

Offentliggjort d. 8. marts 2011

Bindende svar – selskabs gaver til henholdsvis foreningen Hospitalsklovne Kolding samt en Golfklub ej en maskeret udlodning – SKM2011.95.SR. ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Skatterådet bekræftede ved et bindende svar af 25/1 2011, at et selskabs gave til henholdsvis foreningen Hospitalsklovne Kolding samt til en golfklub ikke skulle udlodningsbeskattes hos hovedaktionæren, uanset at modtagerne ikke var omfattet af ligningslovens § 8 A. Gaverne var ikke forbundet med fradragsret for selskabet, og ville ikke i øvrigt afføde skattemæssige konsekvenser for selskabet.

Selskabers gaver til andre selskaber, personer, fonde og foreninger, institutioner m.v. dækker et meget vidt spektrum, og de skattemæssige konsekvenser er tilsvarende forskellige, dels for selskabet selv og dels for eventuelle hovedaktionærer, der har haft væsentlig eller måske afgørende indflydelse på beslutningen om gaven.

For mange selskaber har det reklamemæssige islæt stor eller afgørende betydning for beslutningen om at give en gave. En gave, herunder sponsorydelser, er imidlertid kun forbundet med fradragsret, hvis betingelserne i ligningslovens § 8, stk. 1 er opfyldt. Det vil i første række sige, at gaven tager sigte på at opretholde selskabets almindelige omdømme og fremme selskabets interesse ved at gøre dette kendt og fordelagtigt bemærket. Anerkendes en gave i sin helhed som en reklameudgift, kommer det ikke på tale at udlodningsbeskatte aktionæren af noget beløb. Antages det derimod, at gaven eller sponsoratet tjener hovedaktionærens interesser, anses gaven for at have passeret hovedaktionærens økonomi med udlodningsbeskatning til følge.

Offentliggjort d. 8. marts 2011

En stor gruppe udgøres af gaver og løbende ydelser til godkendte, almenvælgørende eller almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvor gaven er forbundet med fradragsret efter ligningslovens §§ 8 A og 12.

På *selskabssiden* kan den omstændighed, at det er hovedaktionærens ideelle interesse for gavemodtageren, der har ført til, at selskabet har påtaget sig en løbende forpligtelse, ”...ikke bevirke, at der med støtte i et almindeligt princip om maskeret udbytte gøres undtagelse fra fradragsretten...”, jf. herved udtrykkeligt TfS 1995, 454 H og 455 H, samt Skatteministeriets kommentar til dommene, ref. i TfS 1995, 649 DEP. Overstiger gaven m.v. det lovfæstede maksimum for fradragsret, bortfalder fradragsretten selvsagt.

Heller ikke på *aktionærsiden* giver aktionærens ideelle interesse i at fremme en godkendt forenings almennyttige formål som udgangspunkt anledning til særlige konsekvenser for aktionæren. Dette gælder, uanset om gaven overstiger det i §§ 8 A og 12 lovfæstede fradragsmaksimum, jf. herved TfS 2009, 162 H, omtalt i *JUS* 2009/5.

Højesteret konstaterede i TfS 2009, 162 H bl.a., at gavemodtageren, en mission, var ”godkendt efter ligningslovens § 8 A, stk. 2, til at modtage fradragsberettigede gaver, og skattemyndighederne har dermed anerkendt, at foreningens midler anvendes i almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Gaver, som gives til en sådan almennyttig forening, må som udgangspunkt forventes at blive ydet ud fra en ideel interesse i at fremme foreningens formål.” I den konkrete sag fandt Højesteret det ikke godtgjort, at den gave, som skatteyderen som eneanpartshaver lod sit selskab yde Shri Ram Chandra Mission, blev givet i strid med de selskabsretlige regler, eller at gaven blev ydet for direkte eller indirekte at tilgodese andre interesser end hans ideelle interesse i at fremme foreningens almennyttige formål. Dette gjaldt efter Højesterets opfattelse, selv om skatteyderens hustru var medlem af foreningen og virkede som såkaldt ”præceptor” til fremme af foreningens aktiviteter. På denne baggrund fandt Højesteret det ikke godtgjort, at skatteyderen *havde en sådan direkte eller indirekte økonomisk eller personlig interesse i at begunstige foreningen, at gaven kan anses for ydet af ham personligt* med udlodningsbeskatning til følge.

Højesterets vurdering af denne problemstilling er ganske væsentlig, da et selskabs donation ofte vil være begrundet i en konkret interesse for aktionæren i netop denne ga-

Offentliggjort d. 8. marts 2011

vemodtager. Og det fastslås her, at der er en ganske stærk formodning for, at den interesse, som aktionæren gennem selskabets gave giver udtryk for, alene kan kvalificeres som en ideel interesse i det almennyttige formål og ikke tillige en personlig interesse, der giver grundlag for udlovningsbeskatning.

For forskningsgaver efter ligningslovens § 8 H, hvor fradragsretten ikke er begrænset, gælder en tilsvarende retstilstand, jf. herved senest Ligningsvejledningen 2011, afsn. S.F.2.1.11. Således anføres her, at der som udgangspunkt ikke kan statueres maskeret udlodning hos hovedaktionæren, eftersom selskabet har fuld fradragsret for sådanne gaver.

Udenfor anvendelsesområdet for ligningslovens bestemmelser om fradragsret for gaver er billedet mere broget:

For *selskabet* vil sådanne ydelser ikke være forbundet med fradragsret, med mindre gaven kvalificeres som yderligere løn til aktionæren.

