



Aktuelle emner inden for fondsbeskatning

Anne Cathrine Primdal Allentoft Tax
partner, PwC



Agenda

1. Almennyttig/almenvelgørende
2. Aktuelle afgørelser



Uddelinger

Uddelinger er ydelser, som fonden m.v. afholder for at realisere de formål, der fremgår af vedtægterne.

- Det er ingen betingelse, at der er tale om uddeling af et nærmere fastsat pengebeløb. Uddelingen kan også bestå i fysiske aktiver eller lignende.
- Uddelinger opdeles i **interne** og **eksterne** uddelinger.

Driftsomkostninger vs. uddelinger

- Det kan være vanskeligt at sondre mellem driftsomkostninger og uddelinger.
- Driftsomkostninger er udgifter, der bringer fonden i stand til at varetage sine vedtægtsbestemte formål (det udvidede driftsomkostningsbegreb) – der ydes en modydelse (fx. løn = arbejdskraft, husleje = lokaler).
- Ved uddelinger forstås derimod den disposition, hvorved fonden rent faktisk varetager sit formål.

Interne uddelinger

Interne uddelinger er karakteriseret ved, at fonden selv får en modydelse for uddelingen.

En intern uddeling er fx:

- udgifter til at forbedre eller udvide en stiftelses bygninger
- en forskningsfonds udgifter til forskning i eget regi eller
- et museums indkøb til egne udstillinger.

Interne uddelinger vil ofte have stor lighed med enten driftsomkostninger eller med formueplaceringer.

Eksterne uddelinger

Eksterne uddelinger er uddelinger, som udgør fondes vedtægtsbestemte anvendelse af nettoindkomsten, og uddeles uden forventning om en modydelse.

Eksterne uddelinger kan konkret bestå i:

- ydelser af legater eller gaver
- afkald på indtægter, fx renteindtægter af et lån eller lejeindtægter ved ydelse af fri bolig, eller
- afholdelse af udgifter, der ikke kan henføres til driftsomkostningerne.

Eksterne uddelinger er uddelinger til personer, selskaber m.v. uden for fonden.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

Fundatsen er styrende for, hvad fonden kan uddele til

Efter FBL § 4, stk. 1, er der **fradrag** for uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Den omstændighed, at en fond mv. har et almennyttigt eller almenvelgørende formål, indebærer ikke i sig selv, at en fond m.v. vil kunne fradrage enhver uddeling.

Dette beror i skatteretlig henseende på en **konkret vurdering**

Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en **almindeligt fremherskende opfattelse** kan karakteriseres som nyttigt.

Eksempelvis 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.

Det er endvidere et krav at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et **objektivt præg**. Formålet skal desuden komme en **vis videre kreds** til gode.

Efter FBL § 4, stk. 1, er det ingen betingelse, at modtageren af en uddeling har et almennyttigt formål. **Det afgørende** er, om den konkrete uddeling kan siges at være anvendt til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål.

Aktuelle afgørelser

Antal offentliggjorte sager for fondsbeskatning indenfor fondsbeskatningsloven:

- 2021: 4
- 2020: 3
- 2019: 5

Skattemyndighederne er begyndt at offentliggøre flere sager inden for fondsbeskatning over de seneste år.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

SKM2020.384.SR

Spørgsmål: Kan Skatterådet bekræfte, at samtlige de nedenfor beskrevne uddelinger fra Spørger til Fonden kan fradrages hos Spørger som almennyttige uddelinger?

Anmodningen omhandlede skattefradrag for uddelinger til en fond (herefter Fonden), der har et klima/miljø forskningsmæssigt formål.

Uddelingerne omfattede en donation til stiftelse af Fonden samt 1-2 efterfølgende donationer til dækning af Fondens udgifter.

Den modtagende fonden ville foretage forskning, finansiere og stille en række faciliteter vederlagsfrit til rådighed for universiteter, forskere, ikke-levedygtige opstartsvirksomheder, NGO'er m.v.

Derudover ville Fonden medfinansiere forskning i kommercielt bæredygtige løsninger til eliminering af miljøpåvirkningen. Denne forskning ville ske i samarbejde med private virksomheder, både opstartsvirksomheder, der skønnes at være levedygtige, og allerede eksisterende virksomheder. De udgifter til drift af projektet, som ønskedes fradraget ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, omfattede blandt andet udgifter til husleje, forsknings- og testudstyr, almindeligt driftsmateriel, ansatte (lønninger mv), administration, herunder rejseomkostninger, IT, ledelse og bogholderi.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

SKM2020.384.SR (fortsat)

Afgørende for vurderingen:

De ikke-kommercielle aktiviteter:

- Fondens faciliteter efter objektive kriterier ville være åbne for alle aktører i den pågældende sektor, forskningsresultaterne ville blive offentliggjort, og støtten ville kun omfattede ikke-levedygtige projekter.
- Iværksættere, som modtog støtte fra Fonden i etableringsfasen - som modydelse for støtten - skulle give Fonden ret til brug af opnåede immaterielle aktiver i form af forsknings- og udviklingsresultater.

