

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 9302 af 25/01/2022 (Gældende)

Skattemæssige konsekvenser ved overdragelse til fond

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0818183

Skattemæssige konsekvenser ved overdragelse til fond

M ejede 100 pct. af aktierne i S Holding ApS, og S Holding ApS ejede 100 pct. af aktierne i det nystiftede selskab N Holding A/S, som ejede 100 pct. Af aktierne i selskaberne X ApS og Y A/S. M overvejede at stifte den erhvervsdrivende fond "Fonden", ved at S Holding ApS indskød aktierne i datterselskabet N Holding A/S som grundkapital i en fond.

For det første ønskedes det bekræftet, at "Fonden" kunne anses for udelukkende at have almen-nyttigt/almenvelgørende formål. Dette kunne bekræftes, da fondens overskud skulle uddeles til at yde økonomisk bistand til kræftramte personer i A-kommune og B-kommune; at yde økonomisk bistand til julearrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune af offentlige eller private foretagender målrettet mod hjemløse og ensomme personer samt at yde støtte til gennemførelse af kulturelle arrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune.

For det andet ønskedes det bekræftet, at stiftelsen af "Fonden" ikke udløste skattemæssige konsekvenser for hverken S Holding ApS eller M. Det havde ikke skattemæssige konsekvenser for S Holding ApS, da afståelsen af de 100 pct. ejede aktier var skattefri. Det var selskabet N Holding A/S som påtænkte overdraget til en nystiftet fond. Det havde ikke skattemæssig betydning for selskabet N Holding A/S, at selskabet blev overdraget fra S Holding ApS til den påtænkte nystiftede fond. I forhold til vurderingen af de skattemæssige konsekvenser for M, skulle værdien af en gave, ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier mv. i et selskab, beskattes som udbytte, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse, se ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 6. I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4, skal værdien af en gave, ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier mv. i et selskab omfattes af ligningslovens § 16, stk. 2, nr. 6, dog ikke beskattes, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. En sådan tilladelse behandles særskilt.

For det tredje ønskedes det bekræftet, at "Fonden" hverken var skattepligtig eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden blev tildelt ved stiftelsen. Da fondens grundkapital udgjorde 100% af aktierne i N Holding A/S, som blev ydet til "Fonden" i forbindelse med stiftelsen, var værdierne ikke skattepligtige. Da den påtænkte erhvervsdrivende fond ikke kunne anses for en såkaldt familiefond, ville fonden ikke skulle betale afgift af de værdier, som fonden blev tildelt ved stiftelsen. Spørgsmålet blev derfor bekræftet.

Skatterådsmøde 25. januar 2022 - SKM2022. 78. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at "Fonden" kan anses udelukkende at have almennyttigt/almenvelgørende formål?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at stiftelsen af "Fonden" ikke udløser skattemæssige konsekvenser for hverken S Holding ApS, N Holding A/S eller M?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at "Fonden" ikke er hverken skattepligtig eller afgiftspligtig af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen?

Svar

1. Ja
2. Se indstilling og begrundelse
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

S Holding ApS er stiftet ved spaltning af K Holding A/S.

S Holding ApS er i dag 100 pct. ejet af M.

S Holding ApS ejer i dag 100 pct. af det nystiftede selskab N Holding A/S, som ejer 100% af selskaberne X ApS og Y A/S. Ejerstrukturen er beskrevet nærmere i de efterfølgende afsnit.

N Holding A/S har, foruden aktierne i X ApS og Y A/S, en likvid beholdning på X mio. kr.

N Holding A/S, X ApS og Y A/S har således en samlet egenkapital på XX tkr.

Det er M's ønske, at X ApS og Y A/S' aktiviteter skal overgå til fondseje via den nystiftede erhvervsdrivende og almennyttige fond "Fonden".

Forinden der indgås endelige aftaler herom, ønsker vi bindende svar på en række skattemæssige forhold omkring fondsstiftelsen, og den efterfølgende skattemæssige status for S Holding ApS.

Rådgiver har telefonisk oplyst, at S Holding ApS er subjektiv skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vi redegør her nærmere for vores opfattelser omkring de ønskede svar.

Spørgsmål 1)

Som forberedelse på fondsstiftelsen har M fået udarbejdet udkast til Fundats. Kopi heraf vedlægges.

Som det fremgår af Fundatsens § 2, så bliver fondens formål:

"2. Formål

2.1 Fondens formål er for så vidt angår anbringelse af Fondens formue:

2.1.1 At eje kapitalandele i N Holding A/S og dermed besidde og udøve den bestemmende indflydelse i selskaberne Y A/S og / eller X ApS, herefter tilsammen benævnt "Datterselskaberne".

2.1.2 At sikre fremgang, udvikling af og drift i Y A/S samt til stadighed at sikre dette selskabs og X ApS's finansielle grundlag.

