

Lovforslag nr. L 108. Fremsat den 5. december 1985 af ministeren for skatter og afgifter

Forslag

til

Lov om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v.

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

- 1) Fonde, der er
 - a) registreringspligtige i henhold til lov om fonde og visse foreninger,
 - b) fritaget for registreringspligt efter § 1, stk. 3, i den under litra a nævnte lov,
 - c) registreringspligtige i henhold til lov om erhvervsdrivende fonde, eller
 - d) fritaget for registreringspligt efter § 1, stk. 5, i den under litra c nævnte lov.
 Skattepligten efter denne bestemmelse omfatter ikke fonde omfattet af nr. 4 eller af lov om realrenteafgift af visse pensionskapitaler m.v.
- 2) Foreninger, der er registreringspligtige i henhold til lov om fonde og visse foreninger, for så vidt foreningen ikke er skattepligtig efter nr. 3.
- 3) Foreninger, der er registreringspligtige i henhold til lov om fonde og visse foreninger, for så vidt angår:
 - a) arbejdsgiverforeninger og fagforeninger,
 - b) andre faglige sammenslutninger, hvis kapital er bestemt til anvendelse til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt samt
 - c) foreninger, hvis midler hovedsageligt hidrører fra de under litra a og b nævnte foreninger, såfremt foreningen har som et formål at understøtte virksomheder eller personer under faglig konflikt eller faktisk yder en sådan understøttelse.

- 4) Institutioner som nævnte i det følgende:
 - a) Institutter godkendt i henhold til lov om realkreditinstitutter,
 - b) Kreditforeningen af kommuner i Danmark,
 - c) Provinsbankernes Reallånefond, Landsbankernes Reallånefond, Dansk Landbrugs Realkreditfond, Danmarks Skibskreditfond samt Dansk Eksporthansieringsfond,
 - d) finansieringsinstitutter, der opfylder betingelserne for ydelse af statsgaranti i henhold til lov om garantier til finansieringsinstitutter inden for detailhandelen,
 - e) finansieringsinstitutter, der opfylder betingelserne for statsgaranti i henhold til lov om garantier til finansieringsinstitutter for virksomheder inden for håndværket og den mindre industri, handelen, vognmandserhvervet og andre serviceerhverv,
 - f) finansieringsinstitutter, der er omfattet af lov om visse kreditinstitutter for så vidt ministeren for skatter og afgifter i hvert enkelt tilfælde træffer bestemmelse herom, samt
 - g) det i medfør af lov om et finansieringsinstitut for hoteller m.v. oprettede institut.

§ 2. Skattepligtens indtræden og ophør følger de for selskaber og foreninger m.v. gældende regler.

Stk. 2. Ved ændringer, der medfører, at beskatning efter reglerne i selskabsskattelov

vens § 1, stk. 1, nr. 3 a, 4 eller stk. 2, 2. pkt., enten skal gælde i stedet for reglerne i denne lov eller skal afløses af reglerne i denne lov, finder selskabsskattelovens §§ 5 A og 5 B tilsvarende anvendelse, for så vidt der ikke ved denne lov er fastsat afvigende bestemmelser, jfr. herved §§ 16–21.

Stk. 3. Ved ændringer, der medfører, at beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1–3, 5 eller 6, eller efter stk. 2, 1. pkt., enten skal gælde i stedet for reglerne i denne lov eller skal afløses af reglerne i denne lov, eller ved ændringer, der medfører, at beskatning skal ske efter andre regler i denne lov end hidtil, finder selskabsskattelovens §§ 5 B og 5 C tilsvarende anvendelse, for så vidt der ikke ved denne lov er fastsat afvigende bestemmelser, jfr. herved §§ 16–21.

§ 3. Den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 1, 2 og 4 nævnte fonde, foreninger og institutter m.v. opgøres efter skattelovgivningens almindelige for indregistrerede aktieselskaber gældende regler, med de undtagelser, der følger af stk. 2 og 3 samt §§ 4–7.

Stk. 2. Indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed ved opgørelsen efter stk. 1. Den øvrige samlede indkomst beskattes derimod alene i det omfang, den overstiger 25.000 kr., for foreninger som nævnt i § 1, nr. 2, dog 200.000 kr. Fradrag som nævnt i 2. pkt. foretages inden fradrag efter §§ 4–6.

Stk. 3. Ministeren for skatter og afgifter, eller den han bemyndiger dertil, kan fritage fonde som nævnt i § 1, nr. 1, for beskatning af gaver, for så vidt der er tale om:

- 1) gaver, hvorved en fond oprettes,
- 2) gaver, hvorved en fonds grundkapital udvides eller
- 3) gaver til fonde med udelukkende almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål, når gaven består af bestemte aktiver eller beløb til erhvervelse eller forbedring af bestemte aktiver, og når aktivet direkte tjener til opfyldelse af fondens formål.

Stk. 4. Skattefritagelsen efter stk. 3, nr. 1 og 2, er betinget af, at der i stedet svares en afgift, der udgør 20 pct. ved stiftelse af fonde og 35 pct. ved udvidelse af grundkapitalen. Ministeren for skatter og afgifter eller den, han bemyndiger dertil, kan i særlige tilfælde

helt fritage for afgiften efter denne bestemmelse.

Stk. 5. For de i § 1, nr. 3, omhandlede foreninger gælder reglerne i §§ 8 og 9.

§ 4. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1 og 2, nævnte fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Stk. 2. Stk. 1 finder desuden anvendelse, såfremt uddeling sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når modtager af uddelingerne er skattepligtig heraf i henhold til kildeskattelovens §§ 1 eller 2, selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller i henhold til § 1, nr. 1, 2 eller 4 i denne lov.

Stk. 3. Fonde og foreninger som nævnt i § 1, nr. 1 og 2, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst tillige foretage fradrag for hensættelse til opfyldelse af et eller flere konkrete almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Stk. 4. Hensættelser som nævnt i stk. 3 skal være benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret. Ministeren for skatter og afgifter fastsætter nærmere regler om regnskabsmæssige krav til hensættelsen, herunder at hvert års hensættelse indskydes på konto for sig og udskilles effektivt fra fondens eller foreningens øvrige midler.

Stk. 5. Er en hensættelse som nævnt i stk. 3 ikke benyttet i sin helhed inden udløbet af den i stk. 4 nævnte frist, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret. Det samme gælder, hvis en hensættelse anvendes til et andet end de oprindelig fastsatte formål, jfr. dog stk. 6.

Stk. 6. Statsskattedirektoratet kan i ganske særlige tilfælde tillade, at hensættelsen anvendes efter udløbet af den i stk. 4 nævnte frist eller til andre almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål end de oprindelig fastsatte. Statsskattedirektoratets afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 5. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, nævnte fonde desuden foreta-

ge fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget kan ikke overstige 25 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål, jfr. § 4, stk. 1.

Stk. 2. Ministeren for skatter og afgifter eller den, han bemyndiger dertil, kan tillade, at de i § 1, nr. 1, nævnte fonde foretager fradrag for andre hensættelser, der sker i henhold til krav herom i kongelig konfirmeret fundats, såfremt formålet med hensættelsen fremgår af fundatsen.

Stk. 3. Foreninger som nævnt i § 1, nr. 2, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for hensættelser til konsolidering af den del af foreningsformuen, der består af obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer. Fradraget kan dog højst udgøre en andel af de i 1. pkt. nævnte aktiver svarende til den procentvise stigning i reguleringspristallet for april i indkomståret, i forhold til reguleringspristallet for april året før. Ændringen opgøres på grundlag af reguleringspristallet, der har januar 1980 = 100, og afrundes til hele procenter. Hvis indkomståret ikke er sammenfaldende med kalenderåret, sker reguleringen på grundlag af reguleringspristallet for april i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, sammenholdt med reguleringspristallet for april året før. Den procent, hvormed reguleringspristallet i et indkomstår er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året før, kan kun danne grundlag for hensættelser til konsolidering én gang. Hvor flere indkomstår træder i stedet for samme kalenderår, foretages hensættelsen for det første indkomstår.

Stk. 4. Ved beregning af fradraget efter stk. 3 opgøres værdien af de nævnte aktiver i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler.