De kommercielle aktiviteter:

- Samarbejdet med eksterne kommercielle parter skulle fungere på markedsvilkår.
- Fondens samhandel med private virksomheder ville ske efter de principper, til de priser og på de vilkår, som koncerninterne virksomheder efter ligningslovens § 2 var forpligtede til at handle på.
- Fondens aktivitet, selv om den var erhvervmæssig og genererede et overskud, ville ikke have økonomisk gevinst for øje, idet dens indtægter ville blive anvendt til formålet.

Resultat:

Skatterådet bekræftede, at Fondens aktivitet tilgodeså et almennyttigt - miljømæssigt og videnskabeligt - formål, og at eksterne uddelinger fra Spørger til stiftelse af og dækning af Fondens udgifter på denne baggrund ville kunne betragtes som almennyttige og dermed fradragsberettigede efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

SKM2021.74.SR

Spørgsmål: Hvorvidt Fonden havde ret til ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst at fradrage de udgifter, som den afholdt til projektet og dets aktører, som interne eller eksterne almennyttige uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Fonden ville foretage forskning, finansiere og stille en række faciliteter vederlagsfrit til rådighed for universiteter, forskere, ikke-levedygtige opstartsvirksomheder, NGO'er m.v.

Derudover ville Fonden medfinansiere forskning i kommercielt bæredygtige løsninger til løsning af miljø/klima udfordringer. Denne forskning ville ske i samarbejde med private virksomheder, både opstartsvirksomheder, der skønnes at være levedygtige, og allerede eksisterende virksomheder. De udgifter til drift af projektet, som ønskedes fradraget ved opgørelsen af Fondens skattepligtige indkomst efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, omfattede blandt andet udgifter til husleje, forsknings- og testudstyr, almindeligt driftsmateriel, ansatte (lønninger mv), administration, herunder rejseomkostninger, IT, ledelse og bogholderi.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

SKM2021.74.SR (fortsat)

Afgørende for vurderingen:

- for det første om udgiften skulle afholdes for at **sikre varetagelsen** af formålet, dvs. driften af Fonden (driftsomkostning), eller om udgiften skulle afholdes for **faktisk at varetage** formålet, dvs. om udgiften skulle medgå til oparbejdelsen af forskningsresultater (uddeling).
- for det andet hvorledes Fondens egne forskningsresultater påtænkes anvendt. Hvis Fondens egne forskningsresultater påtænkes anvendt kommercielt, måtte forskningen - og dermed udgiften – blive anset for at være afholdt som et led i Fondens erhvervsvirksomhed og ville ikke være fradragsberettiget som en intern uddeling. Udgiften vil i så fald eventuelt kunne fradrages som en driftsomkostning.

Resultat:

Skattestyrelsen fandt, at Fondens udgifter til husleje, driftsmidler til forskningsbrug og lønninger til Fondens ansatte forskere vil være fradragsberettigede som interne uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, i det omfang udgifterne måtte medgå til Fondens egen forskning, og denne forskning ville blive stillet til rådighed for almenheden i overensstemmelse med Fondens formål.

I det omfang Fondens egne forskningsresultater ikke skulle stilles vederlagsfrit til rådighed for almenheden, måtte forskningen - og dermed udgiften - derimod blive anset for at være afholdt som et led i Fondens erhvervsvirksomhed og ville ikke være fradragsberettiget som en intern uddeling.

Fondens udgifter til driftsmidler, der ikke skulle anvendes til forskningsformål, lønninger til personale i støttefunktioner og administrationsudgifter kunne derimod ikke anses for fradragsberettigede interne almennyttige uddelinger.

Skattestyrelsen besvarede spørgsmålet med “Nej”, idet ikke alle omkostninger kunne anses for fradragsberettigede. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling.

