

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over fonde og foreningers beskatning (fondsbeskatningsloven)

Skatterådets bindende svar om uddelingsfradrag, hensættelser og konsolidering efter fondsbeskatningsloven

Version 2 · Opdateret 8. sep. 2026 · 43 afgørelser · 2006-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Den løbende beskatning af danske fonde og visse foreninger hviler på fondsbeskatningslovens systematik: skattepligt efter § 1, indkomstopgørelse med bundfradrag efter § 3, fradrag for uddelinger og hensættelser efter § 4, konsolideringsfradrag efter § 5 og prioriteringsreglen i § 6. Skatterådet er den centrale praksisdanner på området gennem sine bindende svar, hvor navnlig tre spørgsmål går igen: om et formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om en konkret udgift er en fradragsberettiget (intern) uddeling eller en driftsomkostning, og om hensættelser er anvendt rettidigt eller skal efterbeskattes. Denne oversigt kortlægger, hvad Skatterådet lægger vægt på, hvor rådet afviser at svare, og hvordan Landsskatteretten og Højesteret har suppleret linjen.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet kræver, at fradragsretten efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, vurderes konkret for hver enkelt uddeling – en almennyttig formålsbestemmelse giver ikke et generelt forhåndstilsagn om fradrag.
- 02** Skatterådet accepterer interne uddelinger (fondens egne udgifter til bygninger, inventar, forskning og løn), når udgiften afholdes for FAKTISK at realisere det vedtægtsmæssige formål, ikke blot for at sikre fondens fortsatte virke.
- 03** Skatterådet afviser fradrag som uddeling for indsamlings-, salgs- og administrationsudgifter samt løn til støttefunktioner – disse er driftsomkostninger, uanset at vedtægten nævner indsamling som en del af formålet.
- 04** Almennyttighed forudsætter tre kumulative kriterier: objektiv afgrænsning af modtagerkredsen, at formålet kommer en vis videre kreds til gode, og at formålet efter en almindelig fremherskende opfattelse er nyttigt.
- 05** At en fond er erhvervsdrivende og har erhvervmæssige indtægter udelukker ikke i sig selv, at dens formål er almennyttigt.
- 06** Almenvelgørende uddelinger forudsætter et trangskriterium – støtte til personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang; det er uden betydning, om modtageren er skattepligtig i Danmark.

- 07** Fradragsretten for uddelinger til ikke-almennyttige vedtægtsmæssige formål blev ophævet med virkning fra 1. juli 2017 af hensyn til EU-retten; familie- og erhvervsstøttefonde kan derfor kun opnå fradrag, hvis uddelingen selvstændigt er almenyttig.
- 08** Hensættelser efter § 4, stk. 3, skal være benyttet i deres helhed inden 5 år efter hensættelsesårets udløb, ellers efterbeskattes det ubenyttede beløb med et tillæg på 5 pct. pr. år i hensættelsesåret.
- 09** Efterbeskatningsreglen er *lex specialis* og går forud for de almindelige fristregler i skatteforvaltningsloven §§ 26 og 27 – også når hensættelsen oprindeligt var uberettiget.
- 10** Skatterådet fastslår, at allerede det forhold, at efterbeskatning UDLØSES, bryder betingelsen for realisationsprincippet på porteføljeaktier – også når efterbeskatningsbeløbet opgøres til 0 kr.
- 11** Prioriteringsreglen i § 6 indebærer, at skattefri indtægter og bundfradrag først anses for medgået til uddelinger og konsolideringsfradrag og dernæst til hensættelser, før skattepligtig indkomst anses for anvendt.
- 12** I efterbeskatningssituationen fordeles de skattefri indtægter forholdsmæssigt på uddelinger, konsolideringsfradrag og hensættelser, så den del af hensættelsen, der aldrig gav fradrag, ikke efterbeskattes.
- 13** Skatterådet afviser bindende svar på spørgsmål af generel eller teoretisk karakter, jf. skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, og henviser i stedet til den konkrete påtænkte disposition.
- 14** For foreninger uden for fondsbeskatningsloven er kun indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed skattepligtig, og udlodninger og henlæggelser til almenyttige formål kan fradrages efter selskabsskatteloven § 3, stk. 2 og 3.

§ 1 Fondsbeskatningslovens systematik og den subjektive skattepligt

Skattepligten efter fondsbeskatningsloven er afgrænset i [fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1](#), der omfatter fonde under fondsloven og lov om erhvervsdrivende fonde (nr. 1), visse foreninger under fondsloven (nr. 2 og 3) samt udenlandske fonde, truster og selvejende institutioner med ledelsens sæde her i landet (nr. 4). Falder en selvejende institution uden for fondslovene – fx fordi den er undergivet særligt offentligt tilsyn – beskattes den i stedet efter opsamlingsbestemmelsen i [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#). Denne afgrænsning er ikke akademisk: i [SKM2026.125.SR](#) var en fond netop undtaget fra fondslovgivningen på grund af ministerielt tilsyn og derfor omfattet af selskabsskattelovens opsamlingsbestemmelse i stedet for fondsbeskatningsloven.

Indkomsten opgøres efter [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1](#) som for aktieselskaber, men med tre væsentlige modifikationer:

- **Bundfradraget.** Efter [§ 3, stk. 2](#) medregnes indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed i sin helhed, mens den øvrige samlede indkomst kun beskattes, i det omfang den overstiger 25.000 kr. – for foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, dog 200.000 kr. Bestemmelsen fastslår udtrykkeligt, at bundfradraget "foretages inden fradrag efter §§ 4-6".

- **Uddelings- og hensættelsesfradrag.** § 4 giver fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål (stk. 1, 1. pkt.) og for medarbejderfondes uddelinger, jf. [ligningsloven § 14 F](#) (stk. 1, 2. pkt.), samt for hensættelser til samme formål (stk. 3).
- **Konsolideringsfradrag.** § 5, stk. 1 giver fonde et fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen på op til 4 pct. af årets almennyttige uddelinger. For foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2, beregnes konsolideringsfradraget i stedet som en formueandel svarende til årets ændring i reguleringstallet, jf. § 5, stk. 2.

Gaver til fonde er efter § 3, stk. 6 som udgangspunkt skattefri, medmindre gaven skal anvendes til uddeling. Det bekræftede Skatterådet i [SKM2017.671.SR](#), hvor fonden alene var skattepligtig af de gaver, der var bestemt til uddeling, og i [SKM2023.114.SR](#), hvor grundkapitalindskuddet netop ikke kunne uddeles og derfor var skattefrit.

De regnskabsmæssige krav til hensættelserne er udmøntet i [bekendtgørelse om fondsbeskatning](#), hvorefter hensættelser skal fremgå af selvangivelsen for hensættelsesåret, jf. § 1, tidligere års uudnyttede hensættelser skal angives med hensættelsesår, jf. § 2, og anvendelsesåret skal oplyse både hensættelsestidspunkt og anvendelsesformål, jf. § 4.

To vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer fra september 2026 ændrer alene henvisningerne i § 1, stk. 1, nr. 1, og § 3, stk. 6, til "erhvervsfondsloven" som konsekvens af, at lov om erhvervsdrivende fonde får populærtitel. Der er tale om rene konsekvensændringer uden materielt indhold.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1	Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1, 2, 6	
	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1	Fondsbeskatningsloven § 5, stk. 1	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1
PRAKSIS	Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital 05.03.2026		
	Skatterådet · Skattefri stiftelse af almennyttig erhvervsdrivende fond 07.03.2023		
	Skatterådet · Skattefri stiftelse af erhvervsdrivende fond og skattepligt af gaver til uddeling 27.11.2017		

§ 2 Skatterådets prøvelseskompetence: hvad rådet svarer på – og hvad det afviser

Skatterådets afgørelser på fondsområdet træffes som **bindende svar** efter skatteforvaltningsloven. Prøvelsen er dermed fremadrettet og knyttet til en konkret, påtænkt eller gennemført disposition. Det giver tre karakteristiske begrænsninger i rådets kompetence, som praksis illustrerer klart.

1. Ingen generelle forhåndstilsagn om fradragsret. Det principielle udgangspunkt blev fastlagt i [SKM2011.350.SR](#). Skatterådet bekræftede, at en nystiftet fonds meget bredt formulerede formålsbestemmelse gjorde fonden almennyttig – men rådet nægtede at bekræfte, at fondens fremtidige uddelinger dermed automatisk var fradragsberettigede. Spørgsmål 2 blev besvaret med "se indstilling og begrundelse":

Uanset om der er tale om en fond eller en forening, skal skattemyndighederne foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger, jf. udtalelsen i TFS 1994, 404 DEP.

Denne dobbelte prøvelse – først formålet, dernæst den konkrete uddeling – er gennemgående. Den blev gentaget i [SKM2024.64.SR](#), hvor Skattestyrelsen udtrykkeligt fastslog, at det ikke er nok, at modtagerfonden efter sine vedtægter er almennyttig; uddelingen skal selv tjene et sådant formål.

2. Afvisning af generelle og teoretiske spørgsmål. I [SKM2017.79.SR](#) afviste Skatterådet det principale spørgsmål om, hvorvidt en kapitalnedsættelse i erhvervsdrivende fonde "overordnet set" udløser skattepligt, med henvisning til [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#) om spørgsmål af mere teoretisk karakter. Rådet besvarede alene det subsidiære spørgsmål om den konkret påtænkte disposition. Samme linje ses i [SKM2026.125.SR](#), hvor et hypotetisk spørgsmål om fremtidig ændring af tilsynet blev afvist som teoretisk.

3. Rådet kan tilsidesætte Skattestyrelsens indstilling. Skatterådet er ikke bundet af styrelsens indstilling, og praksis viser flere eksempler på reelle kursændringer. I [SKM2017.79.SR](#) fravigede rådet SKATs hidtidige administrative praksis om, at enhver frigivelse af bunden kapital er en skattepligtig uddeling:

Skatterådet er af den opfattelse, at der ikke er tale om en uddeling af midler indskudt til den bundne kapital, men alene en overførsel til dækning af underskud. Den pågældende nedsættelse af grundkapitalen udløser efter Skatterådets opfattelse ikke skattepligt for de pågældende erhvervsdrivende fonde.

Tilsvarende i [SKM2010.391.SR](#), hvor SKAT indstillede afslag på fradrag for en forskningspris på 1 mio. EUR med den begrundelse, at prisen var personlig og ikke sikrede forskningsmæssig anvendelse – Skatterådet svarede alligevel ja, fordi videnskabelig forskning klart er almennyttig, og fordi det er op til fondsbestyrelsen at fastsætte prismodtagerens forpligtelser. Og i [SKM2006.504.SR](#) ændrede rådet SKATs indstilling fra "nej" til "ja", da anskaffelsen af en ny ejendom indgik i den vedtægtsmæssige almennyttige aktivitet.

4. Rådet prøver ikke de fondsretlige spørgsmål. Skatterådets kompetence er rent skatteretlig. I [SKM2008.481.SR](#) blev det udtrykkeligt lagt uprøvet til grund, at de modtagende selskaber havde behov for driftstilskud, og rådet bemærkede, at vurderingen af, om vedtægtens betingelser er opfyldt, henhører under Civilstyrelsen som fondsmyndighed.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)
[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	05.03.2026
Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	05.02.2024
Skatterådet · Fonds kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	07.02.2017
Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	23.05.2011
Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	24.06.2010
Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter	29.05.2008
Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	24.08.2006

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på ved almenvelgørende og almennyttige formål

Fradragsretten efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#) forudsætter, at uddelingen sker til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Skatterådet anvender konsekvent den definition, der stammer fra cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 55, og som blev gengivet ordret i [SKM2011.350.SR](#):

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer med et objektivt præg. Formålet må således komme en vis videre kreds til gode.

Almennyttige formål foreligger, såfremt støtten kommer en vis videre kreds til gode, og såfremt formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål.

Af praksis kan udledes følgende mønstre i, hvad Skatterådet lægger vægt på:

- **Objektiv afgrænsning frem for personkreds.** En geografisk afgrænsning diskvalificerer ikke, når den stadig omfatter en vid kreds – [SKM2011.350.SR](#) (fondens virkeområde) og [SKM2010.329.SR](#) (almennyttige formål i hjemstedssognet). Derimod er en fond, der efter vedtægten skal sikre ansættelsen af stifteren og dennes datter, ikke hovedsageligt almennyttig – [SKM2022.297.SR](#).
- **Faktisk tilgængelighed, ikke blot vedtægtens ordlyd.** Landsskatteretten nægtede i [09-02952](#) fradrag for en fonds køb af to malerier til egen samling. Selvom fundatsen omfattede almennyttige formål, blev opbevaring i et bibliotek uden officiel offentlig adgang – med adgang efter aftale og lejlighedsvis udlån til museer – ikke anset for at tilgodese et almennyttigt formål.
- **Erhvervsdrift diskvalificerer ikke.** Skatterådet fastslog i [SKM2024.64.SR](#):

Det forhold, at en fond er erhvervsdrivende – og dermed har erhvervmæssige indtægter – medfører ikke i sig selv, at fondens formål ikke samtidig kan anses for at være et almennyttigt formål, jf. [SKM2003.15.ØLR](#) og [SKM2016.17.SR](#).

Samme resultat i [SKM2020.416.SR](#), hvor fondens kollegiedrift skattemæssigt var erhvervmæssig virksomhed, men hvor det afgørende var, at overskuddet gik til formålet.

