

Beslutningsforslag nr. B. 15. Fremsat den 12. oktober 1978 af Wilhjelm (VS) og Waldorff (VS)

Forslag til folketingsbeslutning

om indgreb mod skatte- og afgiftsunddragelse gennem oprettelse af private fonds

(»Den døde hånd«)

Folketinget opfordrer regeringen til snarest at fremsætte forslag, som bringer private personers og virksomheders mulighed for gennem oprettelse af fonds at unddrage sig den skatte-, afgifts- og regnskabspligt m.v., de ellers ville være underkastet, til ophør. Forslagene skal indebære, at det herefter kun skal være muligt at opnå skatte- og afgifts-

privilegier ved oprettelse af fonds, stiftelser, legater eller selvejende institutioner efter særlig godkendelse i hvert enkelt tilfælde og under forudsætning af, at fondens midler udelukkende anvendes til almenvelgørende eller almennyttige formål, og at fonden forpligtes til offentliggørelse af regnskaberne.

Bemærkninger til forslaget

Generelt.

Forslaget er en genfremsættelse af et forslag fremsat den 9. marts 1978 af de samme forslagsstillere. Det var til 1. behandling den 18. april 1978 (sp. 8790-8833 samt tillæg A sp. 4459), men blev ikke færdigbehandlet.

Siden VS fremsatte dette forslag, er tilsvarende krav om afskaffelse af skattefritagelsen for private fonds blevet rejst af arbejderbevægelsens erhvervsråd og af LO, ligesom det i den socialdemokratiske regerings skattepolitiske udspil, fremlagt i folketinget den 11. maj 1978, blev stillet i udsigt, at der ville blive skredet ind over for fondsfiduserne.

Motiverne til oprettelse af private fonds.

Når oprettelse af fonds i tilknytning til private formuer og erhvervsvirksomheder i de seneste år har vundet udbredelse, skyldes det naturligvis ikke, at der pludselig skyller en bølge af veldædighed gennem private kapitalister.

Baggrunden er, at en håndfuld smarte advokater med tilknytning til de større kapitalgrupper i landet efterhånden har udviklet et system, hvorved de begunstigelser, som oprindeligt var beregnet for nærmest filantropiske foretagender, kan opnås af ethvert kommercielt foretagende, og hvorved de begrænsninger, som var tænkt at skulle forhindre misbrug er blevet overvundet for ikke at sige omgået.

Fordele ved at overdrage f. eks. en virksomheds aktier til en fond er derefter væsentligst disse:

- virksomhedens overskud kan helt eller delvis (stort set efter eget valg) unddrages beskatning.
- fonden har ikke pligt til at offentliggøre regnskaber,
- fonden er ikke underlagt nogen bestemmelse om generalforsamlinger eller medarbejderrepræsentanter i bestyrelsen m.v., som gælder for selskaber,
- indehaveren fritages for indkomstskat af udbyttet,

- gaveafgift og arveafgift kan undgås (ved overdragelse i levende live) eller reduceres væsentligt (ved overdragelse efter dødsfald).

Det er i disse privilegier, man skal finde begrundelsen for den stærkt voksende interesse for oprettelse af private fonds. Det kan så i øvrigt udtrykkes mere eller mindre indforstået, som f. eks. når en af hovedmændene bag denne udvikling, landsretssagfører Kristian Mogensen siger, »at den nævnte udvikling sikkert skyldes, at de klassiske motiver til at lave fonds, de donatoriske motiver, i vore dage suppleres med trangen til at skabe noget varigt i en tid, hvor »alting flyder«, og med lysten til at søge at skabe en kapitalopsparing, som samfundet har gjort det vanskeligere og vanskeligere at skabe for privatfolk.«¹⁾

(I sammenhæng med det sidste kan det måske være værd at erindre, hvordan vi netop har oplevet, at nogle af de store selskaber har søgt at retfærdiggøre sig med det argument, at selskabsskatten er lavere her i landet end i næsten alle andre lande!).

Fremgangsmåde, krav, udbredelse.

I den debat, der fulgte på fjernsynets udsendelse om »den døde hånd« i december 1977, kom der fra såkaldt ansvarligt politisk hold så mange modstridende og forkerte oplysninger, at i hvert fald én ting blev klar: man véd ikke, hvad man har med at gøre.