2.2 Fondens formål er for så vidt angår uddelinger:

2.2.1 At yde økonomisk bistand til kræftramte personer og deres familier bosiddende i A-kommune og B-kommune

2.2.2 At yde økonomisk bistand til julearrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune af offentlige eller private foretagender målrettet mod hjemløse og ensomme personer

2.2.3 At yde støtte til gennemførelse af kulturelle arrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune"

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

"9. Anvendelse af overskud m.v.

9.1 Fondens eventuelle årlige overskud opgjort i henhold til årsregnskabsloven med tillæg af frie reserver og efter fradrag af henlæggelser i henhold til årsregnskabsloven og efter rimelig konsolidering, skal af fonden - efter bestyrelsens skøn - anvendes til opfyldelse af Fondens formål.

9.2 Bestyrelsen er frit stillet i sit skøn over anvendelsen af de til uddeling 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 det efterfølgende regnskabsår.

9.3 Bestyrelsen skal føre en fortegnelse over de personer, organisationer m.v., der modtager uddelinger fra Fonden (legatarfortegnelse)."

Det er vores opfattelse, at fondens formål dermed kan anses udelukkende at være almennyttigt/almenvelgørende.

Det er et væsentligt spørgsmål at få afklaret, da vurderingen heraf spiller en stor rolle ved besvarelsen af de øvrige spørgsmål.

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 videre 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 udelukkende at være almennyttige/almenvelgørende. Fonden vil efter sit formål netop støtte offentlige og private foretagender i forhold til julearrangementer målrettet mod hjemløse og ensomme personer, ligesom Fonden vil støtte arbejdet for kræfttramte danskere og vanskeligt stillede familier i lokalsamfundet i A-kommune og B-kommune.

Det fremgår samtidigt, at støtte fra Fonden derved vil komme en bredere (og skiftende) kreds af personer til gavn i A-kommune og B-kommune.

Det er vores opfattelse, at afgrænsningen til støtte af borgerne i A-kommune og B-kommune, ca. XX, er udtryk for en videre kreds.

Hertil kan henvises til SKM2010. 329. SR, hvor en uddeling til et sogn med ikke over 2.000 indbyggere blev anset som almennyttig, samt bekendtgørelse om godkendelse mv. efter ligningslovens § 8A og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund mv. her i landet eller i et andet EU/EØS-land af 6. august 2008, hvor det fremgår, at godkendelse efter ligningslovens § 8A 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)

Strukturen omkring S Holding ApS ser i dag således ud:

Fondsstiftelsen sker ved indskud af 100 % af aktierne i N-Holding A/S via overdragelse uden vederlag fra S Holding ApS.

Efter fondsstiftelsen vil strukturen se således ud:

–Det skal for god ordens skyld bemærkes, at der herefter påtænkes gennemført yderligere ændringer af strukturen, således at den endelige struktur kommer til at se således ud:

Disse efterfølgende ændringer vil også blive gennemført til handelsværdier, og naturligvis under behørig hensyntagen til alle selskabs- og skatteretlige reguleringer.

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 S Holding ApS, N Holding A/S eller M.

S Holding ApS ejer på tidspunktet for fondsstiftelsen 100 % af aktierne i N-Holding A/S, og der er derfor tale om koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4B, stk. 1.

S Holding ApS kan afstå koncernselskabsaktier skattefrit, jf. aktieavancebeskatningslovens § 8.

For M, som den ultimative personaktionær, vil der kunne ske beskatning som maskeret udlodning, såfremt fondsstiftelsen og formuens overgang til fonden kan anses at være sket i dennes personlige interesser.

Det følger dog af praksis på området, blandt andet ved Højesterets dom i SKM2009. 29. HR, at gaver, der gives til en almennyttig forening, som udgangspunkt må anset for ydet ud fra en ideel interesse i at fremme foreningens formål.

Som det fremgår af beskrivelsen omkring fondsstiftelsen og af M ønsker i denne henseende, så må det være vurderingen, at gaven/donationen til Fonden i forbindelse med stiftelsen udelukkende kan anses for ydet for direkte at tilgodese Fondens formål.

Denne praksis er fulgt op i Skatterådets bindende svar i SKM2013. 31. SR.

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

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

Spørgsmål 3)

Det er vores opfattelse, at "Fonden" vil være en erhvervsdrivende fond omfattet af Lov om erhvervsdrivende fonde.

Fonden vil derfor være skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

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

Det fremgår af det vedlagte udkast til fundats i § 3, at Fondens grundkapital udgør 100% af aktier i N Holding A/S, som ydes Fonden i forbindelse med stiftelsen.

Det fremgår videre af udkastet til fundats i artikel 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 fremgår herudover af fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6, sidste punkt, at gaver - der ydes til en fond ved stiftelsen - pålægges en afgift på 20 %, såfremt der er tale om en "familiefond" ("fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. § 7 i lov om fonde og visse foreninger og § 8 i lov om erhvervsdrivende fonde").

Begrebet "familiefond" er således ikke noget selvstændigt skattemæssigt begreb, men må udledes af de fondsretlige reguleringer.

