

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9986 af 21/06/2022 (Gældende)

Familiefonde - ophævelse af udbyttebegrænsning - skattemæssig behandling

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0347513

Familiefonde - ophævelse af udbyttebegrænsning - skattemæssig behandling

Skatterådet kunne i dette bindende svar bekræfte, at en fond skattefrit kunne modtage kapitalandele i et nystiftet holdingselskab.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at et selskab kunne ophæve udbyttebegrænsninger for B-kapitalandele, uden at dette ville få skattemæssige konsekvenser for Fonden eller Spørgers børn, der alle ejede B-kapitalandele i selskabet.

Spørger ejede et holdingselskab, som donerede et kontant beløb til Fonden, hvilket Skatterådet bekræftede kunne ske uden skattemæssige konsekvenser for både Fonden og Spørger.

Skatterådsmøde 21. juni 2022 - SKM2022. 396. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Fonden kan modtage kapitalandelene i det nystiftede holdingselskab skattefrit?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for A og B?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers holdingselskabs kontante donation til Fonden kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at en kontant donation til Fonden ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger i det tilfælde, at den kontante donation gives af Spørgers holdingselskab?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja
5. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

1.1 Parter

Spørger, M, er eneanpartshaver i Holding ApS. Spørgers børn, A og B, er eneanpartshavere i henholdsvis A Holding ApS og B ApS.

Disse tre selskaber ejer i fællesskab kapitalandelene i M Invest ApS (herefter "Selskabet"), der igen ejer kapitalandele i nogle aktive selskaber, jf. nedenfor.

1.2 Selskabet

H-koncernen, som Selskabet er moderselskab for, er globalt førende inden for design, udvikling og produktion af bagagehåndteringssystemer til lufthavnsindustrien.

M Holding ApS, A Holding ApS og B Holding ApS udgør tilsammen Selskabets ejerkreds. Selskabets samlede selskabskapital på nom. X kr. er inddelt i tre kapitalandelsklasser: A-kapitalandele, B-kapitalandele og C-kapitalandele.

A-kapitalandelene udgør nom. kr. X og giver ret til én stemme pr. kapitalandel á nom. 1 kr., samt en førsteprioritets udbyttepræference på i alt X kr. med tillæg af en rente på 9 % p.a., jf. pkt. 5.1 i vedtægterne. Som det fremgår nedenfor, er dette samlede udbytte på i alt X kr. fuldt ud betalt i regnskabsåret 2017/2018.

B-kapitalandelene udgør nom. X kr. og giver én stemme pr. kapitalandel á nom. X kr., idet ingen B-kapitalejer dog kan afgive stemmer for mere end 10 % af Selskabets samlede kapital. B-kapitalandelene giver en tidsubegrænset andenprioritets udbyttepræference på 10 % af koncernens koncernresultat efter skat, dog max. X kr. om året (reguleret efter nettoprisindekset), jf. pkt. 5.2 (1) i Vedtægterne.

C-kapitalandelene udgør nom. U kr., giver ingen stemmer og er uden repræsentationsret. C-kapitalandelene har ingen særlige økonomiske rettigheder og modtager således alene udbytte og andre uddelinger med respekt af A- og B-kapitalandelenes økonomiske rettigheder, jf. pkt. 5.2 (2) i Vedtægterne.

Det kan af Selskabets seneste tre offentliggjorte regnskaber udledes, at der i regnskabsåret 2017/2018 er udloddet X kr. i udbytte, i regnskabsåret 2018/2019 er udloddet X kr. og i regnskabsåret 2019/2020 er udloddet X kr. i udbytte. A-kapitalandelene har udtømt deres vedtægtsmæssige ret til at modtage udbytte.

M Holding ApS ejer nom. X kr. A-kapitalandele og nom. X kr. B-kapitalandele. M Holding ApS har således en samlet ejerandel i Selskabet på X % og en stemmeandel på 100 %.

A Holding ApS ejer nom. X kr. C-kapitalandele i Selskabet. A Holding ApS har således en ejerandel i Selskabet på X % og har ingen stemmerettigheder eller særlige økonomiske rettigheder i Selskabet. B Holding ApS ejer nom. X kr. C-kapitalandele i Selskabet. B Holding ApS har således også en ejerandel i Selskabet på X % og har ingen stemmerettigheder eller særlige økonomiske rettigheder i Selskabet.

Figuren nedenfor viser den nuværende koncernstruktur:

1.3 Stiftelse af Holdingselskabet

Med henblik på at forberede den overdragelse til Fonden, som beskrives i denne ansøgning, skal M Holding ApS stifte Holdingselskabet.

M Holding ApS vil indskyde sine B-kapitalandele i Selskabet, nom. X kr. i Holdingselskabet.

Efter stiftelse af Holdingselskabet vil Selskabets samlede selskabskapital være fordelt mellem parterne som følger: M Holding ApS ejer nom. X kr. A-kapitalandele, svarende til en ejerandel i Selskabet på X %.

A Holding ApS ejer fortsat nom. X kr. C-kapitalandele i Selskabet. A Holding ApS har en ejerandel i Selskabet på X %.

B Holding ApS ejer fortsat nom. X kr. C-kapitalandele i Selskabet. B Holding ApS har en ejerandel i Selskabet på X %.

Holdingselskabet ejer nom. X kr. B-kapitalandele i Selskabet. Holdingselskabet har en ejerandel i Selskabet på 10 % og har én stemme samt en tidsubegrænset andenprioritets udbyttepræference på 10 % af koncernens koncernresultat efter skat, dog max. X kr. om året (reguleret efter nettoprisindekset), jf. pkt. 5.2 (1) i Vedtægterne.

Figuren nedenfor viser koncernstrukturen efter stiftelse af Holdingselskabet

1.4 Stiftelse af M Invest II ApS og skattefri aktieombytning

Umiddelbart efter den ovenstående overdragelse af B-kapitalandele til Holdingselskabet, vil M Holding ApS, A Holding ApS og B Holding ApS stifte et nyt anpartsselskab ved navn "M Invest II ApS".

M Holding ApS, A Holding ApS og B Holding ApS vil, efter stiftelsen af M Invest II ApS, lade M Invest II ApS erhverve M Holding ApS', A Holding ApS' og B Holding ApS' anpartar i Selskabet. Herefter er det hensigten, at Selskabets anpartar i J A/S udloddes til M Invest II ApS, jf. nærmere herom under pkt. 1.5.

Formålet med stiftelsen af M Invest II ApS og den senere udlodning af J A/S er at udskille J A/S til en selvstændig "gren", der kun ejes af de eksisterende kapitalejere. Fonden skal således alene opnå (indirekte) ejerskab til Selskabets investeringer i H ApS og ikke til J A/S. Dette skyldes en ejeraftale i

J A/S, der forhindrer, at Fonden kan blive medejer af dette selskab.

Figuren nedenfor viser koncernstrukturen efter stiftelsen af M Invest II ApS:

1.5 Udlodning af J A/S

Selskabet påtænker at udlodde J A/S til M Invest II ApS. Det forudsættes, at Holdingselskabet i udlodningsåret har udtømt sin udbyttepræference på 10 % af koncernens koncernresultat efter skat, dog max. X kr. om året, jf. pkt. 1.2, således at Holdingselskabet ikke får del i udlodningen af J A/S.

Figuren nedenfor viser koncernstrukturen efter Selskabets udlodning af J A/S til M Invest II ApS:

1.6 Stiftelse af Fonden

Fonden stiftes af M Holding ApS som en almennyttig fond.

Det fremgår blandt andet af fondens fundats, at:

" Fundats for Fonden

(...)

2. Formål

2.1 Fonden har til formål at være en almennyttig, almenvelgørende og humanitær fond, hvis overskud uddeles efter reglerne i punkt 2.2-2.3.

2.2 Fonden skal af fondens overskud støtte almennyttige, almenvelgørende eller humanitære formål, herunder støtte frivilliges indsats for udsatte grupper i samfundet og støtte forskning og uddannelse indenfor sundhed, miljø, teknologi og vedvarende energi.

2.3 Støtte kan ske til almennyttige, almenvelgørende eller humanitære aktiviteter varetaget af fonden selv eller i samarbejde med andre samt til foreninger og andre organisationer med almennyttigt, almenvelgørende eller humanitære formål, til offentlige institutioner og myndigheder, til virksomheders almennyttige, almenvelgørende eller humanitære projekter og til enkeltpersoner, forudsat at uddelingen til enkeltpersonen kan anses som almennyttig, almenvelgørende eller humanitær. Støtte skal kunne ydes i

enhver form, herunder i form af donationer, interne uddelinger, ydelse af lån, sikkerhedsstillelse og andre støtteformer.