Blot en enkelt artikel (Information den 12. december 1977) rummede således følgende:

- På et spørgsmål til handelsministeren om, hvordan man bliver et fond, svarer han: »Det sker ved, at justitsministeren godkender fundatsen.« Dette er ikke rigtigt, der kræves ingen godkendelse!
- Skatteministeren siger: »Vi får blot en besked fra justitsministeriet om, at fondet er fritaget for skat.« Dette er ikke rigtigt, skattemyndighederne får normalt ingen besked.
- Poul Schlüter udtaler, at han »er sikker på, at det store flertal af fonds fungerer efter hensigten, dvs. til veldædige formål.« Det er en mis-

forståelse. Der er intet krav om, at fonden skal have et veldædigt formål for at opnå de nævnte privilegier.

– Schlüter siger videre, at det er myndighederne, der skal sikre, at alt går rigtigt til. »Man har jo regnskaberne, som skattemyndighederne kontrollerer. Det er jo dem, der skal vide alt om, hvorfor der evt. ikke betales skat.« Dette er helt forkert, skattemyndighederne får ingen regnskaber.

Der kræven *ingen* godkendelse eller registrering. I juridisk formularbog hedder det i afsnittet om Legater og fonds (hvor »legater bruges som en fælles betegnelse for legater, stiftelser, fõnds o. lign.«, se side 143):

»Der kræves ikke til gyldig stiftelse af et legat nogen offentlig godkendelse eller registrering.« (Side 144).

Hvad angår fundatsen giver Kristian Mogensen det råd *ikke* at spørge skattemyndighederne: »Det er ikke nødvendigt at indsende fundatsen eller fondsvedtægterne til forhåndsgodkendelse hos skattemyndighederne. Man kan naturligvis gøre det, hvis man af særlige grunde er i tvivl, men generelt vil jeg sige, at man skal ikke sende for meget ind til skattemyndighederne på forhånd: har man lavet fonden rigtigt, er der jo ingen grund til at frygte angreb senere, og det er normalt ingen fordel at lade skattemyndighederne bestemme alt for meget på forhånd. Det vil tit være sådan, at når man spørger i forvejen, giver skattemyndighederne af forsigtighed et svar, som måske er strengere eller anderledes end nødvendigt.« Mogensen nævner muligheden for »kongelig konfirmation« af fonden, hvilket medfører en særlig status med bl. a. regnskabspligt (som må betragtes som en tom formalitet), men han tilføjer: »Kongelig konfirmation har aldrig været nogen gyldighedsbetingelse efter dansk ret.«

Og i almindelighed må han altså fraråde orientering af eller hos skattemyndighederne. Blot skal man naturligvis sørge for, at man har lavet fonden rigtigt! Hvad dét betyder, behøver ingen at være i tvivl om: der skal specialister til. Som det siges i konklusionen: »En fond må nøje indrettes efter de konkrete forhold i hvert enkelt tilfælde, og alle bestemmelser og dokumenter må »skræddersys« i de mindste enkeltheder, hvis fonden skal svare til de konkrete ønsker og behov, og hvis der ikke senere skal opstå ubehagelige komplikationer.«

Det er skræddersyning, der skal til, ikke noget med glistrupsk konfektionsvirksomhed eller »økonomiordninger« her. Men synspunktet bygger vel at mærke ikke på fordomme, men alene på hen-

sigtsmæssighed og valg af klientel. Således er den royale, konservative Mogensen fuldstændig på linie med en anden fremtrædende fondsadvokat, Kjeld Rørdam, som siger: »Kongelig konfirmation og det hermed forbundne offentlige tilsyn kan være et middel til sikring af fondsformålets opretholdelse. Fondsstiftelserne vil dog formentlig næppe i almindelighed anse kongelig konfirmation for særlig attraktiv.«²⁾

Fondsformålet skal ikke, som Poul Schlüter åbenbart går ud fra, og som det vel også oprindeligt har været forudsat, indeholde noget veldædigt. »Der findes ikke lovmæssige begrænsninger i de formål, et legat kan tjene. Alle bestemmelser, der ikke strider mod lov og ærbarhed eller åbenbart savner fornuftigt formål, kan derfor accepteres.« (Juridisk Formularbog, side 145).

