

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9215 af 21/02/2023 (Gældende)

Stiftelse af almennyttig og almenvelgørende fond.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0904180

Stiftelse af almennyttig og almenvelgørende fond.

Sagen omhandlede stiftelse af en almennyttig/almenvelgørende fond og overdragelse af aktier til fonden. Skatterådet bekræftede, at den påtænkte fond kunne anses for almennyttig/almenvelgørende. Derudover bekræftede Skatterådet, at stiftelsen af fonden ikke udløste aktieavancebeskatning for de stiftende selskaber, samt at der ikke skulle ske beskatning af den nystiftede fond ved indskud af aktier mv. til grundkapitalen.

Skatterådsmøde 21. februar 2023 - SKM2023. 114. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at "Fonden" har et almennyttigt/almenvelgørende formål?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at stiftelsen af "Fonden" ikke udløser skattemæssige konsekvenser for hverken X A/S og/eller X ApS?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at "Fonden" hverken er skattepligtig eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgeren ejer personligt 100 % af kapitalandelene i X A/S. Selskabet, som er et holdingselskab uden selvstændig erhvervsmæssig aktivitet, ejer [...]

X A/S har opbygget en ganske betragtelig formue, og eneaktionæren i selskabet, Spørgeren har et ønske om at etablere en almennyttig/almenvelgørende erhvervsdrivende fond ("Fonden"). "Fonden" påtænkes etableret via indskud af indskudskapital i det til formålet stiftede selskab, X ApS. [...]

Det påtænkes at foretage en stiftelse af "X ApS" med en forventet nominel kapital på [...] og øvrigt kapitalindskud op til et beløb på [...] som overkurs. Stiftelsen sker ved indskud af bl.a. værdipapirer ejet af X A/S. [...]

Tanken er herefter, at Fonden stiftes ved apportindskud af kapitalandelene i X ApS. Indskuddet bliver grundkapital i fonden. Uddelinger fra fonden skal herefter ske på grundlag af udlodninger fra X ApS til fonden. [...]

Det skal for god ordens skyld bemærkes, at der herefter påtænkes gennemført yderligere ændringer af strukturen under X A/S, således at den endelige struktur kommer til at se således ud: [...]

Disse efterfølgende ændringer vil på tilsvarende vis som stiftelsen af X ApS og Fonden blive gennemført til handelsværdier og naturligvis under behørig hensyntagen til alle selskabs- og skatteretlige reguleringer. De yderligere stiftelser af selskaber forventes at ske inden for en kortere tidshorisont.

Forinden der indgås endelige aftaler omkring stiftelsen af Fonden, ønskes der bindende svar på en række skattemæssige forhold omkring fondsstiftelsen og den efterfølgende skattemæssige status for de involverede selskaber.

Som forberedelse på fondsstiftelsen har Spørgeren fået udarbejdet udkast til Fondens fundats.

Som det fremgår af fundatsens § 2, så bliver fondens formål som følger:

§ 2 Formål

Stk.1. Fondens formål er at skabe et afkast af grundkapitalen og yde støtte til følgende [...] formål:

[...]Kultur [...] sundhed[...] Socialt støttearbejde

Stk. 2. Fonden kan drive virksomhed gennem de af fonden ejede selskaber, hvis aktiviteter ligger inden for fondens formål, eller som giver et afkast til kapitalen.

Af fundatsens § 9 fremgår endvidere om anvendelsen af fondens midler:

§ 9 Anvendelse af overskud m.v.

Stk.1. Fondens eventuelle årlige overskud opgjort i henhold til årsregnskabet med tillæg af frie reserver og efter fradrag af henlæggelser i henhold til årsregnskabsloven og efter rimelig konsolidering skal anvendes til de i § 2 anførte formål. Hensigten er at have et jævnt udlodningsforløb, således at det tilstræbes, at de årlige udlodninger udgør maksimalt gennemsnittet af de sidste 3 regnskabsårs afkast, idet fondens grundkapital ikke skal udloddes.