- **Formålskatalogets bredde.** Skatterådet har konkret anerkendt: videnskabelig forskning og hæderspriser hertil ([SKM2010.391.SR](#), [SKM2024.645.SR](#)), rekreative anlæg og idræt ([SKM2014.499.SR](#)), undervisning og tværkulturel forståelse ([SKM2020.416.SR](#)), miljø og klima ([SKM2021.74.SR](#)), kunstneriske og kulturelle formål ([SKM2022.475.SR](#)) samt sundhed og uddannelse via social impact-investeringer ([SKM2024.64.SR](#)).
- **Rent erhvervsstøttende formål er ikke almennyttige.** Landsskatteretten fastslog i [18-0006460](#), at en fond, hvis formål var at støtte dygtige unge landmænd i erhvervsen af landbrugsejendomme, ikke havde et almennyttigt formål, fordi formålet primært støtter erhvervmæssige forhold.
- **Almenvelgørenhed kræver et trangskriterium.** I [SKM2020.416.SR](#) blev stipendier til studerende i økonomisk trang – og rabatter, som universiteterne fordelte efter samme trangskriterium – anset for eksterne almenvelgørende uddelinger. Skattestyrelsen bemærkede udtrykkeligt, at det er uden betydning, om modtageren er skattepligtig i Danmark.
- **En LL § 8 A-godkendelse er et stærkt, men ikke afgørende, moment.** I [SKM2023.269.SR](#) blev fondens godkendelse efter [ligningsloven § 8 A](#) lagt til grund som opfyldelse af almennyttighedskravet på formålsniveau – men rådet fastholdt, at der fortsat skal foretages en konkret vurdering af de enkelte uddelinger.

Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	05.03.2010
Skatterådet · Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter	17.12.2024
Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	05.02.2024
Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	06.10.2022
Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	08.02.2021
Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling	04.07.2014
Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	23.05.2011
Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	24.06.2010
Skatterådet · Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål	17.05.2010

Sondringen mellem driftsomkostning og uddeling – interne uddelinger

Det mest praksisintensive spørgsmål i Skatterådets fondssager er, hvornår en af fondens egne udgifter er en **intern uddeling** (fradragsberettiget efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)) og hvornår den er en **driftsomkostning** (fradragsberettiget efter [§ 3, stk. 1](#), jf. [statsskatteloven § 6](#)). Testen er konstant:

Fradragsret som intern almennyttig uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 gælder kun for udgifter, der afholdes for faktisk at varetage formålet, ikke for udgifter afholdt for at sikre driften af Fonden (driftsomkostninger).

(fra [SKM2021.74.SR](#))

Skatterådet lægger afgørende vægt på, om fonden **selv** ejer eller anvender aktivet i direkte formålsopfyldelse, og om vedtægten hjemler dispositionen. Ejendomssagerne udgør den klareste linje:

Sag	Disposition	Udfald
SKM2006.282.SR	Renovering af ejendom udlejet til anden almennyttig fond til centerdrift for cerebral parese	Intern uddeling – ja
SKM2006.504.SR	Genanskaffelse af ejendom til kor (min. 400 m ²)	Ja – men ikke for arealer til erhvervsmæssig udlejning
SKM2014.499.SR	Etablering, vedligehold, udbygning og løn til multifunktionel bypark	Intern uddeling – ja
SKM2020.416.SR	Køb, forbedring, vedligehold og drift af egne og lejede undervisnings-/kollegieejendomme	Intern uddeling – ja
11-0301601	Køb af domicilejendom til familiebehandling af stofmisbrugere	Intern uddeling – ja
09-02952	Køb af to malerier til fondens egen samling uden offentlig adgang	Nej

I [SKM2020.416.SR](#) formulerede Skattestyrelsen kriteriet præcist:

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter til vedligehold og drift af bygninger, som anvendes til undervisnings- og kollegieformål, vil være fradragsberettigede som en intern almenlyst uddeling efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet udgiften afholdes for at varetage Fondens formål.

Skatterådet accepterede her, at det er **uden betydning, om bygningen er ejet eller lejet**, så længe udgiften ikke begunstiger en udlejer.

Løn og administration deles. I [SKM2021.74.SR](#) blev lønninger til fondens egne forskere anset for interne uddelinger, mens løn til støttepersonale, ledelse, IT, bogholderi og rejseomkostninger var driftsomkostninger. Samme opdeling i [SKM2023.269.SR](#), hvor løn til medarbejdere med direkte formålsrelateret informationsarbejde kunne fradrages som uddeling, mens løn til økonomi, HR og Facility Management ikke kunne.

Indsamplings- og salgsudgifter er aldrig uddelinger. Det er den skarpeste afvisning i praksis. Skatterådet fastslog i [SKM2023.269.SR](#):

Disse udgifter betragtes som driftsudgifter, der bringer Fonden i stand til at varetage sit formål ved at rejse midler, og ikke som ydelser afholdt for faktisk at realisere de vedtægtsmæssige formål (som er definitionen på uddelinger).

At fondens vedtægter udtrykkeligt nævner indsamlinger og salg som en del af formålet, ændrer **ikke** den skattemæssige klassifikation.

Grænsetilfælde. Tab på formålsbestemte udlån blev i [SKM2022.475.SR](#) anset for uddelinger:

Skattestyrelsen finder, at fondens eventuelle tab på de pågældende udlån må anses for uddelinger fra fonden, idet disse omkostninger efter det oplyste rent faktisk afholdes til opfyldelse af fondens formål.

Rådet lagde vægt på, at vedtægten ikke behøver nævne "udlån" udtrykkeligt, når fonden faktisk drives ved sådanne lån. Derimod blev udgifter til etablering af joint ventures om udvikling af immaterielle rettigheder i [SKM2021.74.SR](#) anset for etableringsomkostninger uden fradragsret hverken som uddeling eller driftsomkostning. Skatterådet anerkendte i samme sag, at fonde kan anvende et **udvidet driftsomkostningsbegreb**, hvorefter udgifter, der er nødvendige for at varetage formålet, kan fradrages efter [§ 3, stk. 1](#).

Endelig værdiansættes uddelinger i naturalier efter markedsværdien. I [SKM2025.412.SR](#) fastslog Skatterådet, at når retten til fri sommerbolig følger af fundatsen og ikke af et ansættelsesforhold, erstatter markedsværdien den skematiske værdiansættelse efter [ligningsloven § 16, stk. 5](#).

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1](#)[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)[Ligningsloven § 16, stk. 5](#)[Statsskatteoven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almenlystigt formål	10.10.2012
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almenlystigt uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	05.03.2010
	Skatterådet · Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	08.07.2025
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almenlystigt uddeling	06.10.2022
	Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	08.02.2021
	Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almenlystige uddelinger	20.10.2020
	Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almenlystigt uddeling	04.07.2014

Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse

24.08.2006

Skatterådet · Fradrag for renoveringsudgifter som intern uddeling i fond

03.05.2006

Ophævelsen af fradraget for ikke-almennyttige vedtægtsmæssige uddelinger (2017)

§ 5

Den oprindelige fondsbeskatningslov fra 1986 – bygget på lovforslag L 108 fremsat 5. december 1985 – indeholdt to fradragshjemler for uddelinger. Efter forarbejderne kunne fonde og foreninger fradrage "uddelinger til almennyttige formål eller vedtægtsmæssige formål, hvor modtageren er skattepligtig". Det gamle § 4, stk. 2, gav således fradrag også for uddelinger, der ikke var almennyttige, når blot de var vedtægtsmæssige og modtageren blev beskattet.