Fremgangsmåden er i øvrigt ikke, at man søger og får godkendelse, men at man opretter fonden og derefter blot undlader at meddele sig til skattemyndigheder o.a. med regnskaber m.v. Det er op til skattemyndighederne at undersøge forholdene, hvis de ønsker klarlagt, hvad der egentlig er sket med tidligere skattepligtige indkomster og formuer. Fondsstifterne er ikke forpligtet til selv at tage initiativ til at orientere myndighederne om deres transaktion.

På denne baggrund siger det sig selv, at ingen myndighed i dag har eller kan skaffe sig overblik over, hvor mange og hvilke private fonds der eksisterer, hvilke formuer de råder over, hvilke virksomheder de reelt kontrollerer, eller hvor stort et skatte- og afgiftsprovenu der på denne måde er unddraget statskassen.

Minimumskravene.

Der stilles kun tre krav for, at en fond er fuldt lovlig og kan nyde de nævnte skatteprivilegier: a) fonden skal have et bestemt formål, b) der skal være en selvstændig bestyrelse, og c) fondens formue skal være definitivt udskilt fra stifterens formue.

a) *Formålet.* Som vist ovenfor er der intet krav om et almennyttigt eller veldædigt formål. Ethvert formål kan anerkendes, blot det ikke indeholder direkte ulovligheder eller krænker den for tiden herskende ærbarhedsopfattelse.

Der er med andre ord frit slag, og spekulationsmulighederne samt mulighederne for at omgå kommende lovgivning vendt imod spekulation er størst, jo mindre formålet præciseres. Eller som Kristian Mogensen siger det: »I almindelighed må man tilråde, at fondens formålsbestemmelser kun

angiver de mest generelle retningslinier for anvendelsen af fondens indtægter, og at det i øvrigt overlades fondsbestyrelsen at foretage de nærmere dispositioner med hensyn til uddeling efter et frit skøn. Dette er tilrådeligt ikke blot ud fra skatte- og afgiftsmæssige hensyn, men også fordi man kun herved kan opnå den fornødne smidighed, så fondsbestyrelsen i videst muligt omfang kan indrette sig efter de fremtidige vilkår.«

b) *Bestyrelsen.* Det eneste krav er, at mindst ét af bestyrelsens medlemmer til stadighed indtager en stilling, der kan give fornøden garanti for uvildighed – hvad der så ellers skal lægges i begrebet »en stilling, som kan give garanti for uvildighed«. Den pågældende har overhovedet ingen forpligtelser over for skatteyderne, men skal alene påse, at formålet – som kan være hvad som helst – efterleves!

Skulle nogen alligevel finde dette krav afskrækkende, kan Kristian Mogensen straks berolige: »At der imidlertid efter gældende ret ikke kan stilles særlig store krav, fremgår bl. a. af en sag, der har været forelagt højesteret, i hvilken sag skattemyndighederne havde anerkendt eksistensen af en fond, der kun hvilede på stifterens løfte til sin egen advokat, og hvis bestyrelse alene bestod af denne advokat.« I øvrigt er der intet i vejen for, at slægtsmedlemmer er repræsenteret i fondsbestyrelsen, eller at fondsbestyrelsen, bortset fra det »uvildige medlem«, udelukkende består af slægtsmedlemmer.²⁾ Da det desuden er tilladt i fundatsen at bestemme, at bestyrelsen skal være selvsupplerende, er konstruktionen vist det, der kaldes idiotsikret.

c) *Formuen definitivt udskilt.* Dette krav er det eneste, der volder en smule hovedbrud, fordi stifterne ofte har et ønske om at bevare den fulde kontrol og dispositionsret over formuen, som kun af skattemæssige grunde er »overdraget« til en fond. Specielt kan det volde problemer at sikre efterkommerne økonomisk, når formuen er blevet en fond, idet grundlovens § 84 indeholder et forbud mod familiefideikommiser (hvilket udelukker, at der sikres ydelser til en række personer, som ved stifterens død endnu ikke er født, i henhold til arveangsregler, der er fastlagt på forhånd).

