henvist til de for aktieselskaber gældende regler for opgørelse af den skattepligtige indkomst. Denne henvisning bevirker, at fondes og de i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte foreningers indkomst som hovedregel opgøres efter selskabsskattelovens regler. Det vil sige skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på fonde og foreninger, jf. selskabsskattelovens § 8. Henvisningen til de regler, der gælder for selskaber, suppleres med en række yderligere henvisninger, hvorved fonde og foreninger bringes ind under aktieselskabslignende regler.

Indkomstopgørelsen foretages under ét. Det medfører eksempelvis, at negativ erhvervsmæssig indkomst fragår i eventuel anden positiv indkomst, der resterer efter bundfradrag som omtalt nedenfor under pkt. 17. For arbejdsmarkedssammenslutninger skal driftsomkostninger dog henføres til de indtægter, de vedrører, jf. pkt. 18.2.

Indkomsts-katten udgør 34 pct. af den skattepligtige indkomst jf. § 11, stk. 1.

10. Erhvervsmæssig indkomst

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes overskud fra erhvervsvirksomhed opgjort efter sædvanlige regler. Foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven skal således også medregne indtægt fra omsætning med medlemmer, i modsætning til foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Bortset herfra vil indkomst af erhvervsmæssig virksomhed kunne afgrænses efter samme retningslinjer, som er gældende for skattepligtige, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, jf. samme lovs § 1, stk. 5.

Til den erhvervsmæssige indkomst medregnes også indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed i udlandet.

Nedenfor under pkt. 18.1. er omtalt et særligt forhold vedrørende fastlæggelsen af arbejdsmarkedssammenslutningers erhvervsmæssige indkomst.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 5, anses indkomst, der erhverves af aktieselskaber, som i altovervejende grad ejes af almenvelgørende eller almenyttige fonde eller foreninger, for indtjent af fonden eller foreningen. Efter gældende praksis er det en betingelse, at fonden el-

ler foreningen har ejet mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital. Det er Skatteministeriets opfattelse at denne betingelse skal være opfyldt i hele indkomståret. Reglen bevirker, at indkomsten ikke beskattes i selskabet, men anses for indtjent direkte af fonden eller foreningen. Det er en forudsætning for at bringe reglen i anvendelse, at fonden i det indkomstår, hvori den anses for at have indtjent beløbet, uddeler eller hensætter beløbet efter § 4, stk. 1 eller 3. Fonden vil således have fradragsret for et beløb, der svarer til den indtægt, som skal medregnes direkte i fondens skattepligtige indkomst.

11. Renter

Fonde og foreninger er skattepligtige af alle renteindtægter, uanset om disse har tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed eller ej. Der må eventuelt foretages en opdeling af renteindtægterne i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del, idet bundfradrag kun gives i den ikke-erhvervsmæssige indkomst. Afgrænsningen af den erhvervsmæssige indkomst sker i henhold til praksis, f.eks. i forbindelse med selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Fonde og foreninger kan som andre retssubjekter yde et rentefrit eller lavt forrentet lån, eftergive forfaldne renter eller stille ferie- eller fribolig til rådighed. Som udgangspunkt skal der ske beskatning af den manglende indkomst i fonden eller foreningen som følge af manglende renteindtægt. Et beløb svarende til den manglende indkomst kan anses som en uddeling. Om der er fradragsret for en sådan uddeling afgøres efter § 4, stk. 1-3.

Landsskatteretten har i en afgørelse af 4. december 1992, offentliggjort i TfS 1993.81, taget stilling til den skattemæssige behandling af manglende renteindtægt af et rentefrit udlån fra en familiefond til berettigede familiemedlemmer. Landsskatteretten fandt, at da det var en del af fondens vedtægtsmæssige formål at yde lavt forrentede lån til familiemedlemmer, måtte en til markedsrenten svarende rente af udlånene anses for uddelinger omfattet af § 4, stk. 2. Uddelingerne kunne fradrages af fonden, i det omfang modtagerne var skattepligtige til Danmark. Dette forudsatte dog, at et beløb svarende til uddelingerne i form af afkald på indtægter skulle medregnes til den skattepligtige indkomst i det i § 3, stk. 2, 2. pkt. anførte omfang, hvorved blev bemærket, at beløb af

den pågældende art ikke kunne anses at hidrøre fra erhvervsmæssig virksomhed. Såvel indtægtsførelsen som fradrag skulle foretages successivt for de indkomstår, som de manglende rentebeløb vedrørte. I samme sag udtalte Landsskatteretten endvidere, at også afkald på lejeindtægter ved ydelse af fribolig skal medregnes successivt i de indkomstår, hvori afkaldet gives.

Landsskatteretten har desuden ved afgørelse af 15. december 1994, offentliggjort i TfS 1995.273, behandlet spørgsmålet om størrelsen af den fikserede rente, som en familiefond blev beskattes af, i de tilfælde, hvor fonden ydede rentefri eller lavt forrentede lån til slægtninge af stifteren. Fonden, der bl.a. havde som vedtægtsmæssige formål at yde lån til familiemedlemmer mod en lavere rente end mindsterenten – evt. helt uden rente – blev beskattet af en rente svarende til mindsterenten på udlånstidspunktet. Skattepligten blev dog modsvaret af et tilsvarende fradrag, idet lånene kunne betragtes som uddelinger.

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked af 25. januar 1994 udtalt, at i en situation, hvor to foreninger, omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, påtænkte at foretage et rentefrit udlån til et aktieselskab, ville långiverne (foreningerne) skulle beskattes løbende af et til afkaldet på renteindtægten svarende beløb, som blev fastsat til markedsrenten (diskontoen + 4 pct.). I den konkrete sag tillagde Ligningsrådet det ikke nogen vægt, om lånet blev ydet på opsigelses- eller anfordringsvilkår. Ligningsrådets afgørelse er offentliggjort i TfS 1994.257. Ligningsrådets afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten. Retten har ved afgørelse af 27. november 1995 fastslået, at långiverne har fradragsret for de fikserede rentebeløb som egentlige »fondsudgifter« efter § 4, stk. 2.

Afkast af en vedtægtsmæssig rentenydelsesret skal først medregnes ved fondens indkomstopgørelse på det tidspunkt, hvor der ikke længere er en berettiget rentenyder, og afkastet derfor tilfalder fonden.

Erhvervsdrivende fonde er omfattet af reglerne om fuldstændig renteperiodisering, jf. ligningslovens § 5, stk. 4. Ligningsrådet har vedtaget, at ikke-erhvervsdrivende fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven kan foretage renteperiodisering, jf. ligningslovens § 5, stk. 5. Det en gang valgte princip kan kun ændres med tilladelse fra de kommunale skattemyndigheder.

12. Udbytte og lempelsesregler

12.1. Udbytte fra danske selskaber, § 10, stk. 1 og 3.

I henhold til § 10, stk. 1, er udbytte af aktier og andele fra et dansk datterselskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, hvori fonden eller foreningen ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i hele det indkomstår, i hvilket udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst 2 år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages, skattefrit.

Reglerne i § 10, stk. 1, svarer til reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.

Udbytte, der ikke er omfattet af stk. 1, og som modtages fra danske selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5 a, medregnes ved indkomstopgørelsen med 66 pct. af udbyttebeløbet, jf. § 10, stk. 3. Der kan være tale om udbytte fra datterselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, som ikke opfylder den tidsmæssige betingelse i § 10, stk. 1, samt udbytte fra ikke-datterselskaber omfattet af disse bestemmelser. Endvidere omfatter reglen udbytte fra selskabsbeskattede andelsselskaber omfattet af nr. 4, og udbytte fra akkumulerende investeringsforeninger omfattet af nr. 5 a. For udbytte fra udloddende investeringsforeninger gælder reglen for den del af udbyttet, som overstiger de udlodningspligtige renter, kursgevinster, aktieavancer og udbytter fra selskaber, der ikke er skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 4 eller 5 a, bortset fra udbytte fra udenlandske selskaber, der beskattes efter regler, der ikke væsentligt afviger fra reglerne her i landet. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, såfremt aktierne i det udbyttegivende selskab er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 3 (næringsaktier).

12.1.1. Udbytte fra udenlandske datterselskaber, § 10, stk. 2.

Reglerne i § 10, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse på udbytte fra udenlandske datterselskaber, såfremt fonden eller foreningen godtgør, at det udbyttegivende selskab er beskattet efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet, jf. § 10, stk. 2. Der henvises i § 10, stk. 2, til selskabsskattelovens § 13, stk. 3. Hvis kun en del af udbyttet hidrører fra et datterselskab, hvor beskatningen ikke i væsent-

lig grad afviger fra reglerne her i landet, indrømmes der kun skattefrihed for denne del.

I bekendtgørelse nr. 983 af 1. december 1994 om indkomstbeskatning af aktieselskaber fremgår hvilke kriterier, der lægges til grund ved godkendelse af udenlandske selskabsskattesystemer.

Det fremgår af bekendtgørelsens § 7, stk. 1, at der ved afgørelsen af, om det udenlandske selskab beskattes efter regler, der i tilstrækkelig grad ligner de danske, skal foretages en samlet vurdering af det pågældende udenlandske selskabssystem. I henhold til bekendtgørelsens § 7, stk. 2, er der tale om en væsentlig afvigelse fra de danske regler, såfremt:

- 1) Den udenlandske selskabsbeskatning ikke er en egentlig indkomstbeskatning, men derimod en beskatning i form af afgifter eller lignende, der opkræves uafhængigt af indkomstens størrelse, eller
- 2) det udenlandske selskabsskattesystem indrømmer fuldt fradrag for udloddende udbytter, eller
- 3) den selskabsskat, der pålignes efter reglerne i det pågældende udland, er væsentligt mindre, end den tilsvarende danske skat ville have været, såfremt det udenlandske selskab havde været fuldt skattepligtigt her til landet.

I øvrigt henvises til punkt 48 i cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 (selskabsskattecirkulæret).

12.1.2. Udbytte fra udenlandske selskaber, § 10, stk. 4.

Udbytte, der ikke er omfattet af stk. 2, og som modtages fra udenlandske selskaber, medregnes med 66 pct. af udbyttebeløbet ved indkomstopgørelsen, jf. § 10, stk. 4. Bestemmelsen omfatter udbytte fra udenlandske datterselskaber som *ikke* opfylder den tidsmæssige betingelse i § 10, stk. 1, samt udbytte fra ikke-datterselskaber. Bestemmelsen finder kun anvendelse, såfremt den udbyttemodtagende fond eller forening godtgør, at det udbyttegivende selskab er beskattet efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet. Såfremt kun en del af udbyttet hidrører fra et selskab, hvor beskatningen ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet, beskattes kun denne del med 66 pct. af udbyttebeløbet. Det er endvidere en betingelse, at der ikke er tale om udbytte fra aktier, som er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 3 (næringsaktier).

I henhold til § 10, stk. 4, er skatteministeren bemyndiget til at fastsætte de nærmere regler om, hvilke kriterier der lægges til grund ved godkendelse af udenlandske skattesystemer. Dette er sket i bekendtgørelse nr. 649 af 26. juli 1995 (bekendtgørelse om fondsbeskatning).

Reglerne i § 10, stk. 4, svarer til selskabsskattelovens § 13, stk. 5, jf. § 13, stk. 3. Reglerne i fondsbeskatningsbekendtgørelsen vedrørende skattefrihed for udbytte fra udenlandske selskaber er identiske med de tilsvarende regler for selskaber i bekendtgørelse nr. 983 af 1. december 1994 om indkomstbeskatning af aktieselskaber, jf. ovenfor under pkt. 12.1.1.

12.1.3. Udlodninger fra udenlandske investeringsforeninger, § 10, stk. 4.

I henhold til § 10, stk. 4, 5. pkt. medregnes udlodninger fra udenlandske investeringsforeninger ved indkomstopgørelsen med 66 pct. af beløbet, jf. den tilsvarende bestemmelse for udlodninger fra danske investeringsforeninger, som er beskrevet under pkt. 12.1.

12.2. Udlandslempelse

§ 11, stk. 2, indeholdt tidligere en henvisning til den tidligere bestemmelse i selskabsskattelovens § 17, stk. 2, om udlandslempelse. Bestemmelsen om udlandslempelse, som affattet i § 17, stk. 2, i lovebekendtgørelse nr. 873 af 23. oktober 1992, (selskabsskatteloven) er imidlertid ophævet ved lov nr. 486 af 30. juni 1993, som ændret ved lov nr. 427 af 14. juni 1995. Loven har virkning fra og med indkomståret 1994. Der er dog stadig mulighed for til og med indkomståret 1999 at opnå udlandslempelse. Det følger af lovens § 4, at såfremt et af de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-3, 5 og 5 b, nævnte selskaber og foreninger m.v. samt fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven, godtgør, at en vis del af dets skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede indkomstskat med henholdsvis 6/7 for indkomståret 1994, 5/7 for indkomståret 1995, 4/7 for indkomståret 1996, 3/7 for indkomståret 1997, 2/7 for indkomståret 1998 og 1/7 for indkomståret 1999 af halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte del af indkomsten. Ved opgørelsen af den del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, regnes alene med den ved nævnte virksomhed indtjente nettoindtægt. Hvor det er forbundet med betydelige praktiske vanskeligheder at opgøre hvor stor

en del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, kan Ligningsrådet tillade, at nedsættelsen beregnes på andet grundlag. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på indtægter hidrørende fra Færøerne og Grønland.

12.3. Datterselskabslempelse, § 11, stk. 2.

Det fremgår af § 11, stk. 2, at reglerne i selskabsskattelovens § 17, stk. 2, 3 og 4, vedrørende nedsættelse eller eftergivelse af den beregnede skat for indkomst fra udlandet finder tilsvarende anvendelse for fonde og foreninger.

I henhold til selskabsskattelovens § 17, stk. 2, (datterselskabslempelse) nedsættes den del af skatten, der svarer til forholdet mellem udbyttet fra det udenlandske datterselskab og den skattepligtige indkomst. Nedsættelsen kan ikke overstige det beløb, som datterselskabet har udredet i skat af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet til moderfonden/foreningen.

Nedsættelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, er udelukket, såfremt datterselskabsudbyttet er omfattet af § 10, stk. 2. Selskabsskattelovens § 17, stk. 2, har således kun selvstændig betydning, hvor datterselskabet er undergivet en beskatning, der i væsentlig grad afviger fra den danske beskatning. Det er en betingelse, at den udbyttedragende fond eller forening – moderfonden/foreningen – har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab – datterselskabet – enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages.

12.3.1. Eftergivelse af skat af udbytte fra udenlandske selskaber, § 11, stk. 2.

Såfremt en fond eller en forening modtager udbytte fra udenlandske selskaber, og udbyttet ikke er omfattet af fondsbeskatningslovens § 10, stk. 2 eller 4, eller selskabsskattelovens § 17, stk. 2, kan en del af skatten eftergives jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 3. Det beløb, som kan eftergives, udgør maksimalt det beløb, hvormed summen af det beløb, som det udbyttegivende selskab har udredet i skat af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet, og det beløb, som fonden eller foreningen har udredet i skat af den til udbyttet svarende del af indkomsten, overstiger summen af det beløb, der skulle have været udredet i skat af henholdsvis det udbyttegivende selskab og fonden

eller foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle have været beskattet her i landet. Såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det udbyttegivende selskab er hjemmehørende, kan der dog ikke ved opgørelsen af det beløb, der skal eftergives, indregnes større skattebeløb end de, som den pågældende stat efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære, jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 4.

Eksempel 1:

Ved beskatning af selskabet i udlandet:

Selskab	Indkomst		
	(udenlandske regler) .	100	
	Skat 10 pct.	10	10
	Udbytte	90	
Fond/Forening	Udbytteskat i udlandet 5 pct. af 90		4,5
	Udbytte medregnes ved beskatning med 90		
	Skat i Danmark 34 pct. af 90	30,6	
	Credit for udbytteskat i udlandet	4,5	26,1
	Ialt skat		40,6

Ved beskatning af selskabet her i landet:

Selskab	Indkomst		
	(danske regler)	100	
	Skat 34 pct.	34	34
	Udbytte	66	
Fond/Forening	Udbytte medregnes ved beskatning med 66 pct. af 66 eller 43,56		
	Skat 34 pct. af 43,56 ..	14,8	
	Ialt skat		48,8

Da den samlede beskatning i det udbyttegivende udenlandske selskab af den del af indkomsten, der ligger til grund for udbyttet, og af udbyttet hos den danske fond/forening ikke overstiger den beskatning, der ville være sket i det udbyttegivende selskab og hos fonden/foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle beskattes her i landet af den til grund for udbyttet liggende indkomst, gives der i dette tilfælde ikke lempelse.

Eksempel 2:*Ved beskatning af selskabet i udlandet:*

Selskab	Indkomst		
	(udenlandske regler) .	100	
	Skat 23 pct.	<u>23</u>	23
	Udbytte		<u>77</u>
Fond/Forening	Udbytteskat i udlandet 5 pct. af 77		3,8
	Udbytte medregnes ved beskatning med 77		
	Skat i Danmark 34 pct. af 77	26,1	
	Credit for udbytteskat i udlandet	<u>3,8</u>	<u>22,3</u>
	Ialt skat		<u>49,1</u>

Den beskatning, der ville være sket i det udbyttegivende selskab og hos fonden/foreningen, såfremt det udbyttegivende selskab skulle beskattes her i landet af den til grund for udbyttet liggende indkomst, er lige som i eksempel 1 på 48,8. Lempelsen bliver derfor på 49,1 - 48,8 eller 0,3.

12.4. Modregning og tilbagebetaling af udbytteskat

Reglerne om modregning og tilbagebetaling af udbytteskat for selskaber finder tilsvarende anvendelse for fonde og foreninger, jf. kildeskatteovens § 67, stk. 2. Såfremt der er indeholdt udbytteskat, modregnes udbytteskatten i den indkomstskat, som fonden eller foreningen skal betale i det kalenderår, hvori udbyttet er erhvervet. Såfremt beløbet ikke kan anvendes til modregning udbetales det kontant.