2.4 Fonden udøver virksomhed som moderfond for M Holding ApS, samt indirekte gennem denne virksomheds kapitalandele og andre investeringer i erhvervsdrivende virksomheder af enhver art. Investeringerne må ikke være i brancher eller i virksomheder, som efter bestyrelsens skøn virker til skade for de formål, som fonden skal støtte. Fonden må eksempelvis ikke investere i virksomheder indenfor forsvarsindustrien.

(...)

3. Forholdet til stifter

3.1 Fonden er stiftet af M Holding ApS.

3.2 Der er ikke tillagt stifter eller andre særlige rettigheder eller fordele i forbindelse med stiftelsen af fonden.

3.3 Fondens midler kan ikke på noget tidspunkt gå tilbage til stifter eller væsentlige gavegivere.

(...)

6. Bestyrelsen

6.1 Fonden ledes af en bestyrelse, der består af tre medlemmer, som udpeges på følgende måde:

A. En person udpeges af A, og subsidiært af et flertal af A's myndige descendenter. Dette medlem benævnes Medlem A.

B. En person udpeges af B, og subsidiært af et flertal af B's myndige descendenter. Dette medlem benævnes Medlem B.

C. En person udpeget i enighed af Medlem A og Medlem B. Dette medlem benævnes Medlem C.

(...)

6.5 Hverken A, B eller deres respektive nærtstående skal kunne være medlemmer af bestyrelsen.

(...)

11. Ændring af fundatsen og likvidation

(...)

11.5 I tilfælde af opløsning skal fondens likvidationsprovenu anvendes i overensstemmelse med bestemmelsen om anvendelse af fondens overskud, jf. punkt 2.2-2.3. Anvendelsen af likvidationsprovenuet skal godkendes af fondsmyndigheden."

1.7 Overdragelse af Holdingselskabet til Fonden

M Holding ApS overdrager samtlige kapitalandele i Holdingselskabet til Fonden vederlagsfrit.

Ved overdragelse af Holdingselskabet til Fonden, vil M Holding ApS angive, at kapitalandelene i Holdingselskabet skal tilfalde Fondens grundkapital.

Figuren nedenfor viser koncernstrukturen efter M Holding ApS' overdragelse af samtlige kapitalandele i Holdingselskabet til Fonden (den endelige struktur):

1.8 Ophævelse af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandele i Selskabet

Umiddelbart efter M Holding ApS' overdragelse af Holdingselskabet til Fonden påtænker Spørgerne at ophæve den nuværende udbyttebegrænsning på B-kapitalandelene i Selskabet, således at B-kapitalandelene og C-kapitalandelene har samme udbytterettigheder.

Baggrunden for ophævelse af udbyttebegrænsningen på B-kapitalandelene er at sørge for, at Fonden får tilstrækkelige midler til at tilgodese Fondens formål. Det vurderes, at dette bedst opnås ved at sikre, at B-kapitalandelene har samme økonomiske rettigheder som C-kapitalandelene.

Ophævelsen af udbyttebegrænsningen af B-kapitalandelene gennemføres ved en ændring af Vedtægterne, således at den nuværende formulering af pkt. 5.2 bortfalder og i stedet formuleres som følger:

"Når der er sket fordeling af provenu til indehavere af A-kapitalandele i overensstemmelse med punkt 5.1 fordeles ethvert yderligere udbytte mellem B-kapitalejernes og C-kapitalejernes andel af den samlede nominelle B-selskabskapital og C-selskabskapital. Ved udbytte i dette punkt forstås ethvert provenu hidrørende fra udlodning af dividende eller udbetaling for tilbagekøb af kapitalandele, kapitalnedsættelse eller enhver anden form for udlodning fra selskabet uden selskabets opløsning."

Som nyt pkt. 5.3 indsættes følgende:

"I tilfælde af selskabets opløsning, hvad enten som følge af solvent eller insolvent likvidation, konkurs, omdannelse eller anden for form for oplysning af selskabet, skal likvidationsprovenu der ikke udbetales til A-kapitalejerne, jf. pkt. 5.1, fordeles blandt B-selskabskapital og C-selskabskapital."

Efter Holdingselskabet er overdraget til Fonden påtænker M Holding ApS, at foretage en kontant donation, foreløbigt på X kr. til Fonden. Gavegiveren vil angive, at donationen skal tilfalde Fondens grundkapital.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Skattestyrelsen bedes bekræfte, at Fonden kan modtage kapitalandelene i Holdingselskabet uden skattemæssige konsekvenser.

En gave kan tilfalde en fond enten ved stiftelsen af fonden eller ved en senere disposition. I lighed med aktieselskaber er fonde som udgangspunkt skattepligtige af gaver, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1.

En fond, der ikke er familiefond, kan skattefrit modtage en gave, der er bestemt til at tilfalde grundkapitalen og dermed ikke kan anvendes til uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. En familiefond er en fond, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden mv. eller fortrinsret til at besætte bestemte stillinger mv., dog ikke hvervet som medlem af bestyrelsen, jf. fondslovens § 7 og lov om erhvervsdrivende fonde § 28.

Fonden er ikke en familiefond, jf. fondslovens § 7 og lov om erhvervsdrivende fonde § 28, idet der i Fundatsen ikke er bestemmelser, der tilgodeser medlemmer af bestemte familier. Der henvises til pkt. 1.6 i anmodningen til Skatterådet.

Det er bestemt, at kapitalandelene i Holdingselskabet skal tilfalde Fondens grundkapital. Den vederlagsfri overdragelse af Holdingselskabet til Fonden skal således ikke medregnes i Fondens skattepligtige indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Endelig vil Fonden kunne modtage udbytter fra Holdingselskabet skattefrit, idet Fonden ejer mindst 10 % af kapitalandelene i Holdingselskabet, jf. fondsbeskatningslovens § 10, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2. Det er derfor Spørgernes opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 1 med "Ja".

Spørgsmål 2

Skattestyrelsen bedes bekræfte, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Det er Spørgernes opfattelse, at ophævelse af udbyttebegrænsningerne på B-kapitalandelene i Selskabet skal sidestilles med Holdingselskabets afståelse af kapitalandelene, samtidig med at disse generhverves uden udbyttebegrænsningen. Dispositionen udgør ikke en forringelse af værdien af Holdingselskabet. Tværtimod må det antages, at værdien af Holdingselskabet forøges ved, at dets kapitalandele i Selskabet ikke er underlagt udbyttebegrænsninger. Der henvises til pkt. 3.2 i anmodningen til Skatterådet.

Ophævelse af udbyttebegrænsningerne indebærer således ikke et forbrug af Fondens grundkapital med den konsekvens, at betingelserne for skattefrihed i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, ikke længere er opfyldt.

Der er Spørgernes opfattelse, at ophævelsen af udbyttebegrænsningerne for B-kapitalandelene i Selskabet ikke har skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Det er på den baggrund Spørgernes opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 2 med "Ja".

Spørgsmål 3

Skattestyrelsen bedes bekræfte, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet, som beskrevet under pkt. 1.8, kan ske uden skattemæssige konsekvenser for A og B.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 30, at der ved afståelse forstås salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse. Af de konkrete bemærkninger til § 30 i lovforslag nr. 78 af 16. november 2005 følger, at hvis der foretages vedtægtsændringer i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse.

Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig skulle henses til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et så væsentligt andet indhold, at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. Endvidere vil der skulle henses til aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har et interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der i øvrigt opnås herved såvel skattemæssigt som økonomisk.

Vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, fx ved ændring af retten til udbytte, udbyttefordelingen eller en fastfrysning af kursværdien for en del af aktierne, vil normalt være en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil udgøre en afståelse.

Ændres de økonomiske rettigheder knyttet til en aktieklasse, fx ved ophævelse af en ret til forlods udbytte, mens der formelt ikke foretages ændringer i andre aktieklasser, vil også aktier tilhørende andre aktieklasser kunne anses for afstået, idet ændringen medfører en forskydning af de økonomiske rettigheder, som også berører de aktier, som ikke umiddelbart er berørt af vedtægtsændringen.