Denne konstruktion bar praksis i tre årtier. Den er fx grundlaget for [SKM2008.481.SR](#), hvor en familiefond kunne fradrage uddelinger i størrelsesordenen 25 mio. kr. til hvert af tre selskaber ejet af stifterens descendenter – netop fordi uddelingen skete til fyldestgørelse af et vedtægtsmæssigt formål, og modtagerselskaberne var skattepligtige af beløbet efter [statsskatteloven § 4](#).

Ved **ændringsloven af 18. maj 2017 (L 27, folketingsåret 2016-17)** blev § 4, stk. 2, ophævet med virkning fra 1. juli 2017. Begrundelsen fremgår af lovhistorikken: fradragsretten for ikke-almennyttige uddelinger afskaffes "for at bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten". Af bemærkningerne til den samtidige konsekvensændring af periodiseringsreglen:

Det foreslås, at bestemmelsen alene skal referere til uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, foreslås ophævet i lovforslagets § 1, nr. 3. Periodiseringsreglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, har dermed alene betydning for almennyttige uddelinger, der uddeles efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Samtidig indsattes det nuværende 2. pkt. i [§ 4, stk. 1](#) om medarbejderfondes fradrag for uddelinger til at betrygge og forbedre medarbejderes kår, jf. [ligningsloven § 14 F](#). Denne hjemmel var afgørende i [SKM2019.478.SR](#), hvor en medarbejderfond fik fuldt fradrag for uddelinger til tidligere medarbejdere, fordi bestyrelsesflertallet var valgt af de ansatte, og uddelingerne ikke var pensionslignende.

Ophævelsen fik en direkte, praktisk konsekvens for fonde med formålsbestemt udlånsvirksomhed. I [SKM2022.475.SR](#) havde fonden i 2013 fået et bindende svar, der sikrede **skattemæssig symmetri**: tab på udlån var skattepligtigt forbrug af den bundne kapital, men samtidig fradragsberettiget som uddeling. Efter L 27 bortfaldt denne neutralitet for fonde med ikke-almennyttige uddelinger, og fonden risikerede dobbeltbeskatning. Skatterådet reddede symmetrien ved i stedet at kvalificere uddelingerne som almennyttige (kunstneriske/kulturelle formål).

Praktisk betydning i dag: en familiefond eller erhvervsstøttefond kan kun opnå uddelingsfradrag, hvis den konkrete uddeling selvstændigt opfylder almennyttighedskravet. Det illustreres af [22-0081153](#), hvor en fond havde uddelt til foreninger og til stifterens søn og døtre, selvom vedtægten kun hjemlede uddeling til "værdigt trængende personer". Landsskatteretten fandt uddelingerne ikke-vedtægtsmæssige og nægtede fradrag for 2019-2020, men afskar ekstraordinær genoptagelse af 2011-2017, da fonden ikke havde handlet groft uagtsomt.

Bemærk endelig, at **paragrafnummereringen i § 4 er forskudt** som følge af ophævelsen. Afgørelser fra før 1. juli 2017 henviser til hensættelser i stk. 4, 5-årsfristen i stk. 5 og efterbeskatning i stk. 6 – i den gældende lov er det henholdsvis stk. 3, stk. 4 og stk. 5.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 2	Ligningsloven § 14f	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling Skatterådet · Fradrag for medarbejderfondes uddelinger og modtagers beskatning Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter		03.04.2024 06.10.2022 02.10.2019 29.05.2008

§ 6 Hensættelser, 5-årsfristen og efterbeskatning efter § 4, stk. 3-7

Fonde og foreninger kan efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 3](#) fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Hensættelsen skal efter [stk. 4](#) være "benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret". Sker det ikke – eller anvendes beløbet til andet formål – medregnes det ubenyttede beløb efter [stk. 5](#) med et tillæg på **5 pct. for hvert år** fra hensættelsesårets udløb i den skattepligtige indkomst for **hensættelsesåret**.

Kravet om, at hensættelsen skulle konkretiseres til et bestemt formål, blev ophævet i 1995. Skatterådet lagde i [SKM2014.241.SR](#) til grund, at forarbejderne ikke stiller krav om tilknytning til specifikke projekter, og at generelle gaver eller eftergivelse af en fordring mod et underliggende selskab kunne opfylde kravet uden efterbeskatning.

Efterbeskatningsreglen er lex specialis. Landsskatteretten fastslog i [18-0006460](#), at § 4, stk. 5, går forud for de almindelige fristregler i [skatteforvaltningsloven § 26](#) og [§ 27](#) – også når hensættelsen fra begyndelsen var **uberettiget**, fordi fonden fejlagtigt anså sig for almennyttig. Retten henviste til forarbejderne til L 108 (1985), hvorefter efterbeskatning også finder sted, når en hensættelse anvendes til et andet formål end det oprindeligt angivne. Resultatet var efterbeskatning af 2009-2013 med i alt godt 1,5 mio. kr.

Den sammenhæng har en drastisk afledt virkning på **valget mellem realisations- og lagerprincip**. Efter [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 3](#) er adgangen til realisationsprincippet på børsnoterede porteføljeaktier betinget af, at fonden uddeler et beløb svarende til summen af skattepligtig indkomst og skattefri indtægter – og adgangen bortfalder, "hvis der i et indkomstår udløses beskatning efter § 4, stk. 5 eller 7, af ubenyttede hensættelsesbeløb hensat i indkomståret 2010 eller senere". I [SKM2021.257.SR](#) bekræftede Skatterådet, at **allerede det forhold, at efterbeskatning udløses, er nok** – selv når det opgjorte efterbeskatningsbeløb er 0 kr., fordi hensættelsen fuldt ud kunne henføres til skattefri indtægter. Fonden skulle derfor overgå til lagerprincippet fra og med det indkomstår, hvor efterbeskatningen udløses.

Kulturelle hensættelser. [§ 4, stk. 7](#) giver Skatteforvaltningen mulighed for at tillade hensættelser til kulturelle formål uden 5-årsfristen, dog med en dispensationsfrist på højst 15 år. Ved **lov af 30. december 2024 (L 30, folketingsåret 2024-25)**, i kraft 1. januar 2025, blev der indsat nye 4. og 5. pkt. i stk. 7, der giver adgang til **frivillig førtidig efterbeskatning** af kulturelle hensættelser efter anmodning – så fonden kan undgå at akkumulere yderligere 5 pct.-tillæg. Samme lov nyaffattede [§ 4, stk. 5](#), så tillægget nu beregnes indtil anvendelsen eller anmodningen om efterbeskatning, og så de samlede efterbeskattede hensættelser i et hensættelsesår **ikke kan overstige** det fradrag for hensættelser, der faktisk blev foretaget i hensættelsesåret.