12.5. Skattnedsættelse efter ligningslovens § 33.

Efter ligningslovens § 33 gives der fradrag i skat til Danmark for skattebeløb, der er betalt til udlandet, jf. pkt. 5.1. i det kommende cirkulære om ligningsloven. Denne regel finder også anvendelse for fonde og foreninger. Fondes og foreningers skat af indkomst fra udlandet kan desuden nedsættes efter bestemmelser herom i dobbeltbeskatningsaftaler indgået med de pågældende stater. Skattnedsættelsen foretages i den beregnede skat i sædvanlig rækkefølge.

12.6. Prioriteringsreglens udstrækning på skattefri datterselskabsudbytte

Prioriteringsreglen i § 6, jf. pkt. 24 omfatter skattefri datterselskabsudbytter og den del af udbyttet fra andre selskaber, der ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen.

13. Kapitalgevinster**13.1. Generelle bemærkninger**

Henvisningen i § 3, stk. 1, til de almindelige regler om indkomstopgørelsen for selskaber omfatter også reglerne om beskatning af kapitalgevinster.

13.2. Ejendomsavance

Fonde og foreninger, der ikke driver næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom, vil kun være skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, når betingelserne herfor i ejendomsavancebeskatningsloven eller lov om førstegangsafståelse af ejerlejligheder er opfyldt.

Tab ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven kan fradrages i anden fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der også er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Tab ved afståelse af ejerlejligheder, der er omfattet af lov om førstegangsafståelse af ejerlejligheder, kan derimod ikke fradrages.

Geninvesteringsreglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A - C finder tilsvarende anvendelse for fonde og foreninger. Efter disse regler kan fonden eller foreningen enten ved at genanskaffe en ny ejendom, ved at genopføre en skadelidt ejendom eller ved at ombygge, tilbygge eller nybygge på en ejendom i forbindelse med afståelse af en fast ejendom, udskyde beskatningen til en senere ejendomsafståelse. Der henvises til pkt. 5.1. i cirkulære nr. 166 af 12. september 1994 om ejendomsavancebeskatningsloven.

13.3. Aktieavance

Fonde og foreninger er omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Aktieavancebeskatningen svarer til den for aktieselskaber gældende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 4. Afståelse af aktier, der ikke er erhvervet som led i næring, medfører derfor ikke beskatning efter tre års ejertid. Tab ved sådanne afståelser kan ikke fratrækkes, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 6. Der henvises i øvrigt til

pkt. 4 i cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier. Cirkulæret omhandler desuden reglen i aktieavancebeskatningslovens § 6, stk. 6, om begrænsning af fradragsretten for tab ved selskabers eller fondes aktieafståelser, jf. cirkulærets pkt. 4.3. Tab kan alene fradrages, såfremt tabet overstiger den del af udbytterne, der ikke har været medregnet ved indkomstopgørelsen, jf. § 10, stk. 3 eller 4. Om aktier modtaget ved arveudlæg henvises til pkt. 15.

13.4. Kursgevinster

Fonde og foreninger er ligeledes omfattet af kursgevinstloven.

I medfør af kursgevinstlovens § 2 er fonde og foreninger generelt skattepligtige af gevinster og tab på fordringer og gæld. Dette gælder også fordringer og gæld i fremmed valuta, jf. kursgevinstlovens § 6. I lighed med selskaber er fonde og foreninger som udgangspunkt ikke omfattet af mindsterentereglen.

Konvertible obligationer, der afstås inden 3 år efter erhvervelsen, behandles skattemæssigt efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Afstås konvertible obligationer efter mere end 3 års ejertid, afhænger beskatningen af en eventuel gevinst af, om mindsterentekravet på udstedelsestidspunktet er opfyldt. Tab på konvertible obligationer, der afstås efter mere end 3 års ejertid, er ikke fradragsberettiget. Der henvises i øvrigt til afsnit F i cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992 om kursgevinstloven.

Efter § 9, stk. 2, i fondsloven er der givet adgang for ikke-erhvervsdrivende fonde til at kunne uddele nettokursgevinster. Såvel de erhvervsdrivende som de ikke-erhvervsdrivende fonde har således mulighed for at minimere kursgevinstbeskatningen via fradragsberettigede uddelinger.

Fonden kan få fradrag for uddeling af netto-kursgevinsten, uanset at denne først kan opgøres beløbsmæssigt efter indkomstårets udgang. Det er dog en betingelse, at fonden ved den foretagne uddeling må anses for endeligt at have forpligtet sig til uddeling, jf. pkt. 21.2.

Med hensyn til kurstab er der i § 3, stk. 2, 4, og 5. pkt. indsat en særlig regel om underskuds-fremførsel, jf. nedenfor under pkt. 19.

Uanset udgangspunktet om fradragsret for tab på alle fordringer indeholder kursgevinstlovens § 6 B en regel om, at bl.a. fonde og foreninger som udgangspunkt ikke kan fradrage

tab på fordringer på koncernforbundne selskaber.

Koncernforbundne selskaber anses efter kursgevinstlovens § 6 B, stk. 3, som værende selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Såfremt kreditors fradragsret er omfattet af den nævnte begrænsning, skal debitor ikke medregne den modsvarende gevinst på sin gæld. Dette gælder dog ikke ved eftergivelse af gæld, i det omfang gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. I disse tilfælde sker der beskatning af den del af gælds-eftergivelsen, som udgør forskellen mellem gældens aktuelle værdi, og det beløb hvortil gælden nedskrives.

Det bemærkes endvidere, at der ikke er skattepligt af gevinst på gæld som følge af tvangsakkord eller aftale om en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af gælden (frivillig akkord), jf. kursgevinstlovens § 6 A. Dette gælder dog ikke, i det omfang gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor.

13.5. Goodwill og andre immaterielle rettigheder

Fonde og foreninger er også omfattet af reglerne i ligningslovens § 16 E om beskatning af goodwill og andre immaterielle rettigheder. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal fonde og foreninger medregne fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af den goodwill, som er tilknyttet virksomheden. Det tilsvarende gør sig gældende for de øvrige immaterielle rettigheder, der er omfattet af ligningslovens § 16 E. Der henvises til cirkulære nr. 97 af 26. juni 1995 om beskatning af goodwill m.v. samt pkt. 2.5 og 2.6 i cirkulære nr. 313 af 1. december 1995 om ophævelse af lov om særlig indkomstskat m.v. og ændring af diverse skattelove og konkursloven.

14. Gaver m.v.

14.1. Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

Ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 er den tidligere gældende dispensationspraksis for beskatning af gaver objektiveret. Ændringen har virk-

ning fra og med den 1. juli 1995. Lovens udgangspunkt var tidligere, at gaver skulle medregnes til den skattepligtige indkomst, medmindre der blev indrømmet dispensation for beskattningen. Efter fast praksis blev gaver til fonde (bortset fra familiefonde) imidlertid fritaget for beskattning, såfremt gaven tilfaldt fondens grundkapital. Denne praksis er nu objektiviseret, således at det af lovteksten fremgår, i hvilke tilfælde værdien af gaver skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Efter § 3, stk. 3, er fonde kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling. Det er således alene gaver, der ikke kan anvendes til uddeling – d.v.s. som tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital) – fonden ikke skal medregne til den skattepligtige indkomst. Såfremt gaven tilfalder grundkapitalen (den bundne kapital), og det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling, medregnes gaven dog til den skattepligtige indkomst. En gave kan tilfalde grundkapitalen enten ved stiftelse af fonden, eller ved en disposition hvorved grundkapitalen udvides. Foreninger, bortset fra arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. pkt. 18.1., skal derimod altid medregne gaver til den skattepligtige indkomst.

Reglerne om gavebeskatning i § 3 skal ses i sammenhæng med fondsloven samt erhvervsfondsloven.

I fondsloven anvendes udtrykket den bundne kapital, som omfatter den kapital, der forelå ved fondens stiftelse, samt aktiver der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering. Den bundne kapital kan kun uddeles med fondsmyndighedens samtykke, medmindre det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen skal anvendes til uddeling i løbet af et nærmere fastsat tidsrum, jf. fondslovens § 9, stk. 5. Efter fondsloven tilfalder gaver den bundne kapital, medmindre gaver har bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling.

Omvendt tilfalder gaver til erhvervsdrivende fonde kun fondens grundkapital, hvis giver udtrykkeligt har bestemt dette. Grundkapitalen kan kun nedsættes med henblik på uddeling, såfremt det fremgår af vedtægten, jf. erhvervsfondslovens §§ 10 og 11.

Hvad enten der anvendes betegnelsen grundkapital, bunden kapital el. lign., dækker den skattemæssige anvendelse af begreberne over kapital, som ikke kan uddeles.

Da en del gaver senere uddeles, omfatter skattefriheden ikke gaver, hvorom det er bestemt, at gaven skal anvendes til uddeling, eller det i vedtægten er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling.

Efter de tidligere gældende regler var det en forudsætning for dispensation, at giver ikke havde fradragsret for gaven. Dette forbehold er nu ophævet, således at skattefriheden ikke længere afhænger af givers fradragsmæssige forhold.

Modtager en fond en gave fra en anden fond, som er beregnet til videreuddeling, er den modtagende fond skattepligtig af gaven jf. § 3, stk. 3, 1. pkt., medmindre den uddeles med fradragsret i samme indkomstår, hvori den er modtaget.

Ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 er det i § 4, stk. 2, præciseret, at der er fradragsret for en fonds uddelinger til en anden fond med et ikke almennyttigt eller almenvelgørende formål, selvom den modtagende fond på grund af reglen i § 3, stk. 3, ikke skal medregne uddelingen (gaven) til den skattepligtige indkomst. Dette gælder dog ikke, såfremt der foreligger gensidige gaver mellem fondene.

14.2. Gaver til familiefonde

Ved familiefonde forstås fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at besætte bestemte stillinger m.v. – dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen – jf. fondslovens § 7 og erhvervsfondslovens § 8. Familiefonde er skattepligtige af gaver, der modtages til udvidelse af grundkapitalen.

Modtager en familiefond en gave i forbindelse med stiftelse, betales der en afgift på 20 pct. af gavens værdi. Afgift betales dog kun, såfremt gaven tilfalder grundkapitalen. Er der tale om en gave, som helt eller delvist senere skal uddeles, betales der almindelig indkomstskat af den del af gaven, som anvendes til uddeling.

Afgiftspligtige gaver indgår – i modsætning til skattepligtige gaver – ikke i den indkomst, der reduceres med bundfradraget efter § 3, stk. 2.

Fonde, der både varetager familiemæssige formål og andre formål, behandles skattemæssigt som familiefonde. Opnår en »blandet« familiefond fondsmyndighedens tilladelse til at foretage en opdeling af fonden i adskilte afdelinger, således at de familiemæssige formål adskilles fra de øvrige formål, kan fonden dog

modtage gaver til den ikke-familiemæssige afdeling uden at betale afgift. For at afdelinger kan anerkendes som adskilt, skal der for den enkelte afdeling føres særskilt regnskab med angivelse af bunden og disponibel kapital samt angivelse af indtægter, udgifter og gaver. For erhvervsdrivende fonde gælder erhvervsfundslovens § 28, stk. 3.

Om betaling af afgift se pkt. 25.

14.3. Afgift af indskud i en udenlandsk lavtbeskattet fond/trust

Ved lovforslag nr. L 118 fremsat den 6. december 1995 er det foreslået, at fuldt skattepligtige fonde m.v., der foretager indskud i en lavtbeskattet fond eller trust i udlandet, skal betale en afgift på 34 pct. af det indskudte beløb. Dette gælder dog kun, hvis indskuddet har en værdi af mere end 10.000 kr. Ifølge lovforslaget er der mulighed for at få dispensation fra afgiften, hvis indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt jemed til fordel for en større kreds af personer.

15. Arv

Arv, der tilfalder fonde, skal ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, men i visse tilfælde betales der boafgifter efter lov om afgift af dødsboer og gaver.

Som udgangspunkt skal der betales en boafgift på 15 pct. af beløbet, samt en tillægsboafgift på 25 pct. Tillægsboafgiften beregnes efter fradrag af den del af boafgiften på 15 pct., der forholdsmæssigt hviler på denne del af arvebeholdningen. Den effektive afgiftssats udgør således 36 1/4 pct.

Ifølge § 3, stk. 2, i lov om afgift af dødsboer og gaver kan skatteministeren eller den, han bemyndiger dertil, bevilge afgiftsfritagelse for arv, som tilfalder fonde og foreninger med et almenvelgørende eller andet almennyttigt formål.

Fritagelsen bevilges af skifteretter og eksekutorer for så vidt angår de fonde og foreninger, der er godkendt efter ligningslovens § 8 A. Efter ligningslovens § 8 A kræves bl.a., at foreningens midler anvendes til fordel for en større kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsgrundlag på under 40.000. For så vidt angår de fonde og foreninger, der *ikke* er godkendt efter

ligningslovens § 8 A, gives fritagelsen efter en konkret vurdering foretaget af told- og skatteregionerne. De krav, som told- og skatteregionerne stiller til godkendelse, er lidt lempeligere end kravene til en godkendelse efter ligningslovens § 8 A. Der er således i praksis godkendt foreninger m.v., der kun virker inden for lokalområder.

Det følger af kildeskattelovens § 33, at med hensyn til aktiver, der udlægges til arvinger, ægtefælle eller legatarer, og hvor fortjeneste på aktiverne ikke skal medregnes i boets eller ægtefællens skattepligtige indkomst, *indtræder* arvingen, ægtefællen eller legataren i afdødes skattemæssige stilling. Arvinger og legatarer, der ikke er nært beslægtede med afdøde, kan dog kun succedere inden for deres andel i boet, dvs. inden for deres arvelod. Denne regel finder også anvendelse på fonde.

Som nævnt under pkt. 13.3. er fonde og foreninger som udgangspunkt skattefri af avancer ved aktieafståelser efter 3 års ejertid, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, 1. pkt. Såfremt fonden eller foreningen ved arveudlæg modtager aktier, og i den forbindelse indtræder i afdødes skattemæssige stilling mht. aktierne, er fonden eller foreningen dog skattepligtig af den avance, som opstår ved videresalget af aktierne jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, 2. pkt.

16. Driftsomkostninger

16.1. Generelle bemærkninger

Henvisningen i § 3, stk. 1, til selskabsskatte-lovens regler, medfører tillige, jf. selskabsskatte-lovens § 8, at fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte foreninger ved indkomstopgørelsen kan fradrage driftsomkostninger, jf. statsskatte-lovens § 6 a.

16.2. Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og uddelinger

Det er på flere punkter nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der kan fradrages efter § 3, stk. 1, og uddelinger, der kan fradrages efter § 4.

Som forskelle på den skattemæssige behandling kan nævnes:

- Et driftsmæssigt underskud kan fremføres til modregning i det følgende års overskud, jf. ligningslovens § 15. Uddelinger, der overstiger årets nettoindkomst opgjort efter sæd-

vanlige regler, kan ikke fradrages i det følgende år.

- Uddelinger til almenyttige formål giver ret til konsolideringsfradrag, jf. § 5, stk. 1.
- Uddelinger anses efter § 6 for foretaget forlods af visse skattefrie indtægter. Driftsomkostninger fragår i den skattepligtige indkomst.
- Ikke almenyttige uddelinger kan alene fradrages, hvis modtager er skattepligtig heraf. Dette gælder dog ikke, hvis udgiften er at anse for en driftsomkostning.
- Bundfradrag ydes i den ikke-erhvervsmæssige indkomst inden fradrag for uddelinger.
- Underskud fra tidligere år skal fradrages før årets uddelinger fradrages.

Det vil kunne forekomme, at udgifter, der efter fast praksis ikke anses for at vedrøre indkomstopgørelsen, og som derfor hverken kan fradrages som driftsomkostninger eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, vil kunne fradrages som uddelinger.

Som driftsomkostninger anses udgifter, hvorved fonden m.v. bringes i stand til at varetage sine formål ifølge vedtægterne, jf. nærmere nedenfor. Ved uddelinger forstås ydelser, som fonden eller foreningen afholder med henblik på at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

Fonde kan både foretage eksterne og interne uddelinger, jf. pkt. 21.1.

Ved eksterne uddelinger forstås f.eks. legater, stipendier eller ydelser til formål, som fonden ikke selv udfører. Eksterne uddelinger kan beskrives som fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, der sker uden forventning om en modydelse.

Ved interne uddelinger forstås f.eks. udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regie eller et museums indkøb til egne udstillinger. Ved interne uddelinger påregner fonden således en modydelse bestående af et aktiv (en forskningsindsats, en forbedring, en kunstgenstand etc.), som fonden har en vedtægtsmæssig adgang eller forpligtelse til at erhverve.

Ved afgørelsen af, hvorledes en given udgift skattemæssigt skal behandles, er det nødvendigt at afgøre, om en udgift er fradragsberettiget, og efter hvilke regler udgiften i givet fald skal fradrages. Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan ikke anses for en uddeling, medmindre

fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen.

En udgift, der er afholdt som et led i driften af fonden eller foreningen, vil normalt kunne fradrages som en driftsomkostning eller kunne gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger. Nedenfor i pkt. 16.3. er det omtalt, at det generelle driftsomkostningsbegreb i relation til fonde eller foreninger må udvides fra alene at omfatte udgifter forbundet med erhvervsmæssig virksomhed til også at omfatte udgifter, der er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens øvrige virksomhed. (Det udvidede driftsomkostningsbegreb).

I en række tilfælde vil det ikke entydigt kunne afgøres, om der foreligger en udgift, der vil kunne fradrages som en driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger, eller om der foreligger en uddeling, der kan fradrages efter § 4. Det gælder særligt i tilfælde, hvor fonden eller foreningen i eget regie afholder udgifter til opfyldelse af formålet.