Stk. 2. Bestyrelsen er frit stillet i sit skøn over anvendelsen af de til uddelingen værende disponible beløb, herunder med hensyn til om der et givent år skal ske uddeling af alle fondens frie reserver eller kun en del heraf. I sidstnævnte tilfælde overføres resterende disponible beløb til efterfølgende regnskabsår.

Stk. 3. Fonden skal føre en fortegnelse over de personer, organisationer mv., der modtager uddelinger fra fonden (legatarfortegnelse).

Derudover fremgår det bl.a. af fundatsen, at der ikke er tillagt stifteren særlige rettigheder eller fordele i forbindelse med stiftelsen. Videre fremgår bl.a., at Spørgeren skal sidde i fondens bestyrelse. Bestyrelsen kan ikke modtage et vederlag, der overstiger, hvad der må anses for sædvanligt efter hvervets art og arbejdets omfang, og hvad der må anses for at være forsvarligt i forhold til fondens og koncernens økonomiske stilling.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Kan Skatterådet bekræfte, at "Fonden" har et almennyttigt/almenvelgørende formål?

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Det er vores opfattelse, at fondens formål - og overskudsanvendelse - dermed kan anses for at være almennyttigt/almenvelgørende.

Afgrænsningen af begreberne "almennyttig" og "almenvelgørende" sker efter vores opfattelse bedst med udgangspunkt i cirkulære til selskabsskatteloven (1988-11-07 nr. 136) punkt 55.

Heri anføres blandt andet:

"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 vil kunne anses for almennyttige.

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

Det almenvelgørende eller almennyttige formål skal være angivet i vedtægterne."

I betænkning om fonde afgivet af det af Justitsministeriet i 1978 nedsatte udvalg fremgår følgende vedrørende praksis omkring ligningslovens § 8 A i relation til begrebet "en vis større kreds":

"Det må kræves, at den virksomhed vedkommende forening m.v. 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, f.eks. i hele landet eller større dele af dette. I praksis lægges der vægt på befolkningstallet i vedkommende område."

Det er vores opfattelse, at formålet i udkastet til fundatsen på denne baggrund kan siges at være almennyttige/almenvelgørende. Fonden vil efter sit formål netop støtte kulturelle formål, forskning inden for sygdomsbekæmpelse og socialt støttearbejde.

Det er vores opfattelse, at afgrænsningen til støtte af nævnte formål er udtryk for at det kommer en videre kreds til gode.

Hertil kan henvises til SKM 2010.329 SR, hvor en uddeling til et sogn med ikke over 2.000 indbyggere blev anset som almennyttig, samt bekendtgørelse om godkendelse m.v. efter ligningslovens §§ 8 A og 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund m.v. her i landet eller i et andet EU/EØS-land af 6. august 2008, hvor det fremgår, at godkendelse efter ligningslovens § 8 A forudsætter, at midlerne anvendes til fordel for en kreds af personer, der ikke geografisk eller på anden måde er begrænset til et befolkningsgrundlag på under 40.000.

Det er sammenfattende vores opfattelse, at der bør svares "ja" til spørgsmål 1.

Spørgsmål 2: Kan Skatterådet bekræfte, at stiftelsen af "Fonden" ikke udløser skattemæssige konsekvenser for hverken X A/S eller X ApS?

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Vi ønsker med det stillede spørgsmål 2 at få bekræftet, at fondsstiftelsen - sådan som den er beskrevet - ikke vil medføre hverken skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for X A/S eller X ApS.

X A/S ejer på tidspunktet for fondsstiftelsen 100% af anparterne i X ApS, og der er derfor tale om anparter omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 B, stk. 1 ("koncernselskabsaktier").

I og med at X A/S afstår unoterede kapitalandele, kan anparterne afstås skattefrit, jf. aktieavancebeskatningslovens § 8.

Det er vores opfattelse, at da Fondens formål kan anses for almennyttigt/almenvelgørende, så vil Fondsstiftelsen ikke udløse skattemæssige konsekvenser for X A/S eller X ApS.