Efterfølgende ændring af hensættelser. Efter § 4, stk. 8 kan fonden efter oplysningsfristens udløb ændre sine hensættelser for at udligne virkningen af en indkomstændring, hvis meddelelse indsendes inden klagefristens udløb – dog ikke hvis ændringen medfører bøde efter skattekontrolloven. Senere ændringer kræver tilladelse, jf. § 4, stk. 9, hvor Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for kompetenceudøvelsen.

LOV

Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 3

Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 3-5, 7-9

Skatteforvaltningsloven § 26

Skatteforvaltningsloven § 27

PRAKSIS

Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål

02.07.2020

Skatterådet · Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip

06.05.2021

Skatterådet · Fondsovergang uddeling af tidligere henlæggelser

07.04.2014

§ 7 Prioriteringsreglen i § 6 og den forholdsmæssige fordeling i efterbeskatningssituationen

Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1 indeholder den såkaldte prioriteringsregel:

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 først de i § 4 nævnte uddelinger og de i § 5 nævnte hensættelser og dernæst de i § 4 nævnte hensættelser, forinden nogen del af den efter § 3 opgjorte indkomst anses for medgået hertil.

Konsekvensen er, at bundfradraget og skattefri udbytter "forbruges" først. En fond får derfor kun reelt fradrag for uddelinger, hensættelser og konsolidering i det omfang, disse **overstiger** de skattefri indtægter.

Det skaber et velkendt problem i efterbeskatningssituationen: hvilken af de tre fradragstyper skal de skattefri indtægter henføres til, når en hensættelse senere skal efterbeskattes? Landsskatteretten løste spørgsmålet i **SKM2001.621.LSR**, og Skatterådet tilsluttede sig udtrykkeligt løsningen i **SKM2011.280.SR**. Landsskatterettens præmis blev gengivet ordret:

Landsskatteretten finder, at fondsbeskatningslovens § 6 alene tager stilling til forholdet mellem de skattefri indtægter/bundfradrag på den ene side og uddelinger, hensættelser og konsolideringsfradrag (fradrag efter §§ 4 og 5) på den anden i forbindelse med opgørelsen af årets indkomst, idet der ikke skal gives fradrag for disse uddelinger m.v., der er finansieret af skattefri indtægter. Der findes derimod ikke belæg, hverken i ordlyd eller forarbejder til § 6 eller § 4, stk. 5, for at antage, at der i § 6 findes en intern prioritering mellem de tre typer fradrag i efterbeskatningssituationen efter § 4, stk. 5. Der synes således ikke at være taget højde for problemet i forbindelse med lovens tilblivelse.

Landsskatteretten finder herefter, at man i mangel på andre holdepunkter i efterbeskatningssituationen kan anse de skattefri indtægter/bundfradraget medgået forholdsmæssigt til de tre typer fradrag [...]

Skatterådet anvendte i **SKM2011.280.SR** formlen konkret: hensættelser × (samlede skattefri indtægter / samlede fradrag). For hensættelsesåret 2007 gav 144.402.645 kr. i hensættelser, 51.540.528 kr. i skattefri indtægter og 154.382.306 kr. i samlede fradrag et ikke-fradragsført beløb på 48.208.818 kr. – som derfor **ikke** skulle efterbeskattes. Fonden kunne dermed nøjes med en minimumsuddeling på 24.876.243 kr. inden udgangen af 2012 for at bringe efterbeskatningsgrundlaget ned på 0 kr.

Konsolideringsfradraget i [§ 5, stk. 1](#) indgår i denne beregning på lige fod. Fradraget er begrænset til **4 pct. af årets almenyttige uddelinger** – dog 25 pct. for de fonde, der den 20. november 2015 var omfattet af en aftale efter artikel 10, stk. 7, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. [§ 5, stk. 4](#).

For foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2, beregnes konsolideringsfradraget derimod som en formueandel, og værdiansættelsen af foreningsformuen sker efter [selskabsskatteloven § 14](#), jf. [§ 5, stk. 3](#). Skatterådet accepterede i [SKM2023.3.SR](#), at en arbejdsmarkedssammenslutning kunne medregne unoterede minoritetsaktier med vedtægtsmæssige omsættelighedsbegrænsninger til **regnskabsmæssig** indre værdi i stedet for skattemæssig indre værdi – dog på betingelse af, at bogført goodwill og immaterielle aktiver fratrækkes.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2](#)
[Fondsbeskatningsloven § 5, stk. 1, 3, 4](#)
[Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1](#)
[Selskabsskatteloven § 14, stk. 2-7](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi

05.01.2023

Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning

28.04.2011

§ 8 Erhvervsmæssig kontra ikke-erhvervsmæssig indkomst og grundkapitalens skattemæssige status

Bundfradraget i [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2](#) forudsætter en sontring, som Skatterådet skal tage stilling til i en del sager: **indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed**, mens den øvrige samlede indkomst kun beskattes over 25.000 kr. (200.000 kr. for foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2).

Skatterådet fortolker de øvrige skatteregler for fonde **restriktivt efter ordlyden**, når bestemmelsen kun nævner selskaber. I [SKM2024.34.SR](#) argumenterede en erhvervsdrivende fond for en formålsbestemt fortolkning af [selskabsskatteloven § 11, stk. 6](#), så skattefriheden for renteindtægter fra et tyndt kapitaliseret datterselskab også omfattede fonde. Skatterådet svarede **nej** under henvisning til bestemmelsens ordlyd, der kun omfatter selskaber, og til forarbejdernes fokus på "danske skattepligtige selskaber". Fonden skulle derfor beskattes af renteindtægten, selvom datterselskabet ikke kunne fradrage renterne.

Grundkapitalen. En række afgørelser afgrænser, hvornår dispositioner over den bundne kapital udløser beskatning. Udgangspunktet efter [§ 3, stk. 6](#) er, at gaver til grundkapitalen er skattefri, fordi de ikke kan uddeles – og at forudsætningen for skattefriheden bortfalder, hvis kapitalen senere uddeles. Skatterådet har præciseret rækkevidden:

- **Nedsættelse til dækning af underskud er ikke en uddeling** – [SKM2017.79.SR](#). Der er tale om en regnskabsmæssig postering, ikke en berigelse.
- **Nedsættelse af frivilligt indskudt avance er ikke skattepligtig**, når den resterende grundkapital fortsat overstiger det oprindelige indskud – [SKM2022.89.SR](#).
- **Grundkapital fra før fondsbeskatningslovens ikrafttræden** kan uddeles skattefrit ved opløsning, fordi den aldrig blev modtaget skattefrit på betingelse af bunden status – [SKM2021.549.SR](#).
- **Nedsættelse i familiefond til underskudsdækning og efterfølgende uddeling** udløste heller ikke skattepligt, da hverken [§ 3, stk. 6](#) eller anden skattelovgivning hjemlede beskatning, og da der ikke indtrådte nogen berigelse – [SKM2013.78.SR](#).