§ 6. Indtægter, som i henhold til § 3, stk. 2, og § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, anses i størst muligt omfang for medgået til de i §§ 4 og 5 nævnte uddelinger og hensættelser, forinden nogen del af den efter § 3 opgjorte indkomst anses for medgået hertil.

§ 7. Institutter m.v. som nævnt i § 1, nr. 4, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foreta-

ge fradrag² for hensættelser til fyldestgørelse af de minimumskrav til reserver, der er fastsat i den særlige lovgivning, der regulerer de pågældende institutter, eller som er fastsat i vedtægter, der er godkendt af en offentlig tilsynsførende myndighed.

§ 8. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de i § 1, nr. 3, nævnte foreninger medregnes indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, renteindtægter samt udbytteindtægter efter reglerne i ligningslovens § 16 A. Ligningslovens § 16 B finder tilsvarende anvendelse på de her omtalte foreninger. Til den skattepligtige indkomst medregnes desuden indkomst opgjort efter reglerne i lov om særlig indkomstskat, lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., indkomst som nævnt i lov om den skattepligtige behandling af gevinster og tab på fordringer og gæld samt godtgørelse som nævnt i § 12.

Stk. 2. Ved opgørelsen af indkomst efter stk. 1 kan alene fradrages udgifter, der vedrører de indtægter, som er skattepligtige. Dog kan renteudgifter fradrages, uanset om disse ikke vedrører erhvervelsen af de skattepligtige indtægter.

Stk. 3. De i § 1, nr. 3, nævnte foreninger beskattes fuldt ud af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed. Den øvrige samlede indkomst opgjort efter stk. 1 og 2 beskattes derimod alene i det omfang, den overstiger 200.000 kr. inden fradrag som nævnt i § 9.

§ 9. Ved opgørelsen af indkomst efter § 8 kan de i § 1, nr. 3, nævnte foreninger foretage fradrag for dispositioner som nævnt i § 4, stk. 1 og 3, samt § 5, stk. 3, jfr. stk. 4. § 4, stk. 4, 5 og 6, finder tilsvarende anvendelse på de her nævnte foreninger.

Stk. 2. Reglen i § 6 gælder tilsvarende for foreninger som nævnt i § 1, nr. 3, for så vidt angår indtægter, der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til § 8, stk. 3, eller § 10.

§ 10. Til den skattepligtige indkomst for de af denne lov omfattede fonde, foreninger og institutter m.v. medregnes ikke udbytte af aktier eller andele i selskaber som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, for så vidt disse er hjemmehørende her i landet. Dette gælder dog kun, hvis fonden, foreningen eller instituttet m.v. i hele det indkomst-

år, hvori udbyttet er modtaget, har ejt mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på udbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, såfremt fonden, foreningen eller instituttet m.v. godtgør, at udbyttet hidrører fra et eller flere selskaber, hvori den til grund for det modtagne udbytte liggende selskabsindkomst beskattes efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet, jfr. selskabsskattelovens § 13, stk. 3.

§ 11. Indkomstskatten udgør 50 pct. af den skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Reglerne i selskabsskattelovens § 17, stk. 2, 3 og 4, finder tilsvarende anvendelse på de af denne lov omfattede fonde, visse foreninger og institutter m.v.

§ 12. Modtager fonden, foreningen eller instituttet m.v. udbytte fra et af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, omfattet selskab, indrømmes en skattegodtgørelse, der betales af statskassen. Godtgørelsen beregnes som 25 pct. af det modtagne udbytte. Godtgørelsen indrømmes dog kun udbyttemodtagere, der efter denne lov er skattepligtige af det modtagne udbytte.

§ 13. Af den skat, der udredes i henhold til denne lov med tillæg af eventuelle renter i anledning af for sen indbetaling, tilfalder $\frac{3}{25}$ den eller de kommuner, hvori fonden, foreningen eller instituttet m.v. har drevet virksomhed, jfr. bestemmelserne i afsnit III i lov om kommunal indkomstskat.

§ 14. Fonde, foreninger og institutter m.v. omfattet af denne lov sættes i skat i den kommune, hvor de ifølge vedtægten har hjemsted.

§ 15. Selskabsskattelovens regler om ligning, selvangivelse og opkrævning finder i øvrigt tilsvarende anvendelse på de af denne lov omfattede fonde, foreninger og institutter m.v.

Stk. 2. Foreninger som nævnt i § 1, nr. 2 og 3, der alene oppebærer renteindtægter og aktieudbytter, kan, når disse indtægter ikke overstiger 200.000 kr., i stedet for selvangivelse indgive erklæring herom.

Stk. 3. Ministeren for skatter og afgifter fastsætter nærmere regler om opkrævning og inddrivelse af skatter fra fonde, foreninger og institutter.

§ 16. For det skatteår, hvori fonden, foreningen eller instituttet første gang beskattes efter reglerne i denne lov (overgangsskatteåret), foretages skattemæssige afskrivninger efter afskrivningslovens regler i overensstemmelse med de i §§ 17–19 angivne overgangsregler, for så vidt fonden, foreningen eller instituttet ikke hidtil i henhold til selskabsskattelovens § 9 har kunnet foretage skattemæssige afskrivninger for de pågældende aktiver.

§ 17. I det indkomstår, som ligger til grund for skatteansættelsen for overgangsåret, indgår maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som fonden, foreningen eller instituttet ejer forud for indkomstårets begyndelse, i saldo værdien efter afskrivningslovens regler med deres handelsværdi på dette tidspunkt. Aktiverne anses i afskrivningslovens forstand for anskaffet i det forudgående indkomstår.

§ 18. På bygninger, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, eller på installationer heri, og som er anskaffet eller fuldført forud for indkomstårets begyndelse, foretages afskrivning på grundlag af den værdi, hvormed bygningen eller installationen indgår i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for overgangsskatteåret.

Stk. 2. Afskrivning på bygninger og installationer, der er anskaffet før den 1. januar 1982, foretages årligt med procentdele af den afskrivningsberettigede værdi. De samlede afskrivninger kan dog ikke overstige værdien reduceret med de normalafskrivninger, der i alt kunne være foretaget, såfremt der fuldt ud var normalafskrevet på bygningen eller installationen siden anskaffelsesåret. Afskrivning kan dog i stedet foretages på grundlag af anskaffelsessummen samt eventuelle udgifter til ombygning og forbedring, hvis det dokumenteres, at summen af disse beløb er højere end den i stk. 1 nævnte værdi. I dette tilfælde begrænses den samlede afskrivning tilsvarende som anført i 2. pkt.

Stk. 3. Afskrivning på bygninger og installationer, der er anskaffet den 1. januar 1982

eller senere, foretages årligt med procentdele af den afskrivningsberettigede, pristalsregulerede værdi, men summen af de anvendte afskrivningsprocenter kan ikke overstige 100 med fradrag af de normalafskrivningsprocenter, der i alt kunne være anvendt, såfremt der fuldt ud var normalafskrevet på bygningen eller installationen siden anskaffelsesåret. Afskrivning kan dog i stedet foretages på grundlag af anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi samt eventuelle udgifter til ombygning og forbedring, hvis det dokumenteres, at summen af disse beløb er højere end den i stk. 1 nævnte værdi. I dette tilfælde begrænses den samlede afskrivning tilsvarende som anført i 1. pkt.

§ 19. På installationer, hvorpå der kan afskrives i overensstemmelse med reglerne i afskrivningslovens § 23, stk. 2, jfr. stk. 3, og som er anskaffet eller fuldført forud for indkomstårets begyndelse, foretages afskrivning på grundlag af den værdi, hvormed installationen skønnes at indgå i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for indkomståret. De samlede afskrivninger kan dog højst udgøre et beløb svarende til ejendomsværdien reduceret i et omfang, som svarer til forholdet mellem den forløbne tid siden installationens anskaffelse og den til den anvendte afskrivningssats normalt svarende afskrivningsperiode. Afskrivning kan dog i stedet foretages på grundlag af anskaffelsessummen samt eventuelle forbedringsudgifter, hvis det dokumenteres, at summen af disse beløb er højere end den i 1. pkt. nævnte værdi. I dette tilfælde begrænses de samlede afskrivninger tilsvarende som anført i 2. pkt.