Imidlertid har nogle af landets højest estimerede advokater udfoldet energi og opfindsomhed for at finde veje til omgåelse af disse bestemmelser, og resultaterne er ikke udeblevet.

Således er Kristian Mogensen¹⁾ helt på det rene med, at »forbudet mod sådanne fideikommiser må ses som et udslag af lovgivningsmagtens bekæmpelse

af en »arvelig rigmandsklasse«, men det forhindrer ham ikke i umiddelbart efter at konkludere: »Disse bestemmelser er ikke til hinder for, at der oprettes almindelige familielegater, når der ikke samtidig fastsættes en bunden successionsordning. Ved oprettelsen af familiefonds må det således iagttages, at ydelserne uddeles efter fondsbestyrelsens skøn og ikke efter en bestemt rækkefølge, der er fastsat af fondens stifter.« Med andre ord: lovgivningsmagtens hensigt har tydeligt nok været at lægge hindringer i vejen for en arvelig rigmandsklasse – men det skal vi nok finde råd for!

I betragtning af de »krav«, der stilles til fondsbestyrelsen (bortset fra det »uvildige medlem« kan alle være slægtsmedlemmer, og kontinuiteten kan sikres ved selvsupplering), er det ikke mærkeligt, at Kjeld Rørdam slutter sin gennemgang af problemerne med grundlovens § 84 således: »Uden at komme i konflikt med forbudet mod fideikommiser kan fondsstifteren imidlertid gennem retningslinier i fondsfundatsen komme langt til sandsynlig praktisk realisation af ønsker om, hvorledes børn og senere generationer skal komme i betragtning ved ydelser fra fonden.«²⁾

Nogle kunne måske finde, at kravet om et uvildigt medlem kun kan besværliggøre bestræbelserne på gennem skatte- og afgiftsprivilegier at sikre en arvelig rigmandsklasse; men Kristian Mogensen påpeger, at det uvildige medlem har en helt nødvendig funktion, idet »det hele let får et skær af selvkontrahering, hvis stifteren og/eller de til ydelser fra fonden berettigede har eneindflydelsen i bestyrelsen«. Og det har han naturligvis ret i – det ville ikke se så godt ud.

Lovmæssige begrænsninger og deres omgåelse.

En fond har som nævnt retlig eksistens, blot den opfylder de netop gennemgåede krav vedrørende formål, bestyrelse og udskilt formue. Derefter har den automatisk de privilegier, som knytter sig til fonds, og skal ikke hverken ansøge om godkendelse eller lade sig registrere.

Der findes i lovgivningen kun ganske få begrænsninger af de skatte- og afgiftsmæssige privilegier, fonds i almindelighed nyder godt af:

Ligningsloven: I ligningslovens § 14, stk. 3, fastsættes, at løbende ydelser til egentlige familiefonds ikke kan fratrækkes giverens skattepligtige indkomst. § 17 og § 21 udelukker tilsvarende fradrag for renter af gæld på arveforskud og for kapitalværdien af løbende ydelser til egentlige familiefonds.

Disse begrænsninger kan overvindes ved påpasselighed omkring fondens udformning som gennemgået ovenfor. Er stifteren særlig forsigtig eller mistænksom, kan han hos Kristian Mogensen finde vejledning i oprettelsen af en »blandet fond«, hvor stifterens familie er sikret 45 pct. af fondens udbetalinger, mens 55 pct. går til fondens særlige formål (der stadig væk kun skal opfylde den betingelse, at det ikke ligefrem strider mod lov og ærbarhed).

Selskabsskatteoven. I selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 6, er det fastsat, at fonds skal betale indkomstskat af indtægter erhvervet ved erhvervsmæssig virksomhed. Imidlertid er erhvervsmæssig virksomhed defineret så snævert (§ 1, stk. 3), at renteafkast af enhver art, aktieudbytter m.v. holdes uden for definitionen og dermed er skattefri.

Et klart eksempel på de juridiske spidsfindigheder, som reelt benyttes til at omgå lovgivningens hensigter, er dette: § 1, stk. 3, fastslår, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed, hvis fonden har ret til en andel i overskuddet af en erhvervs virksomhed, som ikke drives af fonden selv. For at undgå skattepligten tillægger man derfor ikke fonden en ret til andel i overskuddet, men f. eks. ret til en bestemt procentdel af omsætningen!