Omvendt indebærer symmetriprincippet, at **forbrug af den bundne kapital indtægtsføres**, men modsvares af et udelingsfradrag, når forbruget sker til formålsopfyldelse – jf. [SKM2022.475.SR](#).

LOV	Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2, 6	Selskabsskatteloven § 11, stk. 6	
PRAKSIS	Skatterådet · Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering		19.01.2024
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling		06.10.2022
	Skatterådet · Kapitalnedsættelse i fond fra frivilligt indskudt avance ikke skattepligtig		24.02.2022
	Skatterådet · Opløsning af fond før Fondsbeskatningsloven er ikke skattepligtig		27.10.2021
	Skatterådet · Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig		07.02.2017
	Skatterådet · Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdekning og uddeling		04.02.2013

§ 9 Foreninger uden for fondsbeskatningsloven – selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, og § 3, stk. 2-4

Foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven, er skattepligtige efter [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#). Skattepligten er **objektivt begrænset**: den omfatter kun indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste ved afhændelse af formuegoder med tilknytning hertil (samt visse udbytter, renter, royalties og kursgevinster).

Afgrænsningen af "erhvervmæssig virksomhed" er central. Efter [§ 1, stk. 4](#) omfatter begrebet næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom – mens **overskud ved leverancer til medlemmer** efter [§ 1, stk. 5](#) ikke betragtes som erhvervmæssigt. Skatterådet anvendte denne sondring i [SKM2026.428.SR](#), hvor en a-kasses betingede overskudsandel fra et privat forsikringselskab hverken kunne anses for skattefri leverance til medlemmer eller for en egentlig overskudsandel – da a-kassen ikke bar en reel driftsrisiko for forsikringsvirksomheden, var overskudsandelen skattefri.

Selv en betydelig erhvervsaktivitet fører ikke nødvendigvis til beskatning, fordi [selskabsskatteloven § 3, stk. 2](#) giver foreningen fradrag for udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, og [§ 3, stk. 3](#) sidestiller henlæggelser til samme formål med udlodninger i henlæggelsesåret. Bestemmelsen har sin egen prioriteringsregel: den skattefri indkomst anses for medgået til de almennyttige formål, før nogen del af den skattepligtige indkomst anses for anvendt hertil.

Skatterådets praksis på dette spor:

- [SKM2011.842.SR](#) – foreningens to årlige konferencer, møder og videnskabelige tidsskrift udgjorde erhvervmæssig virksomhed, men da indtægterne var bestemt til det almennyttige formål, kunne de fradrages, så der ikke opstod skattepligtig indkomst.
- [SKM2022.284.SR](#) – en forening kunne fradrage henlæggelser efter [§ 3, stk. 3](#) til et stort offentligt kulturarrangement i det offentlige rum.
- [SKM2010.329.SR](#) – en forsamlingshusforening under opløsning kunne fradrage udlodningen af restformuen til tre lokale foreninger, og modtagerne blev ikke beskattet.
- [SKM2010.24.SR](#) – en almennyttig forening blev skattepligtig af indtægter fra et (transparent) partnerselskab, men kunne fradrage udlodninger til almennyttige formål og dermed potentielt undgå både beskatning og selvangivelsespligt.

Overførselsreglen i § 3, stk. 4. Ejer en almennyttig forening eller fond den altovervejende del af kapitalen i et selskab, betragtes selskabets indkomst som indtjent af foreningen, og selskabet får et tilsvarende ligningsmæssigt fradrag. Skatterådet fastslog i [SKM2008.888.SR](#), at bestemmelsen **kun** finder anvendelse ved **direkte** ejerforhold – indskydes et holdingselskab mellem forening og driftsselskab, kan driftsselskabets indkomst ikke længere anses for indtjent af foreningen. I [SKM2018.369.SR](#) accepterede rådet dog, at overførselsbetingelsen var opfyldt for en fond, der ejede datterselskaber via et partnerselskab, når blot det videreudloddede beløb mindst svarede til det modtagne fra de selskaber, der anvendte overførselsreglen; individuel identifikation af pengestrømmene var hverken mulig eller påkrævet.

Endelig beror kvalifikationen som selvstændigt skattesubjekt på foreningskriterierne. Landsskatteretten fastslog i [12-00321](#), at en sammenslutning med kun tre medlemmer var et selvstændigt skattesubjekt efter [§ 1, stk. 1, nr. 6](#), fordi deltagerne alene hæftede med deres indskud, sammenslutningen styredes af generalforsamling og valgt bestyrelse, og en enkelt deltagers udtræden var uden retlig betydning for sammenslutningens beståen og ikke gav krav på nogen del af formuen.

LOV	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, 4, 5	Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-4	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Forening anset som selvstændigt skattesubjekt efter Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6		17.07.2012
	Skatterådet · Overskudsandel fra ekstern lønsikringsudbyder ikke skattepligtig indtægt for a-kasse		01.09.2026
	Skatterådet · Forening kan fradrage hensættelser til almennyttige kulturelle formål		03.06.2022
	Skatterådet · Overførselsbetingelse for fonde via partnerselskab ved blandet udbytte		10.07.2018
	Skatterådet · Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning		20.12.2011
	Skatterådet · Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål		17.05.2010
	Skatterådet · Skattepligt af indtægter fra partnerselskab drevet af almennyttig forening		08.01.2010
	Skatterådet · Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur		04.11.2008

§ 10 Dokumentations- og beviskrav: hvad fonden skal kunne godtgøre

Bevisbyrden for fradragsret påhviler fonden. Praksis fra både Skatterådet og Landsskatteretten viser, hvilke former for dokumentation der bærer – og hvilke der ikke gør.

Vedtægten er indgangen, men ikke svaret. Skatterådet lægger konsekvent vægt på vedtægtens ordlyd som hjemmelsgrundlag. I [SKM2014.499.SR](#) var netop formuleringen "Fonden kan opføre, eje, drive, administrere og udleje bygninger og anlæg, som tjener til opfyldelse af formålet" afgørende for, at etablerings- og vedligeholdelsesudgifterne var interne uddelinger og ikke driftsomkostninger. Omvendt er vedtægten ikke tilstrækkelig: i [SKM2023.269.SR](#) ændrede vedtægtens omtale af indsamlinger og salg **ikke** den skattemæssige klassifikation af de tilhørende udgifter som driftsomkostninger.

Faktisk adfærd vejer tungere end formaliteter. I [SKM2022.475.SR](#) var det uden betydning, at vedtægten ikke udtrykkeligt nævnte "udlån", når fonden faktisk drev sin virksomhed ved sådanne lån. Modsat i [09-02952](#), hvor en almennyttig fundats ikke reddede fradraget, fordi kunstværkerne faktisk ikke var offentligt tilgængelige.

Registreringen bindes til fondens egen adfærd. I [21-0114694](#) gjorde en fond gældende, at den reelt var undtaget fra fondslovene og derfor skulle beskattes efter selskabsskatteloven – uden 5-årsfrist. Landsskatteretten stadfæstede efterbeskatningen, fordi fonden ikke kunne bevise, at registreringen under

fondsbeskatningsloven i 2012 var forkert. En senere afgørelse fra Erhvervsstyrelsen om fondens status kunne ikke ændre dette bagudrettet.