§ 20. Ved opgørelsen af fondes, foreningers og institutters fortjeneste efter lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom træder ejendomsværdien ved den seneste forud for overgangsskatteåret foreliggende vurdering i stedet for anskaffelsessummen, såfremt ejendommen er erhvervet inden det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for overgangsskatteåret. Fonden, foreningen eller instituttet kan dog vælge at lægge anskaffelsessummen til grund,

hvis det dokumenteres, at denne er højere end den i 1. pkt. nævnte værdi.

Stk. 2. Har fonden, foreningen eller instituttet forud for overgangsskatteåret været skattepligtig af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jfr. § 13, 3. pkt., i lov om særlig indkomstskat m.v. skal fonden, foreningen eller instituttet desuden beskattes af den fortjeneste, der efter disse regler er indtrådt forud for overgangsskatteåret. Ved opgørelse af denne fortjeneste lægges det efter stk. 1 som anskaffelsesudgift anvendte beløb til grund som afståelsessum.

Stk. 3. De beløb, der efter stk. 1 og 2 anvendes som anskaffelses- eller afståelsessum, omregnes til kontantværdi efter de herom af ministeren for skatter og afgifter fastsatte regler.

§ 21. Ved opgørelsen af fondes, foreningers eller institutters fortjeneste eller tab efter lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., der vedrører anskaffelser foretaget inden begyndelsen af det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for overgangsskatteåret, træder kursværdien på dette tidspunkt i stedet for anskaffelsessummen, med mindre denne er højere.

§ 22. Har en fond eller forening som nævnt i § 1, nr. 1-3, foretaget henlæggelser som nævnt i selskabsskattelovens § 3, stk. 3, jfr. samme lovs § 3, stk. 2, og § 1, stk. 1, nr. 6, skal henlæggelserne være benyttet i deres helhed til et eller flere almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål inden 5 år efter udløbet af det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for overgangsskatteåret. § 4, stk. 5, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse på hensættelser som nævnt i 1. pkt. Det samme gælder § 4, stk. 6, for så vidt angår forlængelse af fristen for anvendelse af hensættelser.

§ 23. Loven har virkning fra og med indkomståret 1987.

§ 24. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Lovforslaget er et led i aftalen af 19. juni 1985 mellem regeringspartierne, Socialdemokratiet og Det radikale Venstre om en skattereform.

Ved lovforslaget foreslås en udvidelse af skattepligten for fonde og foreninger, der er registreringspligtige, samt for realkreditinstitutter, finansieringsinstitutter og lånekasser m.v.

Efter lovforslaget skal de nævnte institutioner principielt opgøre den skattepligtige indkomst som aktieselskaber, ligesom beskatningen svarer til den for aktieselskaber gældende. I det omfang de særlige forhold på dette område nødvendiggør det, er der dog foreslået en række fravigelser fra det principielle udgangspunkt. Der foreslås således fravigelser fra aktieselskabsbeskatningen, både for så vidt angår fastlæggelsen af de skattepligtige indkomstarter og for så vidt angår fastlæggelsen af dispositioner, der giver fradragsret ved indkomstopgørelsen.

Lovforslaget erstatter i et vist omfang selskabsskattelovens gældende bestemmelser om beskatning af fonde og foreninger m.v., således at institutioner, der omfattes af beskatningen efter denne lov, ikke længere er omfattet af selskabsskattelovens bestemmelser. For fonde og foreninger m.v., der ikke er omfattet af dette lovforslag, sker der derimod ingen væsentlig ændring i beskatningsforholdene.

2. De gældende regler om beskatning af fonde, foreninger og realkreditinstitutter m.v.

Efter de gældende regler i selskabsskatteloven beskattes fonde, foreninger og andre selvejende institutioner kun af indtægt ved erhvervmæssig virksomhed, herunder af indtægt ved drift og udlejning af fast ejendom. Ved erhvervmæssig virksomhed forstås i denne henseende alene omsætning med ikke-medlemmer.

Når fondens eller foreningens formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, bortfalder denne beskatning efter ansøgning, i det

omfang den skattepligtige indkomst anvendes til eller hensættes til sikring af disse formål.

Indtægter som f.eks. renter og aktieudbytter, gaver, kontingenter, avancer eller overskud fra erhvervmæssige leverancer til medlemmer af foreningen, er derimod ikke skattepligtige efter de gældende regler.

Skatten udgør 50 pct. af den skattepligtige indkomst.

Den gældende beskatning blev ved lovforslag L 129 i Folketingsåret 1983-84 (2. samling) foreslået udvidet for så vidt angår registreringspligtige fonde og foreninger. Efter dette forslag, der ikke blev vedtaget, skulle skattepligten udvides til også at omfatte renteindtægter og aktieudbytter.

Realkreditinstitutter m.v. er efter de gældende regler skattefri for så vidt angår indtægter ved de pågældende institutioners statutmæssige virksomhed. Indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom eller ved anden erhvervmæssig virksomhed er derimod skattepligtig efter de gældende regler.

3. Lovforslagets indhold

Den foreslåede udvidelse af beskatningen omfatter fire hovedgrupper:

- registreringspligtige fonde m.v.
- registreringspligtige fagforeninger eller arbejds-giverforeninger samt andre faglige sammenslutninger, der besidder formue, der er bestemt til eller kan tænkes anvendt til understøttelse af medlemmer under konflikt (arbejdsmarkeds-sammenslutninger)
- andre registreringspligtige foreninger samt institutter, der er godkendt efter lov om realkreditinstitutter, visse særligt opregnede lånefonde og kredittkasser m.v. samt visse finansieringsinstitutter.

Spørgsmålet om en fond eller en forening er skattepligtig efter denne lov er således afhængig af, om fonden eller foreningen er registreringspligtig - enten i henhold til lov om fonde og visse foreninger eller i henhold til lov om erhvervsdrivende

F.t.l. om beskatning af fonde m.v.

fonde. Skattepligten omfatter desuden visse fonde, der er fritaget for registreringspligt efter de nævnte love, fordi de er underkastet et ganske tilsvarende tilsyn af en anden offentlig myndighed. Om en registreringspligtig forening er omfattet af reglerne om beskatning af arbejdsmarkedssammenslutninger eller af reglerne om beskatning af andre foreninger, må derimod afgøres ud fra en nærmere vurdering af foreningens formål og virkemåde, jfr. nedenfor under de specielle bemærkninger.

Det er nødvendigt, at der ved beskatningens udformning tages hensyn til udgifter, som afholdes til opfyldelse af fondens eller foreningens formål. Beskatningen foreslås derfor udformet således, at fonden eller foreningen alene beskattes af indtægter, der opspares i stedet for at blive benyttet til opfyldelse af fondens eller foreningens formål.

Tilsvarende er der ved beskatningsreglernes udformning taget hensyn til realkreditinstitutters og finansieringsinstitutters forpligtelse til at opbygge garanti- og reservekapitaler.

På denne baggrund er den udvidede skattepligt for fonde, foreninger og visse institutter m.v. principielt bygget op med udgangspunkt i de regler, der gælder for aktieselskaber, idet der dog indrømmes fradrag for udgifter til dispositioner, som er nødvendige til opfyldelse af fondens, foreningens eller instituttets formål og forpligtelser.

Efter lovforslaget skal den skattepligtige indkomst for fonde, realkreditinstitutter m.v. og for foreninger, der ikke omfattes af reglerne om arbejdsmarkedssammenslutninger, derfor opgøres efter de almindelige regler, der gælder for aktieselskaber. Skattepligten omfatter således bl.a. overskud ved erhvervmæssig virksomhed opgjort efter almindelige for aktieselskaber gældende regler, renteindtægter og -udgifter, aktieudbytter, løbende ydelser og kontingenter samt avance ved afståelse af fast ejendom og aktier eller ved salg eller indfrielse af obligationer og pantebreve m.v. efter de herom gældende regler. Gaver er som udgangspunkt skattepligtige, men kan konkret fritages for beskatning, jfr. nedenfor under de specielle bemærkninger.

For arbejdsmarkedssammenslutningers vedkommende er det kendetegnende, at deres væsentligste forpligtelser overfor medlemmerne finansieres af kontingentindbetalinger. Det er derfor fundet rimeligt at anse anvendelsen af kontingentindbetalinger i arbejdsmarkedssammenslutninger for skatteopgørelsen uvedkommende og således alene beskattes afkast af foreningens formue, enten i form af renteindtægter eller aktieudbytter eller i form af avance ved afhændelse af aktier, fast ejendom eller

ved salg eller indfrielse af obligationer efter de herom gældende regler. Desuden beskattes afkast ved erhvervmæssig virksomhed fortsat. Kun udgifter, der direkte knytter sig til erhvervelsen af de skattepligtige indkomster, kan fradrages, jfr. dog nedenfor om visse dispositioner, der særskilt kan medføre fradragsret.