Der er en lang række afgørelser, der bekræfter, at en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder vil udgøre en afståelse, herunder fx TfS 1994, 133 LSR og SKM2020. 321. SR. Praksis viser imidlertid også, at en ændring i vedtægterne, der umiddelbart indebærer en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, men som ikke i praksis får nogen økonomisk betydning for aktionærerne ikke udgør en afståelse, herunder fx SKM2019. 268. SR, hvor en ophævelse af en forlods udbytteret ikke havde nogen betydning, idet selskabet altid havde udbetalt ens udbytter til de to aktieklasser i selskabet, og præferenceudbyttet havde aldrig haft selvstændig betydning, idet udbyttebetalingerne langt havde oversteget præferenceudbyttet.

3.2 Skattemæssige konsekvenser for Spørgerne ved ophævelse af udbyttebegrænsningerne for B-kapitalandelene i Selskabet

Ophævelse af udbyttebegrænsningerne for B-kapitalandelene i Selskabet indebærer to forskydninger af økonomiske rettigheder mellem indehaverne af B-kapitalandelene (Holdingselskabet) og C-kapitalandelene (M Invest II ApS), idet i) Holdingselskabets ret til at modtage udbytte ikke længere begrænses til X kr. årligt, og ii) M Invest II ApS kan modtage udbytte på lige fod med Holdingselskabet, idet B-kapitalandelens forlodsret til at modtage udbytte bortfalder.

Indehavere af A-kapitalandelene (M Holding ApS) berøres ikke af ophævelsen af udbyttebegrænsningen for B-kapitalandelene, idet udbytteudlodning for indehavere af A-kapitalandelene allerede blev udtømt ved Selskabets første udlodning i forbindelse med godkendelse af regnskabet for regnskabsåret 2017/2018. Det er derfor vores opfattelse, at A-kapitalandelene ikke skal anses for afstået, jf. aktieavancebeskatningslovens § 30. Dispositionen har derfor ingen skattemæssige konsekvenser for hverken M Holding ApS eller M.

For M Invest II ApS har afståelsen ingen skattemæssig betydning, idet M Invest II ApS ejer mindst 10 % af kapitalandelene i Selskabet (datterselskabsaktier). Gevinster og tab realiseret ved afståelse af datterselskabsaktier beskattes ikke. Der henvises til aktieavancebeskatningslovens §§ 8, jf. 4A.

Imidlertid udgør dispositionen en vederlagsfri afståelse af kapitalandele i Selskabet, hvorved Fonden opnår en fordel i A og B ideelle interesser.

Efter praksis anses en gave fra et selskab til en tredjepart for maskeret udbytte når det kontante bidrag tilgodeser hovedkapitalejerens personlige eller økonomiske interesser, jf. TfS 1995.454. Modsat vil en gave ikke anses for maskeret udbytte, hvis det kontante bidrag alene tilgodeser anpartshaverens ideelle interesser.

Praksis viser, at et kontant bidrag tilgodeser kapitalejerens ideelle interesser når det kontante bidrag gives til en fond med et almennyttigt eller almenvelgørende formål, jf. SKM2009. 29. HR.

Det er vores vurdering, at betingelserne for skattefritagelse alle er opfyldt, *idet* Fonden må anses for at have et almennyttigt formål, jf. argumentationen i pkt. 2.2 i Anmodningen til Skatterådet, *idet* A og B hverken har personlige eller økonomiske interesser i ophævelsen af udbyttebegrænsningerne da de tværtimod får en ringere ret til udbytte, og *idet* dispositionen ikke agtes gennemført forud for opnåelse af tilladelse om skattefrihed.

Det er på den baggrund Spørgernes opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 4 med "Ja".

Spørgsmål 4

Skattestyrelsen bedes bekræfte, at Spørgers holdingselskabs (M Holding ApS) kontante donation til Fonden kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

En fond, der ikke er en familiefond, kan skattefrit modtage en gave, der er bestemt til at tilfalde grundkapitalen og dermed ikke kan anvendes til uddeling, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. For en mere udførlig beskrivelse af betingelserne for skattefrihed ved gaver til fonde, der ikke er familiefonde, henvises der til pkt. 3.1.

Fonden er ikke en familiefond, jf. fondslovens § 7 og lov om erhvervsdrivende fonde § 28, idet der i Fundatsen ikke er bestemmelser, der tilgodeser medlemmer af bestemte familier.

Det er bestemt, at den kontante donation på X kr. fra M Holding ApS til Fonden skal tilfalde Fondens grundkapital. Den kontante donation til Fonden skal således ikke medregnes i Fondens skattepligtige indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Det er Spørgers opfattelse, at Fonden kan modtage den kontante donation på X kr. fra M Holding ApS skattefrit.

Det er på den baggrund Spørgernes opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 4 med "Ja".

Spørgsmål 5

Skattestyrelsen bedes bekræfte, at en kontant donation til Fonden ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger i det tilfælde, at den kontante donation gives af Spørgers holdingselskab.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, skal udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst. I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 1, nr. 1, udgør udbytte alt hvad der ydes til selskabets aktuelle kapitalejere.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6, omfatter udbytte også værdien af en gave, der ydes ved en helt eller delvist vederlagsfri overdragelse af aktier mv. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse. Denne bestemmelse gælder imidlertid ikke andre gaver end aktier mv., herunder kontante gaver.

Efter praksis anses et kontant bidrag for maskeret udbytte, når det kontante bidrag tilgodeser hovedkapitalejerens personlige eller økonomiske interesser, jf. TfS 1995.454. Modsat vil et kontant bidrag ikke anses for maskeret udbytte, hvis det kontante bidrag alene tilgodeser anpartshaverens ideelle interesser.

Praksis viser, at et kontant bidrag tilgodeser kapitalejerens ideelle interesser når det kontante bidrag gives til en fond med et almennyttigt eller almenvelgørende formål, jf. SKM2009. 29. HR, hvor en eneanpartshaver lod sit selskab yde en gave i form af et kontant bidrag til en almennyttig forening, der var godkendt til modtagelse af fradragsberettigede gaver efter ligningslovens § 8 A. Højesteret fandt det godtgjort, at gaven alene blev ydet for at tilgodese hovedanpartshaverens ideelle interesser, og udløste derfor ikke udbyttebeskatning hos hovedanpartshaveren. Det bemærkes, at godkendelse af foreningen efter ligningslovens § 8 A ikke var en betingelse for skattefrihed for hovedanpartshaveren, men havde alene bevismæssig værdi i forhold til kvalifikationen af fonden som almennyttig.

Afgørende for, at donationen kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Spørger er, at Fonden har et almennyttigt eller almenvelgørende formål, således at overdragelsen tilgodeser Spørgers ideelle interesser, og ikke Spørgers personlige eller økonomiske interesser.

Det må anses for godtgjort, at Fonden har et almennyttigt formål og at Spørgers personlige eller økonomiske interesser dermed ikke tilgodeses ved donationen. Der henvises til argumentationen under pkt. 2.2 i anmodning til Skatterådet.

Det er vores opfattelse, at M Holding ApS kontante donation til Fonden således ikke har nogen skattemæssige konsekvenser for Spørger.

Det er på den baggrund Spørgernes opfattelse, at Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 5 med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Fonden kan modtage kapitalandelene i det nystiftede holdingselskab skattefrit.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, hvorvidt overdragelse af aktier til den påtænkte, nystiftede fond udløser beskatning for fonden.

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, at gaver til fonde mv. omfattet af § 1, nr. 1 og 4, kun skal 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.

Familiefonde defineres i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, som fonde m.v., i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. § 28 i lov om erhvervsdrivende fonde, hvoraf det fremgår, at bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddeling, ikke har retsvirkning efter deres indhold i det omfang, fortrinsretten rækker videre end til personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og til en i forhold til disse ufødt generation.

Det fremgår af sagens oplysninger, at der er tale om indskud af kapitalandele til en nystiftet fond, der har som formål at være en almennyttig, almenvelgørende og humanitær fond. Der er ikke tillagt stifter eller andre særlige rettigheder eller fordele i forbindelse med stiftelsen af fonden. Hverken stiftere eller deres respektive nærtstående skal kunne være medlemmer af bestyrelsen i fonden, jf. fundatsens artikel 6.5.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at den nystiftede fond på baggrund af de foreliggende oplysninger om fondens formål må anses for almennyttig, og at fonden ikke er en familiefond, der tillægger medlemmer af en bestemt familie en fortrinsret til uddelinger eller bestemte stillinger i henhold til fondslovens § 7, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. Se nærmere spørgsmål 4.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Fonden kan modtage kapitalandelene i det nystiftede holdingselskab skattefrit.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Begrundelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ophævelsen af udbyttebegrænsningerne er til fordel for Fonden, idet værdien af Holdingselskabet forøges ved, at dets kapitalandele i Selskabet ikke længere er underlagt udbyttebegrænsninger.