Som eksempel herpå kan nævnes en stiftelses vedligeholdelse af bygninger, en videnskabelig fonds omkostninger til aflønning af forskere ansat i fonden eller et museums udgifter til anskaffelse og vedligeholdelse m.v. af de udstillede genstande. Sådanne udgifter vil efter omstændighederne kunne anses for interne uddelinger. Om der i stedet kan blive tale om at fradrage de nævnte udgifter som driftsomkostninger eller foretage afskrivninger derpå, afhænger af skattelovgivningens almindelige regler herom, jf. dog nedenfor under pkt. 16.3. om det særlige udvidede driftsomkostningsbegreb for fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Det er nødvendigt, at fonden eller foreningen på anskaffelsestidspunktet tager stilling til udgiftens karakter. I visse tilfælde vil der være mulighed for, at en del af udgiften kan fradrages som en uddeling, mens den resterende del af udgiften vil kunne gøres til genstand for skattemæssig afskrivning. Fonden må i disse tilfælde foretage en opdeling. Det skal dog påses, at udgifter, der fradrages som uddelinger, ikke tillige fradrages ved indkomstopgørelsen som driftsomkostninger eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæssige afskrivninger.

Uddelinger skal endvidere afgrænses over for rene formuedispositioner, jf. nedenfor under pkt. 21.1.

16.3. *Det udvidede driftsomkostningsbegreb*

Afgrænsningen af, hvilke udgifter der som driftsomkostninger kan fradrages ved opgørelsen af indkomsten efter § 3, skal som udgangspunkt foretages efter de retningslinier, der er gældende ved opgørelsen af aktieselskabers skattepligtige indkomst.

Imidlertid kan der forekomme udgifter, som er nødvendige at afholde af hensyn til fondens eller foreningens virksomhed, uden at udgiften kan anses for direkte at vedrøre indkomsterhvervelsen eller har karakter af en uddeling. Udgifter, der direkte knytter sig til fondens eller foreningens virksomhed, vil normalt kunne fradrages, uanset om udgiften afholdes af hensyn til indkomsterhvervelsen. Udover sædvanlige erhvervsmæssige udgifter vil således også udgifter forbundet med fonds- eller foreningsvirksomheden kunne fradrages. Som eksempler kan nævnes en stiftelses udgifter til drift af stiftelsens friboliger eller en ikke-erhvervsdrivende forenings omkostninger til kontorhold.

Erhvervsdrivende fonde kan fradrage årsafgiften til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved opgørelsen af den ikke-erhvervsmæssige indkomst. Registreringsafgiften kan fradrages med hjemmel i ligningslovens § 8 J.

Afgrænsningen af afskrivningsberettigede udgifter må ligeledes ses i lyset af de særlige investeringer, der foretages af hensyn til fonds- eller foreningsvirksomheden. Dette gælder, selv om denne virksomhed kan karakteriseres som erhvervsmæssig. Hvad bygningsafskrivninger angår, er det dog en forudsætning for skattemæssige afskrivninger, at der er tale om en afskrivningsberettiget bygning, jf. afskrivningslovens § 18.

17. *Bundfradrag*

Efter § 3, stk. 2, - og den tilsvarende bestemmelse for arbejdsmarkedssammenslutninger i § 8, stk. 3, - kan fonde og foreninger ved opgørelsen af indkomsten før særlige fradrag for uddelinger og hensættelser foretage et bundfradrag.

Bundfradraget foretages i den samlede indkomst eksklusiv indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed. Det er således alene de samlede ikke-erhvervsmæssige nettorenteindtægter, nettokursgevinster og nettoaktieavancer samt skattepligtige udbytter, gaver og ejendomsavancer m.v., der reduceres med bundfradraget. Afgiftspligtige gaver indgår derimod ikke i

den indkomst, der reduceres med bundfradraget. Erhvervsmæssig indkomst afgrænses i relation til beregningen af bundfradraget efter de retningslinier, der findes i selskabsskattelovens § 1, stk. 5. Vejledende i denne forbindelse er således den praksis, der findes vedrørende institutioner omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Opmærksomheden henledes dog på, at selskabsskattelovens § 1, stk. 6, ikke er gældende for foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven. Denne bestemmelse er således også uden betydning ved beregningen af bundfradraget efter § 3, stk. 2.

Fradraget udgør 25.000 kr. for fonde, mens fradraget for foreninger udgør 200.000 kr.

Bundfradraget foretages inden fradrag efter §§ 4 og 5. Der kan derfor ikke ske fremførsel af et underskud svarende til bundfradraget, såfremt der foretages uddelinger eller hensættelser af samme størrelse som indkomsten opgjort efter § 3. Dette svarer til, at underskud, der fremkommer ved, at uddelinger og hensættelser overstiger den efter § 3 opgjorte indkomst, ikke kan fremføres. I § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt. findes dog en særrregel vedrørende fradragsberettiget nettotab efter kursgevinstloven. Der kan henvises til pkt. 19.

En ikke-udnyttet del af et bundfradrag, der skyldes, at den ikke-erhvervsmæssige indkomst er mindre end 25.000 kr., respektive 200.000 kr., kan ikke modregnes i eventuel positiv erhvervsmæssig indkomst.

18. *Arbejdsmarkedssammenslutningers indkomstopgørelse*

18.1. *Indtægter*

Arbejdsmarkedssammenslutninger som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 3, skal ved indkomstopgørelsen med en række undtagelser medregne de samme arter af indtægter som fonde og øvrige foreninger, jf. § 8, stk. 1, sidste pkt.

I § 8, stk. 1, foretages en positiv afgrænsning af de indtægtsarter, som arbejdsmarkedssammenslutninger skal medregne til den skattepligtige indkomst. Efter § 8, stk. 1, skal arbejdsmarkedssammenslutninger således medregne indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed, rente- og udbytteindtægter herunder skattepligtige ejendomsavancer, aktieavancer og indkomst efter kursgevinstloven, jf. ovenfor under pkt. 13.2. og 13.3. til den skattepligtige indkomst. De i pkt. 12. omtalte regler i §§ 10 og 11, finder tilsvarende anvendelse for arbejdsmarkeds-

sammenslutninger. Den skattepligtige indkomst opgøres under ét efter sædvanlige regler med de undtagelser, der følger af §§ 8 og 9.

Gaver, løbende ydelser og kontingenter medregnes derimod ikke til arbejdsmarkedssammenslutningers skattepligtige indkomst, jf. § 8, stk. 1. Herved adskiller arbejdsmarkedssammenslutningers indkomstopgørelse sig fra indkomstopgørelsen for andre foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Såfremt arbejdsmarkedssammenslutningen har foretaget opdeling af kontingentet i henholdsvis en ikke-erhvervmæssig og en erhvervmæssig del, jf. pkt. 14.16 i det kommende cirkulære om ligningsloven samt SD cirkulære 1989.2, medregnes den erhvervmæssige del af kontingentet dog til den skattepligtige indkomst.

18.2. Udgifter

Arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved indkomstopgørelsen efter § 8, stk. 2, foretage fradrag for driftsudgifter, der vedrører indkomstkilder, hvis indtægter er skattepligtige.

Vejledende ved afgørelsen af, om en driftsomkostning vedrører indkomstkilder, hvis indtægter er skattepligtige, er princippet bag selbskattelovens § 9, stk. 1.

Udgifter, der alene afholdes med henblik på ikke-erhvervmæssig kontingentopkrævning m.v., kan herefter ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Udgifter, der både vedrører erhvervelsen af skattefri indtægter og erhvervelsen af skattepligtige indtægter, skal – såfremt der ikke er andre holdepunkter – fordeles efter forholdet mellem den skattepligtige og den skattefrie indtægt. Tilsvarende gælder ved en blandet benyttelse af afskrivningsberettigede aktiver.

Udgifter, der afholdes i forbindelse med en erhvervsvirksomhed, som arbejdsmarkedssammenslutningen driver under normale vilkår, er fuldt fradragsberettigede. Overstiger udgiften i et år indtægten fra virksomheden, kan underskuddet fradrages i den øvrige skattepligtige indkomst opgjort efter § 8. Imidlertid vil udgifter ved visse aktiviteter, der må anses for at være af erhvervmæssig art, på trods heraf ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, fordi aktiviteten skal henføres til den skattemæssigt uvedkommende del af foreningens virke, der finansieres af skattefri kontingenter. En arbejdsmarkedssammenslutning vil ofte drive eksempelvis undervisnings-, forlags-, informations- eller konsulentvirksomhed. I det omfang

sådanne aktiviteter i overvejende grad stilles til rådighed for sammenslutningens medlemmer, vil aktiviteten som hovedregel være underskudsgivende. Et sådant underskud vil i almindelighed ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, medmindre underskuddet må anses for enkeltstående, idet driften må anses for erhvervmæssigt anlagt. Landsskatteretten har i en kendelse af 27. januar 1995, offentliggjort i TfS 1995.240, taget stilling til en arbejdsmarkedssammenslutnings fradragsret for en udgift af ovennævnte karakter. I sagen kunne arbejdsmarkedssammenslutningen ikke antages at drive erhvervmæssig virksomhed ved udgivelse af et fagblad, der tilsendtes medlemmerne gratis i kraft af deres medlemskab. Det underskud, som fremkom ved udgivelsen, var derfor ikke fradragsberettiget.

Afgrænsningen af hvilke udgifter der som driftsomkostninger kan fradrages af arbejdsmarkedssammenslutninger, må i øvrigt foretages efter de foran under pkt. 16.3. angivne retningslinier. Herefter kan udgifter, der afholdes i forbindelse med den skattemæssigt relevante del af foreningsvirksomheden, fradrages ved indkomstopgørelsen, såfremt de almindelige betingelser herfor er opfyldt. I lighed med fonde og foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, kan også arbejdsmarkedssammenslutninger være nødsaget til at afholde udgifter, der ikke kan henføres til det skattemæssige driftsomkostningsbegreb. Det udvidede driftsomkostningsbegreb finder som udgangspunkt således også anvendelse for arbejdsmarkedssammenslutninger. Det er dog en betingelse, at udgiften er afholdt indenfor den skattemæssigt relevante del af foreningens virksomhed. Da en arbejdsmarkedssammenslutnings virke imidlertid må antages i alt overvejende grad at være baseret på skattefrie kontingentindtægter, har det udvidede driftsomkostningsbegreb i praksis formentlig kun meget begrænset betydning for arbejdsmarkedssammenslutningerne.

Renteudgifter kan fradrages fuldt ud uden hensyn til lånets art eller benyttelse.

Arbejdsmarkedssammenslutningers rente- og udbytteindtægter samt skattepligtige avancer m.v. reduceres med et 200.000 kr.'s bundfradrag efter samme regler, som gælder for de i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte foreninger.

19. Fremførsel af underskud

Ved opgørelsen af indkomst efter §§ 3 og 8 dvs. ved opgørelsen af nettoindkomsten inden

fradrag for uddelinger og hensættelser, kan underskud fremført efter ligningslovens § 15 fradrages. Underskud fra tidligere år skal fradrages, før årets uddelinger fradrages. Også underskud, der vedrører erhvervsmæssig virksomhed i indkomstår forud for indtræden af skattepligten efter fondsbeskatningsloven, vil kunne fremføres til modregning i den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst. Modregning med tidligere års underskud sker i den samlede indkomst opgjort efter §§ 3 og 8 eventuelt efter reduktion med bundfradrag i ikke-erhvervsmæssig indkomst.

Tilsvarende kan underskud, der fremkommer ved opgørelse af indkomsten efter §§ 3 eller 8, fremføres til modregning i følgende års positive indkomst.

Et underskud, der fremkommer ved, at uddelinger og hensættelser som nævnt i §§ 4 og 5, jf. § 9, stk. 1, overstiger den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst, kan derimod ikke fremføres til de følgende indkomstår. Det er således ikke muligt for fonden m.v. at uddele sig til – eller ved hjælp af hensættelser at opnå – et skattemæssigt underskud.

I henhold til § 3, stk. 2, 4. og 5. pkt., kan fonde og foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, i visse tilfælde fremføre et underskud, der først fremkommer, efter at der er taget højde for fradrag for uddelinger og hensættelser i henhold til § 4. Dette kan ske, i det omfang underskuddet hidrører fra et fradragsberettiget nettotab efter kursgevinstloven.

Ved opgørelsen af underskuddet skal der tages højde for prioriteringsreglen i § 6, således at fradrag for uddelinger og hensættelser i henhold til § 4 reduceres med bundfradrag og eventuelle skattefrie udbytteindtægter. I denne forbindelse anses de skattefrie indtægter for primært at være anvendt til uddelinger og hensættelser i henhold til § 4.

Det er omtalt ovenfor under pkt. 17, at bundfradraget efter § 3, stk. 2, eller § 8, stk. 3, skal foretages inden uddelinger og hensættelser. Overstiger uddelingerne og hensættelserne tilsammen med bundfradraget den efter §§ 3 eller 8 opgjorte indkomst, kan det overskydende beløb ikke fremføres til modregning i følgende års indkomst.

Overstiger bundfradraget de samlede rente-, udbytte- og avanceindtægter m.v., kan det overskydende beløb hverken modregnes i den erhvervsmæssige indkomst eller fremføres til følgende år.

Ligningslovens § 15, stk. 2 og 3, omhandler den skattemæssige behandling af underskud ved tvangsakkord og frivillig akkord. Udnyttede, fradragsberettigede underskud fra det pågældende og tidligere indkomstår nedsættes herefter med det beløb, som gælden formindskes ved akkorden.

Ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 er reglerne om underskudsbegrænsning i ligningslovens § 15 blevet udvidet. Der er således indført underskudsbegrænsning for de tilfælde, hvor kreditor foretager kapitalindskud til debitor, og hvor debitor anvender dette indskud til at indfri gælden til kreditor. Reglen finder tilsvarende anvendelse såfremt kreditor er et selskab, og indskuddet foretages af en hovedaktionær eller af et selskab, der er koncernforbundet med kreditor. Ved afgørelsen af, hvorvidt der er tale om et koncernselskab, anvendes reglerne i kursgevinstlovens § 6 B, stk. 3. Den særlige koncerndefinition i kursgevinstloven er nærmere beskrevet under afsnit 13.4. Det skal bemærkes, at reglerne om underskudsbegrænsning kun finder anvendelse, hvis nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem skyldner og dennes kreditorer.

20. Sambeskatning, fusion m.v.

20.1. Sambeskatning

Skattepligtige efter fondsbeskatningsloven kan ikke opnå tilladelse til sambeskatning hverken indbyrdes eller med aktieselskaber m.v.

Ved lovforslag nr. L 118 fremsat den 6. december 1995 er der stillet forslag om, at fonde, der er skattepligtige efter § 1 – i lighed med hvad der gælder for selskaber efter reglerne om tvungen sambeskatning – skal beskattes af den finansielle indkomst, som optjenes i lavtbeskattede udenlandske selskaber, der kontrolleres af den danske fond. Ifølge forslaget finder reglerne om sambeskatning kun anvendelse, såfremt fonden ejer mere end 50 pct. af aktierne eller besidder 50 pct. af stemmerne i det udenlandske selskab. Hvis den danske fond ikke besidder alle aktier i det udenlandske selskab, skal den dog kun medregne en forholdsmæssig del af indkomsten i det udenlandske selskab til den skattepligtige indkomst. Ligesom selskaber skal fonden kun medregne de finansielle indtægter i det udenlandske selskab til den danske indkomst.

20.2. Skattefri fusion

Fonde og foreninger kan under visse betingelser fusionere skattefrit.

Ifølge fusionsskattelovens § 14 c, finder bestemmelserne i lovens kapitel 1, i det omfang de er anvendelige, tilsvarende anvendelse:

- 1) Ved fusion af fonde omfattet af fondsbeskatningsloven. Der sondres ikke mellem erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde.
- 2) Når en fond omfattet af fondsbeskatningsloven fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og den modtagende fond besidder samtlige aktier eller anparter i det indskydende selskab.
- 3) Ved fusion af foreninger omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2 eller 3.

I fondslovens §§ 32 og 33 og erhvervsfondslovens §§ 48-50 findes de materielle regler om fusion af fonde.

En fusion forudsætter vedtægtsændringer, der skal godkendes af fondsmyndigheden. Reglerne om ændring af fondens vedtægter findes i såvel fondslovens som i erhvervsfondslovens kapitel 9.

Ved fusion af to eller flere erhvervsdrivende fonde finder reglerne i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 359 af 7. juni 1993 anvendelse. Det følger af bekendtgørelsens § 13, at en fond kan opløses uden likvidation ved overdragelse af fondens aktiver og gæld som helhed til en bestående fond eller ved sammenslutning af flere fonde til en ny fond. Bekendtgørelsen tillader også, jf. § 17, stk. 1, at en moderfond kan overtage et datterselskab (aktie- eller anpartsselskab) på betingelse af, at fonden, der overtager aktiver og gæld, som helhed er den modtagende (fortsættende) enhed.

Ved fusion af en erhvervsdrivende og en ikke-erhvervsdrivende fond finder bekendtgørelsen ikke umiddelbart anvendelse, dvs. at fondsmyndigheden fastsætter betingelserne for fusionen. Ofte aftales det mellem fondsmyndighederne at anvende principperne i bekendtgørelsen.

Skattefri fusion kan ske mellem brancheforeninger og mellem arbejdsmarkedssammenslutninger eller mellem brancheforeninger og arbejdsmarkedssammenslutninger indbyrdes.

Fusion af faglige foreninger kræver ikke godkendelse. Vedtægtsændringer skal dog indsen-

des sammen med selvangivelsen, jf. fondslovens § 48, stk. 2.

Det følger af fusionsskattelovens § 14 c, at fusionsskattelovens kapitel 1 skal finde anvendelse i det omfang, reglerne er anvendelige. Ved fusioner mellem fonde vil §§ 2, 9 og 11 ikke være relevante. Disse bestemmelser kan derimod være relevante ved fusioner mellem foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Visse fusioner vil fortsat alene kunne gennemføres som skattepligtige fusioner. Fonde, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven, fordi de ikke opfylder fondslovens kapitalkrav, kan ikke benytte reglerne i fusionsskatteloven. Fonde, der generelt eller efter særlig bestemmelse er undtaget fra fondslovene, jf. fondslovens § 1, stk. 2 og 3, og erhvervsfondslovens § 1, stk. 4 og 5, kan heller ikke benytte reglerne i fusionsskatteloven. Er den ene af de fusionerende enheder eller begge skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, kan fusion alene gennemføres som en skattepligtig fusion.