For at afbøde konsekvenserne af den udvidede beskatning for mindre fonde og foreninger m.v., hvis indtægter er af beskeden størrelse, foreslås det alene at udvide beskatningen for så vidt angår indkomst udover en vis grænse. Dette bundfradrag skal dog kun omfatte indkomster, der ikke tidligere er blevet beskattet. Da fonde og foreninger allerede efter de gældende regler i et vist omfang er skattepligtige af erhvervmæssig indkomst, foreslås indkomst af denne art beskattet uden bundfradrag. Bundfradraget udgør efter forslaget 25.000 kr. for fonde og institutter og 200.000 kr. for foreninger, herunder arbejdsmarkedssammenslutninger.

I lighed med de gældende regler indeholder forslaget som nævnt regler om skattefrihed for uddelinger, som fonde og foreninger – herunder arbejdsmarkedssammenslutninger – foretager til fyldestgørelse af almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål. Skattefriheden foreslås gennemført som en egentlig fradragsordning.

Desuden foreslås det, at den del af indkomsten, der hensættes til senere anvendelse til et eller flere konkrete almenvelgørende eller almennyttige formål, ligeledes kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Hensættelsen skal være benyttet til det almennyttige eller almenvelgørende formål inden 5 år efter det år, hvori hensættelsen fandt sted.

Arbejdsmarkedssammenslutningers uddelinger herudover vil normalt alene ske af midler, der hidrører fra kontingentindbetalinger, som ikke er inddraget under skattepligten. Andre foreninger og fonde vil derimod ofte ifølge deres vedtægter være forpligtet til eller dog have til formål at foretage uddelinger, der ikke kan anses for almennyttige eller almenvelgørende. For at undgå, at den samme indtægt først beskattes i fonden eller foreningen og derefter hos modtageren af uddelingen, foreslås det, at fonde og foreninger, der ikke kan anses for arbejdsmarkedssammenslutninger, kan få fradragsret for udlodninger i overensstemmelse med vedtægterne til andre skattepligtige, hvad enten der er tale om personer, selskaber eller andre registrerede fonde. Uddelinger til arbejdsmarkedssammenslutninger kan dog ikke fradrages af andre foreninger m.v.

Medens aktieselskaber normalt vil have mulighed for at udvide aktiekapitalen, har fonde og foreninger som regel ingen mulighed for at få tilført ny kapital – bortset fra afkastet af den eksisterende kapital – når fonden eller foreningen først er etableret. For at værne mod udhuling af fonds- eller foreningskapitalen foreslås det, at der i et vist omfang gives adgang til hensættelse til konsolidering af kapitalen med den konsekvens, at hensættelsesbeløbet ikke beskattes. For fondes vedkommende beregnes det maksimale hensættelsesbeløb på grundlag af størrelsen af de foretagne uddelinger til almennyttige eller almenvelgørende formål. Foreningers fradrag for hensættelser til konsolidering er sat i forhold til prisudviklingen. Således kan der hensættes en procentdel af den andel af foreningsformuen, der i særlig grad er undergivet forringelse på grund af prisudviklingen, såsom obligationer og pantebreve.

Desuden foreslås for fondes vedkommende en særlig adgang til konkret at tillade konsolidering, der ikke sættes i forhold til de foretagne almennyttige eller almenvelgørende udlodninger.

Endelig foreslås som en fravigelse af udgangspunktet, hvorefter den udvidede skattepligt følger aktieselskabsbeskatningen, en særregel for realkreditinstitutter, finansieringsinstitutter, lånefonde og kreditkasser m.v. Disse institutioner er i henhold til lovgivningen forpligtet til gennem henlæggelser til særlige garantifonde at sikre, at instituttet m.v. altid er i stand til at overholde sine forpligtelser overfor obligationskøberne.

For ikke at hindre opbygning eller udbygning af særlige garantifonde foreslås det, at den del af overskuddet, der henlægges til opfyldelse af minimumskravene for lånemassen, fragår ved indkomstopgørelsen. Fradrag efter denne bestemmelse forudsætter, at der i den særlige lovgivning, der regulerer de pågældende institutter, eller i vedtægter, der er godkendt af en offentlig tilsynsførende myndighed, findes krav om henlæggelser til særlige garantifonde til sikkerhed for lånemassen. Fradrag kan derimod ikke ske for hensættelser til reservefonde som nævnt i aktieselskabslovens § 111.

Den udvidede beskatning af fonde, foreninger og visse institutter m.v. skal efter forslaget følge aktieselskabsbeskatningen for så vidt angår regler om skattepligtens indtræden og ophør.

Skatten udgør 50 pct. af den skattepligtige indkomst. Selskabsskattelovens regler om skattegodtgørelse til aktionærer og om nedslag i skatten for indkomst fra udlandet foreslås overført til også at gælde for de skattepligtige, der er omfattet af lovforslaget.

Endelig foreslås den såkaldte holdingregel overført til også at gælde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter dette lovforslag. Dette indebærer, at fonde m.v. ikke er skattepligtige af aktieudbytter fra selskaber, hvori de ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen.

For så vidt angår de administrative virkninger af forslaget henvises der til bemærkningerne hertil i forslaget til lov om indkomstskat og formueskat for personer m.v. (Skattereformen).

4. Forslagets provenumæssige konsekvenser

Den foreslåede udvidelse af beskatningen omfatter som tidligere nævnt fire hovedgrupper af fonde, foreninger og realkreditinstitutter m.v. I det følgende er for hver gruppe omtalt lovforslagets provenumæssige virkninger.

Efter lovforslagets § 1, nr. 1, skal der ske beskatning af visse fonde. På baggrund af fondsregistrets undersøgelser vedrørende 1982 kan det med betydelig usikkerhed anslås, at omkring 10.000 fonde – ekskl. de såkaldte konfliktfonde – vil oppebære rente- og udbytteindtægter på i alt omkring 3 mia. kr. i 1987. Af det skønnede skattepligtige afkast vil en del blive udloddet til almenvelgørende formål samt til skattepligtige modtagere og er dermed fritaget for beskatning. Desuden vil der efter lovforslaget være skattefrihed i det omfang, der henlægges til almenvelgørende formål samt efter nærmere regler til konsolidering af fondskapitalen.

Det kan herefter med betydelig usikkerhed anslås, at den foreslåede beskatning af egentlige fonde vil indbringe et provenu vedrørende indkomståret 1987 på skønsmæssigt omkring 50–100 mill. kr.

Efter lovforslagets § 1, nr. 2, skal der ske beskatning af visse foreninger. Der er her typisk tale om interesseorganisationer, som varetager brancheinteresser og udfører de merkantile foreningsformål, såsom efteruddannelse, kursusvirksomhed, konsulenttjeneste, forlagsvirksomhed eller lignende. På baggrund af oplysninger i fondsregistret om disse foreningers egenkapital i 1984 kan det skønsmæssigt anslås, at den foreslåede beskatning af de omhandlede foreninger vil indbringe et provenu, der ikke vil overstige 50 mill. kr. for indkomståret 1987.

Efter lovforslagets § 1, nr. 3, skal der ske beskatning af arbejdsmarkedssammenslutninger. På baggrund af oplysninger i fondsregistret skønnes det, at beskatningen vil give et provenu af størrelsesordenen 0,5 mia. kr. for indkomståret 1987. Dette skøn er behæftet med stor usikkerhed, idet de

tilgængelige oplysninger ikke gør det muligt at udarbejde et underbygget provenuskøn.

Efter lovforslagets § 1, nr. 4, skal der ske beskatning af realkreditinstitutter m.v. Provenuet fra den foreslåede beskatning af disse institutioner skønnes at udgøre et beløb i størrelsesordenen 1,8 mia mill. kr. vedrørende indkomståret 1987. Skønnet bygger på en fremskrivning af de seneste års regnskabsresultater. Det er forudsat, at minimumskravene til reserverne er opfyldt uden yderligere hensættelser.