Grundloven og lov om familiefideikommiser. Som følge af den tidligere omtalte § 84 i 1953-grundloven blev der i 1954 gennemført en lov (nr. 139 af 1. maj 1954) om familiefideikommisers overgang til fri ejendom. Som gennemgået i forrige afsnit om minimumskrav er det lykkedes at finde juridiske udveje for omgåelse såvel af grundlovens forbud mod oprettelse som af 1954-lovens krav om ophævelse af allerede eksisterende fideikommiser.

Udskilt formue. Det er allerede vist, hvorledes kravet om, at fonden skal have en definitivt udskilt formue kan gøres illusorisk i forbindelse med ønsket om trods udskilningen at sikre slægten økonomisk. Men kravet kan ligeledes gøres illusorisk i det tilfælde, hvor hovedformålet med fondsdannelsen er at kunne køre en erhvervs virksomhed videre uden selskabsbeskatning m.v., og hvor den tidligere private ejer (fondsstifteren) ønsker at bevare fuld kontrol over virksomheden. Han kan benytte sig af forskellige aktieklasser, og han kan bevare den fulde kontrol ved selv at beholde den brøkdæl af aktierne, som gøres til stemmeretsaktier, mens skatteunddragelsen opnås næsten til 100 pct. ved at overdrage fonden langt størsteparten af aktier-

ne, men i form af præferenceaktier. (Efter den nye aktieselskabslov maksimalt i forholdet 10:1).

Kildeskatteoven. Successionsbestemmelsen i kildeskatteovens § 33, som tillader arvingen at gå ind i arveladers skattestilling, dvs. uden umiddelbar skattebetaling, kan anvendes til omgåelse af nogle af de andre begrænsninger, hvis det er en fond, der indtræder som successor. Bestemmelsen, som alene var tænkt som en skatteudskydelsesregel med det formål at lette generationsskiftet, får nu den virkning, at beskatningsretten fortabes for bestandig.

Fiktive bevægelser. Bogholderimæssige transaktioner, som alene tjener til at opnå skattebesparelser, og som ikke indeholder nogen reel overførsel af kapitalværdier, er af anklagemyndigheden i Glistrupsagen påstået ulovlige med den begrundelse, at de er fiktive.

Hvad skal man mon så kalde det, når Kristian Mogensen i sin vejledning om fonds siger: »Der er intet i vejen for, at fondens formue helt eller delvis kan bestå af fordringer mod stifteren«, og når han i samme åndedrag fortsætter: »I tilfælde af, at fonden foretager udlån til erhvervs virksomheden, er normale renter af sådanne lån indkomstskattefrie for fonden og samtidig fradragsberettigede for virksomheden: det drejer sig jo ikke om en overskudsandel.«?

Det er i hvert fald svært at forestille sig nogen mere direkte opfordring til at oprette en fond, hvis formue alene består i fordringer mod virksomheden, for derefter at »udlåne« denne »formue« til virksomheden, med det eneste resultat, at virksomheden har opnået et fedt rentefradrag, mens fonden ikke skal beskattes af den tilsvarende renteindtægt. *Eksempel:* Fondens formue består i en fordring mod stifteren på 10 mill. kr. Fonden låner derefter stifteren de 10 mill. kr. til 15 pct. rente. Stifteren opnår et skattemæssigt fradrag på 1,5 mill. kr. årlig, mens fondens renteindtægt på 1,5 mill. kr. ikke beskattes. Alt er fuldstændig fiktivt, og det eneste resultat af transaktionen er skattefradraget på de 1,5 mill. kr.

Og hvor Glistrups fiktive posteringer lider af den svaghed, at de kun (principielt) giver en udsættelse med skatten og derfor må gentages i en uendelighed af kæde- eller ringposterings, så viser den mogensenske model sin overlegenhed derved, at hver transaktion er en afsluttet enhed, som bærer gevinsten i sig selv og endeligt.