Der kan ikke ske skattefri fusion af en fond og en forening.

20.3. Skattepligtig fusion

Det er ovenfor nævnt, at visse fusioner kun kan gennemføres som skattepligtige fusioner.

Foretager en fond eller en forening en ikke skattefri fusion, skal den ophørende fond eller forening skattemæssigt behandles som i opløsningsstilfældet. Den ophørende fond kan dog uddele sine aktiver til den modtagende fond, og den ophørende fond har således fradragsret for uddelingerne efter § 4, stk. 1, eller 2. Den formuefordel, som tilflyder den modtagende fond eller forening ved fusionen, må sidestilles med en gave. Spørgsmålet om, hvorvidt fonden er skattepligtig af et sådant gavebeløb, afgøres efter § 3, stk. 3. Skattepligten afhænger af, hvorvidt beløbet tilfalder fondens grundkapital, eller hvorvidt der er tale om et beløb, som videreuddeles. Der henvises til pkt. 14.1.

20.4. Fission

Fonde og foreninger kan ikke anvende fusionsskattelovens regler om spaltning og tilførsel af aktiver.

Ved fission (spaltning) af fonde eller foreninger finder skattelovgivningens almindelige regler anvendelse. Der skal således ske ophørsbeskatning. Er der tale om en opdeling af en eksisterende fond eller forening i to eller flere selvstændige enheder, og der ikke tilføres fon-

dene ny kapital i forbindelse med fissionen, betragtes kapitalindskuddet som en gave til den fortsættende fond. Om fonden er skattepligtig af denne gave afhænger af, hvorvidt betingelserne for skattefrihed i § 3, stk. 3, er opfyldt, jf. afsnit 14.1.

AFSNIT D.

SÆRLIGE FRADRAGSREGLER

21. Uddelinger

21.1. Generelle bemærkninger

Fonde, brancheforeninger og i et vist omfang arbejdsmarkedssammenslutninger kan ved opførelsen af den skattepligtige indkomst foretage fradrag for uddelinger. Om afgrænsningen mellem driftsomkostninger, uddelinger og rene formuedispositioner, der ikke kan fradrages, henvises til pkt. 16.2. samt nedenfor.

Reglerne i § 4, der efter § 9, stk. 1, til en vis grad også gælder for arbejdsmarkedssammenslutninger, har til formål at sikre, at fonde og foreninger, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, har mulighed for at varetage de særlige formål og interesser, som vedtægterne pålægger dem.

Fradragsretten for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål omfatter såvel *eksterne* som *interne* uddelinger.

Eksterne uddelinger kan bestå i ydelser af legater eller gaver, i afkald på indtægter, f.eks. renteindtægter af et lån, lejeindtægter ved ydelse af fribolig eller i afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostningerne. *Eksterne uddelinger* er uddelinger til subjekter uden for fonden, hvor fonden ikke har nogen forventning om en modydelse, jf. pkt. 16.2.

Interne uddelinger er derimod karakteriseret ved, at fonden får en modydelse for uddelingen. Udgifter til forbedring eller udvidelse af en stiftelses bygninger, en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regie eller et museums indkøb til egne udstillinger, kan således karakteriseres som en intern uddeling. En intern uddeling kan også bestå i, at fonden - i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål - afholder udgifter til erhvervelse af et materielt eller immaterielt aktiv. Derudover vil en fonds afholdelse af udgifter, f.eks. lønudgifter, forskningsudgifter m.v., efter omstændighederne kunne anses for en intern uddeling.

Udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse anses ikke for en uddeling. Derimod kan tab

på udlån, f.eks. ved eftergivelse af lån, efter omstændighederne anses for en uddeling. Rene formuedispositioner, der foretages uden tilknytning til fondens eller foreningens formål, men som alene tjener som placering af frie midler i f.eks. aktier, obligationer m.v. eller fast ejendom, ændrer ikke fondens eller foreningens økonomiske status og kvalificerer derfor ikke til fradrag, hverken som driftsomkostning eller uddeling. Almindelige forbedringer af en bygning, som tilhører en fond eller en forening, kan således heller ikke anses for en uddeling, medmindre fondens formål ifølge vedtægterne netop er at drive og vedligeholde bygningen.

Afdrag på lån, der er optaget til finansiering af en anskaffelse eller forbedring m.v., der direkte tjener til fondens formål, og som derfor må betragtes som en uddeling, kan fradrages. Det må dog påses, at beløbet ikke tillige fradrages som driftsomkostning eller gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger.

21.2. Fradragsrettens indtræden

Uddelingen anses for foretaget, når der foreligger en retsgyldig forpligtelse for fonden til at præstere uddelingen, dvs. når modtageren får kendskab til uddelingen.

Fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor fonden bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen, uanset om betalingen eller overgivelse af uddelingen først finder sted i det efterfølgende indkomstår.

Fradragsretten, og dermed den retlige forpligtelse til at præstere uddelingen, kan anses for indtrådt, uanset at uddelingen endnu ikke kan fastsættes beløbsmæssigt. Det er dog et krav, at uddelingens størrelse kan opgøres efter objektive kriterier, og at giver eller modtager ikke har mulighed for at påvirke størrelsen af uddelingen.

Ved successive uddelinger, der udstrækker sig over flere indkomstår, er udgangspunktet ligeledes, at fradragsretten for uddelingerne indtræder på det tidspunkt, hvor fonden bliver retligt forpligtet til at præstere uddelingen. Fondens kan dog i visse tilfælde vælge at fradrage uddelingen på forfaldstidspunktet. Der henses i denne forbindelse bl.a. til, om der er tale om på forhånd fastsatte årlige beløb. Eventuel beskatning hos modtageren samt indberetningspligten udskydes tilsvarende.

Har fonden valgt at anvende forfaldsprincipet for en uddeling i stedet for retserhvervelses-

tidspunktet, kan dette ikke ændres for den konkrete uddeling. Fonden er dog ikke bundet til samme princip ved forskellige løbende udelinger.

Tilbageføres overskydende midler fra en klausuleret uddeling til en fond, skal det konkrete afgøres, om fondens skatteansættelse for udbetalings- eller fradragsåret bør genoptages.

Ved denne afgørelse bør henses til, om fonden som følge af tilbageførslen under forkerte forudsætninger har foretaget fradrag efter § 4, stk. 1 og 2, eller efter § 5, stk. 1. Der bør endvidere henses til, om uddelingen er foretaget af en hensættelse, således at der ved en tilbageførsel bør foretages en efterbeskatning i henhold til § 4, stk. 5, for genoptagelsesåret.

Ved en flerårig uddeling må en tilbageførsel af en uddeling fortrinsvis anses for at vedrøre det eller de seneste uddelingsår.

Medfører disse hensyn ikke, at en genoptagelse er påkrævet, kan tilbageførslen indtægtsføres i fonden i tilbageførselsåret, medmindre andet taler imod.

Fradrag for udelinger og hensættelser skal ikke foretages i nogen bestemt rækkefølge.

Det er bestemmelse i § 4, stk. 1 og 2, der indeholder hjemmel til, at udelinger, som fonde og brancheforeninger foretager, under visse betingelser kan fradrages. Også arbejdsmarkedssammenslutninger kan - omend i begrænset omfang - foretage fradrag for udelinger, jf. § 9, stk. 1.

21.3. Udelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

I henhold til § 4, stk. 1, og § 9, stk. 1, kan fonde og foreninger - herunder arbejdsmarkeds-sammenslutninger - fradrage udelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. dog prioriteringsreglen i § 6. Fradrag finder sted i den efter §§ 3 og 8 opgjorte indkomst, dvs. efter bundfradrag og fradrag for driftsomkostninger og for fremført underskud fra tidligere år.

Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinier, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i ligningslovens § 8 A, § 3, stk. 2, i lov om afgift af dødsboer og gaver og selskabsskattelovens § 3, stk. 2. Det forhold at en forening m.v. ikke kan godkendes som værende almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter ligningslovens § 8 A, idet foreningen

f.eks. ikke kan opfylde kravet til antal gavegivere, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at foreningen ikke kan betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter f.eks. lov om afgift af dødsboer og gaver.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved udelinger, er afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg. Formålet må således komme en vis videre kreds til gode.

For at et formål kan anses for *almenvelgørende*, er det en forudsætning, at støtten ydes personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige - herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende - humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige. Derimod vil organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke kunne anses for almennyttige. Bidrag til sådanne organisationer vil derfor kun kunne fradrages, såfremt fradragsretten kan støttes på ligningslovens § 13, eller der er tale om en driftsomkostning, eller om en vedtægtsmæssig uddeling, der er skattepligtig for modtager, jf. § 4, stk. 2.

Fonde, der er godkendt efter ligningslovens § 7, litra z, dvs. fonde, der er godkendt af socialministeren, og hvis formål er at varetage et socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, betragtes i relation til fondsbeskatningsloven som almennyttige.

Fonde, der tillige har til formål at støtte *andre* formål end socialt og sygdomsbekæmpende arbejde kan opnå en delvis godkendelse af socialministeren. I så fald skal fonden foretage en regnskabsmæssig opdeling af ydelserne, og de ydelser, som gives til andre formål er ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i ligningslovens § 7, litra z. I sådanne »blandede fonde« betragtes kun den godkendte del som almennyttig.

Fra et fondsretligt synspunkt må der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende

fonds vedtægter. Det følger af fondslovens § 6, stk. 1, nr. 3 og 8, at der i fondens vedtægt skal optages bestemmelse om fondens formål og overskudsanvendelse, ligesom det efter fondslovens § 29, stk. 1, påhviler fondsbestyrelsen at anvende overskuddet til de formål, der er fastsat i vedtægten. Der er således et fondsretligt forbud imod at foretage uddelinger til ikke-vedtægtsmæssige formål. Dette krav kan dog ikke opretholdes for så vidt angår arbejdsmarkedssammenslutninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3, eller brancheforeninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2. For disse foreninger er der ikke noget krav om, at stifteren uigenkaldeligt skal afskære sig fra at disponere over midlerne, og foreningens medlemmer kan derfor beholde råderetten herover. Der er således ingen fondsretlige krav om, at foreningens vedtægter skal indeholde nærmere regler om overskudsanvendelse, hvorfor der ej heller skatteretligt kan opstilles krav herom. Uanset om der er tale om en fond eller en forening skal skattemyndighederne dog foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger.

Det er i almindelighed uden betydning for spørgsmålet, om et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om det udøves her i landet eller i udlandet. Det er dog en betingelse, at administrationen af de midler, der kommer formålet til gode, finder sted her i landet. Hvis beslutningen om hvilke formål midler fra en fond eller forening omfatter af fondsbeskatningsloven skal tjene, ligger i en udenlandsk organisation, kan støtten i almindelighed ikke anses for ydet til et almenvelgørende eller almennyttigt formål. Er der tale om midler til en udenlandsk organisation, og hvor myndighederne i det pågældende land skønner, at organisationens midler forvaltes forsvarligt, kan det være uden betydning, at administrationen ligger i udlandet.

21.4. Andre uddelinger, hvor modtageren er skattepligtig

Fonde og de i § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte foreninger kan ved opgørelsen af indkomsten efter § 3 desuden fradrage uddelinger til andre vedtægtsmæssige formål end almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 2. Denne fradragsret findes derimod ikke for arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. § 9, stk. 1.

En betingelse for at foretage fradrag efter § 4, stk. 2, er, at modtageren af uddelingen er skattepligtig deraf. Der kan enten være tale om skattepligt efter kildeskattelovens §§ 1 og 2, efter selskabsskattelovens §§ 1 og 2 eller efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2. Uddelinger til arbejdsmarkedssammenslutninger kan derimod ikke fradrages. Det skyldes, at uddelingen er skattefri for arbejdsmarkedssammenslutningen.

Såfremt uddelingen består af en gave til en anden fond, og gaven ikke medregnes til den modtagende fonds skattepligtige indkomst, jf. § 3, stk. 3, har den uddelende fond fradragsret for uddelingen, jf. § 4, stk. 2, 2. pkt. Dette gælder dog ikke, såfremt der foreligger gensidige gaver mellem fondene, jf. pkt. 14.1.

Til godtgørelse af, at modtager er skattepligtig af uddelingen, fordres ingen særlig dokumentation. Det er desuden ikke en betingelse at modtager rent faktisk beskattes af uddelingen. Skattefrihed for uddelingen kan f. eks. skyldes modtagers indtægtsforhold eller andre særlige fradragsregler m.v. Skattepligt hos modtager anses at foreligge i de tilfælde, hvor en for modtager skattefri ydelse medfører bortfald af en fradragsberettiget udgift. Et tilfælde af denne art foreligger f.eks., hvor en forening som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 2, vederlagsfrit tilbyder en konsulenttjeneste, som modtager kunne have fradraget udgiften til. Landsskatte retten har ved kendelse af 3. november 1994 statueret, at det er modtagerens nærmere bestemte subjektive skattepligt, som er afgørende for, hvorvidt fonden har fradragsret for uddelingen. Landskatte rettens kendelse af 3. november 1994 er offentliggjort i TfS 1995.14.

Der vil normalt ikke være grund til for skattemyndigheden at kontrollere, om en uddeling kan antages at være vedtægtsmæssig.

Om fastlæggelse af begrebet uddeling henvises til pkt. 16.2.

22. Hensættelser til almenvelgørende eller almennyttige formål

22.1. Krav til hensættelserne

Efter § 4, stk. 3, og § 9, stk. 1, kan fonde og foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, desuden fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Formålet med denne bestemmelse er at give en fond eller forening, hvis økonomi ikke mag-

ter at realisere et projekt med en enkeltstående uddeling, mulighed for gennem hensættelser at samle midler til projektets gennemførelse. Det er dog ingen betingelse, at fondens økonomi skal hindre, at formålet realiseres under ét gennem en uddeling.

Hensættelsen skal i sin helhed være anvendt til det almenvelgørende eller almennyttige formål inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret, jf. § 4, stk. 4.

Det var tidligere et krav til hensættelserne efter § 4, stk. 3, at disse var konkretiseret. Såfremt fondens formål var nøje konkretiseret i vedtægten, blev der imidlertid ikke stillet krav om yderligere konkretisering. Ved lov nr. 180 af 23. marts 1995 er konkretiseringskravet – med virkning fra og med den 1. juli 1995 – ophævet. Ophævelsen har også virkning for de hensættelser som er foretaget inden den 1. juli 1995. Såfremt en fond har foretaget hensættelser inden den 1. juli 1995 til konkrete formål, kan disse således benyttes til andre formål end oprindeligt fastlagt.

Bekendtgørelse nr. 649 af 26. juli 1995 om fondsbeskatning indeholder bestemmelser om regnskabsmæssige krav m.v. til hensættelser som nævnt i § 4, stk. 3. Hensættelserne skal fremgå af selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Som følge heraf er det tilstrækkeligt, at hensættelsen foretages efter indkomstårets udløb. Den skal blot foretages inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

Indestår der den sidste dag i regnskabsperioden ikke-benyttede hensættelser fra tidligere indkomstår, skal hensættelsesåret for disse poster fortsat angives.

Er der ikke truffet særskilt beslutning herom, medregnes afkast af hensatte beløb til fondens eller foreningens skattepligtige indkomst. Hensættelser af afkast anses for en selvstændig hensættelse, der skal opfylde de angivne krav.

Der stilles ikke særlige placeringskrav til hensættelserne.

22.2. Efterbeskatning

Hensættelser skal benyttes inden for 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvor hensættelsen blev foretaget, medmindre der meddeles dispensation, jf. nedenfor. Er der ikke meddelt en sådan dispensation, skal hensatte beløb efterbeskattes, såfremt beløbene ikke er benyttet inden 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvori hensættelsen blev foretaget (hensættelsesåret). De hensatte beløb medregnes i den

skattepligtige indkomst for hensættelsesåret med tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil udløbet af det indkomstår, hvori fristen er udløbet. Efterbeskatningen gennemføres ved, at der på den senest udsendte selvangivelse angives de beløb, der skal efterbeskattes, med angivelse af, i hvilket år beløbene har været hensat. Ved udsendelse af den normale opkrævning, medtages efterbeskatningsbeløbet inklusive tillæg på 5 pct. for hvert år på opgørelsen.

Såfremt efterbeskatningen resulterer i en restskat, skal denne restskat tillægges 11 3/4 pct., jf. selskabsskattelovens § 29 B, stk. 4.

Beløb, der er hensat, men som på grund af den i pkt. 24 omtalte prioriteringsregel i § 6, ikke har kunnet fradrages ved indkomstopgørelsen, skal ikke efterbeskattes, jf. § 4, stk. 5, sidste pkt.

Fradraget for uddelinger anses for foretaget før fradraget for hensættelser.

§ 22 fastsætter, hvorledes der skal forholdes med hensyn til henlæggelser, som fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven, har foretaget efter reglerne i selskabsskattelovens § 3, stk. 3, jf. samme lovs § 3, stk. 2, og § 1, stk. 1, nr. 6. Ifølge bestemmelsen skal disse henlæggelser være fuldt ud benyttet til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål inden 5 år efter udløbet af det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse efter fondsbeskatningsloven.

Efterbeskatning i tilfælde, hvor beløbet ikke er anvendt inden 5 års periodens udløb, finder sted efter § 4, stk. 5. Ved beregningen af tillæggene i henhold til denne bestemmelse anses hensættelsesåret at være det år, hvori fonden eller foreningen overgik til fondsbeskatning.