Herefter kan de samlede provenumæssige virkninger af lovforslaget skønsmæssigt anslås til et beløb af størrelsesordenen 2,4 mia. kr. Heraf vedrører ca. 0,3 mia. kr. kommunerne.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1

Bestemmelsen fastlægger skattepligten i henhold til lovforslaget.

Fonde, foreninger og realkreditinstitutter, finansieringsinstitutter samt lånefonde og kreditkasser, der er omfattet af forslaget, er undtaget fra skattepligten i henhold til selskabsskatteloven.

Skattepligten efter lovforslaget omfatter for det første *fonde*, der er registreringspligtige i henhold til lov om fonde og visse foreninger og lov om erhvervsdrivende fonde. Registreringspligten efter disse love omfatter fonde, uanset om de er benævnt legater, stiftelser, selvejende institutioner eller lignende, dog med undtagelse bl.a. af fonde, der er undergivet andet offentligt tilsyn. Udover de registreringspligtige fonde skal den udvidede beskatning derfor også gælde for fonde, der i henhold til § 1, stk. 3, i lov om fonde og visse foreninger eller i henhold til § 1, stk. 5, i lov om erhvervsdrivende fonde er fritaget for registrering efter disse love, fordi de allerede er undergivet et statsligt eller kommunalt tilsyn.

For det andet omfattes *foreninger*, der er registreringspligtige efter lov om fonde og visse foreninger. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst må der imidlertid sondres mellem såkaldte arbejdsmarkedssammenslutninger og andre registrerede foreninger, jfr. nedenfor.

Registreringspligtige er alle arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at *varetage de økonomiske interesser* for den erhvervsgruppe, som medlemmerne tilhører. Registreringspligten omfatter tillige foreninger, hvis midler hovedsagelig hidrører fra sådanne faglige sammenslutninger, når foreningen har til formål at varetage medlemmernes

økonomiske interesser. Gruppen af registreringspligtige foreninger er identisk med den gruppe af faglige sammenslutninger, hvortil kontingentindbetalinger er fradragsberettigede.

Ved afgørelsen af, om en registreringspligtig forening er at anse for en *arbejdsmarkedssammenslutning* eller en anden faglig sammenslutning, er foreningens faktiske virke afgørende.

Til arbejdsmarkedssammenslutninger hører arbejdsgiverforeninger, fagforeninger samt andre faglige sammenslutninger, såfremt de ejer kapital bestemt til konfliktunderstøttelse. Til arbejdsmarkedssammenslutninger hører også foreninger, der modtager hovedparten af sine midler fra sådanne foreninger, og som har til formål eller må antages faktisk at yde konfliktunderstøttelse.

Der er her tale om foreninger, der efter deres formål skal indgå, faktisk indgår eller medvirker til at indgå kollektive aftaler om løn- og arbejdsvilkår. Selv om foreningen ikke forhandler eller medvirker til eller koordinerer ved forhandlinger om løn- og arbejdsvilkår, er den at anse for en arbejdsmarkedssammenslutning, såfremt den ejer formue bestemt til anvendelse til understøttelse af medlemmer under faglig konflikt.

Endelig omfatter reglerne om arbejdsmarkedssammenslutninger foreninger, som ikke nødvendigvis har til formål at støtte medlemmer under faglig konflikt, hvis foreningens midler i det væsentlige stammer fra faglige foreninger, og hvis det ud fra en samlet vurdering af foreningens virksomhed og karakter må antages, at den vil yde sådan konfliktunderstøttelse.

Omfattet af reglerne om *andre registreringspligtige foreninger* er foreninger, der ikke forhandler løn- og arbejdsforhold, og som ikke besidder formue, der kan benyttes til understøttelse under konflikt. Der er her typisk tale om interesseorganisationer, der varetager brancheinteresser og udfører de merkantile foreningsformål, såsom efteruddannelse, kursusvirksomhed, konsulenttjeneste, forlagsvirksomhed eller lignende.

Endelig omfatter den udvidede skattepligt efter lovforslaget realkreditinstitutter og finansieringsinstitutter. Beskatningen omfatter desuden visse andre særligt opregnede institutioner, der udøver tilsvarende virksomhed.

Omfattet af lovforslaget er endvidere de af lov om visse kreditinstitutter omfattede finansieringsinstitutter, for så vidt ministeren for skatter og afgifter i hvert enkelt tilfælde træffer bestemmelse herom. Disse er organiseret som aktieselskaber, men har hidtil kunnet opnå skattefrihed for så vidt angår deres statutmæssige virksomhed, jfr. sel-

skabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9. Imidlertid er det kun enkelte af de nævnte finansieringsinstitutter, der har søgt og opnået skattefrihed efter nævnte bestemmelse. De øvrige er undergivet almindelig selskabsbeskatning. Det er ikke fundet rimeligt at overføre samtlige de omhandlede finansieringsinstitutter til beskatning efter lovforslagets regler. I stedet er der tillagt ministeren for skatter og afgifter en bemyndigelse til at tage stilling til, hvorvidt beskatning kan ske efter reglerne i lovforslaget. Bemyndigelsen vil blive administreret efter de retningslinier, som er fulgt ved bevilling af skattefrigørelse efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9.

Tilsynet med Banker og Sparekasser har tilsyn med ovennævnte institutioner.

Endelig er der enkelte finansierings- og kautionstinstitutter inden for handel, håndværk m.v., der har opnået garantier ifølge særlig lov.

Til § 2

Der henvises her til selskabsskattelovens gældende regler om skattepligtens indtræden og ophør m.v., jfr. selskabsskattelovens §§ 4-7.

I bestemmelsen foreslås desuden, at overgang fra et skattesystem til et andet - f.eks. fra selskabsskattelovens regler til de her foreslåede regler eller f.eks. fra reglerne om arbejdsmarkedssammenslutninger til reglerne om andre foreninger - først skal have virkning fra udgangen af det regnskabsår, hvori den ændring, der bevirker overgangen fra det ene system til det andet, finder sted.

Hvis ændringerne medfører, at den skattepligtige må anses for likvideret, finder disse regler ikke anvendelse.

Til § 3

Denne bestemmelse regulerer omfanget af den skattepligtige indkomst for fonde, foreninger, der ikke kan anses for arbejdsmarkedssammenslutninger, og for realkreditinstitutter m.v.

Efter forslaget skal disse skattepligtige principielt beskattes efter almindelige regler som gældende for aktieselskaber med de undtagelser, der følger af de foreslåede særlige fradragsregler. I modsætning hertil står opgørelsen af den skattepligtige indkomst for arbejdsmarkedssammenslutninger, der er reguleret ved § 8.

Den skattepligtige indkomst skal herefter opgøres med udgangspunkt i de retningslinier, der er fastlagt i selskabsskattelovens §§ 8-13. Den praksis, der er udviklet omkring beskatningen af aktie-

selskaber, vil være vejledende for de af forslaget omfattede skattepligtige. Eksempelvis vil praksis omkring pengeinstitutters hensættelse til imødegåelse af tab - enten på grundlag af procentvise beregninger eller på grundlag af vurderinger af de enkelte engagementer - være vejledende for indkomstopgørelsen for kreditinstitutter og lignende.

Efter § 3, stk. 1 og 2, og den tilsvarende bestemmelse i § 8, stk. 1 og 3, er registreringspligtige foreninger fuldt ud skattepligtige af indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed - herunder indkomst fra erhvervsmæssig omsætning med medlemskredsen - jfr. de for aktieselskaber gældende regler.

Fonde, foreninger og institutter kan i den øvrige indkomst foretage et bundfradrag, der foreslås fastsat til 25.000 kr. for fonde og institutter og 200.000 kr. for foreninger. Herefter skal renteindtægter, udbytteindtægter, skattepligtige avancer m.v. og kontingenter (for så vidt angår de i § 1, nr. 2, nævnte foreninger) alene beskattes, når den samlede indkomst herved overstiger 25.000 kr., respektive 200.000 kr.

Den i § 3, stk. 2, nævnte indkomst ekskl. indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed opgøres efter fradrag af renteudgifter og eventuelle driftsudgifter, der vedrører de indtægter, der reduceres med bundfradraget, men inden fradrag for de i § 4 og 5 nævnte uddelinger og hensættelser.