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, skal gaver til fonde 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, dvs. hvis gaven tilfalder fondens frie reserver. Ophævelsen af udbyttebegrænsningerne på B-kapitalandelene i Selskabet kan ikke anses for en gave, der tilfalder fondens frie reserver, og skal ikke anvendes til uddeling. Det er heller ikke bestemt i vedtægten, at kapitalen skal anvendes til uddeling. Skattestyrelsen mener på baggrund heraf, at ophævelsen af udbyttebegrænsningerne for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at der er tale om en gave i form af værditilvækst af aktiver, der allerede er indskudt i fondes grundkapital. Dette udløser ikke skattepligt for den pågældende fond, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, idet det supplerende bemærkes, at der ikke er tale om en familiefond, jf. begrundelsen til spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at ophævelsen af udbyttebegrænsninger for B-kapitalandelene i Selskabet kan ske uden skattemæssige konsekvenser for A og B.

Begrundelse

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 30, at der ved afståelse forstås salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse. Af de specielle bemærkninger til § 30, se lovforslag L 78, FT 2005/06, følger, at hvis der foretages vedtægtsændring i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse.

Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse.

Ifølge Spørgerne skal ophævelsen af udbyttebegrænsningerne på B-kapitalandelene i Selskabet "*sidestilles med Holdingselskabets afståelse af kapitalandelene, samtidig med at disse generhverves uden udbyttebegrænsningen. Dispositionen udgør ikke en forringelse af værdien af Holdingselskabet. Tværtimod må det antages, at værdien af Holdingselskabet forøges ved, at dets kapitalandele i Selskabet ikke er underlagt udbyttebegrænsninger.*"

I SKM2020. 321. SR fandt Skatterådet, at en ændring af retten til udbytte mellem aktieklasserne medførte, at der skete en forskydning af selskabsdeltagernes økonomiske rettigheder.

I forlængelse heraf, er det Skattestyrelsens opfattelse, at en vedtægtsændring som beskrevet i faktum, vil indebære, at kapitalandelene må anses for afstået jf. aktieavancebeskatningslovens § 30, og genanskaffet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ophævelsen af udbyttebegrænsningerne i det konkrete tilfælde er til fordel for Fonden, idet værdien af Holdingselskabet forøges ved, at dets kapitalandele i Selskabet ikke

er underlagt udbyttebegrænsninger og at det samtidige tab af udbyttepræferencen på 10 % af koncernens koncernresultat i den forbindelse er af mindre betydning, når der henses til de store værdier i koncernen, der kan udloddes.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at ved vedtægtsændringen øges værdien af B-kapitalandelen i Selskabet, hvilket kommer Fonden til gode som aktionær. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at ejeren af B-kapitalandelene modtager et skattepligtigt tilskud fra C-kapitalandelsejerne. Se hertil Skatterådets afgørelse SKM2011. 643. SR, hvor Skatterådet tilkendegav, at ændringer i aktiers økonomiske rettigheder, der ensidigt tilgodeser én af to selskabsaktionærer, indebærer, at alle aktier må anses for afståede og nyanskaffede på tidspunktet for vedtægtsændringen. Skatterådet mente også, at det selskab, der tilgodeses, måtte anses for at have modtaget et skattepligtigt tilskud fra den anden selskabsaktionær.

Skattestyrelsen har i spørgsmål 1 fastslået, at fondens formål må anses for almennyttig, og at fonden ikke er en familiefond, der tillægger medlemmer af en bestemt familie en fortrinsret til uddelinger eller bestemte stillinger.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at det efter det oplyste er godtgjort, at ophævelsen af udbyttebegrænsningerne sker i A og B's ideelle interesse og ikke i deres personlige eller økonomiske interesser, da de efter en konkret vurdering ikke opnår fordele ved ophævelsen af udbyttebegrænsningerne.

Dette indebærer, at ophævelsen ikke har skattemæssige konsekvenser for A og B, og det stillede spørgsmål besvares derfor bekræftende, således at der ikke sker udbyttebeskatning

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørgers holdingselskabs kontante donation til Fonden kan ske uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Begrundelse

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, at gaver til bl.a. fonde, der er omfattet af fondslovens § 1, nr. 1 og 4, og som ikke er familiefonde, kun skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis gaven skal anvendes til uddeling eller det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling.

Det bemærkes, at fonden, jf. begrundelse under spørgsmål 1, ikke er en familiefond. Dette indebærer, at gaver til de bundne midler (grundkapitalen) i udgangspunktet er skattefritaget, idet grundkapitalen ikke er bestemt til uddeling.

Det fremgår af sagens oplysninger, at der - foruden at være tale om en overdragelse uden vederlæggelse - er tale om en gave, der er bestemt til at tilfalde Fondens grundkapital.

Skattestyrelsen er derfor enig med repræsentanten i, at Spørgers holdingselskabs kontante donation til Fondens grundkapital, er uden skattemæssige konsekvenser for Fonden.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at en kontant donation til Fonden ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger i det tilfælde, at den kontante donation gives af Spørgers holdingselskab.

Begrundelse

Det fremgår ligningslovens § 16 A, stk. 1, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Til udbytte henregnes i udgangspunktet alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. samme bestemmelses stk. 2.

I det foreliggende tilfælde er der tale om *kontantindskud* i en nystiftet fond, der tilfalder Fondens grundkapital. Spørgsmålet er allerede derfor ikke omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6. Efter denne bestemmelse beskattes værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af *aktier m.v.* i et selskab som udbytte, når gaven er ydet i aktionærens eller anpartshaverens ideelle interesse, medmindre der forinden er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4, og aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6, omfatter således ikke kontantindskud i en fond.

Det fremgår endvidere af forarbejderne til ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6, jf. de specielle bemærkninger til § 5, nr. 1, lovforslag L 29, FT 2020/21, at:

"Den foreslåede bestemmelse vedrører kun overdragelse af aktier m.v., dvs. aktier, anparter og andelsbeviser. Såfremt et selskab giver en gave, der ikke er aktier, eksempelvis ved at yde et kontant bidrag til en almennyttig forening, som er godkendt til at modtage fradragsberettigede gaver efter ligningslovens § 8 A, kan bidraget således stadig - efter en konkret vurdering - anses for at være ydet i aktionærens ideelle interesse og dermed ikke udløse udlodningsbeskatning af aktionæren, jf. f.eks. SKM2009. 29. HR. I denne sag lod en eneanpartshaver sit selskab yde en gave i form af et kontant bidrag til en forening, og Højesteret fandt det ikke godtgjort, at gaven blev ydet for at tilgodese andre interesser end hovedanpartshaverens ideelle interesse."

Dette indebærer, at det i den foreliggende sag skal afgøres efter de almindelige regler og den hidtidige praksis, om der skal ske udbyttebeskatning ved vederlagsfri overførsel af midler i form af et kontantindskud fra holdingselskabet til den nystiftede fond.

Ved afgørelsen af, om der er tale om maskeret udbytte, henses der efter praksis bl.a. til, om udgiftsafholdelsen udspringer af hovedanpartshaverens økonomiske eller personlige interesse, se Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. B. 3.5.2.1, om udgifter, der er selskabet uvedkommende.

I det foreliggende tilfælde er det spørgsmålet, om den vederlagsfri overførsel af midler fra anpartsselskabet til fonden direkte eller indirekte medfører en økonomisk eller personlig fordel for hovedanpartshaveren, der skal anses for maskeret udlodning til denne, jf. ligningslovens § 16 A.

Ved vurderingen af, om der er tale om en kontantoverførsel til en fond, der udspringer af hovedanpartshaverens ideelle interesse, og som ikke udløser beskatning som maskeret udbytte for hovedanpartshaveren, er det også uden for aktieavancebeskatningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4, af betydning, at overførslen sker til en fond, der har et almennyttigt og/eller almenvelgørende formål.

Det fremgår af SKM2009. 29. HR, at gaver som gives til en almennyttig forening, som udgangspunkt må forventes at blive ydet ud fra en ideel interesse i at fremme foreningens mål. Varetagelse af hovedanpartshaverens personlige interesse er således næppe foreneligt med et almennyttigt formål. Der skal dog altid ske en konkret vurdering af sagen.