Lov om afgift af arv og gave. Fonds er omtalt i arveafgiftslovens § 2, stk. 3, § 3, stk. 4, § 4, litra c, og § 6, stk. 2. Tilsammen udtrykker bestemmelse-erne, at fonds kan opnå betydelige lempelser i forhold til de almindelige afgiftssatser, medmindre fonden i sin fundats har fastsat særlige ydelser til stifterens familie.

Med andre ord: er man smart nok til at undgå sådanne blottelser i fundatsen – og hertil kan man altid finde støtte hos samfundets mest respekterede advokater og revisorer, jfr. ovenfor – så er lempelserne sikre. Hvor den normale afgiftssats for ubeslægtede følger en progressiv skala, der ender med 90 pct., så slipper fonden med 35 pct. Vil man længere ned, må man gøre fonden »almenvælgørende«; så slipper man med 12 pct. Det vil nok gøre det vanskeligt for fondsbestyrelsen at betænke familien i større omfang, men her er det, Kristian Mogensen og andre kan være behjælpelige med at *dele* fonden i en »almenvælgørende« del, som får det maksimale nedslag, og en mere fritstillet del, som »kun« opnår nedsættelsen til 35 pct. Kombineret med to forskellige aktieklasser, som sikrer fortsat fuld kontrol, vil det være til at leve med.

Endelig skal det erindres, at alt dette *kun* gælder, hvis fondsstifteren er så forsigtig eller mistænksom, at han først slipper formuen over til fonden ved sin død. Overdrages formuen i levende live, er der *fuldstændig fritagelse* for arve- og gaveafgift, uanset om fonden er »almenvælgørende« eller ej!

Frigørelse af midler fra fonden. I det (meget ringe) omfang, der overhovedet har været lovgivningsmæssig diskussion om fonds, har denne begrænset sig til formaliteterne omkring formuens *indgang* til fonden og kravene til fondens retlige eksistens (formuens definitive udskillelse, formål og bestyrelse). Derimod har man ikke diskuteret eller opstillet særlige regler for fondsmidlernes anvendelse, dvs. udgangen fra fonden. Begrundelsen har formentlig været, at denne side af sagen i forvejen var dækket af anden lovgivning. At ydelser fra fonden f. eks. beskattes som indkomst, og at der derfor ikke var grund til at opstille særlige regler.

Erfaringen viser, at det er en fiktion at tro, at man kan beskatte fondsmidlerne ved *udgangen*, og det uanset hvor lidt »almenvælgørende« denne udgang er. (Ydelser, som reelt har karakter af arv eller gave, kan gives i form af »frynsegoder«, rentefri lån, lånt rentefradrag, eller hvad der nu i den givne situation er bedst egnet til omgåelse af skatte- og afgiftsbestemmelserne. Hvis modtageren

opholder sig i udlandet, evt. kun midlertidigt, men længe nok til, at den fulde skattepligt til Danmark er ophørt, kan ydelsen eller for den sags skyld hele fondsformuen overføres indkomstskattefrit til modtageren!).

Nærmere regler herom ville i øvrigt være af højst begrænset værdi på det nuværende kontrolgrundlag. Som Kristian Mogensen påpeger: »*Det er ikke i lovgivningen eller andetsteds påbudt, at der skal foretages revision af fondens regnskaber*«, og der er som før nævnt i almindelighed intet krav om, at regnskaberne skal offentliggøres eller bare indsendes til offentlig myndighed. Kun hvis fonden har foretrukket officiel anerkendelse som »almenvælgørende« med kongelig konfirmation, skal der indsendes et revideret regnskab til justitsministeriet, men dette har *ikke* bemyndigelse til at se, *hvad* pengene er givet ud til.

Retsudviklingen og den øgede fondsaktivitet.

Der er næppe tvivl om, at de meget vidtgående skatte- og afgiftsmæssige privilegier, som er knyttet til fonds, oprindelig baseredes på lovgivningsmagtens formodning om, at sådanne fonds var uskyldige, filantropiske foretagender uden større økonomisk betydning. Bestemmelsen om, at begunstigelserne ikke gælder fonds, der driver erhvervsmæssig virksomhed, understøtter denne antagelse.

