



This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>
for further resources and research from countries all over the world.

Disclaimers

Content. The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

Translations. Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

Warranty and Limitation of Liability. Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

Датский Закон о Фондах 1984 года

Леннарт Линдж Андерсен, Д-р философии

1. В течение многих лет деятельность фондов регулировалась различными законодательными нормами, общими правовыми принципами и соответствующей административной практикой.

На основе отчета, опубликованного в 1982 году экспертным комитетом (№ 970/1982 г. о фондах), Датский Парламент принял закон о фондах в 1983 и 1984 годах. Закон о постоянной регистрации был принят в 1983 году (Акт № 213 от 311 мая 1983 года); этот закон не включал в себя конкретные регламентирующие положения о фондах. Наконец, в 1984 году Парламентом были приняты Акт № 286 от 14 июня 1984 года о фондах коммерческого направления, и Акт № 300 от той же даты о фондах и некоторых ассоциациях.

Однако, в 1991 году правительство нашло, что имеется потребность в «нерегулировании» (из чисто политических соображений). Акт № 350 от 6 июня 1991 года устанавливает что регистрация, о которой речь пойдет ниже в разделе 3 отменяется с 1 января 1992 года, также были внесены дополнительные незначительные изменения.

2. Ниже перечислены наиболее важные регламентирующие положения Закона о Фондах 1984 года. До известной степени их нужно рассматривать в контексте регламентирующих положений Закона о Налогообложении Фондов 1986 года (см. следующую главу), в которой обсуждаются налоги и обязательства. Ассоциации (ассоциации работников, профсоюзы и отраслевые объединения) не принимаются в рассмотрение, если они включены в Закон о Фондах с чисто политическими целями.

Понятие «фонд», используемое в качестве общего определения в Законе о Фондах и в данной книге, включает в себя *фонды, трасты, организации, делающие пожертвования и другие независимые учреждения*. Законом не определено, как формируется фонд, но в процессе его подготовки была разработана всесторонняя административная практика. В ее основе лежат следующие характеристики:

- a. Фонд должен иметь капитал.
- b. Фонд должен иметь одну или более целей.
- c. Капитал фонда должен быть безвозвратно отделен от капитала учредителя. Также, капитал не может быть возвращен ни учредителю, ни любому другому лицу, тесно связанному с учредителем.
- d. Фонд должен иметь независимое управление.

При наличии этих условий, учреждение в большинстве случаев является независимым, т.е. ни одно лицо, частное или юридическое, не являющееся членом

учреждения, не имеет права собственности на его капитал. Однако, в случае с ассоциациями возникают вопросы делимитации.

3. Все фонды должны быть зарегистрированы в центральном Регистре фондов Министерства Юстиции. Это требование уже применяется к существующим фондам в соответствии с Актом 1983 года. С того времени новые фонды должны заявлять о своей регистрации в течение трех месяцев с момента их создания. Фонды коммерческого направления, т.е. те фонды, которые осуществляют коммерческую деятельность или имеют решающее влияние на другое коммерческое предприятие, также должны быть зарегистрированы в Наблюдательном Совете по Бизнесу и Компаниям (Business and Company Supervisory Council) при Министерстве Юстиции. Как было сказано выше, регистрация некоммерческих фондов заканчивается с 1992 года. Регистрация коммерческих фондов продолжается.

Целью регистрации, и ряда регламентирующих положений, упомянутых ниже, является создание большей открытости в отношении целей и деятельности отдельных фондов. Поэтому, фонды должны составлять и – за исключением небольших фондов – представлять годовые финансовые отчеты. Они должны отсылаться налоговым органам и быть доступными для широкой общественности. Годовые финансовые отчеты должны содержать информацию об использовании капитала фонда.

Высшим органом управления фонда является министр, в сфере компетенции которого находятся цели, преследуемые фондом. Высший орган управления фонда должен утверждать решения, принимаемые опекуном советом фонда, и может по своему усмотрению проводить проверку годовых финансовых отчетов и давать по ним свое заключение.

4. Как было сказано выше, у фонда должна быть цель. Это требование означает, что в основных регламентирующих документах фонда (его Устав и др.) должна быть установлена цель, которую преследует фонд в своей деятельности. Не ставится условия, что целью фонда должна быть «деятельность, не приносящая прибыль», но в этом случае существуют определенные налоговые льготы. Цель не должна идти вразрез с законодательством (включая Законы о Фондах) или противоречить государственной политике, и должна быть выполнимой. Кроме того, для фондов, созданных с 1 января 1985 года, существует ограничение на возможность оказывать помощь отдельной семье. В других случаях, цели в Уставе фонда определяются учредителем.

