



L 25 og L 30 – Teknisk gennemgang



L 25

- Sanering af erhvervsstøtteordninger og forhøjelse af fradraget for FoU-udgifter

L 25

Lovforslagets baggrund og indhold

Forslaget udmønter dele af Aftale om Et stærkere erhvervsliv

Forslaget indeholder **tre** forslag

1. Afskaffelse af muligheden for at straksafskrive på **edb-software**
2. Afskaffelse af muligheden for at straksafskrive på **knowhow og patentrettigheder mv.**
3. Forhøjelse af **fradraget** for udgifter til **forsøgs- og forskningsvirksomhed**



1. Afskrivning på driftsmidler

- Software vil fremadrettet skulle afskrives efter de – for driftsmidler – almindelige regler.
- Det indebærer afskrivning efter saldo princippet – dvs. med **højst 25 pct. årligt på en saldo** med virksomhedens øvrige driftsmidler.



AKTIVERING AF UDGIFTER

- I nogle tilfælde skal der (i dag og fremover) ske **aktivering af udgifter** – til bl.a. opsætning, implementering eller klargøring. Det gælder for alle driftsmidler.

FORBEDRINGSUDGIFTER <> VEDLIGEHOLDELSESUDGIFTER

- **Forbedringsudgifter** – udgifter, der går til at sætte et aktiv i en bedre stand, end det var i ved anskaffelsen – skal **afskrives**.
- **Vedligeholdelsesudgifter** – udgifter til at sætte aktivet i samme stand som ved anskaffelsen – kan **fradrages**.



1. Software

- Lønudgifter

- Lønudgifter kan som udgangspunkt fradrages.
- I nogle tilfælde skal lønudgifter (i dag og fremover) dog aktiveres ->



Fradrag for lønudgifter

”I nogle tilfælde fratrækkes lønudgifter m.v. ikke i det år, de er afholdt, men der foretages en såkaldt aktivering af udgifterne. Det gælder f.eks., når virksomheden anvender egne medarbejders arbejdskraft til opførelse af en ny lagerhal.”

”Det er **ikke hensigten** med lovforslaget **at ændre på den praksis, der gælder for aktivering af lønudgifter** m.v., og det ikke er hensigten, at der i nogen tilfælde skal opnås dobbeltfradrag. I tilfælde, hvor lønudgifterne skal aktiveres, vil der således fortsat ikke være fradragsret for selve lønudgifterne”.

L 104 (2017-18) om indsættelse af ligningslovens § 8 N

1. Software

- Lønudgifter

Lønudgifter, der som udgangspunkt skal afskrives (evt. som forbedringsudgifter)

- Lønudgifter til opgaver i forbindelse med anskaffelsen, som ville blive behandlet som en del af anskaffelsessummen, hvis de blev udført af leverandøren
- Lønudgifter, der aktiveres i virksomhedens regnskab
- Lønudgifter til udvikling af software i virksomhedens eget regi (aktiveres ofte regnskabsmæssigt)

Lønudgifter, der som udgangspunkt ikke skal afskrives, og dermed kan fradrages

- Løn til medarbejdere, der alene anvender softwaren som led i deres normale opgaver
- Lønudgifter til sikkerhedsopdateringer og andre mindre opdateringer og tilpasninger, fx af virksomhedens hjemmeside
- Løn til medarbejdere i IT-funktioner, der yder support til virksomhedens øvrige medarbejdere
- Løn til medarbejdere, der oplærer andre medarbejdere i anvendelsen af softwaren

2. nowhow og patentrettigheder

Gældende regler

- Som udgangspunkt afskrives anskaffelsessummen for knowhow og patentrettigheder mv. med indtil **1/7 årligt**.
- Erhververen kan dog vælge – i stedet – at **straksafskrive** udgifterne.

Lovforslaget

- Muligheden for at straksafskrive på knowhow og patentrettigheder vil blive afskaffet.
- Knowhow og patentrettigheder vil derfor fremadrettet skulle **afskrives** med indtil 1/7 årligt.