Det følger af vedlagte udkast til fundats § 5 om bestyrelsens sammensætning, at:

5. Bestyrelsen

5.1 Fonden ledes af en selvsupplerende bestyrelse bestående af 4 medlemmer (jf. dog punkt 5.5), der udpeges således:

5.1.1 1 (ét) medlem udpeges af Fondens stifter S Holding ApS, så længe stifters ejer M lever.

Efter at M er afdøet ved døden, udpeges dette medlem af bestyrelsen i fonden, dog således at vedkommende skal kunne godkendes af den siddende bestyrelse med simpelt flertal.

5.1.2 Resten af bestyrelsens medlemmer udpeges i henhold til de i punkt 5.2 anførte kriterier af bestyrelsen, dog således at vedkommende nye bestyrelsesmedlem skal kunne godkendes af den siddende bestyrelse med simpelt flertal.

Som medlem af bestyrelsen skal udpeges personer efter følgende kriterier:

- 1 (ét) medlem skal være en person med juridisk kandidateksamen (Vedkommende er bestyrelsens formand).*
- 1 (ét) medlem skal være en person fra S-området med produktionsteknisk indsigt.*
- 1 (ét) medlem udpeges af S Holding ApS, jf. punkt 5.1.1.*
- 1 (ét) medlem skal være direktøren for Y A/S, jf. dog punkt 5.5.*

M kan således kun råde over en plads i fondens bestyrelse, hvorom det i øvrigt er bestemt, jf. § 5.1 i udkastet til fundats, at bestyrelsen skal bestå af 4 personer. M vil således ikke kunne udøve bestemmende indflydelse i fonden.

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.

Afsluttende bemærkninger

Det er vores opfattelse, at vi med ovenstående har redegjort for, at "Fonden" vil blive anset at have udelukkende almennyttigt/almenvelgørende formål, og at Fonden kan stiftes som beskrevet, uden at dette udløser hverken skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for de involverede parter.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at "Fonden" kan anses udelukkende at have almennyttigt/almenvelgørende formål.

Begrundelse

Det er oplyst at den påtænkte fonds formål er følgende:

"2.2 Fondens formål er for så vidt angår uddelinger:

2.2.1 At yde økonomisk bistand til kræftramte personer og deres familier bosiddende i A-kommune og B-kommune

2.2.2 At yde økonomisk bistand til julearrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune af offentlige eller private foretagender målrettet mod hjemløse og ensomme personer

2.2.3 At yde støtte til gennemførelse af kulturelle arrangementer afholdt i A-kommune eller B-kommune."

En fonds formål kan anses for almenvelgørende, hvis støtte ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang.

En fonds formål kan anses for almennyttigt, 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 sygdomsbe-kæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

Som Skattestyrelsen forstår pkt. 2.2.1 i den påtænkte fonds formål, er det tanken at yde økonomisk støtte til kræftramte personer og deres familier ved at uddele penge direkte til disse personer. Der er altså ikke, som for så vidt angår fx pkt. 2.2.2., tale om at pengene ydes til at afholde arrangementer for de kræftramte personer og deres familier.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at alle tre formål kan anses for almenvelgørende eller almennyttige, idet det forudsættes, at de kræftramte personer og familier, der eventuelt uddeles til, er økonomisk dårlig stillet.

Spørgsmålet kan derfor efter Skattestyrelsens opfattelse besvares bekræftende.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

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

Begrundelse

Vurdering i forhold til selskabet S Holding ApS

S Holding ApS ejer 100 pct. af aktierne i N Holding A/S.

Den påtænkte fondsstiftelse skal ske ved, at S Holding ApS overdrager 100 pct. af aktierne i N Holding A/S til den påtænkte nystiftede fond uden vederlæggelse.

S Holding ApS ejer 100 pct. af aktierne i selskabet N Holding A/S, og de aktier, som påtænkes overdraget til fonden, er efter det oplyste koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B.

Da S Holding ApS ejer 100 pct. af aktierne i selskabet N Holding A/S, kan aktierne også anses for datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A

Gevinst/tab på aktierne skal derfor ikke indgå i S Holding ApS opgørelse af gevinst og tab på aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 8.

Vurdering i forhold til selskabet N Holding A/S

Selskabet N Holding A/S er p.t. ejet 100 pct af selskabet S Holding ApS.

Det er selskabet N Holding A/S, som påtænkes overdraget til en nystiftet fond.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke har nogen skattemæssig betydning for Selskabet N Holding A/S, at selskabet bliver overdraget fra S Holding ApS til den påtænkte nystiftede fond.

Der er herved ikke taget stilling til beskattningen, når den nye direktør erhverver 10 pct. af aktierne i selskabet Y A/S.

Vurdering i forhold til M

I henhold til ligningslovens §16 A, stk. 2, nr. 6 skal værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab, beskattes som udbytte, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse.

I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4, skal værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, dog ikke beskattes, 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.