5. Относительно фондов, созданных после 1 января 1985 года, было введено правило, требующее, чтобы на момент регистрации основной капитал фонда составлял не менее 200 000 DKK (250 000 DKK с 1992 года). Фонд с меньшим капиталом может быть создан только с разрешения Высшего органа управления фонда, при условии, что его капитал находится в разумной соотношении с его целью. Коммерческий фонд должен всегда иметь основной капитал не менее 300 000 DKK.

Для некоммерческих фондов Законами о Фондах предусматривается использование активов фонда в соответствии с правилами, установленными Министерством Юстиции (Правительственное Указание об Использовании Активов). Однако, учредитель может установить в Уставе, что для инвестиций фонда могут применяться иные более суровые или более мягкие правила. Основным правилом в Правительственном Указании об Использовании Активов является то, что фонды не должны принимать участия в финансовых спекуляциях. В других случаях регламентирующие положения разрешают опекунскому совету делать инвестиции в облигации, акции, инвестиционные сертификаты и др.

Для коммерческих фондов подобных регламентирующих положений не существует.

6. Законы о Фондах предусматривают, что фонд обязан распределять годовую прибыль в соответствии с целью его Устава. На первый взгляд это правило может показаться излишним, так как исторически намерением фонда является именно распределение прибыли согласно целям его Устава. Но в публичных дебатах по вопросам фондов часто указывалось наличие излишнего накопления капитала за счет реализации филантропических целей. Проверки, проведенные в соответствии с законами 1983 года, подтверждают, что во многих случаях опекунский совет избирался скорее для создания запасов капитала, чем для его распределения. Недавние проверки уже показывают, что регламентирующие положения Закона о Фондах и, в частности, новые правила налогообложения, в некоторой степени улучшили данную ситуацию.

Понятие «распределение» распространяется не только на распределение в форме выдачи денежных средств. Фонды, в ведении которых находятся музей или другое учреждение, или которые содержат жилое здание, предлагая бесплатное проживание, осуществляют «распределения», если это не противоречит целям их уставов.

7. В обоих Актах предусматривается, что изменения в Устав могут вноситься только с согласия Министерства Юстиции. Это требование применяется, даже если опекунскому совету разрешено Уставом вносить в него изменения по своему усмотрению. Применение регламентирующих положений относительно внесения таких изменений представляется довольно либеральным. Существует давнее различие между регламентирующими положениями, которые регулируют цели фонда, и регламентирующими положениями относительно административного управления фондами (административные регламентирующие положения).

Чисто административные регламентирующие положения обычно разрешается изменять ради целесообразности, в то время как цели Устава, в которых учредитель должен быть особенно заинтересован, могут быть изменены, только если они не могут быть выполнены. На практике только по отдельным пунктам, касающимся внесения изменений в Устав, разрешение не выдается. Это относится к изменениям

Устава, направленным на экономию при уплате налогов и пошли, и закрытия фонда с целью его перевода за границу. То же относится к фондам, имеющим целью реорганизоваться в ассоциацию.

8. Наконец, Законы о Фондах содержат ряд регламентирующих положений о составлении Устава, составе опекунского совета, годовых отчетах и аудите. Эти положения имеют целью обеспечить четкое и правильное управление фондом. Большой частью они представляют собой кодификацию регламентирующих положений, которые применялись до 1985 года к фондам, чей Устав получил королевское одобрение («государственная ратификация»). С момента вступления в силу Законов о Фондах государственная ратификация не предоставляется.

В частности, регламентирующие положения об опекунском совете, которые по существу одинаково излагаются в обоих законах, были предметом закрытых дискуссий на совещаниях комитетов фондов. Как можно видеть из отчета комитета, обсуждался вопрос, должен ли быть опекунский совет самостоятельно избираемым органом – как это было до сих пор – или же это правило не должно подпадать под специальные регламентирующие положения. Полученный в результате закон устанавливает, что учредитель может свободно определять в Уставе специальные правила для опекунского совета, включая самоизбрание, но для фондов, образованных с 1 января 1985 года, законом установлены ограничения на возможность для учредителя, или лиц, находящихся в тесных отношениях с учредителем, составлять большинство в опекунском совете. Далее законы устанавливают, что в состав совета должен входить как минимум один член, независимый по отношению к учредителю.