Begrebet "almenvelgørende" omfatter tilfælde, hvor der ydes støtte til en videre kreds af personer, som er i økonomisk trang, mens begrebet "almennyttig" dækker over, at der tilgodeses en vis videre kreds af personer, hvis virke i samfundet, ud fra en i befolkningen almindelig fremherskende opfattelse, kan karakteriseres som nyttig, jf. UfR1999. 213. H. Af praksis som gengivet i Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. D. 9.9.1.1.3, følger, at fx sociale, videnskabelige, kulturelle formål og undervisningsformål vil kunne anses for almenyttige formål.

Familiefonde defineres i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, som fonde m.v., 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 visse foreninger og § 28 i lov om erhvervsdrivende fonde.

Det fremgår af sagens oplysninger, at der er tale om indskud af kapitalandele til en nystiftet fond, der har som formål at være en almenyttig, almenvelgørende og humanitær fond. Der er ikke tillagt stifter eller andre særlige rettigheder eller fordele i forbindelse med stiftelsen af fonden. Hverken stiftere eller deres respektive nærtstående skal kunne være medlemmer af bestyrelsen i fonden.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at den nystiftede fond på baggrund af de foreliggende oplysninger om fondens formål må anses for almenyttig, og at fonden ikke er en familiefond, der tillægger medlemmer af en bestemt familie en fortrinsret til uddelinger eller bestemte stillinger i henhold til fondslovens § 7, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Skattestyrelsen er på baggrund af det ovenstående derfor enig med repræsentanten i, at overførslen ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger, i det tilfælde, at den kontante donation gives af Spørgers holdingselskab.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16 A

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

(...)

6) Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

(...)

Stk. 4. Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige indkomst for modtageren:

(...)

4) Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det er en betingelse for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. (...)

(...)

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6

Gaver til fonde m.v. 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 m.v., 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 visse foreninger og § 28 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fonden m.v.s skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fond m.v.s 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.

Forarbejder

Af bemærkningerne til lov nr. 1836 af 8. december 2020 (LF 29 2020/21) fremgik bl.a. følgende:

"2.2.14. Overdragelse af erhvervsvirksomhed ejet via et holdingselskab

Det foreslås, at værdien af en gave, der ydes i aktionærens ideelle interesse ved et selskabs helt eller delvist vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et datterselskab, fremover skal beskattes som (maskeret) udbytte, medmindre der på forhånd er opnået en tilladelse fra Skatterådet til, at overdragelsen kan ske uden beskatning.

Efter de gældende regler er det ikke en betingelse for skattefrihed for hovedaktionæren, at der inden overdragelse af aktier til en fond m.v. med almennyttigt eller almenvelgørende formål er opnået en tilladelse fra Skatterådet. I praksis er de fleste overdragelser af aktier i selskaber, der driver erhvervsvirksomhed, dog formentlig alligevel først blevet gennemført efter opnåelse af et bindende svar, således at hovedaktionæren har haft sikkerhed for, at overdragelsen ikke ville udløse beskatning af maskeret udbytte.

Praksis

SKM2016. 374. SR

Skatterådet bekræftede, at en dansk almenvelgørende fond ikke ville være skattepligtig af en gave, når gaven ikke anvendtes til uddeling, jf. FBL § 3, stk. 6, jf. FBL § 1, stk. 1, nr. 1.

Det fremgik af oplysningerne, at indskud i fonden blev henført til fondens grundkapital, der ikke kunne uddeles.

SKM2016. 17. SR

Skatterådet besvarede benægtende, at en uddeling af højskolebygningerne samt den grund, hvorpå højskolebygningerne var opført, til X efter 10 år i givet fald ikke ville udløse skattepligt for spørger.

Spørger var en erhvervsdrivende byggefond. Grunden påtænkte apportindskudt til bygningsfondens grundkapital, mens øvrige anlægsudgifter skulle finansieres ved hjælp af frie midler.

Det fulgte af fast praksis, at uddeling af grundkapital udløste skattepligt, idet forudsætningen for skattefrihed ikke længere var til stede.

For så vidt angik bygningerne ville uddeling heraf ikke udløse skattepligt for bygningsfonden, idet værdien af disse påtænkte overdraget til bygningsfondens frie midler.

Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. D. 9.5.5.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

[...]

Gaver, der tilfalder grundkapitalen

Hvad enten der anvendes betegnelsen grundkapital, bunden kapital eller lignende, dækker den skattemæssige anvendelse af begreberne over kapital, som ikke kan uddeles.

Fonde mv. er kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6, 1 pkt. modsætningsvist.

Gaver, som ikke kan anvendes til uddeling, skal således ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. En gave kan tilfalde grundkapitalen enten ved stiftelse af fonden eller ved en disposition, hvorved grundkapitalen udvides.

Reglerne om gavebeskatning skal ses i sammenhæng med fondsloven og erhvervs-fondsloven.

De aktiver, der forelå ved fondens stiftelse samt aktiver, der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering, 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. Se FL § 9, stk. 1 og stk. 6.

Gaver til erhvervsdrivende fonde tilfalder kun grundkapitalen, hvis gavegiver udtrykkeligt har bestemt dette. Grundkapitalen kan kun nedsættes med henblik på uddeling, såfremt dette fremgår af vedtægten, jf. §§ 76 - 79 i lov om erhvervsdrivende fonde.

For andre fonde er det fondens bestyrelse, der beslutter, om aktiver, som senere tilfalder fonden som gave, skal anvendes til uddeling eller henlægges til fondens formue, medmindre gavegiver har truffet bestemmelse herom. Se FL § 9, stk. 2.

Gaver, der ikke tilfalder grundkapitalen

Fonde er skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling, eller hvis det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere tidsrum skal anvendes til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6.

Modtager en fond en gave fra en anden fond, som er beregnet til videreuddeling, er den modtagende fond skattepligtig af gaven. Se FBL § 3, stk. 6, 1. pkt.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 30

Ved afståelse forstås i denne lov salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse.

Forarbejder

Af bemærkningerne til lov nr. 78 af 16. november 2005 (LFF 2005-11-16 nr. 78) fremgik bl.a. følgende:

(...)

Foretages der *vedtægtsændringer* i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse. Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig skulle henses til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et så væsentligt andet indhold, at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. Endvidere vil der skulle henses til aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har et interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der i øvrigt opnås herved såvel skattemæssigt som økonomisk.

Vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, f.eks. ved ændring af retten til udbytte, udbyttefordelingen eller en fastfrysning af kursværdien for en del af aktierne, vil normalt være at anse for en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil være at sidestille med afståelse.

Praksis

SKM2022. 89. SR

Skatterådet fandt, at der ikke skulle ske beskatning ved nedsættelse af grundkapitalen. I sagen var der tale om nedsættelse på grundlag af avance af aktier, der oprindeligt var indskudt med skattefritagelse for fonden. Skatterådet fandt, at nedsættelsen ikke udløste beskatning, idet nedsættelsen ikke medførte, at grundkapitalen derved kom under det beløb, der oprindeligt var indskudt med skattefritagelse

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16 A

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

(...)

6) Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

(...)

Stk. 4. Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige indkomst for modtageren:

(...)

4) Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det er en betingelse

for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. (...)

(...)

Forarbejder

Af bemærkningerne til lov nr. 78 af 16. november 2005 (LFF 2005-11-16 nr. 78) fremgik bl.a. følgende:

(...)

Foretages der *vedtægtsændringer* i et selskab, som indebærer en ændring af aktiernes rettigheder, sidestilles dette efter praksis i visse tilfælde med en afståelse. Det beror på en konkret bedømmelse af sagens omstændigheder, hvorvidt vedtægtsændringen må sidestilles med afståelse. Ved denne vurdering vil der navnlig skulle henses til indholdet af ændringerne, herunder om de rettigheder, der er knyttet til en aktiepost, gennem en vedtægtsændring får et så væsentligt andet indhold, at der reelt ikke længere er identitet mellem aktierne før og efter ændringen. Endvidere vil der skulle henses til aktionærkredsens sammensætning - herunder om selskabet er ejet af få aktionærer, der eventuelt har et interessefællesskab, eller om selskabet er ejet af en bred kreds af investorer - sammenholdt med bevæggrundene for vedtægtsændringerne, og hvad der i øvrigt opnås herved såvel skattemæssigt som økonomisk.

Vedtægtsændringer, der medfører en forskydning af aktionærernes økonomiske rettigheder, f.eks. ved ændring af retten til udbytte, udbyttefordelingen eller en fastfrysning af kursværdien for en del af aktierne, vil normalt være at anse for en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil være at sidestille med afståelse.