Ved dygtige advokaters hjælp er det imidlertid skridt for skridt lykkedes at fjerne så at sige alle begrænsninger. Som Kristian Mogensen konkluderer: »*Som jeg nogle gange har nævnt, eksisterer der (bortset fra skattelovgivningen) kun meget få lovbestemmelser, der griber ind over for fondsdannelser. Om denne tilstand kan vare ved, er naturligvis umuligt at sige, men meget taler for, at vi her befinder os på et område, der trives bedst, hvis retsudviklingen får lov til at gro naturligt frem og finde sine egne veje.*« Det tør antydes, at retsudviklingen har fået lov til at »gro naturligt frem«, og at området trives!

De mange citater af Kristian Mogensen er hentet fra hans foredrag om fonds på Revisorkonferencen 1968 (senere optrykt i *Revision og Regnskabsvæsen* 1969). Den naturlige vækst og trivsel har bl. a. kunnet måles på, at hele fondsproblematikken – under overskriften »generationsskifteproblemer« – fra og med 1970/71 blev et fast element i uddannelsen til statsautoriseret revisor!

Andre har været mere betænkelige ved denne vækst og trivsel og naturlige retsudvikling. Professor i skatteret, medlem af selskabsskattekommissionen, Thøger Nielsen, som påpeger, at »*benyttelsen af fonds synes at være et for Danmark særligt fæno-*

men³⁾, finder det uholdbart, at fonds er fritaget for formueskat, og mener desuden, at aktieudbytte burde være indkomstskattepligtigt for fonden. »Fonden er hyppigt ejer af virksomheden eller storandelshaver i denne. Selskabsskatteoven kvalificerer overskudsandele i erhvervsvirksomhed som erhvervmæssig indtægt, men i den skatteretlige fortolkning har man accepteret, at dette synspunkt bliver virkningsløst, når aktieselskabsformens gennemsigtige slør skånsomt er anbragt omkring de reelle erhvervmæssige bestræbelser.«⁴⁾

I en større afhandling, »Om fonds og andre selvejende institutioner«, fra 1973 redegør Aage Michelsen i slutafsnittet for retsstillingen i EF. Han konkluderer, at EF vil kunne stille krav om fjernelse af »den konkurrenceforvridning, der ligger i, at fonds m.v. beskattes efter andre og mildere regler end andre erhvervsdrivende selskaber i medlemslandene.«⁵⁾ Hvad enten EF nu kan og vil stille krav eller ej, så ligger der i hans gennemgang en konstatering af, at der er tale om en ren – omend indirekte – statslig subsidiering af en bestemt slags erhvervsdrivende selskaber.

Resumé over situationen i dag.

Oprettelse af fonds er efter alt at dømme sket i stadig større omfang i de seneste år.

Hovedmotivet er omgåelse af skatte- og afgiftsbestemmelser.

Oprettelsen kræver hverken godkendelse eller registrering. Ingen offentlig myndighed har et blot nogenlunde overblik over, hvor mange fonds der findes, hvor store formuer de råder over, hvordan disse er anbragt, hvilke erhvervsvirksomheder der reelt drives af fonds, hvor stort et skatte- og afgiftsprovener der mistes på grund af fonds osv.

Retsudviklingen på området har medført, at de begrænsninger, som var fastsat for egentlige familiefonds og for erhvervsdrivende fonds, reelt er værdiløse.

Fremstående advokater med tæt tilknytning til de større kapitalgrupper har udviklet systemet til så godt som total omgåelse af skatte- og afgiftsbestemmelserne, undertiden med fonden som redskab for fiktive posterings, der kun adskiller sig fra Glistrups derved, at udtagelserne løber op i langt større beløb og er definitive.

VS' forslag.

Undervejs i disse bemærkninger er der redegjort for, hvad det er for bestemmelser i selskabsskatteoven, ligningsloven, arveafgiftsloven og kildeskatteoven, som skal tages op, og hvori ændringerne i hovedsagen skal bestå.