Закон, касающийся коммерческих фондов, содержит ряд регламентирующих положений, взятых из Закона о Компаниях, где рассматриваются схожие вопросы – правила в отношении капитала, годовых отчетов и аудита. Целью данных регламентирующих положений является подведение одинаковой основы под законы о коммерческих фондах и законы о других формах ведения бизнеса, по которым может осуществляться коммерческая деятельность с ограниченной ответственностью.

9. Закон о Фондах устанавливает, что некоммерческие фонды с капиталом менее 50 000 DKK не нуждаются в регистрации (с 1992 года это положение распространяется на фонды с активами менее 250 000 DKK). В результате, количество «небольших» фондов стало неизвестным. Несомненно, что ранее это число было довольно значительным, но за последние 20 лет 7 000-8 000 небольших фондов были ликвидированы или слились с другими фондами.

Существует около 11 000 фондов, на деятельность которых распространяется действие Законов о Фондах. Около 10 000 из них входят в категорию некоммерческих, и 1 000 являются фондами коммерческого направления. На конец 1987 года сумма чистого капитала некоммерческих фондов равнялась 26 млрд.

ДКК. Данных по чистому капиталу коммерческих фондов не существует. Но, скорее всего, она превышает соответствующую сумму некоммерческих фондов.

Правила налогообложения для фондов

Иси Фойгель, Профессор, LL.D. Ревитакс

Майкл Киркегаард Ниелсен, Младший Управляющий по налогам

«Эрнст и Янг»

Введение

В соответствии с Законом о Налогообложении Фондов, все фонды обязаны платить налоги только с несколькими исключениями.

Этот закон является результатом многолетних дебатов о налогообложении фондов. Ранее фонды облагались сравнительно небольшим налогом в соответствии с Законом о Налогообложении Компаний, в котором определялось, что фонды должны платить налоги только на доход от своей коммерческой деятельности. Таким образом, доходы, получаемый в другой форме, как например, пожертвования, дивиденды и проценты по депозитам, если они не были получены от осуществления коммерческой деятельности, были освобождены от налогообложения. В этом случае, несмотря на цели фонда, фонду разрешалось, например, оказывать помощь членам отдельной семьи. Для этого большая сумма активов могла быть размещена в качестве депозитов фонда. Для фондов, созданных для благотворительных целей или проведения иной неприбыльной деятельности, Закон о Налогообложении Компаний также содержал положения, предоставляющие фондам возможность подавать заявку на освобождение от уплаты налогов на доход, полученный от коммерческой деятельности, если облагаемый налогом доход был использован или сохранен на благотворительные цели. Это привело к практике, посредством которой от фондов, осуществляющих чисто благотворительную деятельность, не требовалось представлять налоговые декларации для уплаты подоходного налога, несмотря на наличие налогооблагаемого дохода.

Закон о Налогообложении Фондов был принят как Акт №145 от 11 марта 1986 года, и вступил в силу с 1987 года. С момента принятия закона, в него был внесено несколько поправок, в первую очередь с целью упростить его положения. Кроме того, фонды получили возможность сливаться без уплаты налога. В 1991 году был произведен серьезный пересмотр всего законодательства о фондах, в результате которого значительная часть фондов была освобождена от налогообложения. Эти изменения вступили в силу в 1992 году.

Последующий пересмотр налоговых законов не является таким же всеобъемлющим и восстанавливает только наиболее важные принципы для составления отчета о прибылях и убытков.

Обязательство уплачивать налоги

Обязательство уплачивать налоги согласно Закону о Налогообложении Компаний связано с законом о коммерческих фондах и с законом фондах и некоторых ассоциациях. Фонды, на которые распространяется один или несколько этих законов, обязаны уплачивать налоги согласно Закону о Налогообложении Фондов. Другие фонды, главным образом небольшие, с активами менее 250 000 DKK, или фонды, подлежащие государственному контролю, обязаны уплачивать налог в соответствии с положениями Закона о Налогообложении Компаний и, в принципе, облагаются налогом в соответствии с теми же относительно мягкими правилами, которые применялись до вступления в силу Закона о Налогообложении Фондов в 1987 году.

Однако, фонды, которые были обязаны уплачивать налог на проценты по различным вкладам — т.е. фонды пенсионного обеспечения — облагались налогом в соответствии с специальными положениями закона о налогообложении процентов от пенсионных активов и т.д., даже если на них распространяются законы о фондах.

Фонды рассматриваются как независимые субъекты налогообложения. Основным принципом является то, что фонды должны рассчитывать свой налогооблагаемый доход тем же способом, что и компании с ограниченной ответственностью. Налоговая ставка составляет 34.