3. Forhøjelse af fradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed



Fradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed er i **dag** 108 pct. Fra og med indkomståret 2026 er det 110 pct.

LOVFORSLAGET

Fradraget **forhøjes til 120 pct.** fra og med indkomståret **2028.**

Forhøjelsen indfases, så fradraget forhøjes til 114 pct. for indkomståret 2026 og 116 pct. for indkomståret 2027.

Der indføres et loft – på sambeskatningsniveau – på 1 mia. kr. (2024-niveau).



Der igangsættes en **undersøgelse** for at **afdække, om den nuværende afgrænsning** af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed **er tidssvarende.**

Skatteministeriet vil inddrage relevante interessenter.



L 30

- Justering af reglerne for beskatning af fonde

L 30

Lovforslagets baggrund og indhold

Forslaget følger op på to såkaldte "early warnings" om

1. **Efterbeskatning** af fondes ubenyttede hensættelser
2. **Fremførsel** af underskud ved skattefri fusion af fonde

Forslaget indeholder to *mindre lempelser*, der fjerner utilsigtede konsekvenser af de gældende regler

- Justering af uddelingsforpligtelsen ved fondes anvendelse af realisationsprincippet
- Skattefrihed for renter, der ikke er fradragsberettigede for debitor efter reglerne om tynd kapitalisering



Generelt om beskatning af fonde



Den skattepligtige indkomst for fonde opgøres – som udgangspunkt – efter **de almindelige regler for aktieselskaber**.

Fonde har dog **særlige fradrag** for deres **uddelinger og hensættelser** til almennyttige formål.

PRIORITERINGSREGLLEN

Skattefrie indtægter uddeles/hensættes først og reducerer på den måde fradraget.

Der kan således ikke foretages fradrag for hele uddelingen/hensættelsen, hvis fonden har skattefrie indtægter.

1. Efterbeskatning af fondes ubenyttede hensættelser



De foreslåede justeringer af reglerne for efterbeskatning af ubenyttede hensættelser skal alene **sikre, at fondene ikke utilsigtet kan undgå beskatning** ved at hensætte.

Fonde, der uddeler deres hensættelser til almennyttige formål, vil ikke blive påvirket af forslaget



1. Efterbeskatning af fondes ubenyttede hensættelser

Eksempel - gældende regler

Fond, der uddeler	
Skattepligtige indtægter	500.000 kr.
Skattefrie indtægter	150.000 kr.
Uddelinger	250.000 kr.
Fradrag for uddelinger	100.000 kr.

Beløb, som fonden skal uddele for at opnå et fradrag på 100.000 kr. **250.000 kr.**



Fond, der hensætter	
Skattepligtige indtægter	500.000 kr.
Skattefrie indtægter	150.000 kr.
Hensættelse	250.000 kr.
Fradrag for hensættelse	100.000 kr.

Beløb, som fonden skal hensætte for at opnå et fradrag på 100.000 kr. 250.000 kr.

Beløb, som fonden skal uddele for at undgå efterbeskatning **100.000 kr.**

Fonden kan her opspare 150.000 kr.

1. Efterbeskatning af fondes ubenyttede hensættelser

Eksempel – foreslåede ændringer

Fond, der uddeler en del af hensættelsen

Hensættelse	250.000 kr.
Fradrag	100.000 kr.
Uddeling af hensættelse	160.000 kr.
Beløb, der skal efterbeskattes (uden tillæg)	90.000 kr.
Fonden kan her (uden beskatning) opspare	0 kr.