Praksis

SKM2020. 321. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en vedtægtsændring i datterselskabet ikke skulle sidestilles med en afståelse i skattemæssig henseende for selskabsdeltagerne. Det blev ved afgørelsen tillagt vægt, at der sker en forskydning af selskabsdeltageres økonomiske rettigheder, idet der sker en ændring af retten til udbytte mellem aktieklasserne. Dertil kommer, at bevæggrundene for vedtægtsændringen må antages at være at nedbringe moms/skattebetalingen i forbindelse med vederlæggelsen mellem datterselskabet og Spørger.

SKM2019. 268. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en ændring af selskabets vedtægter, hvorefter en forlods udbytteret på de børsnoterede B-aktier blev ophævet, ikke medførte, at aktierne i selskabet skulle anses for afstået. Skat-testyrelsen kunne endvidere bekræfte, at en ændring af selskabets vedtægter, hvorefter opdelingen af selskabets aktier i unoterede A-aktier og noterede B-aktier blev ophævet til en noteret aktieklasse, kunne foretages uden at dette medførte, at aktierne i selskabet skulle anses for afstået.

SKM2011. 643. SR

Skatterådet tilkendegiver, at ændringer i aktiers økonomiske rettigheder, der ensidigt tilgodeser én af to selskabsaktionærer, indebærer, at alle aktier må anses for afståede og nyanskaffede på tidspunktet for vedtægtsændringen. Derudover er det Skatterådets opfattelse, at det selskab, der tilgodeses må anses for at have modtaget et skattepligtigt tilskud fra den anden selskabsaktionær.

SKM2009. 29. HR

Højesteret fandt det ikke godtgjort, at den gave, skatteyderen som eneanpartshaver lod sit selskab yde G1 Mission, blev givet i strid med de selskabsretlige regler, eller at gaven blev ydet for direkte eller indirekte at tilgodese andre interesser end hans ideelle interesse i at fremme foreningens almennyttige formål. Det gjaldt, selv om hans hustru var medlem af foreningen og virkede som såkaldt "præceptor" til fremme af foreningens aktiviteter. Højesteret fandt det på denne baggrund ikke godtgjort, at der forelå skattepligtig maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A.

TfS1994, 133 LSR

Landsskatteretten fandt, at en vedtægtsændring indebar en så væsentlig og afgørende ændring af de rettigheder, der var knyttet til samtlige aktier i selskabet, at aktierne skattemæssigt måtte anses for afstået.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16 A

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

(...)

6) Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

(...)

Stk. 4. Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige indkomst for modtageren:

(...)

4) Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det er en betingelse for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. (...)

(...)

Fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6

Gaver til fonde m.v. 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 m.v., 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 visse foreninger og § 28 i lov om erhvervsdrivende fonde, medregnes ved opgørelsen af fonden m.v.s skattepligtige indkomst, såfremt der er tale om en gave, hvorved en fond m.v.s 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.

Forarbejder

Af bemærkningerne til lov nr. 1836 af 8. december 2020 (LF 29 2020/21) fremgik bl.a. følgende:

"2.2.14. Overdragelse af erhvervsvirksomhed ejet via et holdingselskab

Det foreslås, at værdien af en gave, der ydes i aktionærens ideelle interesse ved et selskabs helt eller delvist vederlagsfrie overdragelse af aktier m.v. i et datterselskab, fremover skal beskattes som (maskeret) udbytte, medmindre der på forhånd er opnået en tilladelse fra Skatterådet til, at overdragelsen kan ske uden beskatning.

Efter de gældende regler er det ikke en betingelse for skattefrihed for hovedaktionæren, at der inden overdragelse af aktier til en fond m.v. med almennyttigt eller almenvelgørende formål er opnået en tilladelse fra Skatterådet. I praksis er de fleste overdragelser af aktier i selskaber, der driver erhvervsvirksomhed, dog formentlig alligevel først blevet gennemført efter opnåelse af et bindende svar, således at hovedaktionæren har haft sikkerhed for, at overdragelsen ikke ville udløse beskatning af maskeret udbytte.

Praksis

SKM2016. 374. SR

Skatterådet bekræftede, at en dansk almenvelgørende fond ikke ville være skatte-pligtig af en gave, når gaven ikke anvendtes til uddeling, jf. FBL § 3, stk. 6, jf. FBL § 1, stk. 1, nr. 1.

Det fremgik af oplysningerne, at indskud i fonden blev henført til fondens grundkapital, der ikke kunne uddeles.

SKM2016. 17. SR

Skatterådet besvarede benægtende, at en uddeling af højskolebygningerne samt den grund, hvorpå højskolebygningerne var opført, til X efter 10 år i givet fald ikke ville udløse skattepligt for spørger.

Spørger var en erhvervsdrivende byggefond. Grunden påtænkte apportindskudt til bygningsfondens grundkapital, mens øvrige anlægsudgifter skulle finansieres ved hjælp af frie midler.

Det fulgte af fast praksis, at uddeling af grundkapital udløste skattepligt, idet forudsætningen for skattefrihed ikke længere var til stede.

For så vidt angik bygningerne ville uddeling heraf ikke udløse skattepligt for bygningsfonden, idet værdien af disse påtænkte overdraget til bygningsfondens frie midler.

Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. D. 9.5.5.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

[...]

Gaver, der tilfalder grundkapitalen

Hvad enten der anvendes betegnelsen grundkapital, bunden kapital eller lignende, dækker den skattemæssige anvendelse af begreberne over kapital, som ikke kan uddeles.

Fonde mv. er kun skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6, 1 pkt. modsætningsvist.

Gaver, som ikke kan anvendes til uddeling, skal således ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. En gave kan tilfalde grundkapitalen enten ved stiftelse af fonden eller ved en disposition, hvorved grundkapitalen udvides.

Reglerne om gavebeskatning skal ses i sammenhæng med fondsloven og erhvervs-fondsloven.

De aktiver, der forelå ved fondens stiftelse samt aktiver, der modsvarer overskud, som er henlagt til konsolidering, 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. Se FL § 9, stk. 1 og stk. 6.

Gaver til erhvervsdrivende fonde tilfalder kun grundkapitalen, hvis gavgiver udtrykkeligt har bestemt dette. Grundkapitalen kan kun nedsættes med henblik på uddeling, såfremt dette fremgår af vedtægten, jf. §§ 76 - 79 i lov om erhvervsdrivende fonde.

For andre fonde er det fondens bestyrelse, der beslutter, om aktiver, som senere tilfalder fonden som gave, skal anvendes til uddeling eller henlægges til fondens formue, medmindre gavgiver har truffet bestemmelse herom. Se FL § 9, stk. 2.

Gaver, der ikke tilfalder grundkapitalen

Fonde er skattepligtige af gaver, som er bestemt til uddeling, eller hvis det i vedtægterne er bestemt, at kapitalen i løbet af et nærmere tidsrum skal anvendes til uddeling. Se FBL § 3, stk. 6.

Modtager en fond en gave fra en anden fond, som er beregnet til videreuddeling, er den modtagende fond skattepligtig af gaven. Se FBL § 3, stk. 6, 1. pkt.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1

Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

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.

Fondslovens § 7

Bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddeling fra en fond, har ikke retsvirkning efter deres indhold, i det omfang fortrinsretten rækker videre end til personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og til en i forhold til disse ufødt generation.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 gælder tilsvarende for bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til at indtage en bestemt stilling eller til på anden måde, herunder i form af arbejdsvederlag, at oppebære økonomiske ydelser fra fonden eller fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. Dette gælder dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen.

Ligningslovens § 16 A, stk. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1 og nr. 6

Til udbytte henregnes:

Nr. 1. Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3, og afståelsessummer omfattet af § 16 B, stk. 1.

Nr. 6. Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

Cirkulære til ligningsloven nr. 72 af 17. april 1996

20.1. Ligningslovens § 8 A - gaver til almennyttige foreninger m.v.

[...]

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 uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer med 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 inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Almennyttige formål foreligger, såfremt støtten kommer en vis videre kreds til gode, og såfremt 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 formål. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer kan anses for almennyttige.

Derimod kan organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke anses for almennyttige.

Det almenvelgørende eller almennyttige formål skal være angivet i vedtægterne.

Det er i almindelighed uden betydning for spørgsmålet, om et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om aktiviteten udøves her i landet eller i udlandet. Det er dog et ufravigeligt krav, at administrationen af de midler, der kommer formålet til gode, finder sted her i landet. [...]