Såfremt Skatterådet giver tilladelse til overdragelsen, er Skattestyrelsen enig med Spørger i, at det ikke har skattemæssige konsekvenser for Spørger, såfremt aktierne i N Holding A/S overdrages til en nystiftet fond.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

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

Begrundelse

Rådgiver oplyser, at det er deres opfattelse, at "Fonden" vil være en erhvervsdrivende fond.

Dette lægges til grund for besvarelsen, idet det ikke er Skattestyrelsen, som har kompetencen til at træffe afgørelse om, om en fond er en erhvervsdrivende fond.

Vurdering af om den påtænkte fond vil være skattepligtig af de værdier, som tilfalder fonden ved stiftelsen

I henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6 skal gaver til fonde m.v. omfattet af § 1, nr. 1, 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.

Det fremgår af det vedlagte udkast til fundats i § 3, at Fondens grundkapital udgør 100% af aktier i N Holding A/S, som ydes Fonden i forbindelse med stiftelsen.

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). Der kan således aldrig ske uddeling af Fondens grundkapital.

Da der efter det oplyste vil være tale om at det beløb, som Fonden får ved stiftelsen ikke kan uddeles, er det Skattestyrelsens opfattelse, at beløbet ikke skal beskattes.

Vurdering af om den påtænkte fond vil være afgiftspligtig af de værdier, som tilfalder fonden ved stiftelsen

I henhold til fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6 skal gaver til fonde m.v., i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger fra fonden m.v. eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. § 28 i lov om erhvervsdrivende fonde, svares en afgift på 20 pct., såfremt der er tale om en gave, som ydes til stiftelse af fonden.

Efter det oplyste kan M være medlem af Fondens bestyrelse.

I henhold til lov om erhvervsdrivende fonde § 28, anses en erhvervsdrivende fond ikke for en familiefond, selvom der tillægges medlemmer af bestemte familier ret til at være medlem af fondens bestyrelse.

Da den påtænkte fond således ikke i henhold til lov om erhvervsdrivende fonde vil blive anset for en familiefond, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Fonden ikke vil skulle betale afgift af de værdier, som fonden tildeles ved stiftelsen.

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

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. 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.

(...)

Til § 5

Til nr. 1

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 jagtleje 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 datterselskabsaktier er skattefri. Fonden vil ikke være skattepligtig af den modtagne 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, nr. 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, anpartar 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.

Til nr. 2

Som beskrevet ovenfor under bemærkningerne til nr. 1 er det i praksis i visse situationer 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. Da der fremover foreslås en udlodningsbeskatning i denne situation, foreslås det samtidig, at beskatningen kan undgås, såfremt der inden overdragelsen er opnået tilladelse fra Skatterådet.

Det foreslås derfor i § 16 A, stk. 4, nr. 4, 1. pkt., at værdien af en gave ved en hel eller delvist vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 6, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det betyder, at udlodninger omfattet af den i nr. 1 foreslåede bestemmelse i § 16, stk. 2, nr. 6, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst for modtageren, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet.

Det foreslås, at tilladelsen skal være opnået fra Skatterådet, inden overdragelsen gennemføres. Herved opnår hovedaktionæren - på samme vis, som ved et bindende svar - på forhånd sikkerhed for, hvordan overdragelsen vil blive behandlet skattemæssigt. Kompetencen foreslås at ligge hos Skatterådet og alle tilladelser skal derfor som udgangspunkt offentliggøres. Dette giver legitimitet og forudberegnelighed.

Det foreslås i § 16 A, stk. 4, nr. 4, 2. pkt., at det er en betingelse for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond mv. med et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Afgørelsen af, om gaven udløser beskatning som maskeret udbytte hos aktionæren, beror på en konkret vurdering.

Det er hensigten, at vurderingen af, om der skal meddeles tilladelse efter den foreslåede bestemmelse, vil skulle foretages i overensstemmelse med Skatterådets praksis efter de gældende regler ved anmodninger om bindende svar om de skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren af en overdragelse af et holdingselskabs aktier til en almennyttig fond. For at der i disse situationer 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, jf. f.eks. SKM2018. 79. SR.

Fondene skal hovedsageligt have et almennyttigt eller almenvelgørende formål, jf. f.eks. SKM2010. 467. SR, hvor Skatterådet ud fra det i vedtægterne beskrevne formål vurderede, at fondens formål hovedsagelig var af almennyttig/almenvelgørende karakter. Der må derfor heller ikke være tale om en fond, der tilgodeser en bestemt familie. Fonden kan godt have erhvervsmæssige aktiviteter og kan også have en mindre og tidsbegrænset forpligtelse til at vedligeholde overdragerens gravsted.

Af selskabslovens § 195 følger, at man ved generalforsamlingen i et selskab kan beslutte, at der af et selskabs midler ydes gaver til almennyttige eller dermed ligestillede formål, for så vidt det under hensyn til hensigten med gaven, selskabets økonomiske stilling samt omstændighederne i øvrigt må anses for rimeligt. Selskabets ledelse kan endvidere til samme formål give gaver, der i forhold til selskabets økonomiske stilling er af ringe betydning. Denne bestemmelse og de øvrige bestemmelser i selskabsloven skal tillige respekteres, hvilket dog ikke påses af Skatterådet. For eksempel kan hverken generalforsamlingen eller selskabets ledelse give et selskabs aktiver bort som gave uden respekt af selskabets kreditorer.