22.3. Dispensationsmulighed

Efter § 4, stk. 6, kan skatteministeren i særlige tilfælde tillade, at en hensættelse efter § 4 stk. 3, kan henstå i en periode, der overstiger 5 år.

Bemyndigelsen er udlagt til de kommunale skattemyndigheder, jf. § 3, stk. 1, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 916 af 4. december 1995. De kommunale skattemyndigheders afgørelse kan påklages til told- og skatteregionerne. Afgørelser truffet af told- og skatteregionerne som klageinstans kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 12. Dispensation er afhængig af, at det sandsynliggøres, at det ikke er muligt eller rimeligt at gen-

nemføre det oprindelige projekt, eller at gennemføre projektet inden for den fastsatte tidsramme. Det skal desuden skyldes ændringer, der ikke var forudsigelige på hensættelsestidspunktet. Ved afgørelsen kan der lægges vægt på, om der er tale om en beskeden forlængelse af fristen for anvendelse af hensatte beløb. Der kan også lægges vægt på, om hensættelsen ønskes anvendt til formål, der er nært beslægtet med det oprindelige formål.

22.4. Hensættelser til kulturelle formål - dispensationsmulighed

§ 4, stk. 7, indeholder en særlig dispensationsmulighed for så vidt angår hensættelser til kulturelle formål. Hensættelsesadgangen efter § 4, stk. 7, er en undtagelse i forhold til den generelle hensættelsesadgang. Efter bestemmelsen kan skatteministeren, eller den han bemyndiger dertil, dispensere fra betingelsen om, at hensættelsen kun kan indstå i en periode på 5 år. Dispensation kan dog ikke gives for en periode på over 15 år.

Bemyndigelsen er udlagt til de kommunale skattemyndigheder, jf. § 3, stk. 1, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 916 af 4. december 1995. De kommunale skattemyndigheders afgørelse kan indbringes for told- og skatteregionerne. Afgørelsen fra told- og skatteregionen kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 12.

Dispensation efter § 4, stk. 7, er betinget af, at hensættelsen sker til fyldestgørelse af kulturelle formål. Forholdet kan enten være, at fonden m.v. selv driver kulturel virksomhed - f.eks. museumsvirksomhed - eller at fonden støtter drift af og anskaffelser til museer m.v., eller at fonden støtter kunstnere eller opførelse eller udstilling af kulturelle frembringelser m.v.

Dispensation efter § 4, stk. 7, kan meddeles forud for hensættelsen. Den skal indeholde en angivelse af fristen for anvendelse af hensatte beløb.

Hensættelserne skal opfylde samme regnskabsmæssige krav som hensættelser efter § 4, stk. 3. Eventuel efterbeskatning i tilfælde, hvor hensættelserne ikke er anvendt inden den udvidede frist udløb eller anvendt til ikke-kulturelle formål, finder sted efter reglerne i § 4, stk. 5, jf. ovenfor under pkt. 22.2.

22.5. Efterfølgende ændringer i tidligere foretagne hensættelser

Ifølge § 4, stk. 8, kan Ligningsrådet give tilladelse til, at fonden efter fristen for indgivelse af selvangivelsen foretager ændringer i tidligere foretagne hensættelser. Hovedsigtet med bestemmelsen er de tilfælde, hvor ligningsmyndigheden påtænker at forhøje den selvangivne eller ansatte indkomst. I disse tilfælde har fonden - via større hensættelser - mulighed for at udligne den påtænkte forhøjelse. Ligningsrådet har ved TS-cirkulære 1995-17 udsendt de nærmere retningslinier herom.

23. Konsolideringshensættelser

23.1. Generelle bemærkninger

§ 5 indeholder en række bestemmelser om fradrag for visse henlæggelser til konsolidering af fonds- eller foreningsformuen.

§ 5, stk. 1, indeholder en almindelig konsolideringsbestemmelse, hvorefter henlægningen beregnes på grundlag af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål. § 5, stk. 2, indeholder derimod en særlig dispensationsbestemmelse for visse kongeligt konfirmerede fonde. For foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, findes reglerne om fradrag for hensættelser til konsolidering i § 5, stk. 3 og 4, jf. § 9, stk. 1.

Ligesom uddelinger og hensættelser efter § 4 kan konsolideringshensættelser efter § 5 ikke medføre et skattemæssigt underskud, der kan fremføres til modregning i følgende års indkomst.

23.2. Fonde - konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 1.

Fonde kan efter § 5, stk. 1, foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen med 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til fyldestgørelse af almennyttige eller almenvelgørende formål.

Beregningsgrundlaget for fradraget efter § 5, stk. 1, sker alene på grundlag af de i løbet af indkomståret faktisk foretagne uddelinger, jf. lovens § 4, stk. 1. Hensættelser efter § 4, stk. 3, kan derimod først medføre adgang til fradrag for konsolideringshensættelse i det indkomstår, hvori hensættelserne uddeles.

Ved selvangivelsen skal fonden anføre beregningsgrundlaget for hensættelsen. Endvidere skal angives de samlede foretagne uddelinger

og de samlede beløb af tidligere indkomstårs hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Den anvendte procent til beregning af konsolideringshensættelsen skal ligeledes anføres, jf. § 26, stk. 1, i bekg. nr. 141 af 26. februar 1992.

23.3. Kongeligt konfirmerede fonde - konsolideringshensættelser efter § 5, stk. 2.

Ved § 3, stk. 1, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 916 af 4. december 1995 er de kommunale skattemyndigheder tillagt kompetencen til efter lovens 5, stk. 2, at tillade fonde at foretage fradrag for andre hensættelser. Der er tale om konsolideringshensættelser, men i modsætning til konsolideringshensættelserne efter § 5, stk. 1, foretages de ikke på baggrund af foretagne uddelinger. Det er derimod en betingelse for dispensation efter § 5, stk. 2, at der i en kongeligt konfirmeret fundats findes særlige forpligtelser til at foretage konsolidering. Det er desuden en betingelse, at det af fundatsen fremgår, hvad der er begrundelsen for den særlige konsolideringsforpligtelse.

Det er ikke tilstrækkelig begrundelse for fradrag for ekstraordinære konsolideringshensættelser, at der i fundatsen er mulighed for at foretage opsparing i ekstraordinært omfang. Et kvalificeret formål med den ekstraordinære konsolidering er derimod efter praksis, at fonden ellers ikke som krævet i fundatsen vil kunne fastholde kontrollen over et aktieselskab el. lign.

De materielle fondslove regulerer i et vist omfang fondens mulighed for og pligt til at foretage konsolidering, jf. fondslovens § 29 og erhvervsfondslovens §§ 40-42. Afgørelse om dispensation efter § 5, stk. 2, kan på denne baggrund træffes efter forudgående høring af fondsmyndigheden.

Idet der både i § 5, stk. 1 og 2, er tale om fradrag for konsolidering, skal det i dispensationen udtrykkeligt nævnes, at der ikke kan foretages fradrag for hensættelser til konsolidering efter § 5, stk. 1, ved siden af fradrag for hensættelser efter § 5, stk. 2. I dispensationen bør det endvidere nævnes, at såfremt der forekommer tilfælde, hvor fonden foretager meget store uddelinger, således at fradraget i medfør af stk. 1 overstiger det tilladte fradrag efter stk. 2, vil fonden kunne vælge at foretage fradrag efter stk. 1 i stedet for efter stk. 2.

23.4. Foreninger

Foreninger som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 2 og 3, dvs. alle foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven, kan efter § 5, stk. 3, jf. § 9, stk. 1, foretage et fradrag for hensættelser til konsolidering af foreningsformuen. Fradraget kan højst udgøre en andel af foreningsformuen svarende til den procent, hvormed reguleringstallet for indkomståret efter personskattelovens § 20 er ændret i forhold til reguleringstallet for det foregående indkomstår. Procenten beregnes med en decimal.

Foreningsformuen opgøres efter skatte Lovgivningens almindelige regler, både hvad opgørelsesprincippet og værdiansættelser angår, jf. § 5, stk. 4. Vejledende er de principper, der ligger til grund ved opgørelse af et selskabs indre værdi ved fastsættelse af aktiekurser. Værdiansættelsen sker på grundlag af aktivernes og gældens formueskattepligtige værdi. Afgørende er foreningsformuen ved indkomstårets begyndelse. Der kan i øvrigt henvises til Østre Landsrets dom af 13. oktober 1994, offentliggjort i TFS 1995.723, omhandlende opgørelsen af en fagforenings konsolideringsfradrag efter § 5. Det skal bemærkes, at foreningen har indbragt sagen for Højesteret.

Ved selvangivelsen skal foreningen oplyse det anvendte reguleringstal, jf. § 26, stk. 2, i bekg. nr. 141 af 26. februar 1992.

24. Prioriteringsreglen

Ifølge § 6 anses rente- og udbytteindtægter jf. § 3, stk. 2, og § 8, stk. 3, samt udbytter jf. § 10, som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, for uddelt eller hensat før nogen anden del af den skattepligtige indkomst. Dette indebærer, at fonde og foreninger ved indkomstopgørelsen alene kan foretage fradrag for uddelinger og hensættelser som nævnt i §§ 4 og 5, jf. § 9, stk. 1, i det omfang disse uddelinger m.v. tilsammen overstiger de nævnte skattefrie indtægtsarter.

Denne prioriteringsregel omfatter alene indtægter, der ikke medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til § 3, stk. 2, § 8, stk. 3, og § 10, herunder de 34 pct. af udbytte fra minoritetsaktier, der i medfør af § 10, stk. 3 og 4, ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Skattefri avancer m.v., gaver, der ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst jf. § 3, stk. 3, og ikke-erhvervsmæssige kontingenter m.v., der tilfalder arbejdsmarkedssam-

menslutninger, skal ikke anses for uddelt før nogen anden del af indkomsten. Det er desuden alene fradrag efter §§ 4 og 5, der skal reduceres med de nævnte skattefri indtægter. Fradrag for driftsomkostninger og fremført underskud skal derimod ikke reduceres.

Medfører prioriteringsreglen, at der ikke er fradragsret for en hensættelse som nævnt i § 4, stk. 3, eller at fradraget er begrænset, skal der ikke foretages efterbeskatning for den del af hensættelsen, der ikke medførte fradrag, jf. § 4, stk. 5, sidste pkt.

AFSNIT E.

LIGNING, SELVANGIVELSE OG OPKRÆVNING

25. Generelle bemærkninger

Ifølge § 15, stk. 1, finder selskabsskattelovens regler om ligning og opkrævning tilsvarende anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven. Bestemmelserne herom findes i selskabsskattelovens §§ 24 - 30 A. Reglerne om selvangivelse findes i skattekontrollovens §§ 1-5. Ifølge fondsbeskatningslovens § 14, stk. 1, er skattekommunen den kommune, hvor fonden eller foreningen har hjemsted. Udenlandske fonde og andre selvejende institutioner omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4, sættes dog i skat i den kommune, hvor ledelsen har sæde, jf. § 14, stk. 2. Ifølge selskabsskattelovens § 24, stk. 3, 1. pkt. afgør skatteministeren i tvivlstilfælde spørgsmålet om, i hvilken kommune et selskab eller en forening m.v. skal skatteansættes. Skatteministerens kompetence er udlagt til told- og skatteregionerne, hvis afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bekendtgørelse nr. 916 af 4. december 1995.

Fonde og foreninger er ligeledes omfattet af bekendtgørelse nr. 141 af 26. februar 1992 om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

Fristen for indsendelse af selvangivelse er angivet på selvangivelsen. Denne frist gælder også ved indgivelse af erklæring, jf. nedenfor. Den omstændighed, at en fond eller en forening ikke får selvangivelsesskema tilsendt, fritager ikke for pligten til at indgive selvangivelse eller for retsvirkningerne af manglende selvangivelse.

Den skat, der efter § 13 udredes til kommunerne, omfatter ikke den afgift, der kan opkræ-

ves efter § 3, stk. 4. Afgiften opkræves sammen med skatten pr. 1. november.

Fonde og foreninger er omfattet af acontoskatteordningen. Acontoskatten skal indbetales i 2 rater henholdsvis senest pr. 20. marts og 20. november i indkomståret. Acontoskatten beregnes som 50 pct. af gennemsnittet af de seneste tre indkomstårs indkomstsatter. Acontoskatteordningen er obligatorisk for fonde og foreninger m.v., hvis første indkomstår er påbegyndt den 29. januar 1992 eller senere. Fonde og foreninger, som eksisterede før dette tidspunkt, kan vælge at indbetale efter acontoskatteordningen. Har fonden eller foreningen én gang valgt at følge acontoskatteordningen, kan fonden eller foreningen ikke senere udtræde af ordningen.

26. Erklæringsordningen

26.1. Foreninger

Efter § 15, stk. 2, kan foreninger omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 2 og 3, i stedet for selvangivelse indgive erklæring, såfremt de ikke oppebærer rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr. Oppebærer foreningen erhvervsmæssig indkomst, skal der dog altid indgives selvangivelse for denne indkomst.

Foreninger, der ikke oppebærer samlet rente- og udbytteindkomst på 200.000 kr. kan således indgive erklæring herom. Såfremt foreningen ikke har rente- og udbytteindtægter på over 200.000 kr., er foreningen derfor ikke forpligtet til at indsende en selvangivelse. Dette gælder uafhængigt af størrelsen af de evt. ikke-erhvervsmæssige indtægter, f.eks. skattepligtige ikke-erhvervsmæssige kontingentindtægter.

Såfremt foreningen har foretaget en opdeling af kontingentet i en erhvervsmæssig og en ikke-erhvervsmæssig del, skal den erhvervsmæssige del af kontingentet selvangives.

Det er desuden en betingelse, at foreningen ikke i årets løb har oppebåret væsentlige ekstraordinære indtægter - såsom skattepligtige avancer el.lign. - eller tidligere har hensat beløb til uddelinger, som ikke er anvendt eller beskattet. I så fald skal der indgives sædvanlig selvangivelse. Erklæringen skal vedlægges årsregnskabet og skal som selvangivelsen indsendes til den kommunale skattemyndighed.

26.2. Fonde

Efter § 15, stk. 3, nr. 1, kan visse fonde i stedet for selvangivelse indgive erklæring.

Fonde med en indkomst, der ikke overstiger 25.000 kr. efter fradrag af renteudgifter og administrationsudgifter, kan indgive erklæring i stedet for selvangivelse. Skattefrit datterselskabsudbytte skal i den forbindelse medregnes til indkomsten. Det er endvidere en betingelse, at fonden ikke har indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed. Har fonden erhvervsmæssig indkomst, kan erklæringsordningen derfor ikke anvendes, uanset at den samlede indkomst ikke overstiger 25.000 kr.

Vurderingen af, om en fond har erhvervsmæssig indkomst, skal foretages i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler herom. Den omstændighed, at en fond er registreret som ikke-erhvervsdrivende, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at den ud fra en skattemæssig vurdering er uden erhvervsmæssig indkomst.

Efter § 15, stk. 3, nr. 2, kan fonde, der driver offentligt tilgængelige museer, indgive erklæring om, at overskuddet i sin helhed anvendes til museets drift. Det er dog en forudsætning, at fonden har fået tilladelse til at foretage hensættelser til almennyttige formål efter reglerne i § 4, stk. 7.

Endelig indeholder § 15, stk. 3, nr. 3, en dispensationsregel, således at visse andre fonde kan indgive erklæring i stedet for selvangivelse.

Ifølge § 3, stk. 1, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 916 af 4. december 1995 er det de kommunale skattemyndigheder, der efter anmodning træffer afgørelse herom. Afgørelsen kan påklages til told- og skatteregionerne. Afgørelsen fra told- og skatteregionen kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. bekendtgørelsens § 12.

Dispensationsadgangen administreres restriktivt. Der kan ikke gives tilladelse til fonde, der vedtægtsmæssigt helt eller delvis tillægger medlemmer af bestemte familier en fortrinsret til uddelinger, eller til at indtage særlige stillinger m.v. (familiefonde). Fonde, der ikke udelukkende varetager almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, bør i almindelighed ikke kunne opnå tilladelse til at afgive erklæring i stedet for selvangivelse. Omvendt vil det forhold, at en fond varetager almennyttige eller på anden måde almenvelgørende formål ikke i sig selv kunne begrunde en tilladelse. Det er ikke en betingelse for at opnå tilladelse, at fonden ikke har indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

En tilladelse gives som stående tilladelse, og gælder således indtil forudsætningerne for tilladelsen ændres.

AFSNIT F.

OVERGANGSREGLER OG IKRAFTTRÆDELSE

27. Overgangsreglernes anvendelsesområde

Fondsbeskatningsloven indeholder i §§ 16-21 C en række regler, der finder anvendelse ved fondes og foreningers overgang til beskatning efter lovens regler.

Overgangsreglerne finder anvendelse fra og med det indkomstår, hvori fonden eller foreningen første gang beskattes efter fondsbeskatningslovens regler. Overgangen til den udvidede beskatning kan skyldes en organisatorisk ændring, der bevirker, at fonden eller foreningen bliver omfattet af fondsloven og dermed af fondsbeskatningsloven. Overgangen kan også skyldes, at aktivmassen overstiger den beløbsmæssige grænse i fondsloven, jf. pkt. 6.

28. Afskrivninger

28.1. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler

Lovens bestemmelser om fastsættelse af indgangsværdier for opgørelse af skattemæssige afskrivninger m.v. finder alene anvendelse, hvis fonden eller foreningen ikke efter de hidtil gældende regler har kunnet foretage skattemæssige afskrivninger på det pågældende aktiv.

I det omfang fonden eller foreningen efter selskabsskatteovens § 9 allerede foretager skattemæssige afskrivninger efter afskrivningsloven, skal disse afskrivninger således videreføres.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som fonden eller foreningen ejer forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, og hvorpå der ikke tidligere har været afskrevet, kan gøres til genstand for afskrivning efter afskrivningslovens almindelige regler for driftsmidler. Dette betyder, at det er aktivets saldogværdi, der danner grundlag for afskrivningerne. Ifølge § 17 fastsættes saldogværdien til handelsværdien. Handelsværdien ansættes som udgangspunkt efter anskaffelsessværdien ved afskrivning over fysisk levetid.