Капитальные доходы и убытки, в частности, по облигациям и ипотечным актам включены в оценку налогооблагаемого дохода. Капитальные доходы по акциям не облагаются налогом при условии, что акции находились в собственности не менее трех лет. Убытки по акциям, находящимся в собственности менее трех лет, вычитаются из соответствующего налогооблагаемого дохода на капитал. Сумма налогооблагаемой прибыли от продаж недвижимости постепенно уменьшается за период нахождения ее в собственности, и освобождается от уплаты налогов через 7 лет. Убытки не подлежат вычету. Если фонд имеет долю в торговых сделках или недвижимости, прибыль и убытки включаются в оценку налогооблагаемого дохода.

Дивиденды на акции, получаемые от датских дочерних компаний, в которых фонд имеет минимум 25% акционерного капитала, не облагаются налогом. Это положение, также, применяется к дивидендам, получаемым от иностранных дочерних компаний при условии, что они не облагаются налогом в соответствии с правилами, существенно отличающимися от датских. Если фонд получает дивиденды на акции от других датских компаний с ограниченной

ответственностью, 66% от суммы дивидендов включается в сумму налогооблагаемого дохода. Дивиденды, получаемые от других компаний облагаются налогом полностью.

Расход процентов полностью облагается налогом.

Регламентирующие положения по налоговым вычетам на *расходы* фонда значительно отличаются от правил, применяющихся к компаниям с ограниченной ответственностью. Так фонды могут уменьшать расходы в гораздо более широком диапазоне, чем компании с ограниченной ответственностью, которые могут иметь вычеты по расходам непосредственно связанным с получением дохода. Такое ограничение создавало большие проблемы для фондов, которые часто несли большое количество расходов, не относящихся к получению дохода. Это могли быть расходы, возникающие в связи с реализацией целей фонда, такие как административные расходы, связанные с выплатой вознаграждений. Такие расходы также полностью освобождаются от налогов.

Особые правила

Особым исключением для фондов, в сравнении с компаниями с ограниченной ответственностью, является разрешение на *необлагаемую налогом скидку* в сумме 25 000 DKK от суммы налогооблагаемого некоммерческого дохода фондов. Это положение очень схоже с формулировкой Закона о Налогообложении Компаний, где накопленные проценты и дивиденды по акциям освобождаются от налогов.

Пожертвования считаются некоммерческим доходом и, поэтому, облагаются налогом, только если вместе с оставшимся некоммерческим доходом они превышают сумм 25 000 DKK. Так как капитал, пожертвованный для образования фонда, считается налогооблагаемым вкладом, такое налоговое обязательство являлось препятствием для создания фондов. Поэтому, Закон о Налогообложении Фондов содержит регламентирующие положения, согласно которым начальный капитал фонда или увеличение основного капитала могут быть освобождены от уплаты налогов.

Поэтому, регламентирующие положения о налогообложении пожертвований, были созданы вокруг системы освобождения от обязательств, в основе которой лежит принцип освобождения от налогов любых пожертвований. Регламентирующие положения для освобождения от обязательств можно вкратце изложить следующим образом:

Основным положением является то, что все фонды, не зависимо от их цели, могут быть освобождены от уплаты налогов с пожертвований, полученных для создания фонда или для дальнейшего увеличения его основного капитала. Освобождение от налогов на постоянной основе также может быть предоставлено, для того чтобы фонду не нужно было обращаться за

разрешением об освобождении от обязательств каждый раз при получении пожертвования.

Освобождение от обязательств, также, может быть предоставлено в случае получения пожертвования для создания семейного фонда. В таких случаях, однако, уплачивается обязательная пошлина в размере 20% от стоимости пожертвования. Освобождение от налогов не предоставляется в случае получения пожертвования для увеличения основного капитала семейного фонда – даже если были уплачены сборы – если фонд был создан до 1 января 1985 года. С другой стороны, освобождение от обязательств может быть предоставлено, если семейный фонд был создан 1 января 1985 года или позднее, так как возможности, предусмотренные в Законе о Фондах в отношении предоставления преимущественного права правопреемникам учредителя, ограничены для этих семейных фондов. При освобождении от обязательств в этих случаях уплачивается пошлина в размере 35%, которая упоминается в контексте подоходного налога, уменьшенного с тех пор на 34%.

Обычным правилом является то, что необходимой предпосылкой для освобождения от обязательств является обложение налогом дарителя, делающего пожертвование. Исключения из этого правила делаются, во-первых, для надежных фондов с исключительной выгодой для работников, связанных с деятельностью, в которых взносы работодателя в фонд не облагаются налогом, и, во-вторых, в случаях, когда дарителем является другой фонд. Окончательной предпосылкой для предоставления освобождения от обязательств является увеличение основного капитала фонда за счет пожертвования. Существует специальное правило по освобождению от уплаты налогов с пожертвований, сделанных в так называемый используемый капитал благотворительных фондов, но это положение применяется только в исключительных случаях.