(...)

I svar af 30. oktober 2020 til KPMG Acor tax svarede ministeren følgende:

Det foreslås ved lovforslagets § 5, nr. 2, at indsætte en ny bestemmelse i ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4, hvorefter der ved overdragelse af aktierne i et selskab til en fond ikke skal ske udlodningsbeskatning af aktionæren, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det foreslås, at det er en betingelse for tilladelse, at aktierne overdrages til en fond mv. med et almennyttigt eller på anden måde almenvelgørende formål.

Det fremgår ligeledes, at det er hensigten, at vurderingen af, om der skal meddeles tilladelse efter den foreslåede bestemmelse, vil skulle foretages i overensstemmelse med Skatterådets hidtidige praksis ved anmodninger om bindende svar ifm. de skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren af en overdragelse af et holdingselskabs aktier til en almennyttig fond.

Det fremgår af bemærkningerne, at fonden hovedsageligt skal have et almennyttigt eller almenvelgørende formål. Herved sikres, at den interesse, der tilgodeses, er aktionærens ideelle interesse i modsætning til vedkommendes personlige eller økonomiske interesse. Det fremgår herudover, at fonden godt kan have erhvervsmæssige aktiviteter. Dvs. at erhvervsmæssige aktiviteter ikke i sig selv udelukker, at der kan opnås en godkendelse fra Skatterådet. Det beror på en konkret vurdering, hvorvidt en fond lever op til de angivne betingelser. Det er således ikke muligt generelt at udtale sig om, hvilke formål der må anses for diskvalificerende. Det vil afhænge af de konkrete forhold i den enkelte sag.

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 fondsbeskatningslovens § 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.

SKM2010. 467. SR

Skatterådet svarede benægtende til, at gaver fra Selskab C A/S og Selskab D til Fonden ville udløse personlig beskatning hos Person A i form af maskeret udlodning / udbytte.

Det fremgik af sagen, at ved uddeling af fondens overskud efter henlæggelser skulle fondsbestyrelsen påse, at disse blev anvendt til et eller flere af følgende formål:

1. Støtte til socialt dårligt stillede elever på eller udgået fra Det Kgl. Vajsenhus
2. Støtte til uforskyldt socialt dårlige stillede danske statsborgere, der var bosiddende i Danmark, herunder støtte (ved ydelse af lån) til videregående uddannelser ved danske eller udenlandske universiteter,

- handelshøjskoler, tekniske højskoler og andre videregående uddannelser samt til forskningsprojekter i tilknytning hertil i ind- og / eller udland.
3. Støtte til lunge- og hjertepatienter samt diabetesramte, lunge-, hjerte-, og diabetesforskning samt til lægevidenskabelig eller anden form for videnskabelig forskning i afhjælpning af lunge-, hjerte- og diabetessygdomme.
 4. Støtte til forskningsprojekter og andre former for videnskabelig og /eller teknisk udvikling i relation til sygdomme, herunder i alternative former for medicin, med henblik på at kurere, afhjælpe eller reducere ulemper som følge af sygdom.
 5. Støtte af og til forskning i dyrevelfærd samt til personer eller organisationer, der bekæmpede mis-handling eller vanrøgt af dyr, og støtte til formål der efter bestyrelsens skøn støttede indplacering af husdyr (kæledyr), der (midlertidigt) var uanbringelige, samt støtte til delvis betaling af ubemidlede ældre personers dyrlægeregning.
 6. Støtte til personer, der ved aktiv indsats og uden hensyntagen til risiko for eget liv eller førlighed søgte at afværge eller faktisk afværgede ulykker.
 7. Støtte til organisationer, der som formål havde et eller flere af de formål, der var nævnt i nærværende vedtægt, dog ikke foreningen Dyrenes Beskyttelse.

SKM2010. 329. SR

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

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

Den juridiske vejledning 2021-2 C. B. 3.1 Det skattemæssige udbyttebegreb

(...)

Regel

Udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Til udbytte medregnes alt, hvad selskabet udlodder til sine aktionærer eller andelshavere, uanset i hvilken form udlodningen finder sted. Se LL § 16 A, stk. 1.

Det er uden betydning om udlodningen fra selskabet hidrører fra årets overskud, værdiforøgelser eller realisation af aktiver og omfatter også udbetaling af likvidationsprovenu.

En aktionær, der udnytter sine aktionærbeføjelser til at lade et selskab yde en gave i form af aktier, der overdrages helt eller delvist vederlagsfrit, vil som udgangspunkt blive beskattet af gavens værdi som maskeret udlodning efter LL § 16 A, stk. 2, nr. 6, uanset om gaven må anses for ydet i aktionærens økonomiske, personlige eller ideelle interesse.

(...)