Skattestyrelsen tog herefter stilling til, hvorvidt de resterende omkostninger, som ikke kunne fradrages efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, ville kunne fradrages som driftsomkostninger efter Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

Almenvelgørende eller almennyttige formål

SKM2021.58.LSR

- Sagen omhandlede, hvorvidt en uddeling fra en fond (H1) til ansøgeren (G2 ApS) til projektet “Projekt A” kan anses som en almennyttig uddeling.
- **Faktum:** H1 påtænkte at foretage en uddeling til Projekt A. Projekt A var et uddannelsesprogram, der havde til formål at tilføre ledere i danske industrivirksomheder en række kompetencer, som er typiske for iværksætermiljøet. Uddelingen skulle ske til G2 ApS, der er et anpartsselskab, som i samarbejde med et universitet, ville stå for projektet. Projektets indhold var at matche iværksættervirksomheder, som havde kompetencebehov i deres bestyrelser eller på anden måde med ledere, der potentielt kunne passe ind. En leder ville herefter blive knyttet til en matchende startup-virksomhed. Forløbet skulle afsluttes med en konference, hvor interessenter skulle inviteres, og hvor projektets resultater skulle fremlægges.

Der blev ved vurderingen henset til:

- at uddelingen blev anset for **overvejende at have et erhvervsmæssigt formål**, jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven, pkt. 55, og forarbejderne til fondsbeskatningslovens § 4.
- Projektets målgruppe blev anset for at være erhvervsledere, der specifikt har med opstartsvirksomheder og iværksætterier at gøre, og projektet blev derfor **ikke anset for at komme en vis videre kreds til gode afgrænset efter retningslinjer med et objektivt præg**, jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven, pkt. 55.

Resultat: Landsskatteretten fandt, at der ikke var tale om en almennyttig uddeling. Uddelingen var derfor ikke fradragsberettiget efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Efterbeskatning

SKM2021.257.SR

Spørgsmål: Kan Skatterådet bekræfte, at en efterbeskatning af en hensættelse fra indkomståret 2015 i indkomståret 2020 vil medføre overgang til lagerprincip for porteføljeaktier med virkning for indkomståret 2020?

Faktum: Fonden havde en hensættelse fra 2015, som ikke ville blive uddelt fuld ud inden udløbet af indkomståret 2020. Beløbet til efterbeskatning udgør 0 kr., eftersom den resterende hensættelse omfatter de beløb, som ikke efterbeskattes, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5, 2. pkt.

Afgørende for vurderingen:

Hensættelser som følge af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, 7. pkt., sidestilles med uddelinger.

Resultat: Skatterådet bekræftede, at der var sket et brud på adgangen til at anvende realisationsprincippet efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, 11. pkt., og at fonden skal overgå til at anvende lagerprincippet fra og med det pågældende indkomstår.

Med det pågældende indkomstår i bestemmelsen henvistes til det indkomstår, hvori efterbeskatningen blev udløst, således at overgangen i det konkrete tilfælde indtrådte fra og med indkomståret 2020.

Nedsættelse af grundkapital

SKM2021.453.SR

Spørgsmål: Kan det bekræftes, at en nedsættelse af den registrerede grundkapital med 36.293.977 kr., der er gennemført i 20xx, ikke skal indgå i den skattepligtige indkomst for 20xx eller noget andet indkomstår?

Faktum: I forbindelse med registrering af en fusion hos Erhvervsstyrelsen i december 20xx mellem A Almene Fond (som er erhvervsdrivende fond og registreret hos Erhvervsstyrelsen) og B's Legatfond (som var en ikke-erhvervsdrivende fond og registreret hos Civilstyrelsen) blev der anmeldt en fejlagtig kapitalforhøjelse. Hensigten var, at kun den prohiberede kapital fra B's Legatfond på 13.949.015 kr., som anført i fusionsbalancen, skulle tilgå grundkapitalen i den fortsættende enhed A Almene Fond. A har efterfølgende opnået tilladelse af Erhvervsstyrelsen til tilbageførsel (nedsættelse af grundkapitalen) af den for meget foretagne kapitalforhøjelse på 36.293.977 kr.

Afgørende for vurderingen:

- A ønskede at nedsætte den del af grundkapitalen, som var tilvejebragt via værdiregulering af værdipapirer på 6.845.700 kr. og opskrivning af ejendomme på 29.448.277 kr. Denne del af grundkapitalen stammede således ikke fra gaver, som fonden havde modtaget skattefrit, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. Dermed var forudsætningen for at kunne beskatte fonden af kapitalnedsættelsen efter den foreliggende praksis til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, således ikke til stede, fordi A ikke havde modtaget beløbene som skattefrie gaver, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Resultat: Skatterådet bekræftede, at nedsættelsen af grundkapitalen i den erhvervsdrivende fond ikke udløste skattepligt for fonden, fordi den nedsatte del af grundkapitalen ikke var tilgået kapitalen som skattefrie gaver.