Det beløb, der skal efterbeskattes (uden tillæg), **kan ikke overstige fradraget**



2. Fremførelse af underskud ved skattefri fusion af fonde

- Underskud fortages ved skattefri fusion – for selskaber, fonde mv. Formålet er, at det ikke skal være muligt at ‘købe’ et underskud.
- Fonde kan som udgangspunkt ikke fremføre underskud efter fradrag for uddelinger og hensættelser.
- Den del af underskuddet, der svarer til fradragsberettigede nettotab efter kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven, kan dog som følge af en særregel fremføres.
- Fonde kan i dag – utilsigtet – fremføre underskud omfattet af særreglen efter en skattefri fusion.
-
- Lovforslaget fjerner den utilsigtede adgang til underskuds fremførelse ved en skattefri fusion af fonde.



ustering af uddelingsforpligtelsen ved anvendelse af realisationsprincippet

Fondes anvendelse af realisationsprincippet på noterede porteføljeaktier

- Fonde, der uddeler til almennyttige formål, har fradrag for uddelingerne. De kan vha. uddelinger nedbringe den skattepligtige indkomst til 0.
- Noterede porteføljeaktier beskattes normalt efter lagerprincippet. Det betyder, at værdistigninger kan blive beskattet, før de er realiseret.
- Hvis fradraget for uddelinger bruges til at nedbringe den skattepligtige indkomst, kan lagerprincippet tvinge fondene til at uddele af deres formue (stamkapital).
- Fonde kan derfor få tilladelse til at bruge realisationsprincippet, så de først beskattes, når avancen på porteføljeaktierne faktisk realiseres.
- Det er en betingelse for anvendelse af realisationsprincippet, at hele den skattepligtige indkomst (efter skat) uddeles til de almennyttige formål – den såkaldte uddelingsforpligtelse.
- Anvendelse af realisationsprincippet skal give fondene mulighed for at bevare deres stamkapital intakt, idet uddelingsforpligtelsen hindrer, at realisationsprincippet udnyttes til at akkumulere indtægter i fonden.

CFC-beskatning af fonde

CFC-reglerne indebærer, at selskaber og fonde beskattes af indkomsten i datterselskaber, der hovedsageligt har mobile indtægter – reglerne skal hindre, at de mobile indtægter flyttes til lavskattelande. Reglerne gælder dog også for danske datterselskaber.

Fond	Dansk indkomst	1000
	CFC-indkomst	1000
	Skat (440 – 50)	390
	Uddelingsforpligtelse (2000 – 390)	1610
Datterselskab	Renter og andre mobile indtægter:	1000
	Skat:	50

Uddelingsforpligtelsen nedsættes ved forslaget til det beløb, fonden faktisk har oppebåret (610, hvilket svarer til de danske indtægter efter skat), så fondene i overensstemmelse med formålet med regelsættet ikke skal tære på deres stamkapital for at kunne leve op til uddelingsforpligtelsen.

Tynd kapitalisering – Sikring af symmetri i beskatningen, når en fond udlåner til et datterselskab

Reglerne om tynd kapitalisering

- Vedrører selskaber, hvis gæld, i forhold til egenkapitalen overstiger forholdet 4:1 (gælden er mere end 4 gange så høj som egenkapitalen).
- Renter på den overskydende del af gælden kan ikke fradrages på lån på over 10 mio. kr. fra koncernforbundne selskaber, herunder fonde (kontrolleret gæld), medmindre lån på tilsvarende vilkår kunne være opnået fra en uafhængig part.
- Reglerne skal hindre, at danske selskabers kapitalbehov dækkes ved koncerninterne lån fra udenlandske koncernselskaber, hvor der opnås fradragsret for renterne i Danmark uden tilsvarende beskatning af kreditor.
- Reglerne gælder – aht. EU-retten – også, hvor både debitor og kreditor er danske selskaber.
- For at sikre symmetri beskattes kreditor ikke af renteindtægterne, når der ikke har været fradragsret for debtors renteudgifter.

Lovforslaget

- I en sag for Skatterådet, SKM2024.34SR, blev det fastslået, at reglen, der sikrer symmetri i beskatningen, ikke gælder, når kreditor er en fond. Ordlyden af bestemmelsen omtaler kun selskaber m.v. omfattet af selskabsskatteloven, mens fonde er omfattet af fondsbeskatningsloven.
- En forskellig behandling af selskaber og fonde er utilsigtet og ubegrundet. Lovforslaget sikrer symmetri, også når den danske kreditor er en fond.