Fondens egen selvangivelse lægges til grund. I [17-0988535](#) havde en fond selv angivet ubenyttede hensættelser til efterbeskatning, men gjorde efterfølgende gældende, at der aldrig var fratrasket hensættelser. Landsskatteretten stadfæstede forhøjelsen, da fonden ikke havde dokumenteret sin påstand, og lagde fondens egen selvangivelse til grund.

Omfattende efterfølgende dokumentation kan vende sagen. [20-0046898](#) viser modsat, at grundig dokumentation for den faktiske anvendelse af hensættelserne kan føre til, at Skattestyrelsen selv revurderer sagen: en forhøjelse på i alt 502.751 kr. blev nedsat til 0 kr., da hensættelserne viste sig fuldt udnyttede.

De konkrete indberetningskrav er reguleret i [bekendtgørelse om fondsbeskatning](#): hensættelser skal fremgå af selvangivelsen for hensættelsesåret (§ 1), afkast af tidligere hensættelser skal angives særskilt (§ 1), uudnyttede hensættelser skal opgøres med angivelse af hensættelsesår (§ 2), anvendelsesåret skal oplyse hensættelsestidspunkt og formål (§ 4), og efterbeskatningsåret skal angive beløb og henlæggelsesår (§ 5). Indeholder selvangivelsen ingen oplysning om, hvordan et anvendt beløb er fremkommet, anses den ældste hensættelse for først anvendt.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 4	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	11.03.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013	09.08.2024
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond	12.09.2023
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almenyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	05.03.2010
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almenyttig uddeling	06.10.2022
	Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almenyttig uddeling	04.07.2014

Sagsgang: bindende svar, klageadgang og sammenhængen med

§ 11 Landsskatteretten og domstolene

Skatterådets afgørelser på fondsområdet er **bindende svar**, ikke klagesager. Sagsgangen er derfor særegen: fonden eller foreningen anmoder Skattestyrelsen, styrelsen udarbejder en indstilling, og Skatterådet træffer afgørelse – ofte i overensstemmelse med indstillingen, men som vist ovenfor ikke altid. Svaret er **bindende for skattemyndighederne i 5 år** fra modtagelsen, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#), medmindre andet er bestemt i svaret – det blev udtrykkeligt fastslået i [SKM2011.350.SR](#).

De processuelle begrænsninger følger af [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#). Ud over teoretiske og generelle spørgsmål ([SKM2017.79.SR](#), [SKM2026.125.SR](#)) afviser Skatterådet også anmodninger, hvor der allerede verserer en kontrolsag om samme problemstilling – jf. [SKM2026.138.SR](#). Svar kan gives med forbehold i formen "Ja, se dog indstilling og begrundelse", som i [SKM2020.416.SR](#) og [SKM2023.269.SR](#), hvor kun en del af de opregnede udgiftstyper kunne fradrages som uddelinger.

Kontrolsporet går uden om Skatterådet. Efterbeskatning af hensættelser og nægtelse af uddelingsfradrag træffes af Skattestyrelsen og påklages til **Landsskatteretten**, ikke til Skatterådet. Det er derfor Landsskatteretten, der har udviklet praksis om de bagudrettede spørgsmål: efterbeskatningsreglens forhold til fristreglerne ([18-0006460](#)), vedtægtsmæssighedens grænser og grov uagtsomhed ved ekstraordinær genoptagelse ([22-0081153](#)) og bevisbyrden ved påstået fejlregistrering ([21-0114694](#)).

De to instanser trækker på hinandens praksis. Skatterådet lagde i [SKM2011.280.SR](#) Landsskatterettens kendelse [SKM2001.621.LSR](#) til grund som den bærende fortolkning af prioriteringsreglen, og Landsskatteretten henviste omvendt i [11-0301601](#) til Skatterådets afgørelser [SKM2006.282.SR](#), [SKM2011.232.SR](#) og [SKM2006.504.SR](#) som praksis for, at ejendomserhvervelse kan være en fradragsberettiget intern uddeling. Skatterådet citerer også sine egne tidligere svar som ledende praksis – fx [SKM2007.693.SR](#) og [SKM2012.192.SR](#) om tab på formålsbestemte udlån i [SKM2022.475.SR](#), og [SKM2011.350.SR](#) om kravet til konkret vurdering i [SKM2024.64.SR](#).

Domstolspraksis er sparsom på selve uddelingsfradraget. Der findes ikke i det gennemgåede materiale byrets- eller landsretsdomme, der direkte prøver [fondsbeskatningsloven § 4](#), og Højesteret har ikke taget stilling til afgrænsningen mellem intern uddeling og driftsomkostning. To højesteretsdomme rammer dog fondsområdets randzoner og har praktisk betydning:

- **Fondsbegrebet.** I [Sag 166/2017](#) fandt Højesteret, at en nederlandsk stichting ikke opfyldte kravene til et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret – bl.a. på grund af bestyrelsessammensætningen – hvorfor stifteren var rette indkomstmodtager, og det udloddende danske selskab hæftede for manglende indeholdelse af udbytteskat. Dommen understreger, at kravet om ledelsens uafhængighed af stifteren er reelt og prøves indgående. (Kvalifikationen af udenlandske trusts og fonde behandles nærmere i [trust-udenlandsk-fond-kvalifikation](#).)
- **Uddelingspraksis.** I [BS-7813/2018-HJR](#) fastslog Højesteret, at [fondsloven § 29](#) ikke giver Civilstyrelsen hjemmel til at pålægge en fond med flere ligestillede uddelingsformål en matematisk ligelig fordeling over tid. Dommen er fondsretlig, men har skattemæssig relevans, fordi den bekræfter bestyrelsens brede skøn over uddelingernes fordeling – et skøn, som skattemyndighederne ikke prøver, jf. [SKM2010.391.SR](#), hvor det blev overladt til fondsbestyrelsen at fastsætte prismodtagerens forpligtelser.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4	Fondsloven § 29	Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2
	Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1		
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om Civilstyrelsens manglende hjemmel til at pålægge fonde en matematisk ligelig uddeling efter fondslovens § 29		30.04.2019
	Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat		19.06.2018
	Landsskatteretten · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven		11.03.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond		03.04.2024
	Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål		02.07.2020
	Landsskatteretten · Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål		10.10.2012
	Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital		05.03.2026
	Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer		05.02.2024
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond		12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling		06.10.2022

Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almenlystige uddelinger	20.10.2020
Skatterådet · Fondens kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	07.02.2017
Skatterådet · Fonds status og fradrag for almenlystige uddelinger	23.05.2011
Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	28.04.2011
Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almenlystigt formål	24.06.2010

§ 12 Sammenfatning af Skatterådets linje

Skatterådets praksis om fonde og foreningers løbende beskatning kan sammenfattes i seks punkter.