Anvendelsen af saldoprincippet betyder, at der såvel i det år, som ligger til grund for den første skatteansættelse, som senere, i overens-

stemmelse med afskrivningslovens regler, skal føres en fælles saldo for alle driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt i virksomheden.

Driftsmidler, der er anskaffet forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, anses for anskaffet i året før dette år. Det gælder alle de nævnte driftsmidler, selv om det faktiske anskaffelsestidspunkt kan ligge længere tilbage. Det indebærer, at alle driftsmidler samles på én saldo.

Der henvises i øvrigt til reglerne i afskrivningsloven.

28.2. Bygninger og installationer

Bygninger, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, samt installationer i sådanne bygninger, kan afskrives, når bygningen eller installationen er anskaffet eller fuldført af fonden eller foreningen forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse. De årlige afskrivninger kan ske med procentdele af den afskrivningsberettigede værdi efter de almindelige regler i afskrivningsloven.

I relation til afskrivningsloven anses bygninger eller installationer for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Afskrivning foretages på grundlag af den værdi, som bygningen eller installationen indgår med i den kontante ejendomsværdi ved den seneste vurdering forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse. Dette gælder, hvad enten bygningen eller installationen er anskaffet før eller efter den 1. januar 1982.

Fonden eller foreningen kan dog i stedet vælge at afskrive på grundlag af anskaffelsessummen tillagt eventuelle ombygnings- eller forbedringsudgifter, hvis summen af disse kan dokumenteres at være højere end det beløb, hvormed bygningen eller installationen indgår i ejendomsværdien. Er bygningen eller installationen anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, skal anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi.

Efter bestemmelserne i § 18, stk. 2 og 3, kan summen af de anvendte afskrivningsprocenter ikke overstige 100 (incl. afskrivning for tiden forud for det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse). Det gælder, uanset hvornår bygningen eller installationen er anskaffet eller fuldført, og uanset hvilket afskrivningsgrundlag, der er benyttet.

Dette betyder, at man for at finde frem til den afskrivning, der fremover vil kunne foretages, skal reducere den samlede afskrivning med de afskrivninger, der i alt kunne være foretaget i tiden forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, såfremt der fuldt ud var normalafskrevet på bygningen eller installationen siden anskaffelsesåret.

For de i afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, nævnte bygninger regnes der med en afskrivning på 2 pct. årligt. For bygninger, omfattet af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra b, regnes med 1 pct. årligt. For særlige installationer i disse bygninger regnes med 4 pct. årligt.

28.2.1. Bygninger anskaffet før den 1. januar 1982

Bygninger, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, og som er anskaffet før den 1. januar 1982, kan i anskaffelsesåret og hvert af de nærmest følgende 9 indkomstår afskrives med indtil 6 pct. årligt. Disse forhøjede begyndelsesafskrivninger på indtil 6 pct. årligt er bundne. De kan derfor alene udnyttes indenfor 10 års perioden. For bygninger, der er anskaffet i 1981 eller tidligere, og for hvilke 10 års perioden nu er udløbet inden det indkomstår, der ligger til grund for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, kan der herefter alene foretages normalafskrivninger. Normalafskrivningerne for bygninger omfattet af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a eller b, er henholdsvis 2 og 1 pct. årligt. De samlede mulige afskrivninger for en bygning, der er anskaffet før den 1. januar 1982, kan illustreres ved følgende eksempel:

Eksempel.

For en bygning, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, og som er anskaffet i 1980, vil der i 1995 restere afskrivninger med i alt 100 pct. – 15 års afskrivninger á 2 pct. ($15 \times 2 \text{ pct.} = 30 \text{ pct.}$). Da bygningen er anskaffet før 1982, kan forhøjede begyndelsesafskrivninger ikke anvendes efter udløbet af 10 års perioden. De resterende 70 pct. kan frit afskrives over det ønskede antal indkomstår med indtil 2 pct. årligt.

28.2.2. Bygninger anskaffet den 1. januar 1982 eller senere

Bygninger, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, og som er an-

skaffet den 1. januar 1982 eller senere, kan fra og med anskaffelsesåret afskrives med indtil 6 pct. årligt. De forhøjede begyndelsesafskrivninger er ubundne. De kan derfor frit foretages indtil det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overstiger 60. Normalafskrivningerne for disse bygninger udgør efter afskrivningslovens § 22, stk. 1, indtil 2 pct. årligt.

De samlede mulige afskrivninger, der herefter kan foretages såvel for så vidt angår forhøjede begyndelsesafskrivninger som normalafskrivninger, kan illustreres ved følgende eksempel:

Eksempel.

For en bygning, der er anskaffet i 1982, vil der i 1995 restere afskrivninger med i alt 100 pct. – 13 års afskrivninger á 2 pct. (13 x 2 pct.) = 74 pct. Da bygningen er anskaffet i 1982, kan 34 pct. foretages som forhøjede begyndelsesafskrivninger á maksimalt 6 pct. årligt. Dette følger af, at forhøjede begyndelsesafskrivninger kan foretages, indtil summen af afskrivningsprocenterne overstiger 60. Der er alene anvendt 26 pct. (13 x 2 pct.). De resterende forhøjede begyndelsesafskrivninger (34 pct.) kan frit afskrives over det ønskede antal indkomstår.

For bygninger, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, *litra b*, og som er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, foretages en tilsvarende opgørelse af de samlede mulige begyndelsesafskrivninger og normalafskrivninger. De forhøjede begyndelsesafskrivninger kan dog for disse bygninger højst udgøre indtil 4 pct. årligt og kan frit foretages indtil det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overstiger 40. Normalafskrivningerne udgør 1 pct. årligt for disse bygninger, jf. afskrivningslovens § 22, stk. 3.

De samlede mulige afskrivninger for en bygning, der er anskaffet efter den 1. januar 1982 kan illustreres ved følgende eksempel:

Eksempel.

For en bygning, der er anskaffet i 1984, vil der i 1995 restere afskrivninger med i alt 100 pct. – 11 års afskrivninger á 1 pct. (11 x 1 pct.) = 89 pct. Da bygningen er anskaffet efter 1. januar 1982, kan 29 pct. (40 pct. – 11 pct.) foretages som forhøjede begyndelsesafskrivninger á maksimalt 4 pct. årligt. De resterende forhøjede begyndelsesafskrivninger (29 pct.) kan frit afskrives over det ønskede antal indkomstår.

28.2.3. Særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger anskaffet før den 1. januar 1982

Særlige installationer i bygninger, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningslovens § 18, og som er anskaffet før 1. januar 1982, kan i anskaffelsesåret og hvert af de nærmeste følgende 9 indkomstår afskrives med indtil 8 pct. årligt. De forhøjede begyndelsesafskrivninger er bundne. De kan derfor alene udnyttes indenfor 10 års perioden. De maksimale begyndelsesafskrivninger er således 80 pct. Normalafskrivningerne for disse installationer udgør indtil 4 pct. årligt.

For særlige installationer, der er anskaffet i 1981 eller tidligere, og for hvilke 10 års perioden nu er udløbet inden det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, kan der herefter alene foretages normalafskrivninger.

28.2.4. Særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger anskaffet den 1. januar 1982 eller senere

Særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger, som er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, kan fra og med anskaffelsesåret afskrives med indtil 8 pct. årligt. De forhøjede begyndelsesafskrivninger er ubundne. De kan derfor frit foretages indtil det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 80. Normalafskrivningerne for disse installationer udgør indtil 4 pct. årligt. Der foretages herefter en lignende opgørelse som beskrevet ovenfor i pkt. 28.2.2. for bygninger, der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere.

28.2.5. Installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger

På særlige installationer i andre bygninger end bygninger, hvorpå der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, kan der afskrives med 4 pct. årligt, jf. afskrivningslovens § 23, stk. 2 og stk. 3. Afskrivningerne på disse installationer er bundne.

Hvis installationen er erhvervet forud for begyndelsen af det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse, beregnes afskrivningen af den værdi, hvormed installationen skønnes at indgå i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for indkomståret. Fonden eller foreningen kan dog i stedet vælge at beregne afskrivningen på grundlag af den

faktiske anskaffelsessum tillagt eventuelle forbedringsudgifter, hvis summen af disse beløb kan dokumenteres at være højere end det beløb, hvormed installationen indgår i den nævnte ejendomsværdi.

Den samlede afskrivning reduceres med et beløb, der svarer til forholdet mellem den tid, der er forløbet siden anskaffelsen, og den samlede normale afskrivningsperiode, her 25 år.

Ved denne opgørelse regnes kun med hele år. Det indkomstår, hvori anskaffelsen har fundet sted, regnes med. Der bortses derimod fra det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse.

Det kan illustreres ved følgende eksempel:

Eksempel.

Installationen er foretaget i en bygning, hvorpå der ikke kan afskrives efter reglerne i afskrivningsloven.

Installationen indgår i ejendomsværdien med 60.000 kr. og er erhvervet i 1983. Der kan fra og med indkomståret 1995 afskrives indtil 4 pct. årligt på de 60.000 kr.

Den samlede afskrivning skal reduceres i det omfang, som svarer til forholdet mellem den forløbne tid siden installationens anskaffelse og den afskrivningsperiode, der svarer til en årlig afskrivning med 4 pct. eller 25 år. Der skal herefter ske reduktion med

$$\frac{12 \times 60.000}{25} = 28.800 \text{ kr.}$$

Således at der i alt kan afskrives 60.000 kr. – 28.800 kr. = 31.200 kr.

29. Opgørelse af kapitalgevinster

29.1. Fast ejendom

I § 20 er fastsat hvorledes avanceopgørelsen af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skal foretages. Avanceopgørelsen i § 20 vedrører ejendomme, som fonden eller foreningen har erhvervet inden overgangen til fondsbeskatning.

29.1.1. Anskaffelsessum, danske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993

Det følger af reglerne i § 20, stk. 1, at fonden eller foreningen som anskaffelsessum ved opgørelse af fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven kan vælge enten at anvende ejendomsværdien ved den ejendomsvurdering, der er foretaget før det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse, eller at

anvende den faktiske anskaffelsessum, såfremt denne er højere.

Hvis ejendommen er erhvervet før den 19. maj 1993, skal fonden eller foreningen opgøre anskaffelsessummen efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, medmindre den seneste vurdering forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, ligger senere end den 19. maj 1993.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, opgøres den skattepligtige anskaffelsessum som en af følgende værdier:

- a) Den ansatte ejendomsværdi pr. 1. januar 1993 (handelsværdien) med et tillæg af 10 pct., eller
- b) ejendomsværdien i henhold til en vurdering efter vurderingslovens § 4 B. Nyvurdering kan dog kun lægges til grund, såfremt vurdering er begæret inden den 31. december 1993, eller
- c) den oprindelige kontantomregnede anskaffelsessum med tillæg af vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, der er afholdt inden den 1. januar 1993, hvis denne er højere end værdien efter pkt. a eller pkt. b.

Der henvises i øvrigt til pkt. 4.4. i cirkulære nr. 166 af 12. september 1994 om ejendomsavancebeskatningsloven.

29.1.2. Anskaffelsessum, udenlandske ejendomme erhvervet før den 19. maj 1993

For ejendomme, der er erhvervet før den 19. maj 1993, og som er beliggende i udlandet, opgøres anskaffelsessummen, som en af følgende værdier, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3,:

- a) Handelsværdien pr. 19. maj 1993, eller
- b) den faktiske kontantomregnede anskaffelsessum med tillæg af afholdte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter inden den 1. januar 1993, såfremt denne værdi er højere end handelsværdien pr. 19. maj 1993.

Fastsættelse af handelsværdien for udenlandske ejendomme, sker efter danske regler. Der henvises til pkt. 4.4.2 i cirkulære nr. 166 af 12. september 1994 om ejendomsavancebeskatningsloven.

29.1.3. Ejendomme erhvervet efter den 19. maj 1993

For så vidt angår ejendomme erhvervet efter den 19. maj 1993 reguleres anskaffelsessummen i overensstemmelse med de i ejendoms-

avancebeskatningslovens §§ 4 og 5 fastsatte regler. I § 4 er det således bestemt, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet til kontantværdi, og på den anden side anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi og reguleret i overensstemmelse med § 5. Efter denne bestemmelse forhøjes anskaffelsessummen med et fast årligt tillæg på 10.000 kr. Endvidere forhøjes anskaffelsessummen med afholdte udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, i det omfang disse har oversteget 10.000 kr.

Ved opgørelse af tillæggene efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5 betragtes de af § 20, stk. 1, omfattede ejendomme som erhvervet ved begyndelsen af det indkomstår, som ligger til grund for den første skatteansættelse.

29.1.4. Tidligere skattepligt efter selskabsskatte- loven

Fonde og foreninger, som allerede efter selskabsskatte洛vens regler har været skattepligtige af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, er tillige omfattet af § 20, stk. 2.

Det betyder, at der både skal opgøres en fortjeneste for perioden forud for det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse (§ 20, stk. 2), samt en fortjeneste for perioden fra det indkomstår, der ligger til grund for den første skatteansættelse efter fondsbeskatningsloven til ejendommens afståelse (§ 20, stk. 1). I dette tilfælde anvendes den efter § 20, stk. 1, opgjorte anskaffelsessum som afståelsessum. Hvis ejendommen er erhvervet efter den 19. maj 1993 reguleres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, jf. ovenfor pkt. 29.1.1.

29.2. Aktier

Efter § 21 opgøres fondes og foreningers fortjeneste og tab ved afståelse af aktier, der er erhvervet inden indtræden af skattepligt efter fondsbeskatningsloven på grundlag af kursværdien på det tidspunkt, hvor skattepligten efter fondsbeskatningsloven indtræder. Er den faktiske anskaffelsessum højere end kursværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden, kan fonden eller foreningen vælge at lægge anskaffelsessummen til grund ved opgørelsen af avancen. Om en eventuel fortjeneste er skattepligtig, eller om et eventuelt tab kan fradrages, afgøres efter reglerne i aktieavancebeskat-

ningsloven. I denne forbindelse tages der udgangspunkt i det faktiske anskaffelsestidspunkt. Der henvises til cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier m.v.

29.3. Goodwill og andre immaterielle rettigheder

Efter § 21 A skal fonde og foreninger som indgangsværdi for formuegoder omfattet af ligningslovens § 16 E (goodwill og andre immaterielle rettigheder), der er erhvervet inden indtræden af skattepligt efter fondsbeskatningsloven, anvende den oprindelige kontantomregnede anskaffelsessum reduceret med de afskrivninger, der kunne have været foretaget efter ligningslovens § 16 F.

29.4. Genvundne afskrivninger og avancer efter ligningslovens § 14 J

Efter § 21 B skal fonde og foreninger som indgangsværdi ved beskatning af genvundne afskrivninger og avancer på ombygningsudgifter m.v. i lejede lokaler i henhold til ligningslovens § 14 J, anvende de oprindelige udgifter til anskaffelse, forbedring m.v. med fradrag af de afskrivninger, der i alt kunne have været foretaget fra anskaffelsen og indtil skattepligtens indtræden.

29.5. Kursgevinster

Efter § 21 C kan fonde og foreninger som indgangsværdi for fordringer og gæld, som er erhvervet henholdsvis påtaget inden tidspunktet for indtræden af skattepligt efter fondsbeskatningsloven, vælge mellem at anvende handelsværdien af fordringer og forpligtelser på tidspunktet for indtræden af skattepligt efter fondsbeskatningsloven eller at anvende anskaffelsessummen for beholdningen. Valget skal træffes samlet for samtlige fordringer og forpligtelser under ét.

30. Ikrafttrædelse og ophævelse af tidligere cir- kulære.

30.1. Ikrafttrædelse

Fondsbeskatningsloven og de i konsekvens heraf gennemførte ændringer i andre love fik virkning fra og med indkomståret 1987, jf. bl.a. § 23.

Bilag 3

19. marts 1996.

457

Nr. 49.

30.2. Ophævelse af tidligere cirkulære

Dette cirkulære erstatter og ophæver cirkulære nr. 147 af 19. august 1992 om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v.

Skatteministeriet, den 19. marts 1996

PETER LOFT

/ Lars H. Nielsen

Nr. 49.

458

Bilag 3

19. marts 1996.

Bilag

1991-701-9

Vejledning
om
fondsbegrebet

Civilretsdirektoratet
februar 1992

Bilag 3

19. marts 1996.

459

Nr. 49.

Indholdsfortegnelse:

- I. Indledning.**
Fondsloven af 1984,
Lovændringen den 1. januar 1992,
Ændret placering af fondsafgrænsningsopgaven.
- II. Definition af fondsbegrebet.**
Fondslovens forudsætninger,
Institutionens navn,
Retsvirkningen af fondsretlig status.
- III. De fondsretlige karakteristika.**
 - a) Formue uigenkaldeligt udskilt fra stifteren,
 - b) Bestemt formål,
 - c) Selvstændig ledelse,
 - d) Fondens varighed.
- IV. Afgrænsning af fonde i forhold til foreninger.**
- V. Afgrænsning af fonde i forhold til indsamlinger.**
- VI. Om familiefideikommisser.**
- VII. Om båndlagte midler og rentenydelseskapitaler.**
- VIII. Afslutning.**

I. Indledning.

1. Ved lov nr. 300 af 6. juni 1984, lov om fonde og visse foreninger, gennemførtes en samlet lovfæstelse af de væsentligste retsprincipper vedrørende fonde. I loven var det endvidere foreskrevet, at fonde af bestyrelsen skulle anmeldes til registrering i Fondsregistret, og at denne registrering var afgørende for en fonds evne til som sådan at erhverve rettigheder eller indgå forpligtelser, jf. nærmere lovens §§ 4 og 5.

2. Ved lov nr. 350 af 6. juni 1991 ændredes fondsloven med virkning fra 1. januar 1992, blandt andet således at den beskrevne registreringsordning er bortfaldet.