Som det fremgår af de almindelige bemærkninger, vil fonde i almindelighed være skattepligtige af gaver. Dette vil udløse beskatning hos modtagerfonden i det omfang, modtagne gaver ikke løbende videreudloddes, typisk til opfyldelse af modtagerfondens almennyttige eller almenvælgende virksomhed.

Denne konsekvens vil stille fonde, der enten oprettes eller hvis grundkapital udvides ved gave-dispositioner, væsentligt ringere end fonde oprettet ved testamentariske dispositioner. Derfor foreslås det, at gaver til tilvejebringelse eller udvidelse af en fonds grundkapital efter konkret vurdering kan fritages for beskatning, jfr. § 3, stk. 3, nr. 1 og 2.

Dispensation efter disse bestemmelser vil imidlertid i et vist omfang blive modsvaret af en pligt til at svare gaveafgift, jfr. forslaget § 3, stk. 4.

Efter denne bestemmelse fastsætter ministeren for skatter og afgifter nærmere regler om afgifts-pligt for fonde, der i henhold til § 3, stk. 3, nr. 1 og 2, er fritaget for indkomstbeskatning af gaver til tilvejebringelse eller udvidelse af fondskapitalen.

Afgørelserne om, *hvorvidt* der kan gives dispensation eller ej, *hvorvidt* der i stedet for indkomstskat skal svares afgift samt *med hvilken sats*, der i

givet fald skal svares afgift, skal træffes ud fra følgende retningslinier:

Hvis gavegiver ved indkomstopgørelsen har fradragsret for den ydede gave til fonden, kan der *ikke dispenseres* fra indkomstpligten. Er gavegiver en anden fond, vil der dog kunne gives dispensation, med mindre det må antages, at der foreligger gensidige gavedispositioner.

Fonde med almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål vil normalt kunne fritages for beskatning af gaver til tilvejebringelse eller udvidelse af fondskapitalen, uden at der tillige skal svares afgift.

Det samme vil normalt gælde andre fonde end de helt eller delvis almennyttige, f.eks. fonde, der har til formål at drive erhvervsvirksomhed, eller som har til formål at fastholde ejerskabet over et aktieselskab.

I andre tilfælde end de ovenfor nævnte vil dispensation fra gaveindkomstbeskatningen normalt være *afhængig af, at gavemodtagerfonden i stedet svarer en afgift*. Fonde, der herefter skal svare gaveafgift, vil typisk have til formål – eller som et ud af flere formål – at foretage uddelinger til medlemmer af en bestemt familie.

Ved *nystiftelse af fonde*, der efter de ovenstående retningslinier kan fritages for indkomstbeskatning mod i stedet at svare gaveafgift, skal der svares en afgift på 20 pct. af det modtagne værdi.

Fonde, der er stiftet den 1. januar 1985 eller senere, kan efter de gældende regler alene tillægges bestemte familier fortrinsret til uddelinger m.v., for så vidt angår personer, der lever på stiftelsestidspunktet, og én i forhold til disse ufødte generation. Gaver til udvidelse af grundkapitalen i sådanne fonde, der er fritaget for indkomstbeskatning, belægges med 35 pct.'s gaveafgift.

For fonde, der er stiftet før den 1. januar 1985, gælder der ingen tilsvarende begrænsninger med hensyn til fortrinsret til uddelinger m.v. til endnu ufødte generationer. Sådanne fonde stiftet før den 1. januar 1985, der tillægges en eller flere bestemte familier fortrinsret til uddelinger, vil normalt ikke kunne fritages for beskatning af gaver i henhold til § 3, stk. 3. Der bliver derfor heller ikke tale om afgift i disse situationer.

Også i andre tilfælde vil beskatning af gaver kunne have uheldige konsekvenser på fondsområdet.

Således vil f.eks. en gave – eventuelt fra en større almennyttig fond – til en stiftelse til modernisering af denne stiftelses ejendom, der tjener stiftelsens almennyttige formål, medføre en uønsket beskatning hos sidstnævnte stiftelse. Dette vil i nogle

tilfælde indebære, at en fond af økonomiske grunde er afskåret fra at modtage en gave, f.eks. til anskaffelse af et kostbart maleri til et museum, opførelse eller renovering af et plejehjem eller lignende.

Det foreslås, at der i sådanne ganske særlige tilfælde skal kunne ske fritagelse for beskatning af gaven i modtagerfonden.

Det er en betingelse for fritagelsen, at det pågældende aktiv, som gaven er medgået til, anvendes direkte til det almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Der kan således ikke ske fritagelse for så vidt angår gaver, der f.eks. modtages til forbedring af erhvervs-mæssige aktiver med henblik på sikring af modtagerfondens fremtidige indtjening til fordel for de almennyttige eller almenvelgørende formål.

Om begrebet almenvelgørende/almennytte henvises til bemærkningerne til § 4.

Til § 4

§ 4 indeholder reglerne om fondes og foreningers fradrag for uddelinger til og hensættelser til sikring af almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål. For arbejdsmarkedssammenslutninger findes reglerne herom dog i § 9. Desuden indeholder bestemmelsen reglen om fondes og foreningers fradrag for vedtægtsmæssige uddelinger i øvrigt.

Fradraget foretages i den efter § 3 opgjorte indkomst, dvs. efter bl.a. reduktion af rente- og udbytteindtægter m.v. med bundfradraget på enten 25.000 kr. eller 200.000 kr. Uddeles eller hensættes beløb, der overstiger årets indkomst opgjort efter § 3, kan det herved fremkomne underskud ikke fremføres til modregning i de følgende års skattepligtige indkomst.

Det er således i visse tilfælde nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter § 3, og uddelinger og hensættelser til senere uddelinger, der kan fradrages efter § 4. Driftsomkostninger vil normalt bestå af udgifter, der er nødvendige for foreningen at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål.

Fonde og registreringspligtige foreninger – herunder arbejdsmarkedssammenslutninger – kan for det første fradrage uddelinger til almenvelgørende eller i øvrigt almennyttige formål.

Begrebet almennyttig eller almenvelgørende kendes bl.a. efter de gældende regler i selskabskattelovens § 3, stk. 2, 3 og 5. For at anse et formål for almennyttigt eller almenvelgørende forud-

sættes – som efter de gældende regler i selskabs-skatteloven – det, at formålet skal tilgodese en ubestemt kreds. Der vil typisk være tale om sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige, videnskabelige – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed. Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervmæssige interesser, ikke for almenyttige eller almenvelgørende.

For at muliggøre gennemførelse af større almenyttige eller almenvelgørende formål, der overstiger fondens eller foreningens økonomiske evne i et enkelt år, foreslås det for det andet at give fonde og foreninger fradrag for *hensættelser* til sikring af konkrete formål af denne art.

Det skal på hensættelsestidspunktet oplyses, hvilket konkret almenyttigt eller almenvelgørende formål, hensættelsen sker til sikring af. Hensættelsen skal effektivt være udskilt fra den øvrige formue. Hvert års hensættelse indsættes på konto for sig.

Afkast af henlagte beløb skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst; medmindre disse indtægter udskilles og henlægges til senere anvendelse til et almenyttigt formål.

Hensættelsen skal benyttes til det konkrete formål senest fem år efter udløbet af hensættelsesåret. Er hensættelsen ikke anvendt til formålet på dette tidspunkt, eller er den anvendt til et andet formål end det oprindeligt angivne, medregnes hensættelsesbeløb til den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret med tillæg af 5 pct. for hvert år efter hensættelsesårets udløb.

I ganske særlige tilfælde kan statsskattedirektoratet tillade, at fristen for anvendelse af hensatte beløb forlænges, eller at hensatte beløb anvendes til et andet almenyttigt eller almenvelgørende formål end det oprindeligt fastsatte. Afgørelser herom kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

For det tredje kan fonde og foreninger, der ikke kan anses for arbejdsmarkedssammenslutninger – og kun disse skattepligtige – med fradragsret foretage *uddelinger til andre vedtægtsmæssige formål* end almenyttige eller almenvelgørende, forudsat at modtageren af udlodningen er fuldt eller begrænset skattepligtig. Der er således ingen fradragsret for uddelinger fra disse fonde og foreninger til arbejdsmarkedssammenslutninger, hvis skattepligtige indkomst er begrænset til de i § 8 nævnte indkomstarter. Dette gælder dog ikke, såfremt der er tale om egentlige driftsomkostninger, som kan fradrages efter § 3, f.eks. kontingentindbetalinger

fra en erhvervsdrivende fond til en arbejdsgiverorganisation.