Det er sammenfattende vores opfattelse, at der bør svares "ja" til spørgsmål 2.

Spørgsmål 3: Kan Skatterådet bekræfte, at Fonden ikke er hverken skattepligtig eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen?

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med "ja".

Fonden vil indledningsvis være en fond omfattet af fondsloven, jf. også udkast til vedtægterne, men vil på sigt kunne blive omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde. Fonden vil uanset dette være skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Spørgsmålet om eventuel skatte- eller afgiftspligt for Fonden er reguleret i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Det fremgår af det vedlagte udkast til fundats i § 3, at Fondens grundkapital udgøres af det indskud, som foretages af Spørgeren og af den arv, som fonden i øvrigt modtager af Spørgeren. Dette vil i praksis blive i form af 100% af kapitalandelene i X ApS, som ydes af X A/S til Fonden i forbindelse med stiftelsen. Det vedhæftede udkast vil blive tilrettet i forhold hertil og vil blive eftersendt.

Det fremgår videre af udkastet til fundats i § 9, at det alene er Fondens overskud, der kan anvendes til uddeling (efter fradrag for henlæggelser eller til konsolidering). Det betyder med andre ord, at der aldrig kan ske uddeling af Fondens grundkapital.

Da der således ydes Fonden en gave i forbindelse med stiftelsen, der ikke kan anvendes til uddeling, så vil Fonden ikke være skattepligtig heraf, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6.

Det er herefter vores opfattelse, at Fonden ikke bliver skatte- eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen.

Det er sammenfattende vores opfattelse, at der bør svares "ja" til spørgsmål 3.

Med henvisning til spørgsmål 2 og spørgsmål 3 er det ydermere vores opfattelse, at dødsboet efter Spørgeren i forbindelse med Spørgerens død vil kunne beslutte at overdrage kapitalandele i ét eller flere 100% ejede selskaber under X A/S uden skattemæssige konsekvenser for X A/S.

En overdragelse af kapitalandele fra X A/S til "Fonden" vil blive gennemført med baggrund i en testamenterisk bestemmelse oprettet med samme begrundelse og formål som ligger til grund for stiftelse af "Fonden". Værdien af kapitalandelene vil ved overdragelsen ligeledes tilgå fondens grundkapital. Dermed er det vores opfattelse, at den skatteretlige kvalifikation og konsekvens vil være den samme som ved besvarelsen af spørgsmål 2 og spørgsmål 3.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at "Fonden" har et almennyttigt/almenvelgørende formål.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører, om den pågældende fond kan anses for at have et almennyttigt/almenvelgørende formål.

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 2023-1, afsnit C. D. 9.9.1.1.3, følger, at fx sociale, videnskabelige, kulturelle formål og undervisningsformål vil kunne anses for almennyttige formål.

Det fremgår af sagens oplysninger, at Fondens formål ifølge udkastet til fundats er at skabe et afkast af grundkapitalen og yde støtte til kulturlivet [...], forskning og sundhedsfremme indenfor [...] samt socialt støttee arbejde i [...]. Fonden er en erhvervsdrivende fond, der kan drive virksomhed gennem de af fonden ejede selskaber, hvis aktiviteter ligger inden for fondens formål, eller som giver et afkast til kapitalen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Fondens primære formål er af almennyttig/almenvelgørende karakter. Støtte til kulturlivet i et større geografisk område samt forskning og sundhedsfremme inden for [...] må anses for almennyttige formål, der kommer en videre kreds til gode, mens socialt støttee arbejde i [...] må anses for almenvelgørende. Det indstilles derfor, at spørgsmålet besvares bekræftende.

Det bemærkes, at der skal foretages en konkret vurdering af, om de enkelte uddelinger kan anses for almennyttige/almenvelgørende for at Fonden kan foretage fradrag for de enkelte uddelinger.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at stiftelsen af "Fonden" ikke udløser skattemæssige konsekvenser for hverken X A/S og/eller X ApS.