Существует освобождение от налогов на *распределение капитала* независимо от цели выплаты средств, хотя, естественно предполагается, что они должны соответствовать уставным целям фонда. В отношении распределения на благотворительные цели существует ограничение, согласно которому получатель в Дании уплачивает налог с полученной суммы.

Далее идут регламентирующие положения об освобождении от налогов *грантовых средств*, которые упоминаются в контексте вычетов по выплатам денежных пособий. В принципе, данные регламентирующие положения о налоговых вычетах по распределению капитала означают, что фонд должен распределять прирост своего капитала ежегодно. Для многих фондов сохранение грантовых средств для их распределения в крупном размере может быть делом трудным. Для многих благотворительных фондов очень важным является, например, то, что годовой прирост может не покрывать необходимой суммы, которую благотворительная организация желает использовать на исследовательский проект. Поэтому было введено положение, по которому фонды освобождаются от налогообложения по грантовым средствам для их

последующего распределения на благотворительные цели. При этом должен быть установлен вполне определенный проект, в пользу которого грантовые средства будут использованы. Обычно грантовые средства должны быть использованы в течение 5 лет, в противном случае применяется дополнительное налогообложение. Освобождение от налогов не предоставляется в отношении грантовых средств для не благотворительных целей.

Закон не содержит особых регламентирующих положений относительно консолидации капитала фонда. Основным правилом является то, что консолидированным может иметь место только по налогооблагаемому доходу. Однако, существует положение, по которому фонды могут получить дополнительное освобождение в сумме до 25% по выплатам на благотворительные цели, осуществленные в течение данного года. Не существует требования, что это условие должна выполняться исключительно в отношении капитала фонда; скорее это льготное отчисление для поощрения фонда делать благотворительные выплаты. В дополнение, существует специальное положение для фондов, которые ранее получили так называемое Королевское Разрешение. Если такое разрешение имеется, они могут получать освобождение по грантовым средствам до тех пор, пока оба требования (формировать грантовые средства и цели использования грантовых средств) указаны в их уставах.

В связи с распределением капитала и грантовых средств должно соблюдаться специальное правило *приоритетного регулирования*. Вкратце, освобождение может предоставляться по выплатам и грантам при условии, если общая сумма выплат и грантов превышает не облагаемые налогом вознаграждения и дивиденды.

Если фонд имеет *отрицательный налогооблагаемый доход* (налоговые убытки) за год, во время которого была получена прибыль, он может быть перенесен на срок до 5 лет для зачета прироста в последующие годы. Издержки на выплату налогов, возникающие из вычетов по выплатам, грантам и консолидации, не могут быть перенесены. Однако, это исключение было изменено для случаев чистого убытка по облигациям, ипотечным актам и пр. за тот же год.

Обязательство представлять налоговую декларацию

Основным правилом является то, что регламентирующие положения об обязанности представлять налоговый отчет и взимать налоги, которые регулируют деятельность компаний с ограниченной ответственностью, также применяются и к фондам. Для некоторых фондов были введены регламентирующие положения, облегчающие их обязанности по предоставлению налогового отчета. Вместо этого, фонды могут подавать декларацию. Такой порядок может быть использован фондами, которые в результате основного вычета по сумме 25 000 DKK не должны платить налоги,

и некоторыми фондами, содержащими музеи, открытые для общественного обозрения, а также, другими фондами которым было разрешено предоставлять декларацию вместо налогового отчета.

Заключение

В адрес Закона Налогообложения Фондов была высказана критика, что его положения слишком сложны и влекут за собой излишнюю административную работу.

Поэтому, очень важно, чтобы в процессе выполнения данного закона налоговые органы исключили бы непреднамеренное налогообложение. Их опыт, применяемый к вопросам налогообложения, вместе с конкретными проблемами, к которым сами фонды привлекают внимание, следует постоянно включать в рассмотрение вопросов, связанных с изменением налогового законодательства или ослабления установленных строгих процедур. Выполнение требований о предоставлении налоговых деклараций, положений о необлагаемых налогом слияниях фондов и всеохватывающих изменений 1991 года служат тому примером.

Эти изменения помогли решить только часть проблем. Следовательно, нужно ожидать, что налоговые законы в будущем подвергнутся дополнительным изменениям.