Undtagelse

Til udbytte henregnes ikke:

(...)

- Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af ligningsloven § 16 A, stk. 2, nr. 6, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Se LL § 16 A, stk. 4, nr. 4.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-2 C. D. 9.9.1.3 Uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål

Indhold

Afsnittet handler om de særlige regler for fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

(...)

Regel

Fonde mv. og foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger, kan fradrage uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Se FBL § 4, stk. 1 og FBL § 9, stk. 1.

(...)

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 almenvælgørende, 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 (almenvælgørende 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.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Vurdering i forhold til S Holding ApS

Aktieavancebeskatningslovens § 4 A

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

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.

Stk. 2. Koncernselskabsaktier anses for ejt direkte af de af det ejende koncernselskabs (mellemholdingselskabets) aktionærer, som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller §§ 31 A eller 32, fondsbeskatningslovens § 1 eller ligningslovens § 16 H, og som ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det underliggende selskab i ethvert led mellem aktionæren og mellemholdingselskabet. Det gælder dog kun, hvis alle betingelserne i § 4 A, stk. 3, nr. 1-5, er opfyldt. § 4 A, stk. 4-6, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Koncernselskabsaktier, jf. stk. 1, omfatter ikke konvertible obligationer og tegningsretter til konvertible obligationer.

Aktieavancebeskatningslovens § 8

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

Vurdering i forhold til M

Ligningslovens § 16 A

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

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. For overdragelse til en udenlandsk fond m.v. er det endvidere en betingelse, at hovedaktionæren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne i det overdragne selskab, og at fonden m.v. er skattemæssigt hjemmehørende i et land, hvis kompetente myndighed skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

(...)

Forarbejder

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

2.1.4. Overdragelse af erhvervsvirksomhed ejet via et holdingselskab

Der er efter praksis mulighed for, at en aktionær kan lade sit holdingselskab overdrage et datterselskab som gave til en almennyttig eller almenvelgørende fond uden beskatning af selskabet, fonden eller aktionæren. Selskabet (holdingselskabet) er ikke skattepligtigt af aktieoverdragelsen, når der er tale om overdragelse af datterselskabsaktier til fonden, da selskabers afståelser af datterselskabsaktier er skattefritaget, jf. aktieavancebeskatningslovens § 8. Fonden er ikke skattepligtig af gaveoverdragelsen i form af aktier, hvis denne sker til fondens grundkapital, og der ikke er tale om en familiefond, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6. Aktionæren bliver ikke udlodningsbeskattet, når denne ikke anses for at have en økonomisk eller personlig interesse i overdragelsen, og der er tale om en fond, der har et almennyttigt formål. Dette er dog ikke til hinder for, at fonden kan drive erhvervsvirksomhed eller eje aktier i et erhvervsdrivende selskab. Der er tale om en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Den anførte praksis fremgår af afgørelser truffet af Højesteret, Skatterådet og Ligningsrådet (daværende). Der er dermed efter gældende regler mulighed for i visse tilfælde, der ikke er klart afgrænset, at overføre en virksomhed til en erhvervsdrivende fond, uden at overdragelsen udløser beskatning.

2.2. Den foreslåede ordning

I overensstemmelse med arbejdsgruppens anbefalinger foreslås det, at fysiske personer skal kunne overdrage aktier i selskaber, der driver aktiv erhvervsvirksomhed, til en erhvervsdrivende fond, uden at dette har skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser på overdragelsestidspunktet, ligesom fonden efter overdragelsen i videst muligt omfang skal være undergivet de gældende regler for beskatning af erhvervsdrivende fonde. Ifølge forslaget skal overdragerens avanceskat ("stifterskatten") opgøres på overdragelsestidspunktet, men denne skat udskydes, indtil fonden eventuelt sælger aktierne eller modtager udbytte m.v. Stifterskatten skal beregnes på grundlag af overdragerens avance på overdragelsestidspunktet, men med den skattesats, der gælder for fonden (aktuelt 22 pct.). I tillæg hertil foreslås, at det vil skulle anses for udbytte, når en aktionærs ideelle interesse tilgodeses ved, at et direkte eller indirekte ejet selskab overdrager aktier ved en helt eller delvist vederlagsfri overdragelse. Samtidig foreslås det dog, at denne beskatning skal kunne undgås, hvis der på forhånd er opnået en tilladelse fra Skatterådet til, at overdragelsen kan ske skattefrit. 2.2.1. Krav til fonden og dens formål