3. I forbindelse med registreringsordningen havde Fondsregistret blandt andet til opgave at bedømme, om en institution kunne betegnes som en fond i lovens forstand. Opgaven med den begrebsmæssige afgrænsning af fonde er som følge af lovændringen fra 1. januar 1992 overgået til de stedlige kommunale ligningsmyndigheder, dog for såvidt angår erhvervsdrivende fonde til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

4. I det følgende redegøres for nogle fondsretlige karakteristika, som i forbindelse med Fondsregistrets hidtidige fondsafgrænsningsopgave har haft betydning for, om en institution kunne betegnes som en fond i lovens forstand. Redegørelsen har karakter af en bred orientering om nogle grundlæggende retsprincipper, som har været af betydning for Fondsregistrets virksomhed i forbindelse med fondsafgrænsningsopgaven. En langt mere detaljeret og udtømmende beskrivelse af fondsområdet finde i Betænkning nr. 970/1982 og den kommenterede fondslov, »Fonde og foreninger,« 3. udgave, Gads forlag, 1992, hvortil henvises.

II. Definition af fondsbegrebet.

1. Der findes ikke i fondsloven eller andre love nogen definition af begrebet fond. Det er imidlertid en forudsætning bag fondsloven, at kun visse af de institutioner, der kalder sig selvejende, eller som anvender betegnelsen fond, legat eller stiftelse, er fonde i lovens forstand. Det afgørende er ikke, hvad institutionen kalder sig

selv, men om institutionen efter sit retsgrundlag, det vil sige stiftelsesmåde og vedtægt, kan karakteriseres som en selvejende institution (fond).

Fælles for de pågældende institutioner er, at ingen fysisk eller juridisk person uden for institutionen har ejendomsretten til institutionens formue; institutionen kan dermed betegnes som selvejende.

Den selvejende institution (fonden) er et selvstændigt retssubjekt og kan som sådan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser, som tilkommer og påhviler institutionen.

2. Ved afgrænsningen af fondsbegrebet har Fondsregistret taget udgangspunkt i karakteristika, som kendetegner fonde i lovens forstand. Disse karakteristika, som gennemgås nærmere nedenfor, har i Fondsregistrets administrative praksis som regel skullet foreligge opfyldt alle sammen, for at en institution kunne betegnes som en fond med den ovenfor nævnte retsvirkning.

III. De fondsretlige karakteristika.

1. På grundlag af forarbejderne til fondsloven af 1984, herunder blandt andet Betænkning om fonde, nr. 970, side 43 og følgende, har Fondsregistret ved fondsafgrænsningen for ikke-erhvervsdrivende fonde lagt vægt på følgende retlige karakteristika som afgørende for, om en institution kan betegnes som en fond:

a) Fonden skal have en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.

Det har været et gyldighedskrav, at institutionen dokumenterer at være ejer af et formuegode, som er uigenkaldeligt udskilt fra stifteren. En »intetvejende institution« er således ikke blevet betragtet som en fond. Der har imidlertid ikke været stillet særlig strenge krav til måden, hvorpå institutionens formue tilvejebringes, og såvel fordringer som andre rettigheder, der kan opgøres økonomisk med den fornødne sikkerhed, har Fondsregistret betragtet som formue, der kunne opfylde kapitalkravet. Det samme gælder fast ejendom, løsøre og eventuelt samlinger af løsøre, hvor enten en of-

fentlig vurdering, en kvalificeret handelsmæssig vurdering eller efter omstændighederne dokumentation for godets forsikrede værdi har indgået i den samlede bedømmelse af, om en egentlig kapitaldannelse af varig karakter måtte anses for tilsigtet.

Eksempel: En institution, som varetog regional erhvervsudvikling, (j.nr. 1989-711-380), kunne efter Fondsregistrets opfattelse ikke betragtes som en fond. Det fremgik af vedtægten og regnskabet, at institutionens driftsudgifter primært blev dækket via tilskud fra nogle kommuner. Endvidere fremgik det, at *overskud, der ikke var medgået til driften af institutionen, blev tilbagebetalt til tilskudsgiverne*. Det blev ikke tilført institutions kapital. Fondsregistret fandt, at institutionen ikke opfyldte det grundlæggende fondsretlige krav om at have en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue. Fondsregistret lagde vægt på at der ikke var tilsigtet en egentlig kapitaldannelse, og at der skete tilbageførsel af eventuelle midler til stiftere og bidragydere.

Det har undertiden givet anledning til tvivl, om det kunne kræves, at en fond ved stiftelsen er ejer af en formue, eller om en berettiget forventning eller et bindende tilsagn herom kunne være tilstrækkeligt.

Fondsregistret fandt det tilstrækkeligt, at stifteren påtog sig en retligt bindende forpligtelse, således at han ville handle retsstridigt over for fonden, hvis forpligtelsen ikke opfyldtes, og således at der var skabt en ret for fonden eller de, der repræsenterer den, til at kræve forpligtelsen opfyldt. I bedømmelsen af, om der måtte antages at være sket en uigenkaldelig udskillelse af aktiver af økonomisk værdi, indgår de almindelige formueretlige betingelser for at påtage sig bindende forpligtelser.

Formuen skal desuden være effektivt udskilt fra stifterens og bidragyderens øvrige formue, således at fondens aktiver ved oprettelsen skal være uigenkaldeligt overdraget til fonden, og således at fondens midler ikke efterfølgende må kunne tilbageføres til stifteren, dennes ægtefælle eller faste samlever eller stifterens hjemboende børn under 18 år.

Dette forbud mod tilbageførsel omfatter såvel tilbagebetaling af kapitalen, herunder tilbagebetaling ved fondens opløsning, som legatportioner, lån af enhver art, herunder lån mod sikkerhed, samt kaution og garantistillelse for stifterens og dennes nærtstående forpligtelser.

Det bemærkes dog, at den nævnte grundsætning, som har hjemmel blandt andet i fondslovens § 31, i et vist (snævert) omfang vil kunne fraviges ved en udtrykkelig vedtægtsbestemmelse. For eksempel vil det næppe være udelukket at godkende en fond, der ifølge vedtægten - som et blandt flere andre formål - skal indrømme stifteren en begrænset rentenydelsesret, når blot dette ikke forudsætter en beslutning fra bestyrelsen. Men udgangspunktet er, at vedtægtsbestemte ydelser til stifteren eller hans nærmeste pårørende kan bringe fondens retlige status i tvivl.

Eksempel: En institution, der betegnede sig »fond«, kunne efter Fondsregistrets opfattelse ikke betragtes som en fond i fondslovens forstand. Det fremgik udtrykkeligt af vedtægten, at »fonden«, der havde til formål at fremskaffe »risikovillig og billig finansiering af diverse formål, primært produktionsejendomme og boliger«, modtog indskud fra privatpersoner, herunder via en spareforening. De modtagne indskud tilhørte institutionen, men indskuddet gav indskyderen adgang til at låne et tilsvarende beløb af »fonden«. Man betalte ikke rente af dette lån men alene et administrationsgebyr. Indskyderen havde mulighed for at overdrage retten til at modtage lån til andre. I takt med at lånene blev tilbagebetalt, åbnedes der mulighed for, at indskyderen kunne optage nye lån eller overdrage låneretten til andre. Fondsregistret fandt, at der *ikke* var tale om en uigenkaldeligt udskilt formue.

Kravet om uigenkaldelig udskillelse anså Fondsregistret endvidere ikke for opfyldt i tilfælde, hvor stifteren forbeholdt sig den *fuldstændige rentenydelse* i sin levetid. Der må således foretages en vurdering af, om fondens hovedfunktion reelt er at sikre stifteren en indtægt af kapital, som hans kreditorer ikke kan angribe. Hvis det må antages, at dette har spillet en ikke uvæsentlig rolle, har det været Fondsregistrets opfattelse, at der ikke forelå en gyldig fond, jf. nedenfor pkt. VIII.

b) Bestemt formål.

Der henvises til betænkning om fonde (nr. 970/1982) s. 50.

Det er en gyldighedsbetingelse, at der i stiftelsesgrundlaget er optaget et eller flere nærmere angivne formål, som fonden skal tilgodese.

Det følger af almindelige retsgrundsætning

ger, at fondens formål ikke må stride mod lov og ærbarhed.

Endvidere må fondens formål ikke stride mod de præceptive regler i fondsloven som for eksempel § 7, ligesom det antages, at fonde, hvis formål åbenbart er uden fornuftig mening, eller er umuligt at opfylde, ikke gyldigt kan stiftes. I praksis må man nok sætte en grænse for, hvor bredt formålet kan beskrives. Det kan accepteres, at fonden skal begunstige »almengørende formål«, men videre kan man næppe gå. En stifter kunne således efter Fondsregistrets opfattelse ikke gyldigt bestemme, at »fonden skal begunstige de formål, bestyrelsen ønsker« eller lignende.

c) Selvstændig ledelse.

Der henvises til betænkning om fonde (nr. 970/1982) s. 62.

Kravet har i almindelighed været opfyldt, hvis ét medlem af bestyrelsen har indtaget en uvidlig og uafhængig stilling i forhold til stifteren.

Kravet om selvstændighed er derimod ikke opfyldt i tilfælde, hvor stifteren skal give sit samtykke til alle beslutninger eller har en generel vetoet over for bestyrelsens beslutninger. Dog kan stifteren nok gyldigt bestemme, at hans samtykke kræves ved visse beslutninger, for eksempel vedtægtsændringer eller salg af midler, der er givet til fonden.

Eksempel: En lystbådehavns »Fond« (j.nr. 1987-711-1049) kunne efter Fondsregistrets opfattelse ikke betragtes som en fond.

Fondsregistret lagde ved afgørelsen særligt vægt på, at 2 af de 3 medlemmer af bestyrelsen, der var valgt af institutionens stifter, et byråd, ifølge vedtægten kunne, hvis de var enige herom, med opsættende virkning forlange en beslutning udsat for behandling og afgørelse i byrådet. Institutionens bestyrelse skulle i så fald respektere byrådets afgørelse. Denne bestemmelse indebar en generel vetoet for byrådet over for bestyrelsens beslutninger, hvorfor institutionen, så længe denne bestemmelse fandtes i vedtægten, ikke kunne siges at have en selvstændig bestyrelse, der var uafhængig af stifteren.

I visse institutioner anføres det i vedtægten, at fondens højeste myndighed er *generalforsamlingen* (eventuelt repræsentantskabet eller lignende). Efter Fondsregistrets praksis på dette område fratager denne konstruktion i sig selv

ikke institutionen sin karakter af at være en fond.

Det følger imidlertid af fondslovens § 11, at en fond ledes af en bestyrelse. Dette indebærer, at alle væsentlige beslutninger retligt skal være bestyrelsens. Der er dog intet til hinder for, at generalforsamlingen ifølge vedtægten skal meddele samtykke til visse nærmere bestemte beslutninger, for eksempel vedtægtsændringer og opløsning af fonden, men ledelsen af fonden og ansvaret herfor skal påhvile bestyrelsen.

d) Fondens varighed.

Det har været Fondsregistrets udgangspunkt, at en fond som regel må være bestemt til at virke uden tidsbegrænsning, jf. også fondsbetænkningen, side 45 - 46.

Gennem en del år forud for fondsloven havde man imidlertid accepteret, at fonde kunne have en vis forud fastlagt virkeperiode, dog ikke under 10 år.

Fondsregistret har i sin administrative praksis fulgt samme retningslinjer og kun i meget sjældne undtagelsestilfælde, hvor det i øvrigt var særlig klart, at der tilsigtedes etableret en egentlig fond, har man accepteret en lidt kortere virkeperiode.

IV. Afgrænsning af fonde i forhold til foreninger.

1. Det karakteristiske ved en forening er, at den har en medlemskreds, der er gået sammen om et fælles formål. Medlemmerne har som udgangspunkt ejerbeføjelser i forhold til medlemsformuen.

Undertiden har det givet anledning til en betydelig tvivl, om en institution måtte betegnes som en fond eller en forening. Navnlig i tilfælde hvor det i vedtægterne er bestemt, at medlemmerne ikke er ejere af foreningsformuen, kan en afgrænsning volde vanskeligheder.

Generelt har det været Fondsregistrets opfattelse, at en endelig administrativ afgørelse af spørgsmålet må afhænge af en samlet vurdering af institutionens stiftelsesområde og vedtægternes bestemmelser om ledelsesform, opløsning o.s.v.

2. I særlige tvivlstilfælde har Fondsregistret ved afgrænsningen i forhold til foreninger blandt andet lagt vægt på følgende:

a) Medlemselementets udformning.

Navnlig kommer det i betragtning, i hvilket omfang der er en egentlig medlemsaktivitet, og om denne medlemsaktivitet er et hovedelement eller i øvrigt ud fra en økonomisk betragtning et relativt væsentligt element i institutionens virksomhed. Dette er som regel ikke tilfældet, hvis medlemskredsen kun betaler et meget beskedent kontingent, og der kun er ringe eller måske ingen mødeaktivitet for medlemmer. Endelig lægges der nogen vægt på forholdet mellem medlemskredsen og den persongruppe, institutionen efter sit formål skal tilgodese. Et væsentligt personsammenfald taler imod at betragte institutionen som en fond.

- b) Institutionens navn, selvom dette dog ikke kan tillægges nogen særlig selvstændig betydning.
- c) Endelig må der lægges nogen vægt på, hvem der vælger institutionens ledelse, og i hvilket omfang medlemmerne reelt har mulighed for at få ændret vedtægterne.

Eksempel: En »garantifond« med tilknytning til entreprenørbranchen kunne efter Fondsregistrets opfattelse ikke betragtes som en fond (j.nr. 1989-710-434).

Fondsregistret lagde ved afgørelsen vægt på, at institutionen havde medlemmer, at den blev ledet af en generalforsamling, og at institutionens midler blev tilvejebragt ved en fast afgift pr. aftaget kilo af et produkt, som blev betalt af medlemmerne. Man lagde endvidere vægt på, at institutionen ifølge sit formål fungerede som en forsikringsordning, der blandt andet skulle sætte autoriserede entreprenører i stand til at yde garantier på facadebehandlinger med produktet.

Det har generelt været Fondsregistrets opfattelse, at vedtægtsbestemmelser om en »medlemskreds«, et »kontingent« eller lignende i væsentlig grad har talt for at betragte en institution som en forening og dermed udenfor fondsbegrebet.

V. Afgrænsning af fonde i forhold til indsamlinger.

2. Indsamlinger:

En indsamling kan foreligge, når en kreds af personer, ofte betegnet som en bestyrelse eller en komite, går sammen om at indsamle en formue, der skal gå til et bestemt formål, og såle-

des at de indsamlede midler - med ganske få undtagelser - ikke går tilbage til bidragyderne. En indsamling er således typisk en tidsbegrænset virksomhed. Selve de indsamlede midler - og ikke kun afkastet af disse - tilsigtes anvendt efter formålet. Dermed er der tydeligvis *ikke* tale om en fond.

Eksempel: En kirkelig hjælpeorganisations institution i Danmark kunne efter Fondsregistrets opfattelse ikke betragtes som en fond, men havde karakter af en indsamlingsorganisation henhørende under den pågældende kirke (j.nr. 1989-711-326). Fondsregistret lagde ved afgørelsen vægt på, at det fremgik, at organisationens midler var tilvejebragt ved spontane bidrag, ved indsamlinger og ved bidrag fra andre private og offentlige organisationer, og at det af regnskabet fremgik, at den væsentligste del af de modtagne bidrag var anvendt til forskellige hjælpearbejder.

Eksempel: Et særligt Jubilæumslegat var efter Fondsregistrets opfattelse ikke en fond men derimod en *opsparing* i en loge, (j.nr 13210). Fondsregistret lagde ved afgørelsen vægt på, at legatets nettoindtægt skulle tillægges kapitalen, og at der ikke skulle ske nogen som helst uddeling af legatet forinden logens 75 års stiftelsesdag, hvor der skulle uddeles maksimum 75.000 kr. Legatet skulle derefter fortsætte på fundatsens vilkår og betingelser indtil logens 100 års stiftelsesdag, hvor hele legatets til den tid værende kapital skulle uddeles til samme formål.

VI. Om familiefideikommisser.

Et familiefideikommis er en formue, om hvilken det er bestemt, at den skal nedarves i en bestemt familie, således at den efter visse arvegangsregler tilfalder flere ved opretterens død ufødte generationer efter hinanden, se nærmere fondsbetænkningen side 51 og følgende.

Trods ligheder med familiefonde og legater indeholder fideikommisserne så mange helt specielle karakteristika, at det må anses for rigtigst begrebsmæssigt at holde fideikommiss adskilt fra fonde.

Adgangen til at oprette *familiefonde* begrænses i øvrigt af fondslovens § 7, der skal ses i sammenhæng med forbudet mod stiftelse af familiefideikommiss, jf. grundlovens § 84.

VII. Om båndlagte midler og rentenydelseskapitaler.

Båndlagte kapitaler kan etableres ved testamente eller gave. Når arv eller gave er båndlagt, kan arvingen eller gavemodtageren ikke råde over kapitalen i levende live men alene hæve renten. Kreditorerne kan ikke søge fyldestgørelse i kapitalen, så længe den begunstigede lever.

Båndlagte kapitaler adskiller sig blandt andet fra fonde derved, at der ved båndlagte kapitaler ikke som ved fonde er en selvstændig ledelse, der bestyrer kapitalen. Endvidere kan en fond inden for vedtægtens rammer råde over kapitalen, som også kan tjene som grundlag for fondens kreditorer, og fonden har selv ejendomsretten til kapitalen.

En båndlagt kapital falder i arv efter den person, der er begunstiget. Derimod kan der ikke ske arvefald efter en fond, der ingen arvinger har.

Ved rentenydelseskapitaler tilkommer alene renten den begunstigede. Kapitalen tilhører aldrig den pågældende.