Det er ingen betingelse, at der er tale om uddeling af et nærmere fastsat pengebeløb. Uddelingen kan også bestå i fysiske aktiver eller lignende. Et tilsagn om at afholde en udgift er at anse for en uddeling på det tidspunkt, hvor tilsagnet opfyldes. En uddeling kan derimod ikke bestå i et udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse m.v.

Til § 5

Bestemmelsen indeholder regler om hensættelser til konsolidering af fonds- og foreningskapitaler.

I stk. 1 findes reglen om, at *fonde* i den skattepligtige indkomst kan fradrage indtil 25 pct. af de i årets løb foretagne uddelinger til almenyttige eller almenvelgørende formål. Hensættelse af beløb til senere anvendelse til almenyttige formål berettiger ikke til konsolideringsfradrag i hensættelsesåret. Derimod kan der hensættes til konsolidering på grundlag af udlodninger, der foretages af hidtil hensatte beløb.

I stk. 2 foreslås en adgang for ministeren eller den, han bemyndiger dertil, til at tillade, at *fonde* hensætter en større del af årets overskud, såfremt der i kongelig konfirmeret fundats findes krav om sådanne hensættelser, og såfremt det af fundatsen fremgår, hvad formålet med kravet om den yderligere hensættelse er. Tilladelse til at foretage fradrag for yderligere hensættelser til konsolidering vil bl.a. være afhængig af udtalelser fra fondsmyndigheden og – for så vidt angår erhvervsdrivende fonde – fra overregistrator.

For *foreninger* foreslås den maksimale hensættelse til konsolidering beregnet som en til stigningen i reguleringspristallet svarende procentdel af foreningens beholdning af rentebærende værdipapirer m.v. ved årets begyndelse, jfr. § 5, stk. 3 og 4, og henvisningen hertil i § 9 for så vidt angår arbejdsmarkedssammenslutninger. Konsolideringshensættelsen beregnes på grundlag af foreningens formue i obligationer, pantebreve m.v. Den øvrige del af formuen vil bestå enten i aktiver, som må anses for værdifaste, eller som er omfattet af reglerne om skattemæssige afskrivninger. Når værdien ved årets begyndelse lægges til grund, skyldes det, at der ikke er behov for konsolidering i etableringsåret, ligesom det er primoforemuens realværdi, der formindskes som følge af prisstigningerne. Reguleringen svarer til den efter afskrivningslovens § 2, stk. 3, gældende.

Formuen opgøres efter de almindelige skattemæssige regler.

Til § 6

I § 6 og i den tilsvarende for arbejdsmarkeds-sammenslutninger gældende § 9, stk. 2, findes en såkaldt prioriteringsregel, hvorefter visse ikke-indkomstskattepligtige indtægter skal uddelès til vedtægtsmæssige formål eller hensættes til almennyttige formål eller til konsolidering, førend der kan gives fradragsret for dispositionerne. Formålet hermed er at sikre, at den skattepligtige ikke foretager opsparring på grundlag af de særligt skattefritagne indtægter, medens de fradragsberettigede dispositioner alene foretages på grundlag af indkomst, der er undergivet den udvidede skattepligt.

Prioriteringsreglen betyder, at udbytteindtægter, der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst i henhold til holdingreglen i § 10, anses for benyttet til uddelinger eller hensættelser efter §§ 4 og 5, inden nogen del af den skattepligtige indkomst anses for benyttet hertil. Reglen betyder således, at der først er fradragsret for uddelinger og hensættelser – men ikke driftsudgifter – når disse tilsammen udgør et beløb, der er større end de skattefrie udbytteindtægter.

For fonde og registreringspligtige foreninger, der ikke omfattes af reglerne om arbejdsmarkeds-sammenslutninger, gælder tilsvarende, at skattefrie udbytteindtægter og andre indtægter svarende til bundfradraget anses for medgået til uddelingerne og hensættelserne før nogen del af den skattepligtige indkomst.

Arbejdsmarkedssammenslutninger har først fradragsret for uddelinger og hensættelser, når disse tilsammen overstiger et beløb, der svarer til summen af de skattefrie udbytteindtægter og andre indtægter, der omfattes af bundfradraget.

Til § 7

Bestemmelsen angår de institutter, der er opregnet i lovforslagets § 1, nr. 4. Institutterne var alle fritaget for skat efter § 3 i selskabsskatteloven.

De pågældende institutter er ved lovgivning eller godkendte vedtægter forpligtet til gennem henlæggelser til garantifonde at sikre, at de kan overholde deres forpligtelser.

For ikke at stille sig i vejen for opbygning eller udbygning af disse garantifonde foreslås det at give fradrag i indkomsten for den del af overskuddet, der henlægges til nævnte fonde.

Udover de i § 1, nr. 4, litra a, b og c nævnte institutter er der et mindre antal finansieringsinstitutter, der modtager eller har modtaget garantier i henhold til lov eller er omfattet af lov om visse kreditinstitutter.

Nogle af de finansieringsinstitutter, som er omfattet af lov om visse kreditinstitutter, er organiseret som aktieselskaber. De er derfor underkastet bestemmelsen i aktieselskabslovens § 111, hvorefter indtil 10 pct. af overskuddet skal henlægges til en lovpligtig reservefond. De har ikke mulighed for skattemæssige fradrag for disse henlæggelser. Derimod vil de på linie med de øvrige institutter kunne opnå fradrag for hensættelser til opfyldelse af minimumskravet til garantifondenes størrelse.

Til § 8

Bestemmelsen omhandler opgørelsen af den skattepligtige indkomst for arbejdsmarkedssammenslutninger.

Arbejdsmarkedssammenslutninger er – i modsætning til andre foreninger – ikke skattepligtige af kontingentindbetalinger, gaver, løbende ydelser og lignende.

I den skattepligtige indkomst indgår derimod indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed – inkl. overskud, der hidrører fra handel med medlemmer.

I den øvrige skattepligtige indkomst – det vil primært sige i renteindtægter, udbytteindtægter og skattepligtige avancer m.v. – foretages et bundfradrag på 200.000 kr.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan alene fradrages udgifter, der vedrører skattepligtig indkomst. Dog kan renteudgifter altid fradrages.

Til § 9

Efter denne bestemmelse kan arbejdsmarkedssammenslutninger i den skattepligtige indkomst fradrage uddelinger til og hensættelser til sikring af almennyttige eller almenvelgørende formål, ligesom der kan foretages fradrag for hensættelser til konsolidering – beregnet som en til prisudviklingen svarende procentdel af foreningsformuen.

Der henvises til bemærkninger til §§ 4, 5 og 6.

Til § 10

Bestemmelsen i § 10 indeholder den såkaldte holdingregel, som også gælder for aktieselskaber m.v., jfr. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2 og stk. 3.

Holdingsreglen bevirker, at fonde, foreninger og institutter, der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i danske selskaber samt under visse betingelser mindst 25 pct. af aktiekapitalen i udenlandske selskaber, ikke er skattepligtige af udbytte fra datterselskabet.

Reglen er nødvendig for at undgå, at den samme indkomst beskattes to gange – både i datterselskabet og i fonden m.v. Fra 1990 forudsættes denne dobbeltbeskatning generelt ophævet, hvorefter holdingsreglen formentlig ikke længere vil være nødvendig.

Til § 11

Fonde og foreninger, realkredit- og finansieringsinstitutter m.v. beskattes efter forslaget med 50 pct. af den opgjorte indkomst. Beskatningsprocenten svarer således til den gældende for aktieselskaber.

I stk. 2 findes en henvisning til selskabsskattelovens regler om nedsættelse eller eftergivelse af skat, bl.a. når en del af indkomsten hidrører fra virksomhed i udlandet.

Til § 12

Denne bestemmelse, der svarer til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, indebærer, at fonde, foreninger og institutter m.v., der modtager aktieudbytter, modtager skattegodtgørelse, beregnet som 25 pct. af det modtagne udbytte. Skattegodtgørelse, der medregnes i den skattepligtige indkomst, er betinget af, at fonden m.v. er skattepligtig af det modtagne udbytte.