Fonden skal være en erhvervsdrivende fond, hvis vedtægtsbestemte formål skal være at eje og drive virksomheden. Herved tilgodeses hensynet til, at den foreslåede særlige ordning for overdragelse af erhvervsvirksomheder til erhvervsdrivende fonde udelukkende skal kunne anvendes, såfremt overdragelsen sker med henblik på, at virksomheden varigt skal være underlagt fondseje. Fondens kan også have uddelingsformål som f.eks. at uddele til almennyttige formål, men den må ikke have til formål at støtte medlemmer af en bestemt familie. De foreslåede regler skal således ikke kunne anvendes ved overdragelse til fonde, i hvis vedtægter der tillægges medlemmer af en bestemt familie fortrinsret til uddelinger fra fonden eller fortrinsret til at indtage bestemte stillinger m.v., jf. erhvervsfondslovens § 28. Som det fremgår af erhvervsfondslovens § 28, stk. 2, omfatter dette også fonde, hvis vedtægter tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til at indtage en bestemt stilling i eller til på anden måde at oppebære økonomiske ydelser fra en virksomhed, hvorover fonden har en bestemmende indflydelse. Der vil dog kunne tillægges medlemmer af en bestemt familie fortrinsret til at være medlemmer af bestyrelsen, jf. erhvervsfondslovens § 28, stk. 2, 2. pkt., men en sådan vedtægtsbestemt fortrinsret vil skulle respektere erhvervsfondslovens § 40, hvorefter nærtstående til stifteren ikke uden samtykke fra fondsmyndigheden kan udgøre fondsbestyrelsens flertal. Efter erhvervsfondslovens § 89, stk. 1, kræves fondsmyndighedens tilladelse til vedtægtsændringer. Fondsmyndigheden kan kun tillade ændringer af

vedtægtsbestemmelser vedrørende fondens formål eller uddelinger efter forudgående samtykke fra Civilstyrelsen, jf. § 89, stk. 2. Derudover følger det af erhvervsfondslovens § 61, at fondsbestyrelsen kun med fondsmyndighedens samtykke må foretage eller medvirke til ekstraordinære dispositioner, som kan medføre risiko for, at vedtægten ikke kan overholdes, eller at fonden ikke fortsat vil kunne eksistere. Det er afgørende for anvendelsen af de foreslåede skatteregler, at kravene til fondsformålet er opfyldt på tidspunktet for overdragelsen til fonden. Herefter vil det være de almindelige fondsretlige regler, der afgør, i hvilket omfang konkrete dispositioner kan anses for at ligge inden for det vedtægtsmæssige formål, samt om der, i modsat fald, kan opnås tilladelse til en ændring af formålsbestemmelsen. I praksis vil de foreslåede betingelser om fondens formål indebære, at en anvendelse af beskatningsmodellen normalt vil forudsætte, at der sker overdragelse til nystiftede fonde. (...)

Spørgsmål 3

Vurdering af om den påtænkte fond vil være skattepligtig af de værdier, som tilfalder fonden ved stiftelsen

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

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 m.v. 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.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 2

En fond anses efter denne lov for erhvervsdrivende, hvis den

- 1) overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser el.lign., for hvilke den normalt modtager vederlag,
- 2) udøver virksomhed med salg eller udlejning af fast ejendom eller
- 3) har den i selskabslovens § 7 anførte forbindelse med et aktie- eller anpartsselskab eller med en anden virksomhed.

Stk. 2. En fond anses dog ikke for erhvervsdrivende, hvis den virksomhed, fonden udøver eller har den i stk. 1, nr. 3, anførte forbindelse med, er af begrænset omfang eller kun omfatter en uvæsentlig del af fondens samlede formue.

Stk. 3. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om, hvornår fondes erhvervsdrift anses for begrænset eller kun omfatter en uvæsentlig del af fondens formue.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 4

Erhvervsstyrelsen afgør i tvivlstilfælde, om en fond er omfattet af denne lov.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 76

Afgang af en erhvervsdrivende fonds midler kan kun finde sted som

- 1) uddeling, jf. §§ 77-79, eller
- 2) kapitalnedsættelse, jf. §§ 81-86.

Stk. 2. Bestyrelsen er ansvarlig for, at kapitalafgangen ikke overstiger, hvad der er forsvarligt under hensyntagen til fondens og i moderfonde koncernens økonomiske stilling, og ikke sker til skade for fonden eller dens kreditorer, jf. § 38, stk. 1, nr. 5. Bestyrelsen er desuden ansvarlig for, at der efter kapitalafgangen er dækning for grundkapitalen og de reserver, der er bundne i henhold til lov eller vedtægt.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 77

Det påhviler bestyrelsen at foretage uddeling i overensstemmelse med § 78 til de formål, der er fastsat i vedtægten, jf. § 27, stk. 1, nr. 10. Bestyrelsen kan foretage rimelige henlæggelser til konsolidering af den erhvervsdrivende fond.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 78

Til uddeling kan kun anvendes frie reserver, hvorved forstås beløb, som i den erhvervsdrivende fonds senest godkendte årsregnskab er opført som overført overskud, og reserver, som ikke er bundet i henhold til lov eller vedtægt, med fradrag af overført underskud.

Stk. 2. Efter aflæggelsen af fondens første årsrapport kan optjent overskud og frie reserver, der er opstået eller blevet frigjort efter den periode, der senest er aflagt årsrapport for, også anvendes til uddelinger, medmindre beløbet er uddelt, forbrugt eller bundet.