Om gaven giver grundlag for udlovningsbeskatning af *hovedaktionæren* afhænger efter praksis af, om gaven er ydet for at tilgodese hovedaktionærens personlige interesser, herunder økonomiske interesser. Flere forhold spiller ind ved denne vurdering, men et af de centrale forhold er, om der doneres til almenvelgørende formål.

Mest vidtgående indenfor kategorien af sager, hvor der er gennemført udlovningsbeskatning, er naturligvis donation af gaver til hovedaktionærens nærtstående.

Som et mindre vidtgående, men klassisk eksempel, kan nævnes sagen ref. i TfS 1999, 728 H om et selskabs bidrag på 700.000 kr. til selskabet SIF Support A/S (Silkeborg Idrætsforening Fodbold Support A/S). Højesteret konstaterede her, at gavemodtageren, SIF Support A/S, var en erhvervsdrivende virksomhed, hvorfor gaven ikke kunne anses for ydet til almennyttige eller dermed ligestillede formål. Videre bemærkede Højesteret, at ydelsen af gaven ikke havde nogen tilknytning til det bidragsydende selskabs erhvervs-mæssige virksomhed, men alene var begrundet i eneanpartshaverens ideelle interesse i den virksomhed, som blev udøvet af SIF Support A/S, hvor han var ulønnet direktør og bestyrelsesmedlem. På denne baggrund tiltrådte Højesteret, at gavebeløbet måtte anses som en skattepligtig udlodning for eneanpartshaveren.

Offentliggjort d. 8. marts 2011

Sagen afgjort ved Skatterådets bindende svar af 25/1 2011 befinder sig derimod i den anden ende af skalaen, hvor en gave altså ikke giver grundlag for udlovningsbeskatning. Dette gjaldt, selv om gavemodtageren ikke var godkendt efter ligningslovens § 8 A som en almennyttig forening mv., og selv om hovedaktionæren havde en konkret interesse i foreningen, nemlig en golfklub.

I den pågældende sag påtænkte et selskab at yde en gave, dels til en golfklub, og dels til Foreningen Hospitalsklovne-Kolding. *Golfklubben* var organiseret som en forening, og var efter vedtægterne åben for alle, men dog således, at tilgang kunne begrænses af hensyn til banens kapacitet, men med notering på venteliste. Ved opløsning af foreningen ville et eventuelt overskud efter vedtægterne tilfalde en navngiven kommune. Hovedaktionæren var almindeligt medlem af klubben og ville ikke opnå særlige fordele som følge af den påtænkte gave.

Foreningen Hospitalsklovne-Kolding havde efter vedtægterne til formål at sikre det økonomiske grundlag for hospitalsklovne på børneafdelingen på Kolding sygehus. Ved foreningens opløsning skulle foreningens midler overdrages til børneafdelingen på Kolding sygehus til velgørende og almennyttige formål, der lå i tråd med foreningens formål.

Selskabet og dettes hovedaktionær forespurgte nu til, om de påtænkte gaver til henholdsvis Golfklubben og Foreningen Hospitalsklovne-Kolding ville få skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren og selskabet. Den skattemæssige behandling af Golfklubben synes her utvivlsomt mest interessant.

Vedrørende *aktionæren* antog Skatterådet, at Golfklubben måtte anses som en almennyttig forening, da midlerne kom en større uvis kreds til gode og vedrørte et idrætsformål.

Skatterådet fandt videre, at Højesterets synspunkter i TfS 2009, 162 H, omtalt ovenfor, var anvendelige også i den foreliggende sag, således at forstå, at hvis det kunne godtgøres, at en gave til en almennyttig eller almenvelgørende forening ikke var ydet for at tilgodese hovedaktionærens private interesser, men alene for at tilgodese forenin-

Offentliggjort d. 8. marts 2011

gens almennyttige arbejde, ville gaven ikke blive anset som maskeret udbytte for hovedaktionæren. Dette ansås for godtgjort i den foreliggende sag.

Med tilsvarende præmisser nåede Skatterådet frem til, at gaven til Foreningen Hospitalsklovne-Kolding ikke skulle anses som en maskeret udlodning.

For selskabets vedkommende var det oplyst, at selskabet ikke ville tage fradrag for gaverne, og Skatterådet kunne herefter bekræfte, at gaverne ikke ville udløse skattemæssige konsekvenser for selskabet.

Skatterådets præmisser for afgørelsen af spørgsmålet om udlovningsbeskatning af aktionæren synes ikke at være helt sammenfaldende med Højesterets præmisser for dommen ref. i TfS 2009, 162. Efter Højesterets præmisser påhviler bevisbyrden for, at aktionæren har en personlig interesse i selskabets gave til en almennyttig forening omfattet af ligningslovens § 8 A, skattemyndighederne. I Skatterådets bindende svar af 25/1 2011 synes det derimod at være lagt op til selskab og aktionær at afkræfte en formodning for, at *"en gave til en almennyttig eller almenvelgørende forening ikke er ydet for at tilgodese hovedaktionærens private interesser, men alene for at tilgodese foreningens almennyttige arbejde"*. Det forekommer dog ikke helt meningsfuldt at skulle afkræfte en personlig interesse i en almennyttig forening, der er - netop - en almennyttig forening.

Det er ikke vanskeligt at forestille sig en lavine af gaver fra velhavende selskaber til golfklubber, hvor hovedaktionæren er passioneret golfspiller, men uden ambitioner om særbehandling på banen eller i klubhuset. Men den forsigtige aktionær bør selvsagt granske vedtægterne, før checkhæftet findes frem, og et bindende svar vil ofte kunne være betimeligt.

— o —