Forarbejder

Specielle bemærkninger til § 5, nr. 1, (ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6) i lovforslag L 29, FT 2020/21

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, skal udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, henregnes til udbytte alt, hvad der udloddes til en aktuel aktionær eller andelshaver. Efter praksis omfatter denne bestemmelse både kontante midler og fordele, som bliver stillet til rådighed for en hovedaktionær eller -andelshaver. Hvis der ikke er tale om en i selskabet vedtaget udbyttelodning, taler man i praksis om beskatning af maskeret udbytte. Maskeret udbytte omfatter situationer, hvor et selskab afholder en udgift i hovedaktionærens interesse, f.eks. hvis selskabet afholder udgifterne til aktionærens private fødselsdagsfest, eller hvis hovedaktionæren ikke betaler for en fordel, f.eks. hvis hovedaktionæren kan gå på jagt på selskabets ejendom, uden at der betales en jagt-leje til selskabet.

En aktionær kan lade sit selskab give gaver til en fond, herunder vederlagsfrit overdrage aktier i et datterselskab. Har aktionæren en personlig eller økonomisk interesse i overdragelsen, kan beløbet efter en konkret vurdering anses for at have passeret aktionærens økonomi, og aktionæren vil i så fald blive udlodningsbeskattet af beløbet (maskeret udlodning).

I praksis har det imidlertid i visse situationer været anerkendt, at aktionæren kan lade sit holdingselskab give aktier i et underliggende selskab, hvori den erhvervsmæssige virksomhed drives, til en fond, uden at

dette medfører udlodningsbeskatning af aktionæren. For at der i en sådan situation ikke sker udlodningsbeskatning af aktionæren, er det en betingelse, at aktierne gives til en fond, der er almennyttig eller almenvelgørende, således at den interesse, der tilgodeses, er aktionærens ideelle interesse i modsætning til vedkommendes personlige eller økonomiske interesse.

Afgørelsen af, om gaven udløser beskatning som maskeret udbytte hos aktionæren, beror på en konkret vurdering.

Det overdragende selskab er ikke skattepligtigt af overdragelsen, hvis der er tale om en overdragelse af datterselskabsaktier til fonden, da et selskabs afståelse af gave i form af aktier, hvis denne sker til fondens grundkapital, og der ikke er tale om en familiefond. Samlet set kan der således efter gældende regler - hvis en række betingelser er opfyldt - ske overdragelse af erhvervsvirksomhed til en fond uden nogen beskatning.

Det foreslås i § 16 A, stk. 2, nr. 6, at til udbytte henregnes også værdien af en gave, der ydes ved en helt eller delvist vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en aktionær, der udnytter sine aktionærbeføjelser til at lade et selskab yde en gave i form af aktier, der overdrages helt eller delvist vederlagsfrit, fremover som udgangspunkt vil blive beskattet af gavens værdi som maskeret udlodning ikke blot i de tilfælde, hvor gaven må anses for ydet i aktionærens økonomiske eller personlige interesse, men også hvor gaven ydes i aktionærens ideelle interesse, som beskrevet ovenfor under beskrivelsen af gældende ret. Derved vil den ovenfor beskrevne fremgangsmåde efter den foreslåede bestemmelse fremover som udgangspunkt ikke kunne anvendes til at overdrage en erhvervsvirksomhed til en fond uden beskatning. Den foreslåede bestemmelse skal dog ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til bestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 4, hvorefter der fortsat vil være mulighed for at yde denne form for gaver uden skattemæssige konsekvenser for aktionæren, såfremt der inden overdragelsen er opnået tilladelse fra Skatterådet.

Et eksempel, hvor der fremover vil kræves en forudgående tilladelse fra Skatterådet, for at aktierne kan overdrages skattefrit for hovedaktionæren, vil være overdragelse af aktier til en fond med et almennyttigt formål, som f.eks. en fond, hvis formål er at bidrage med beløb til indkøb af hospitalsudstyr til hospitalerne, jf. SKM2018. 79. SR.

Såfremt der sker en overdragelse af aktier i et selskab mod betaling af aktiernes værdi, anses overdragelsen ikke for at være sket i aktionærens ideelle interesse, hvorfor aktionæren ikke vil skulle beskattes af maskeret udlodning. Dette vil der ikke efter den foreslåede bestemmelse blive ændret på. Ydes der alene en delvis betaling for aktiernes værdi, vil aktionæren efter den foreslåede bestemmelse skulle beskattes af maskeret udlodning for den resterende del, såfremt overdragelsen sker i aktionærens ideelle interesse.

Den foreslåede bestemmelse vedrører kun overdragelse af aktier m.v., dvs. aktier, anparter og andelsbeviser. Såfremt et selskab giver en gave, der ikke er aktier, eksempelvis ved at yde et kontant bidrag til en almennyttig forening, som er godkendt til at modtage fradragsberettigede gaver efter ligningslovens § 8 A, kan bidraget således stadig - efter en konkret vurdering - anses for at være ydet i aktionærens ideelle interesse og dermed ikke udløse udlodningsbeskatning af aktionæren, jf. f.eks. SKM2009. 29. HR. I denne sag lod en eneanpartshaver sit selskab yde en gave i form af et kontant bidrag til en forening, og Højesteret fandt det ikke godtgjort, at gaven blev ydet for at tilgodese andre interesser end hovedanparts-haverens ideelle interesse.

Betænkning til lovforslag L 133, FT 1983/84 (fondslovens § 7).

Til nr. 5. Den foreslåede regel svarer til § 7 i fondsudvalgets forslag. Reglen vil kun omfatte nye fonde, jfr. ændringsforslag nr. 32. Baggrunden herfor er, at en anvendelse af reglerne på eksisterende fonde ville indebære et afgørende brud med den hidtidige retstilstand og kunne rejse spørgsmål om forholdet til grundlovens § 73.

Specielle bemærkninger til § 28 (erhvervsfondsloven), lovforslag L 154, FT 2013/14

[...]

Efter det foreslåede stk. 1 har bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddeling fra en fond, ikke retsvirkning efter deres indhold, i det omfang fortrinsretten rækker videre end til personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og til én i forhold til disse ufødt generation.

Afgørende for, om bestemmelsen finder anvendelse, er, om de pågældende begunstigede familier har en fortrinsret til ydelser af formuen, eller om familiemedlemmerne alene har adgang til sammen med andre berettigede at modtage ydelser, således at valget mellem dem og andre berettigede træffes af bestyrelsen på grundlag af de i vedtægten fastsatte regler. Det er således vigtigt at slå fast, at bestemmelsen ikke hindrer, at der sker uddelinger til familiemedlemmer på lige fod med andre, der ligeledes er omfattet af vedtægtens bestemmelser om fondens resultatanvendelse. Det er alene fortrinsretten, der er omfattet af bestemmelsens begrænsning.

Retsvirkningerne af, at en eller flere familier begunstiges i videre omfang end tilladt efter den foreslåede bestemmelse, medfører som hovedregel ikke, at fondsdannelsen er ugyldig. De pågældende ulovlige bestemmelser vil dog være uvirksomme. Konkret kan hele fondsdannelsen som følge af de konkrete særlige omstændigheder dog blive kendt ugyldig.

Når de lovligt begunstigede ikke længere eksisterer, føres fonden videre til begunstigelse af de øvrige eller eventuelt ændrede formål i vedtægten enten direkte eller efter en vedtægtsændring, som skal følge de almindelige regler herom i loven.

For god ordens skyld skal det anføres, at det vil være i strid med selve fondsbegrebet, hvis stifteren anfører i vedtægten, at hele fondens formue skal falde i arv den dag, hvor familiens fortrinsret ikke længere kan gøres gældende.

Det foreslås i stk. 2, at bestemmelsen tilsvarende gælder for bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til at indtage en bestemt stilling eller til på anden måde, herunder i form af arbejdsvederlag, at oppebære økonomiske ydelser fra fonden eller fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. Efter stk. 2, 2. pkt., gælder dette dog ikke hverv som medlem af bestyrelsen.

Det foreslåede stk. 2 skal ses som et værn mod omgåelsestilfælde. En mulighed for at omgå begrænsningen i stk. 1 ville således have været at tillægge den omfattede personkreds en fortrinsret til andre ydelser i stedet for en fortrinsret til uddelinger, hvilket imidlertid i praksis vil give det samme resultat.

I forslaget til stk. 2 er det ligesom i stk. 1 kun fortrinsretten, der er omfattet af begrænsningen. Der er således intet til hinder for, at et familiemedlem ansættes i fonden eller i en virksomhed, som fonden har bestemmende indflydelse over.