Eksempel: En institution, der bar et familienavn og betegnelsens »fond«, var efter Fondsregistrets opfattelse ikke en fond i lovens forstand, men havde karakter af en rentenydelseskapital (j.nr. 1988- 711-89). Fondsregistret lagde ved afgørelsen vægt på, at der ikke var tænkt etableret en institution af mere varig karakter, men at institutionen skulle ophøre med at eksistere, når rentenyderen afgik ved døden. Kapitalen faldt ved rentenyderens død i arv til en afholdsforening.

VIII. Afslutning.

Fondsregistrets almindelige fastlæggelse af fondsbegrebet i det enkelte tilfælde er, som nævnt ovenfor, ophørt ved lovændringen den 1. januar 1992.

Den hermed beskrevne fastlæggelse af fondsafgrænsningen i relation til visse typiske tilfældegrupper er ikke udtømmende.

Det har været Fondsregistrets generelle erfaring, at den begrebsmæssige afgrænsning af fonde undertiden kan være forbundet med betydelig tvivl, og at det altid har været nødvendigt at foretage en konkret og samlet bedømmelse af hver enkelt sag i lyset af de synspunkter, der er nævnt ovenfor.

Afgørelsesregister

Ugeskrift for Retsvæsen

U 1990.374 H: 53
U 1991.819 H: 22
U 1993.278 H: 39
U 1996.794 H: 64, 65, 79
U 1997.103 H: 89
U 1999.213 H: 42, 64, 68

Afgørelser fra Tidsskrift for Skatteret (nu Tidsskrift for Skatter og Afgifter)

TfS 1987, nr. 11: 67, 84
TfS 1987, nr. 42: 97
TfS 1987, nr. 100: 69
TfS 1987, nr. 139: 67
TfS 1987, nr. 414: 27
TfS 1987, nr. 566: 73
TfS 1988, nr. 61: 97
TfS 1988, nr. 99: 93
TfS 1988, nr. 138: 48
TfS 1988, nr. 224: 87
TfS 1988, nr. 253: 73
TfS 1988, nr. 436: 55
TfS 1988, nr. 437: 52, 67
TfS 1988, nr. 553: 46
TfS 1988, nr. 554: 67
TfS 1988, nr. 555: 46
TfS 1989, nr. 657: 61, 67
TfS 1990, nr. 160: 53
TfS 1990, nr. 238: 55
TfS 1990, nr. 240: 73
TfS 1990, nr. 278: 71, 80
TfS 1990, nr. 284: 24
TfS 1991, nr. 572: 67, 76
TfS 1992, nr. 255: 104

Afgørelsesregister

TfS 1992, nr. 409: 45
TfS 1993, nr. 81: 46
TfS 1993, nr. 179: 84
TfS 1993, nr. 257: 33
TfS 1993, nr. 273: 76
TfS 1994, nr. 255: 76
TfS 1994, nr. 532: 26
TfS 1994, nr. 605: 29
TfS 1995, nr. 14: 75, 79
TfS 1995, nr. 124: 51, 95
TfS 1995, nr. 240: 33, 93, 95
TfS 1995, nr. 273: 46
TfS 1995, nr. 364: 76, 77
TfS 1996, nr. 12: 99
TfS 1996, nr. 145: 46
TfS 1996, nr. 314: 64, 65, 79
TfS 1996, nr. 511: 66
TfS 1996, nr. 835: 89
TfS 1997, nr. 188: 26
TfS 1997, nr. 920: 33, 94
TfS 1998, nr. 104: 73
TfS 1998, nr. 105: 49
TfS 1998, nr. 199: 46, 47
TfS 1998, nr. 220: 67
TfS 1998, nr. 563: 30
TfS 1998, nr. 773: 68
TfS 1998, nr. 777: 42, 64
TfS 1999, nr. 181: 95
TfS 1999, nr. 494: 53
TfS 1999, nr. 555: 96
TfS 2000, nr. 753: 34
TfS 2000, nr. 909: 95
TfS 2001, nr. 683: 94
TfS 2001, nr. 916: 104
TfS 2001, nr. 962: 44
TfS 2002, nr. 134: 82
TfS 2002, nr. 393: 75, 78
TfS 2002, nr. 498: 31
TfS 2002, nr. 531: 40

Afgørelsesregister

TfS 2002, nr. 852: 35

TfS 2002, nr. 71: 57

TfS 2002, nr. 1023: 44

TfS 2003, nr. 110: 66

TfS 2003, nr. 502: 34, 74

TfS 2003, nr. 1004: 37

TfS 2004, nr. 202: 67

Revision & Regnskabsvæsen

1998 SM 322: 64

Litteraturfortegnelse*

Eigil Lego Andersen:

- Gavebegrebet (1988)

Lennart Lyng Andersen:

- Betænkning om fonde (meddelelser fra Skattedepartementet 1983 s. 111 ff)
- Om trusts og trustkonventionen af 1985 (Nordic Journal of International Law 1986 s. 346 ff)
- Et cirkulære om fondes rets- og skattesubjektivitet (TfS 1989, nr. 186)
- Fondes rets- og skattesubjektivitet (TfS 1989, nr. 353)
- Forenkling af fondslovene? (TfS 1989, nr. 98)
- Fonde og Foreninger I (5. udg. 2003)
- Fondsretten i 1990'erne (Julebog 1997, Juridisk Institut, s. 201 ff)
- Fra stiftelse til fond (2002)
- Hvorfor skal ligningsvejledningen spænde ben? – fondslovens § 9, stk. 2 (UfR 2002 B s. 90 ff)
- Almenvelgørende/almennyttig – begreber i skred (Fonde nr. 1/2004, udg. af Forvaltningsinstituttet for Lokale Pengeinstitutter) s. 17 ff

Steen Askholdt:

- De nye beskatningsregler for fonde og foreninger (Revision & Regnskabsvæsen 1986 s. 183 ff)

Steen Askholdt, Kim Busck-Nielsen, Lene Kærgaard Hansen, Olaf Hasselager, Christen Boye Jacobsen og Aksel Runge Johansen:

- Erhvervsdrivende fonde (1989)

Preben Bertelsen og Søren Friis:

- Ikke-erhvervsdrivende fonde (Unionen 1992/1 s. 4 ff)

Jakob Bundgaard:

- Skatteretlig kvalifikation af udenlandske selskaber og fonde (Skat Udland 2002, nr. 10)

Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen:

- Selskabsbeskatning (24. udg. 2004)

* Lennart Lyng Andersen: Fonde og Foreninger I (5. udg. 2003) s. 505-508 indeholder en fortegnelse over den øvrige fondsretlige litteratur.

Litteraturfortegnelse

Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen:

- Skatteret. Almen del (5. udg. 2004) kapitel XXIV

Helge Dockweiler og Karin Hald:

- Frivilligt om fonde skal betale skat (Advokaten 1991 s. 37 ff)

Jens Drejer, Peter Loft og Jesper Pålsson:

- Skattereformen og fondsbeskatning (1986)

Hans Henrik Bonde Eriksen og Anders Endicott Pedersen:

- Alle gode gange tre (TfS 2002, nr. 650)

F. Falck:

- Arveafgiftsnedsættelse for institutioner og legater m.v. (Advokaten 1984 s. 99 ff)

Rasmus Kristian Feldthusen:

- Trusts (2002)

Fondsudvalget:

- Betænkning nr. 970/1982 om fonde (forkortet Bet.)

Michael Frank:

- Den skatteretlige vurdering af fonde i skattelylande (TfS 1988, nr. 584)

Ann Hatting:

- Selskabers gaveoverdragelser til almennyttige eller almenvelgørende fonde (TfS 1989, nr. 1)

Jens Olav Engholm Jacobsen:

- Selskabsskatteloven med kommentarer (1997)

Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard:

- Skatteretten 2 (3. udg. 2000) afsnit VI, kapitel 3

Carsten Vesterø Jensen:

- De nye regler om fradragsret for kontingenter til brancheforeninger (TfS 1987, nr. 127)

Niels Kiil:

- Skattemæssige aspekter af fondes uddeling af kursgevinster – i henhold til fondslovens § 9, stk. 2. (Revision & Regnskabsvæsen 1999, nr. 10, s. 28 ff)

Kim Köhler og Knud Steffensen:

- Fondsregnskaber (2003)

Betina Schack Aller Kristensen:

- Går fonde ikke altid i nul? Hvorfor overhovedet bruge tid på at ligne fonde? (Inspi 2003, nr. 3, s. 34)

Ole Lando:

- Trusten (Juristen 1985 s. 137 ff)

Ligningsvejledning 2004-4 Selskaber og aktionærer (2004) afsnit S.H.

Peter Loft:

- Fondes fradragsmuligheder (TfS 1987, nr. 58)

Aage Michelsen, Steen Askholdt, Jane Bolander og John Engsig:

- Lærebog om indkomstskat (10. udg. 2000)

Louise Markholt Nielsen:

- Fondsbeskatning (Skattekartoteket 2003 kapitel 55)

Michael Kirkegaard Nielsen:

- Kontingenter til faglige foreninger (TfS 1988, nr. 277)
- Rentefrie lån og fondsbeskatningsloven (TfS 1989, nr. 119)

Thøger Nielsen:

- Gave gennem mellemænd – fond og trust (TfS 1989, nr. 213)

Margrethe Nørgaard:

- Den skattemæssige behandling af fonde efter fondsbeskatningsloven (SR-Skat 1989 s. 152 ff)
- Den skattemæssige behandling af fonde efter fondsbeskatningsloven (SR-Skat 1990 s. 237 ff)

Susanne Nørgaard:

- Fonde og ideelle foreninger (1988)
- Faglige kontingenter – erhvervmæssig indkomst? (TfS 1988, nr. 189)
- Tre år med Fondsbeskatningsloven (Inspi 5/89 s. 88 ff)
- Fonde – nye ændringer på skatteområdet (SR-Skat 1991 s. 220 ff)

Erik Overgaard:

- Skattereformen og fondsbeskatningen (Revision & Regnskabsvæsen 1987/6 s. 47 f)
- Afbureaukratisering af fondslovgivningen (TfS 1991, nr. 286)

Litteraturfortegnelse

Helle Pallesen:

- Gaver til fonde (Advokaten 1988 s. 310 f)
- Mange fonde og foreninger kan indgive erklæring i stedet for selvangivelse (Advokaten 1989 s. 109 f)
- Kommentar til Lennart Lynge Andersens artikel i TfS 1989, nr. 186 (TfS 1989, nr. 259)
- Skattefri fusion af fonde og foreninger (TfS 1990, nr. 225)
- Skattefri fusion af registreringspligtige fonde og foreninger (SR-Skat 1990 s. 137 ff)
- Beskatning af fonde og foreninger (Skatteorientering 1995 S.C.5.A (8.7))

Helle Pallesen og Jørgen Egelund:

- Fondsbeskatningslovens regler om opgørelse af den skattepligtige indkomst m.v. (Revisorbladet 1987/7 s. 49 ff)

Helle Pallesen og Jens Olsen:

- Kommentar til bogen: Fonde og Foreninger (Revisorbladet 1987/8 s. 35 ff)

Peter Rasmussen:

- Beskatning af fonde (TfS 1986, nr. 557)

Michael Serup:

- Beskatning af foreninger (Revisorbladet 1990/2 s. 13 ff)

Aage Spang-Hanssen:

- Betænkning om beskatning af fonde (Advokaten 1983 s. 262 f)
- Beskatning af fonde (Advokaten 1986 s. 337 ff)

I.A. Strobel:

- Arbejdsmarkedssammenslutninger og erhvervsmæssig virksomhed (Skattepolitisk Oversigt 1995 s. 197 ff)

Erik Werlauff:

- Selskabsskatteret 2004/05 (6. udg. 2004)
- Skatterettens almennyttebegreb (i Festskrift til Ole Bjørn (2004) s. 489 ff)

Jonna Zacho:

- Overgang i beskatningsform (SR-Skat 1990 s. 306 f)

Stikordsregister

a

aconto-skatteordningen 47
afskrivninger 56f
aktieavance 42f
almennyttig 41f, 60ff
almenvelgørende 41f, 60ff
almenvelgørende formål 16, 41f
– uddelinger 59ff
– udland 69f
anden beskatningsform 103
andre faglige sammenslutninger 18, 25f
arbejdsgiverforeninger 18, 25f
arbejdsmarkedssammenslutninger 18, 25f, 92ff
arv 41, 48
– boafgift 41
– fritagelse for boafgift 41, 64, 68
– indkomst 41

b

blandet formål 26, 49, 62
boafgift 41f, 61
bogudgivelsesstøtte 67
brancheforeninger 25f, 92
bundfradrag 18, 47
– arbejdsmarkedssammenslutninger 94

c

CFC-beskatning 16, 36
Civilretsdirektoratet 22
Civilstyrelsen 22

d

datterselskabsudbytte 35f
dobbelbeskatning 35
– datterselskab 35f
– modtagere 58

driftsomkostninger 51ff
– ctr. uddelinger 53ff

e

ekstraordinære hensættelser 88
erhvervsdrivende fonde 18, 22
erhvervsmæssig indkomst 33f
– arbejdsmarkedssammenslutninger 93
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 22
erklæring 99

f

fagforeninger 18, 25f
faglige foreninger 25f
familiefonde 38f, 49f, 56, 74ff, 86, 101
– uddelinger 74ff
fast ejendom 45
fission 104
fondsbeskatningscirkulæret 10, 16, 73, 114ff
fondsbeskatningsloven 12ff, 17, 106ff
fondsflugt 11, 29
fundsudvalget af 1978 17
foreningsbidrag 97
formuedispositioner 53, 71
fradrag, særlige 58ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 96f
fradragsberettigede udgifter 51ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 94ff
fraflytning 103
friboliger 52, 71
fritagelse for boafgift 41f
fusion 104

Stikordsregister

g

gaver 19, 37ff, 48
– afgiftspligtige 38f
– arbejdsmarkedssammenslutninger 25, 93
– familiefonde 38f, 49
– fradrag 61ff, 78
– indkomst 37f, 48
– skattefrie 37ff, 49, 93
genvundne afskrivninger 46
goodwill 46
Grunderjernes Investeringsfond, afdrag 45
grundkapital 38

h

hensættelser til konsolidering 86ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 96
– ekstraordinære 88
hensættelser til uddeling 59, 79ff
– almenvelgørende formål 59, 79ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 96
– efterbeskatning 82, 84, 85
– kulturelle formål 84
– tidsfrist for anvendelse 82f, 84, 85
hensættelsesår 81, 82
hjemsted 27ff
– i udlandet 27
hjælpefonde 23
holdingreglen 18, 35, 90
– arbejdsmarkedssammenslutninger 93

i

ikke-erhvervsdrivende fonde 18, 22
immaterielle rettigheder 46
indberetningspligt 72, 76, 101
indeholdelse af kildeskat 74, 76
indirekte ejerskab 34
indsamlede midler 31
indskud 37ff

– familiefonde 38f
– fonde 37ff
– udenlandske fonde 40
indtægter, skattepligtige 33ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 92ff

k

kapitalaktiver 38, 87
kapitalgevinster, indkomst 42ff
– aktier 42f
– arbejdsmarkedssammenslutninger 93
– fast ejendom 45
– goodwill 46
– immaterielle rettigheder 46
– kursgevinster 43ff
klostre 84
konfirmerede fonde 87f
kongelig konfirmation 87
konsolidering, fradrag 19, 54, 59f, 76, 80, 86ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 96
– foreninger 89
konsolidering, hensættelser 86ff
kontingenter 18, 37, 48, 93f, 99
– arbejdsmarkedssammenslutninger 18, 25, 33, 93ff
kulturelle formål, hensættelser til uddeling 84
kursgevinster 43ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger 93

l

lavtforrentede lån 46f
ledelsens sæde 11, 27ff, 102
legater 32
ligning 104f
løbende ydelser 68f

m

mindsterente 45
museumsdrift 55, 71, 84, 100

o

omgåelse 46, 48f
opdeling, bestående fonde 48ff, 104
– arbejdsmarkedssammenslutninger
26, 104
oplysningspligt 72, 76, 101
opløsning 103
overgangsregler 98

p

pensionsafkastbeskatningspligtige
fonde 23
pensionskasser 23
prioriteringsreglen 36, 59, 90f
– arbejdsmarkedssammenslutninger
90, 96

r

rentefrie lån 46f
renter, indkomst 18, 34f
– arbejdsmarkedssammenslutninger
93
renter, periodisering 35

s

sammenlægning 104
selvangivelse 99f
selvejende kollegier 52, 67
servicebidrag 97
skattefri fusion 48, 104
skattefri konsolidering 59
skattefritagelse, gaver 37ff
skatteligning 104f
skattepligt 21ff
– indtræden 102
– ophør 103
– undtagne fonde 22ff, 103f
skattepligtige indtægter 18, 33ff

– arbejdsmarkedssammenslutninger
92ff
skatteprocent 47
slotsfond 67
spaltning 104
studierejse 61, 67
studierejselegat 77
successive uddelinger 72f
særlige fradrag 58ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger
96f

t

Trustkonventionen, af 1985 163
trusts 29f, 40

u

udbytte, indkomst 18, 35f
– arbejdsmarkedssammenslutninger
93
– datterselskab 35
uddeling 58ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger
65, 96
– begreb 70f
– ctr. driftsomkostning 53ff
– fra familiefonde 75
– fradrag for 58
– periodisering 72ff
– tidsfrist ved hensættelser 82
– til almenvelgørende formål 59ff
– til ikke-almenvelgørende formål
74ff
uddelingsaktiver 38
udenlandske finansielle selskaber 36
udenlandske fonde 11, 21, 27ff, 40
udenlandske formål 69f
udenlandske modtagere 69f, 78
udgifter, fradragsberettigede 51ff
– arbejdsmarkedssammenslutninger
65f, 94ff
udloddende investeringsforening 36
udlån, uddeling 71

Stikordsregister

udvidede driftsomkostningsbegreb

51ff

underskudsfremsførsel *57, 74*

understøttelsesfonde *23*

undtagne fonde, fra skattepligt *22ff.*

103f

v

videnskabeligt arbejde, udgifter ved

71

å

årsafgift *55*