Begrundelse

Det er spørgsmålet, om stiftelsen af den erhvervsdrivende, almenvelgørende og almennyttige fond udløser beskatning for X A/S (holdingselskabet) og/eller X ApS. Spørgsmålet om udlovningsbeskatning for hovedanpartshaveren er udskilt til en særskilt tilladelse efter ligningslovens § 16, stk. 4, nr. 4.

Det påtænkes, at X ApS stiftes ved indskud af værdipapirer mv. fra holdingselskabet og med en nominel kapital på [...] og kapitalindskud på op til [...] som overkurs. X ApS ejes med 100 pct., af holdingselskabet. Fonden stiftes herefter ved apportindskud af kapitalandelene i X ApS til grundkapitalen.

Det fremgår af bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, at skattefri porteføljeaktier defineres som aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, og som ejes af et selskab m.v., der ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i porteføljeselskabet.

Ved datterselskabsaktier forstås som hovedregel aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Se aktieavancebeskatningslovens § 4 A.

Koncernselskabsaktier er defineret i aktieavancebeskatningslovens § 4 B som aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskattelovens § 31 eller kan sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A (international sambeskatning).

Gevinst og tab ved afståelse af porteføljeaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 C samt datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. aktieavancebeskatningslovens § 8.

Skattestyrelsen er enig i, at holdingselskabets påtænkte aktieoverdragelser af aktierne i X ApS til Fonden skal anses for overdragelse af skattefri porteføljeaktier henholdsvis overdragelse af datter- eller koncernselskabsaktier, således at hverken holdingselskabet eller X ApS skal beskattes af avance ved afståelse af aktierne, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A - C, jf. § 8.

For så vidt angår overdragelsen til fonden bemærkes, at den pågældende aktiebesiddelse udgør 10 % eller mere af aktierne i det underliggende selskab, og idet der er tale om koncernforbundne selskaber, der skal sambeskattes, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1.

Da der endvidere må anses for at være tale om overdragelse af unoterede porteføljeaktier samt en skattefri overkurs i forbindelse med etableringen af X ApS, indstilles det, at spørgsmålet besvares bekræftende.

Det har ikke betydning for besvarelsen som sagen foreligger oplyst i den konkrete situation, om stiftelsen af fonden sker efter, at hovedanpartshaveren i holdingselskabet er afdød ved døden.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Fonden hverken er skattepligtig eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen.

Begrundelse

Det fremgår af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, at gaver til fonde m.v. omfattes af § 1, nr. 1, der ikke er familiefonde, 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. Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd alene gaver og ikke arv.

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 bemærkes, at efter § 7, stk. 2, gælder forbuddet mod at tillægge medlemmer af en bestemt familie fortrinsret til stillinger ikke hvervet som medlem af bestyrelsen.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at den nystiftede fond ikke er en familiefond, der efter fundatsen tillægger medlemmer af en bestemt familie en fortrinsret til uddelinger eller bestemte stillinger i henhold til fondslovens § 7, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. Det forhold, at den ultimative ejer af det stiftende selskab sidder i bestyrelsen for fonden, kan ikke føre til et andet resultat.

Da den indskudte kapital herefter sker til grundkapitalen, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke skal ske beskatning af fonden i forbindelse med stiftelsen. Det indstilles således, at spørgsmålet besvares bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Fondsbeskatningslovens § 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.