For det første er almenlystighedsvurderingen **totalt**. Rådet er generøst på formålsniveau: brede formålsbestemmelser, geografisk afgrænsede virkeområder og erhvervsdrivende fonde godkendes rutinemæssigt som almenlystige. Men rådet giver aldrig et generelt forhåndstilsagn om fradragsret – hver enkelt uddeling skal vurderes konkret, jf. [SKM2011.350.SR](#) og [SKM2024.64.SR](#).

For det andet er den afgørende materielle test i uddelingssagerne, om udgiften afholdes for **faktisk at realisere** formålet eller blot for at **sætte fonden i stand til** at virke. Ejendomme, inventar, undervisning, forskning og formålsrelateret løn falder i første kategori; indsamling, salg, markedsføring, ledelse, IT, bogholderi og støttefunktionsløse i den anden. [SKM2020.416.SR](#), [SKM2021.74.SR](#) og [SKM2023.269.SR](#) udgør tilsammen den mest detaljerede vejledning, der findes.

For det tredje har ophævelsen af fradraget for ikke-almenlystige vedtægtsmæssige uddelinger pr. 1. juli 2017 flyttet tyngdepunktet. Hvor [SKM2008.481.SR](#) tidligere gav familiefonde adgang til fradrag alene på grundlag af vedtægtsmæssighed og modtagerbeskatning, skal uddelingen i dag selvstændigt kvalificere som almenlystig – og fonde med formålsbestemt udlånsvirksomhed må argumentere sig ind i almenlystighedskategorien for at bevare den skattemæssige symmetri, jf. [SKM2022.475.SR](#).

For det fjerde er hensættelsesreglerne ubarmhjertige. 5-årsfristen i [§ 4, stk. 4](#) er absolut bortset fra dispensation i ganske særlige tilfælde, efterbeskatningen sker i **hensættelsesåret** med 5 pct. årligt tillæg og går som lex specialis forud for de almindelige fristregler ([18-0006460](#)) – og selve udløsningen af efterbeskatning bryder adgangen til realisationsprincippet, uanset at beløbet er 0 kr. ([SKM2021.257.SR](#)). Til gengæld beskytter den forholdsmæssige fordeling af skattefri indtægter fonden mod at blive efterbeskattet af hensættelser, der aldrig gav fradrag ([SKM2011.280.SR](#)).

For det femte fortolker Skatterådet de øvrige selskabsskatteretlige regler **restriktivt efter ordlyden**, når de kun nævner selskaber ([SKM2024.34.SR](#)), men er villigt til at **fravige Skattestyrelsens administrative praksis**, når den mangler hjemmel ([SKM2017.79.SR](#)) eller strider mod formålet ([SKM2010.391.SR](#), [SKM2006.504.SR](#)).

For det sjette er foreningssporet efter [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#) parallelt, men ikke identisk: skattepligten er objektivt begrænset til erhvervmæssig indkomst, medlemsleverancer er skattefri, og fradrag for udlodninger og henlæggelser til almenlystige formål efter [§ 3, stk. 2 og 3](#) kan i praksis nedbringe indkomsten til nul – som Skatterådet udtrykkeligt bemærkede i [SKM2008.888.SR](#), hvor foreningen ikke begrebsmæssigt var skattefritaget, men i praksis kunne nedbringe sin skattepligtige indkomst til nul.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 4](#)
[Selskabsskatteloven § 1, stk. 1](#)
[Selskabsskatteloven § 3, stk. 2, 3](#)

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almenlystige formål

02.07.2020

Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	05.02.2024
Skatterådet · Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering	19.01.2024
Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	06.10.2022
Skatterådet · Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip	06.05.2021
Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	08.02.2021
Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
Skatterådet · Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	07.02.2017
Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	23.05.2011
Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	28.04.2011
Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	24.06.2010
Skatterådet · Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur	04.11.2008
Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter	29.05.2008
Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	24.08.2006

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Fondsbeskatningsloven § 1	stk. 1	Fondsbeskatningsloven § 3	stk. 2
Fondsbeskatningsloven § 4	stk. 1, 3-5	Fondsbeskatningsloven § 5	stk. 1
Fondsbeskatningsloven § 6	stk. 1	Selskabsskatteloven § 1	stk. 1
Selskabsskatteloven § 3	stk. 2-4		

MATERIALE Citerede afgørelser

43 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
30.04.2019	Højesterets dom om Civilstyrelsens manglende hjemmel til at pålægge fonde en matematisk ligelig uddeling efter fondslovens § 29	bs-7813-2018-hjr
19.06.2018	Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat	166-2017
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		8
11.03.2026	Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	21-0114694
09.08.2024	Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013	20-0046898
03.04.2024	Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond	22-0081153
12.09.2023	Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond	17-0988535
02.07.2020	Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål	18-0006460

10.10.2012	Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål	11-0301601
17.07.2012	Forening anset som selvstændigt skattesubjekt efter Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6	12-00321
05.03.2010	Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	09-02952
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		33
01.09.2026	Overskudsandel fra ekstern lønsikringsudbyder ikke skattepligtig indtægt for a-kasse	26-0055080
05.03.2026	Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	25-5631848
08.07.2025	Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	25-0365652
17.12.2024	Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter	24-0732692
05.02.2024	Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	23-0777486
19.01.2024	Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering	23-1049378
12.06.2023	Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	23-0074726
07.03.2023	Skattefri stiftelse af almennyttig erhvervsdrivende fond	22-0904180
05.01.2023	Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi	22-0401228
06.10.2022	Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	21-1035545
03.06.2022	Forening kan fradrage hensættelser til almennyttige kulturelle formål	22-0179506
24.02.2022	Kapitalnedsættelse i fond fra frivilligt indskudt avance ikke skattepligtig	21-0995422
27.10.2021	Opløsning af fond før Fondsbeskatningsloven er ikke skattepligtig	21-0282742
06.05.2021	Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip	20-1428542
08.02.2021	Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	20-0701627
20.10.2020	Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20-0281656
02.10.2019	Fradrag for medarbejderfondes uddelinger og modtagers beskatning	19-0089808
10.07.2018	Overførselsbetingelse for fonde via partnerselskab ved blandet udbytte	18-0662346
27.11.2017	Skattefri stiftelse af erhvervsdrivende fond og skattepligt af gaver til uddeling	17-1236972
07.02.2017	Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	16-1467606
04.07.2014	Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling	14-0994355
07.04.2014	Fondsovergang uddeling af tidligere henlæggelser	13-5283683
04.02.2013	Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdekning og uddeling	12-071833
20.12.2011	Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning	11-191170
23.05.2011	Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	11-047667

28.04.2011	Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	11-037369
24.06.2010	Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	10-035989
17.05.2010	Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål	10-001544
08.01.2010	Skattepligt af indtægter fra partnerselskab drevet af almennyttig forening	09-139246
04.11.2008	Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur	08-159087
29.05.2008	Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter	08-078661
24.08.2006	Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	06-082810
03.05.2006	Fradrag for renoveringsudgifter som intern uddeling i fond	06-035793