Den foreslåede undtagelse i stk. 2, 2. pkt., tager alene sigte på hvervet som bestyrelsesmedlem i fonden og ikke den virksomhed, hvorover fonden måtte have en bestemmende indflydelse. Undtagelsen er

indføjjet for at opretholde muligheden for fortsat at lade stifteren indsætte familiemedlemmer i bestyrelsen og derved udøve en vis indflydelse i overensstemmelse med stifters retningslinjer og værdigrundlag.

Praksis

SKM2018. 79. SR

Skatterådet bekræftede, at et holdingselskab kunne overdrage 70 pct. af sine aktier til en fond med et almennyttigt formål uden beskatning af maskeret udlodning for hovedanpartshaverne, avanceskat for holdingselskabet eller beskatning efter fonds-beskatningslovens § 3, stk. 6, i fonden.

Fondens formål var at bidrage med beløb til indkøb af hospitalsudstyr, der ikke eller kun vanskeligt gennem bevillinger kunne fremskaffes til hospitaler, klinikker eller lignende, og kunne anses for almen-nyttigt.

SKM2017. 617. SR

Skatterådet bekræftede, at den ene Spørger kunne stifte en fond uden skattemæssige konsekvenser for Spørger. Endvidere bekræftede Skatterådet, at Spørgerne kunne give en løbende gave til fonden uden skattemæssige konsekvenser for Spørgerne. Endeligt bekræftede Skatterådet den skattemæssige konsekvens af, om de løbende gaver til fonden blev tillagt fondens grundkapital eller den disponible kapital.

SKM2016. 17. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en erhvervsdrivende fond, der havde til formål at opføre og udleje bygninger til en højskole, skulle anses for almennyttig, samt at omkostninger til opførelse af højskolebygninger kunne fradrages som interne uddelinger.

SKM2013. 244. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en erhvervsdrivende fond, der havde diverse kulturelle og sociale formål i et nærmere bestemt byområde, havde et almennyttigt formål efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og stk. 4. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål, om fonden kunne godkendes efter ligningslovens § 8 A, idet dette er et bevillingsmæssigt spørgsmål, hvilket ikke hører under Skatterådets kompetence.

SKM2009. 29. HR

Højesteret fandt det ikke godtgjort, at den gave, som eneanpartshaveren lod sit selskab yde en forening, blev givet i strid med de selskabsretlige regler, eller at gaven blev ydet for direkte eller indirekte at tilgodese andre interesser end hans ideelle interesse i at fremme foreningens almennyttige formål. Dette gjaldt, selv om hans hustru var medlem af foreningen og virkede som såkaldt "præceptor" til fremme af foreningens aktiviteter. Højesteret fandt det på denne baggrund ikke godtgjort, at A havde en sådan direkte eller indirekte økonomisk eller personlig interesse i at begunstige foreningen, at gaven kunne anses for ydet af ham personligt med den virkning, at der foreligger en maskeret udlodning, som var skattepligtig efter ligningslovens § 16 A.

TfS2000,874. VLD

Vestre Landsret fastslog i afgørelsen, at værdien af et gældsbeholdning, som et selskab overdrog som gave til en af selskabet stiftet fond, ikke kunne anses som maskeret udlodning til hovedanpartshaveren. Ved vurderingen lagde Landsretten vægt på, at fondens formål måtte anses for at være af almennyttig eller almenvelgørende karakter og at anpartsselskabets gave til fonden, som sådan var omfattet af § 83 i den

dagældende anpartsselskabslov. Ved vurderingen blev der endvidere lagt vægt på, at hovedanpartshaveren ikke havde, hverken en direkte eller indirekte økonomisk eller personlig interesse i ydelsen af gaven.

UfR1999. 213. HR

Fond med almenvelgørende og almennyttigt formål havde krav på fritagelse for arveafgift.

Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. B. 3.5.2.1 Udgifter, der er selskabet uved-kommende

[...]

Betingelser for at statuere maskeret udbytte

For at statuere maskeret udbytte skal disse to spørgsmål altid vurderes konkret:

- Er udgiften afholdt i aktionærens interesse?
- Er udgiften en driftsomkostning?

Der skal kunne svares ja til det første spørgsmål og nej til det andet spørgsmål for, at der kan statueres maskeret udbytte.

Er udgiften afholdt i aktionærens interesse?

Om en udgift er afholdt i aktionærens interesse skal vurderes bredt. Det kan fx være i hovedaktionærens interesse, at hans selskab får fradrag for løn m.m. til ham for ikke udført arbejde i stedet for at udbetale udbytte, som selskabet ikke kan få fradrag for i indkomstopgørelsen.

Eksempel

Et selskab, der blev nægtet fradrag for indbetalinger på pensionsordning til fordel for selskabets direktør og hovedanpartshaver. En skønnet andel af indbetalingerne blev i stedet anset for maskeret udbytte til hovedanpartshaveren. Landsretten havde bl.a. lagt vægt på, at direktøren ikke kunne opføre sin arbejdsindsats, og at indbetalingerne oversteg hvad en uafhængig tredjemand ville have fået udbetalt for samme arbejdsindsats. Se SKM2001. 545. ØLR.

Det kan også være i aktionærens interesse, at hans selskab afholder udgifter for hans nærtstående [...]

Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. D. 9.9.1.3 Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

[...]

Almenvelgørende eller almennyttige formål

Begrænsningen til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål administreres i overensstemmelse med de retningslinjer, der er lagt til grund ved administrationen af bestemmelserne i LL § 8 A, LL § 12, BAL § 3, stk. 2 og SEL § 3, stk. 2. Det forhold, at en forening mv. ikke kan godkendes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig efter LL § 8 A, idet foreningen fx ikke kan opfylde kravet til antal gavegivere, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at foreningen ikke kan betragtes som almenvelgørende eller på anden måde almennyttig i relation til boafgiftsloven.

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. Se mere nedenfor under "Konkret vurdering".

Videre kreds

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves det, 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.

I betænkning om fonde afgivet af et udvalg under Justitsministeriet den 14. juli 1978 fremgår følgende vedrørende praksis omkring LL § 8 A, i relation til begrebet "en vis videre kreds": "Det må kræves, at den virksomhed vedkommende forening mv. udøver, ikke blot omfatter personer inden for et lokalt eller på anden måde stærkt begrænset område, men er til fordel for en videre kreds af personer fx i hele landet eller større dele af dette. I praksis lægges der vægt på befolkningstallet i vedkommende område.

En fond mv., som efter vedtægterne kun kan uddele til personer med tilknytning til fx en bestemt virksomhed/aktieselskab, uddeler ikke til en ubestemt videre kreds. Af Landsskatterettens praksis fremgår det, at der er nægtet fradrag efter FBL § 4, stk. 1, i sager, hvor modtagerne i henhold til fundatsen skulle være ansat i en bestemt virksomhed eller et bestemt selskab, ligesom Landsskatteretten i en ikke offentliggjort afgørelse har fastslået, at en fonds udsmykning af lokaliteter, bygninger, anlæg mv., der tilhørte en virksomhed, tilgodeså virksomhedens erhvervsmæssige interesser, idet virksomheden, som alle andre virksomheder, havde en erhvervsmæssig og økonomisk interesse i, at bygninger mv. udsmykkes. Da udsmykningerne herudover kun kom en begrænset snæver personkreds til gode (medarbejderne på virksomheden), kunne udgifterne til udsmykningen ikke anses for almennyttige. Landskatteretskendelsen, som ikke er offentliggjort, er refereret i SKM2006. 533. SR.

Økonomisk trang

For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang.

Fremherskende opfattelse

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 fx TfS 1989, 657 LSR, hvor en fond ikke kunne fradrage en hensættelse til studierejser, da der ikke med hensættelsen var tale om støtte til personer i økonomisk trang (almenvelgørende formål) eller støtte, der kom en videre kreds til gode (almennyttigt formål). Bidrag til sådanne organisationer kan derfor kun fradrages, hvis fradragsretten kan støttes på LL § 13, eller der er tale om en driftsudgift.

[...]

Uddelinger med hjemmel i vedtægterne

Der stilles krav om, at det almenvelgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter for at kunne opfylde fondslovens krav til overholdelse af formålet. Det følger af FL § 6, stk. 1, nr. 3 og 8, at der i fondens vedtægt skal optages bestemmelse om fondens formål og overskudsanvendelse, ligesom det efter FL § 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.

[...]