Stk. 3. Ved anvendelsen af midler omfattet af stk. 2 skal bestyrelsens beslutning om uddeling vedlægges en balance. Bestyrelsen vurderer, om det er forsvarligt at vedlægge balancen fra seneste årsrapport, eller om der skal udarbejdes en mellembalance, der viser, at der er tilstrækkelige midler til rådighed for uddelingen, jf. dog stk. 4.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal der altid udarbejdes en mellembalance, der viser, at der er tilstrækkelige midler til rådighed for uddelingen, hvis beslutningen om uddeling træffes mere end 6 måneder efter balancedagen i fondens seneste godkendte årsrapport.

Stk. 5. Hvis der udarbejdes mellembalance efter stk. 3 og 4, skal mellembalancen være gennemgået af revisor. Mellembalancen skal udarbejdes efter de regler, som fonden udarbejder årsrapport efter. Mellembalancen må ikke have en balancedag, der ligger mere end 6 måneder forud for beslutningen om uddelingen.

Stk. 6. Foretages en uddeling i andre værdier end kontanter, skal der udarbejdes en vurderingsberetning, jf. § 33. Det skal i vurderingsmandens erklæring angives, at uddelingsbeløbet mindst svarer til den ansatte værdi af den eller de andre værdier end kontanter, der uddeles. Hvis bestyrelsen udarbejder og indsender en erklæring efter reglerne i § 34, stk. 2, er der ikke pligt til at indhente vurderingsberetning ved uddeling af aktiver som omtalt i § 34, stk. 1. Bestyrelsen skal offentliggøre erklæringen i Erhvervsstyrelsens

it-system, jf. § 12, stk. 3, senest 2 uger efter beslutningen om uddelingen. Balancen efter § 33, stk. 4, udarbejdes som en overdragelsesbalance for den overtagne virksomhed.

Stk. 7. Bestyrelsens beslutning om uddeling skal optages i protokollen. Ved anvendelsen af midler omfattet af stk. 2 skal mellembalancen eller balancen for det seneste regnskabsår indgå i bestyrelsens protokol som bilag til den truffene beslutning.

Lov om erhvervsdrivende fonde § 79

Såfremt uddelingen til formålet står i klart misforhold til fondens midler, kan fondsmyndigheden henstille til bestyrelsen at overveje at søge uddelingen forøget eller nedsat.

Stk. 2. Må uddelingens størrelse anses for at indebære fare for en krænkelse af vedtægten, kan fondsmyndigheden efter forhandling med bestyrelsen påbyde bestyrelsen at foretage de fornødne dispositioner med henblik på en forøgelse eller nedsættelse af uddelingen.

Selskabslovens § 7

Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger.

Stk. 2. Bestemmende indflydelse i forhold til en dattervirksomhed foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem en dattervirksomhed ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.

Stk. 3. Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har

- 1) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
- 2) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i en virksomhed i henhold til en vedtægt eller aftale,
- 3) beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på virksomheden eller
- 4) råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over virksomheden.

Stk. 4. Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.

Stk. 5. Ved opgørelsen af stemmerettigheder i en dattervirksomhed ses der bort fra stemmerettigheder, som knytter sig til kapitalandele, der besiddes af dattervirksomheden selv eller dens dattervirksomheder.

Praksis

SKM2012. 192. SR

I forbindelse med stiftelsen, ville der blive indskudt et samlet beløb på 25 mio. kr., som ville udgøre hele kapitalen. Skatterådet fandt, at indskuddet ikke ville være skattepligtigt, da indskuddet ikke kunne anvendes til uddelinger.

Den juridiske vejledning 2021-2 C. D. 9.5.5.1 Gaver til fonde, der ikke er familiefonde

Indhold

Dette afsnit handler om gaver til en fond. Det kan være gaver, som indgår i den bundne kapital eller gaver, som kan anvendes til uddelinger.

(...)

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. ◀

Vurdering af om den påtænkte fond vil være afgiftspligtig af de værdier, som tilfalder fonden ved stiftelsen

Lovgrundlag

§ 28 i lov om erhvervsdrivende fonde

Bestemmelser i en vedtægt, der tillægger medlemmer af en bestemt familie eller visse familier fortrinsret til uddeling, 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.

Praksis

Den juridiske vejledning 2021-2 C. D. 9.5.5.2 Gaver til familiefonde

Indhold

Dette afsnit handler om beskattningen af gaver til familiefonde. Gaverne kan enten indgå i kapitalen eller anvendes til uddelinger.

(...)

Definition

Ved familiefonde mv. forstås fonde mv., 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. Se FL § 7 og EFL § 28.

Gaver, der tilfalder grundkapitalen

Familiefonde mv. er skattepligtige af gaver, hvorved fondens grundkapital udvides. Se FBL § 3, stk. 6, 2. pkt.

Gaver, som tilfalder grundkapitalen i forbindelse med stiftelse af en familiefond mv., pålægges en afgift på 20 pct. af gavens værdi. Se FBL § 3, stk. 6, 3. pkt. Afgiftspligtige gaver er ikke skattepligtige.