Dispensationsmuligheden for almenvelgørende fonds findes allerede i selskabsskatteovens § 3, stk. 2, som dog må strammes i overensstemmelse med forslaget ordlyd. Tilsvarende må stk. 3–5 tilpasses, hvorunder stk. 3, 3. punktum, og stk. 4, 2. punktum, helt må udgå. I øvrigt skal fonds gøres almindeligt og fuldt skattepligtige, hvilket sker ved ophævelse af de særfordele, som er indeholdt i selskabsskatteovens § 1, stk. 3, nr. 6, og § 1, stk. 3. *Formueskattepligten* må etableres ved en positiv hjemmel herfor, da fonds m.v. ellers fritages som følge af, at de skattemæssigt behandles som aktieselskaber, for hvilke formueskattepligten imidlertid påhviler aktionærerne. Den almindelige skattepligt medfører kravet om registrering af alle fonds, da dette er en forudsætning for, at skattekontrolloven kan fungere. *Ligningslovens* bestemmelser vedrørende fonds i § 14, stk. 3, § 17 og § 21 må bringes i overensstemmelse med beslutningens ordlyd.

Arveafgiftslovens § 2, stk. 3, og § 3, stk. 4, må ændres, således at arv og gave til fonds kun afgiftsbeholdes, når fonden efter særlig godkendelse i henhold til selskabsskatteovens § 3, stk. 2, og under de i beslutningsforslaget nævnte forudsætninger har opnået lempelse m.h.t. indkomstbeskatningen. Endelig må kildeskatteovens *successionsbestemmelser* efterses og om nødvendigt ændres i overensstemmelse med forslaget.

Da det imidlertid er et højt kompliceret område, hvor man let kommer til at overse noget – netop fordi der ikke findes en egentlig fondslovgivning – har vi valgt at fremsætte et beslutningsforslag om hensigten og principperne og at overlade den lovmæssige udformning til regeringen, som har helt anderledes bistand til rådighed.

Hensigten er at gøre det umuligt for personer og virksomheder at unddrage sig skatte-, afgifts- og regnskabspligt gennem oprettelse af fonds og at stille offentliggørelse af regnskaberne som en ufravigelig forudsætning for, at fonds o. lign. kan opnå skatte- og afgiftsprivilegier efter særlig godkendelse i hvert enkelt tilfælde. Det kan ikke begrundes eller forsvares, at fonds, som nyder særlige begunstigelser, hvilket reelt betyder, at skatteyderne er tvangsindlagt til at yde økonomisk støtte til fondens formål, har endog mindre offentlighedspligt m.h.t. regnskaber end aktieselskaber.

Forslaget udelukker ikke, at der i ganske særlige tilfælde, efter særlig godkendelse og under forudsætning af fuld offentlighed om regnskaberne kan oprettes fonds med visse skattebegunstigelser. Det kan ved den nærmere gennemgang af de praktiske muligheder for at lukke af for spekulativ udnyttel-

se af bestemmelserne vise sig, at dette vanskeligt lader sig gøre, hvis der ikke lukkes *helt*. I så fald er forslagsstillerne indstillet på, at der bør lukkes helt.

Men indtil da er man indforstået med, at formuer må kunne overdrages til fonds med f. eks. kulturelle eller sygdomsbekæmpende formål med en vis begunstiggelse fremfor at gå i arv. Lader det sig ikke gøre at forene denne mulighed med sikre afgrænsninger mod smarte nuladvokaters udvidede anvendelse, må begunstiggelser efter forslagsstillerens opfattelse helt udelukkes. Skaden derved vil være til at overse. Det er under alle omstændigheder udemokratisk – som formuefordelingen er det – at prioriteringen af kulturelle o.a. formål bestemmes af formueejernes private præferencer. Men dette vil under alle omstændigheder stadig være

muligt, blot *efter* at skat og afgift er betalt.

Henvisninger:

- 1) Kristian Mogensen: Selvejende institutioner og fonds. Foredrag. Revisorkonferencen 1968. RR 1969 s. 309 ff.
 - 2) Kjeld Rørdam: Fonds. Ugeskrift for Retsvæsen 22.1.1977 s. 17 ff.
 - 3) Thøger Nielsen: Beskatningen som problem i forbindelse med generationsskifte i familieføretagender, okt. 1977.
 - 4) Thøger Nielsen: Uholdbare skatteprivilegier? RR 1970 s. 22 ff.
 - 5) Aage Michelsen: Om fonds og andre selvejende institutioner. RR (Revision og Regnskabsvæsen) 1973 s. 173 ff.
- Desuden: Juridisk Formularbog. Kap. 3.11: Legater og fonds.