Praksis

UfR1999. 213. H

A, der afgik ved døden i 1993, havde i sit testamente som universalarving indsat en fond, der bar hendes og hendes tidligere afdøde ægtefælles navn, og hvis formål ifølge fundatsens § 2 var »at virke for almen velgørende og humane, kunstneriske, videnskabelige eller deslige formål, herunder uddannelse af unge«. Skatteministeriet afslog en ansøgning fra fonden om fritagelse for arveafgift i medfør af arveafgiftslovens § 3, stk. 4, nr. 3 (nu boafgiftslovens § 3, stk. 2) med henvisning til et i administrativ praksis opstillet krav om, at formålsbestemmelsen i fundatsen skulle være fyldestgørende konkretiseret, således at bestyrelsen var bundet til at uddele fondsmidlerne til formål, som var godkendt på forhånd. Højesteret fandt det efter fundatsens § 2 utvivlsomt, at fondens midler skulle benyttes til »almenvelgørende eller andet almennyttigt formål«, jf. den nævnte bestemmelse. Den fondsretlige lovgivning skal bl.a. sikre, at fondes midler bliver anvendt til formålet. Der fandtes herefter ikke at være grundlag for det af skattemyndighederne stillede konkretiseringskrav. Skatteministeriet skulle derfor anerkende, at fonden var fritaget for betaling af arveafgift af arven efter A.

SKM2010. 329. SR

Skatterådet bekræfter at Foreningen i forbindelse med opløsning, kan fradrage udlodning af formuen til andre lokale almennyttige foreninger jfr. selskabsskattelovens § 3 stk. 2.

Det forhold, at der er tale om et sogn med et indbyggertal på ikke over 2.000, udelukker ikke, at udlodningen kan anses for almennyttig. Der er herved henset til, at der er tale om en afgrænsning efter objektive kriterier og at det må anses for at være en uvis kreds, der vil kunne komme i betragtning. Det bekræftes endvidere, at udlodningen vil være skattefri for de foreninger der modtager den, forudsat foreningerne alene er skattepligtige af erhvervsmæssig indkomst jf. selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 6.

Den juridiske vejledning 2023-1 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.

[...]

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 1

Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, jf. dog stk. 2, 3 og 7.

Aktieavancebeskatningslovens § 4 B, stk. 1

Ved koncernselskabsaktier forstås aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskattelovens § 31 eller kan sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A. Ved koncernselskabsaktier forstås desuden aktier, hvor en fond m.v. og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne, jf. selskabsskattelovens § 31 C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning.

Aktieavancebeskatningslovens § 4 C, stk. 1

Ved skattefri porteføljeaktier forstås aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, og som ejes af et selskab m.v., der ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i porteføljeselskabet, jf. dog stk. 2-5.

Aktieavancebeskatningslovens § 8

Gevinst og tab ved afståelse af datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier og porteføljeaktier omfattet af § 4 C medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. B. 2.3.4 Gevinst og tab ved afståelse af datterselskabs- og koncernselskabsaktier

[...]

Ved datterselskabsaktier forstås som udgangspunkt aktier, som ejes af et selskab, som ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Se ABL § 4 A, stk. 1.

Ved koncernselskabsaktier forstås som udgangspunkt aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter SEL § 31 eller kan sambeskattes efter SEL § 31 A. Ved koncernselskabsaktier forstås desuden aktier, hvor en fond mv. og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne efter SEL § 31 C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning. Se ABL § 4 B, stk. 1.

xSe afsnit C. D. 3.1.2 og afsnit C. D. 3.2.1. om national og international sambeskatning.x

Selskabers gevinst eller tab på datterselskabs- og koncernselskabsaktier medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre der er tale om næringsaktier. Se ABL § 8.

[...]

Hvordan beskattes gevinst og tab på datterselskabs- og koncernselskabsaktier?

Selskabers gevinster eller tab på datterselskabsaktier medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se ABL § 4 A og § 8.

Selskabers gevinster eller tab på koncernselskabsaktier medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se ABL § 4 B og § 8.

Gevinst og tab på datterselskabs- og koncernselskabsaktier medregnes dog til den skattepligtige indkomst, hvis aktierne samtidigt er næringsaktier. Se ABL § 17, stk. 4.

[...]

Hvornår er aktier datterselskabs- eller koncernselskabsaktier?

Ved datterselskabsaktier forstås normalt aktier, som ejes af et selskab, som ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Se ABL § 4 A, stk. 1.