Til § 13

Det foreslås, at $\frac{1}{25}$ af provenuet af fonds- og foreningsbeskatningen m.v. tilfalder den kommune, hvori den skattepligtige ved skatteårets begyndelse driver virksomhed. Bestemmelsen svarer til selskabsskattelovens § 23 vedrørende fordeling af selskabsskat mellem stat og kommune. Hvilken kommune, skattebeløb herefter skal tilfalde, afgøres efter lov om kommunal indkomstskat.

Til § 14

I bestemmelsen angives, i hvilken kommune ligningen og skatteansættelsen finder sted. I tvivlstilfælde – herunder tilfælde, hvor en registreringspligtig fond eller forening har undladt at registrere sig – afgør ministeren for skatter og afgifter, i hvil-

ken kommune skatteansættelsen skal finde sted, jfr. den tilsvarende regel i selskabsskattelovens § 24.

Til § 15

Denne bestemmelse indeholder en henvisning til selskabsskattelovens regler om ligning, selvangivelse og opkrævning, jfr. særligt selskabsskattelovens §§ 24–30.

I stk. 2 findes en særregel for så vidt angår foreningers selvangivelsespligt, der i et vist omfang skal ses i sammenhæng med foreningers skattefri bundgrænse efter § 3, stk. 2, og § 8, stk. 3. Foreninger – dvs. både arbejdsmarkedssammenslutninger og andre registreringspligtige foreninger – der alene oppebærer rente- og udbytteindtægter, er således alene pligtige af indgive selvangivelse, når det må antages, at disse indtægter tilsammen overstiger 200.000 kr. Udgør rente- og udbytteindtægterne et mindre beløb, skal der alene indgives erklæring herom.

Ved opgørelsen af de samlede renteindtægter og aktieudbytter skal der ikke ske fradrag af renteudgifter.

Til §§ 16, 17, 18, 19, 20, 21 og 22

Bestemmelserne indeholder regler, der skal finde anvendelse ved fondes, foreningers og institutters overgang til beskatning efter de foreslåede regler.

Til § 17

Efter denne bestemmelse indgår maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som fonden, foreningen eller instituttet m.v. ejer forud for det indkomstår, som ligger til grund for overgangsskatteåret, i saldoværdien efter afskrivningslovens regler med deres handelsværdi. Dette indebærer, at nævnte beløb skal fradrages salgssummen for driftsmidler m.v., pristalsreguleres ved indkomstårets udgang og dernæst forhøjes med $\frac{1}{2}$ af anskaffelsessummen, herunder forbedringsudgifter for driftsmidler m.v., der er anskaffet i indkomståret, og nedsættes med beløb, der i samme tidsrum er indvundet ved afståelse af driftsmidler m.v., alt i overensstemmelse med reglerne i afskrivningsloven.

Til § 18

Efter denne bestemmelse foretages afskrivning på bygninger og installationer heri, som fonden, foreningen eller instituttet m.v. ejer forud for det

indkomstår, som ligger til grund for overgangsskatteåret, på grundlag af den værdi, hvormed bygningen eller installationen indgår i den konstante ejendomsværdi ved den seneste vurdering forud for det til grund for overgangsskatteåret liggende indkomstår, uanset om bygningen eller installationen er anskaffet før den 1. januar 1982 eller senere.

Bygningen eller installationen anses i relation til afskrivningsloven for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Dette indebærer, at den i stk. 2 omhandlede afskrivningsberettigede værdi ikke pristalsreguleres.

Bestemmelsen i stk. 2 og stk. 3 om at summen af de anvendte afskrivningsprocenter ikke kan overstige 100 med fradrag af de normalafskrivninger, der kunne have været anvendt, såfremt der fuldt ud havde været normalafskrevet på bygningen eller installationen siden anskaffelsesåret, kan belyses ved følgende eksempler:

- 1) For en afskrivningsberettiget bygning anskaffet i 1980 vil der i 1987 restere 3 års forhøjede begyndelsesafskrivninger á maksimalt 6 pct. p.a. eller i alt maksimalt 3×6 pct. = 18 pct.
- 2) For en afskrivningsberettiget bygning anskaffet i 1981 vil der tilsvarende restere 4 års forhøjede begyndelsesafskrivninger á maksimalt 6 pct. p.a. eller i alt maksimalt 4×6 pct. = 24 pct.
- 3) For en afskrivningsberettiget bygning anskaffet i 1982 vil der restere forhøjede begyndelsesafskrivninger á maksimalt 6 pct. p.a. indenfor et samlet maksimum på 60 pct. $\div 5 \times 2$ pct. = 50 pct.
- 4) For en afskrivningsberettiget bygning anskaffet i 1984 vil der tilsvarende restere forhøjede bygningsafskrivninger á maksimalt 6 pct. p.a. indenfor et samlet maksimum på 60 pct. $\div 3 \times 2$ pct. = 54 pct.
- 5) For en afskrivningsberettiget bygning anskaffet i 1986 vil der tilsvarende restere forhøjede bygningsafskrivninger á maksimalt 6 pct. indenfor et samlet maksimum på 60 pct. $\div 2$ pct. = 58 pct.

Til § 19

Efter denne bestemmelse foretages afskrivning på installationer i ikke afskrivningsberettigede bygninger, som fonden, foreningen eller instituttet m.v. ejer forud for det indkomstår, som ligger til grund for overgangsskatteåret, på grundlag af den

værdi, hvormed installationen indgår i den konstante ejendomsværdi ved den seneste vurdering forud for det til grund for overgangsskatteåret liggende indkomstår.

Til § 20

Efter § 20 opgøres fortjenesten ved afståelse af fast ejendom erhvervet før overgangen til den udvidede skattepligt på grundlag af ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for overgangsskatteåret. Anskaffessummen kan dog lægges til grund, såfremt denne er højere.

Til § 21

Har fonden m.v. erhvervet aktier før de nye regler ikrafttræden, opgøres en eventuel fortjeneste ved afståelse af de pågældende aktier på grundlag af kursværdien på overgangstidspunktet jfr. § 21.

Til § 22

Hvis en fond eller forening efter de gældende regler i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er skattepligtig, kan der gives skattefritagelse for den del af indkomsten fra erhvervsmæssig virksomhed, som hensættes til senere anvendelse til et eller flere almenvelgørende eller almennyttige formål. Der stilles ingen krav om, at hensættelsen sker til opfyldelse af et konkret almennyttigt formål, ligesom der ingen krav findes om, at beløbet anvendes til formålet inden en bestemt frist. I § 22 foreslås det, at sådanne hensættelser skal være benyttet inden 5 år efter udløbet af det år, hvori fonden eller foreningen overgår til den udvidede skattepligt. Der stilles i denne situation ingen krav om, at beløbet er hensat til anvendelse til et konkret almennyttigt formål.

Til § 23

Den udvidede skattepligt skal ifølge forslaget gælde fra og med indkomståret 1987. Hvis fondens eller foreningens regnskabsår følger kalenderåret, indtræder den udvidede beskatning således den 1. januar 1987 og gælder for indkomst, der erhverves herefter.

Beskatningen efter de nye regler finder første gang sted i skatteåret 1988/89, der løber fra den 1. april 1988 til den 31. marts 1989.

	Fonde	Visse foreninger	Arbejdsmarkedssammenslutninger	Realkreditinstitutter m.v.
<i>1 Beskatningsgrundlag</i> <i>A som aktieselskaber</i>	25.000 kr.s bundfradrag for visse indkomstarter	200.000 kr.s bundfradrag for visse indkomstarter		25.000 kr.s bundfradrag for visse indkomstarter
<i>B af særligt opregnede indkomstarter</i>			200.000 kr.s bundfradrag for visse indkomstarter	
<i>2 Særlige fradragsregler</i> <i>A Udlodninger til almennyttige formål</i>	+	+	+	
<i>B Hensættelser til almennyttige formål (maks. 5 år)</i>	+	+	+	
<i>C Andre udlodninger til skattepligtige</i>	+	+		
<i>D-konsolidering</i>	25 pct. af udlodninger til almennyttige formål	årligt fastsat procentdel af foreningeformue		
<i>E Dispensation for krav i henhold til kongelig konfirmeret fundats</i>	+			
<i>F Hensættelser til opfyldelse af krav til reser- vefonde m.v.</i>				+