Det er en betingelse, at datterselskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2h eller 3a-5b, eller at datterselskabet er et tilsvarende udenlandsk selskab, der er selskabsskattepligtigt uden fritagelse i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og den kompetente myndighed i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Se ABL § 4 A, stk. 2, som ændret ved § 3, nr. 2, i lov nr. 652 af 8. juni 2016.

[...]

Ved koncernselskabsaktier forstås normalt aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter SEL § 31 eller kan sambeskattes efter SEL § 31 A. Ved koncernselskabsaktier forstås desuden aktier, hvor en fond mv. og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne efter SEL § 31 C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning. Se ABL § 4 B, stk. 1.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 2.4.3.1 Overkurs ved aktieudstedelse

[...]

Overkurs er det beløb, der overstiger den tegnede akties pålydende værdi. Tegnes en aktie med en pålydende værdi på nominelt 100 kr. til kurs 150, udgør overkursen 50, som er skattefri for selskabet. Baggrunden for reglen er, at både indbetaling, pålydende værdi og overkursen skal behandles som skattefrit kapitalindskud.

Skattefriheden gælder både en officiel overkurs, hvor det beløb, som aktionæren indbetaler udover aktiens pålydende værdi, bogføres i selskabet som egenkapital, og en uofficiel overkurs, hvor merværdien ikke bogføres som egenkapital, men er en skjult reserve.

Selvom overkursen i forbindelse med en kapitaludvidelse overstiger, hvad en uafhængig køber ville betale for de nytegnede aktier, medfører dette ikke i sig selv, at overkursen falder uden for skattefritagelsesbestemmelsen i SEL § 13, stk. 1, nr. 1. Se SKM2006. 344. LSR, hvor tegning af aktier til overkurs skete som forløber for et efterfølgende internt salg af aktierne, hvorved der blev konstateret et fradragsberettiget tab. Landsskatteretten fandt, at overkursen var omfattet af SEL § 13, stk. 1, nr. 1, og dermed skattefri.

Om kvalificering af skattefri overkurs til skattepligtigt tilskud mv.

I visse tilfælde kan overkurs efter en konkret vurdering anses for en udlodning eller tilskud til de involverede parter.

Se

- SKM2004. 8. LR, hvor en overkurs blev anset for et tilskud til det selskab, der udstedte aktier.
- SKM2004. 491. LSR, hvor overkursen blev anset for en skattepligtig medlemsudlodning fra en forening, idet overkursen blev anset for fastsat for at omdanne en skattepligtig medlemsudlodning til en skattefri aktieavance.

- LSR2020. 17-0578368 hvor overkurs blev beskattet som maskeret udlodning hos faren, der havde foretaget gældskonvertering til overkurs i et selskab ejet af hans døtre, og som gave hos døtrene.

[...]

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 fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, i fonden. Derudover bekræftede Skatterådet, at holdingselskabet kunne sælge den resterende aktiepost til den erhvervsdrivende fond uden andre skattemæssige konsekvenser, end at et potentielt gaveelement ved aktieoverdragelsen tillægges aktiernes anskaffelsessum. Af begrundelsen fremgår bl.a.

"SKAT er enig med repræsentanten i, at der er tale om skattefri datterselskabsaktier, således at holdingselskabet ikke skal beskattes af avance ved afståelse af aktierne til fonden, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, jf. § 8, idet den pågældende aktiebesiddelse udgør 10 % eller mere af aktierne i driftsselskabet.

Med hensyn til spørgsmålet om beskatning af hovedanpartshaverne bemærker SKAT, at hovedanpartshaverne deltager i fondens bestyrelse indtil omstruktureringen. Det er SKATs opfattelse, at hovedanpartshaverne alene skal beskattes af maskeret udlodning for så vidt angår salget af de resterende 30 % af aktierne, såfremt den erhvervsdrivende fond kan anses for at betale en overpris for aktierne."

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

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.

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1, 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 erhvervsfondsloven.

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.

[...]