

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

Løbende ydelser til velgørende foreninger, religiøse samfund m.v.©

Advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma

Advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen

www.v.dk

Løbende ydelser har indtaget en særlig rolle i dansk skatteret i forskellige sammenhænge. Det drejer sig om tilbagevendende pengebidrag til almenvelgørende foreninger, religiøse samfund m.v., som i visse tilfælde er fradragsberettiget.

Her omtales de generelle regler for fysiske personers skattefradrag for løbende ydelser til godkendte almenvelgørende foreninger m.v. og til religiøse samfund.

For at opnå skattemæssigt fradrag for en ensidig årlig ydelse (dvs. en løbende ydelse uden en modydelse) til en forening, institution mv., skal der for det *første* være tale om en ”løbende ydelse” i skattemæssig forstand. *Dernæst* skal en række øvrige konkrete betingelser være opfyldt. For det *tredje* gælder der visse særlige bestemmelser om perioden. Endelig er der fastsat et maksimum for årlige fradrag.

Løbende ydelser i skattemæssig forstand

Først og fremmest skal der være tale om en ”løbende ydelse” i skattemæssig forstand.

Der foreligger kun en løbende ydelse, hvis der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed, f.eks. en ”livsvarig ydelse”, eller usikkerhed om de enkelte ydelsers størrelse, f.eks. fordi ydelsen fastsat som en procentvis andel af en persons indtjening eller virksomheds overskud eller omsætning.

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

Der vil være tale om en løbende ydelse, hvis der f.eks. er indgået en aftale om betaling af 10.000 kr. årligt i resten af givers levetid. Her er der usikkerhed om ydelsens varighed.

Endvidere kan der foreligge en løbende ydelse, hvis der er indgået aftale om betaling af f.eks. 2 pct. af giverens løn i 10 år. Her er der usikkerhed om størrelsen af den årlige ydelse.

En løbende ydelse kan bestå såvel af penge som af naturalier. En ydelse i naturalier foreligger f.eks., hvis køberen af en virksomhed påtager sig at stille en fribolig til rådighed for sælgeren som en del af betalingen for virksomheden.

Eksempel på formuleringer, der kan godkendes:

I skattemyndighedernes egen vejledning, Juridisk Vejledning, er anført to eksempler på forpligtelseserklæringer, som kan godkendes af skattemyndighederne. I det første eksempel er der usikkerhed omkring løbetiden, mens der i det andet eksempel er usikkerhed omkring størrelsen af den årlige ydelse.

”Jeg forpligter mig til, så længe jeg lever, dog højst ti år, at betale 5.000 kr. årligt til Forening N.N.” I dette tilfælde er der usikkerhed om perioden, eller

”Jeg forpligter mig til i ti år at betale 10 pct. af min skattepligtige indkomst til Forening N.N.” I dette eksempel er der usikkerhed om det årlige beløb.

Betingelser for fradrag

Som nævnt indledningsvis skal en række yderligere betingelser være opfyldt:

1. Der skal foreligge en skriftlig erklæring. Selv om mundtlige aftaler efter dansk ret er bindende, skal der af bevismæssige grunde altid foreligge en skriftlig forpligtelseserklæring, som både giveren og modtageren af ydelsen har underskrevet, eller

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

som modtageren bevisligt er gjort bekendt med indholdet af.⁽¹⁾ En ensidig erklæring fra modtageren om, at denne modtager bestemte ydelser, er ikke tilstrækkeligt.⁽²⁾

2. Den løbende ydelse skal som udgangspunkt strække sig over en periode på mindst 10 år. I 1962 accepterede Østre Landsret dog en forpligtelsesperiode på 5 år. I administrativ praksis er der imidlertid efterfølgende undtagelsesfrit stillet krav om en periode på mindst 10 år for at anerkende skattemæssig fradragsret for ensidige, løbende ydelser til foreninger, trossamfund m.v.
3. De ydelser, som giveren ønsker fradragsret for, skal både være forfaldne og betalte.⁽³⁾
4. Den, der modtager den løbende ydelser, skal føre kontrol med, at forpligtelseserklæringerne bliver overholdt og inddrive eventuelle restancer ad retlig vej, hvis dette er nødvendigt.
5. Forpligtelsen til at give den løbende ydelse må ikke ensidigt kunne bringes til ophør af den forpligtigede, jf. nedenfor om forbehold i forpligtelseserklæringen.
6. Forpligtelsen til at give den løbende ydelse må ikke være udtryk for en modydelse, f.eks. et led i en gensidig arbejdskontrakt, da ordningen ikke må kunne bruges til at få fradrag for en ellers ikke-fradragsberettiget, privat lønudgift.

Hvis der ikke er grundlag for at anfægte forpligtelseserklæringen, skal de naturalydelser, som den forpligtede eventuelt modtager fra den institution mv., som er berettiget til den løbende ydelse, regnes med til den forpligtedes personlige indkomst.

¹⁾ VLD af 27. dec. 1979 (Skd. 53.166).

²⁾ LSRM 1973.61 og 1976.67

³⁾ LSRM 1973.63.

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

Forbehold i forpligtelseserklæringen

Som nævnt ovenfor må forpligtelsen må ikke ensidigt kunne bringes til ophør af den forpligtede. Visse forbehold i forpligtelseserklæringen vil med andre ord kunne medføre, at skattemæssig fradragsret for de løbende ydelser nægtes.

Efter skattemyndighedernes praksis skal forpligtelsen have et vist klart indhold. Fradragsretten udelukkes dog ikke ved forbehold om, at bidragsyderen ikke er forpligtet til at yde bidrag i år, hvor den pågældendes indtægt er mindre end et bestemt, på forhånd, fastsat beløb. Efter skattemyndighedernes vejledning udelukkes fradragsret heller ved den omstændighed, at bidragsyderen har betinget sit tilsagn af, at de nuværende regler om fradragsret for ydelserne bibeholdes.

Der er derimod ikke fradrag, hvis man i en forpligtelseserklæring forpligter sig til at betale en procentdel af sin lønindtægt fra en bestemt stilling, fordi man kan vælge at opsig denne stilling. Hvis en person forpligter sig til at betale et beløb, der svarer til det udbytte, som tilfalder personen hvert år fra nogle bestemte aktier, er der heller ikke fradrag, fordi vedkommende ensidigt kan frigøre sig for forpligtelsen ved at sælge aktierne.

Endvidere nægtes som udgangspunkt skattemæssig fradragsret for en løbende ydelse, hvis en person f.eks. har påtaget sig at give en ydelse til en forening, og tilsagnet er betinget af, at personen fortsat er medlem af foreningen.

Der gælder dog en særlig undtagelse, når det drejer sig om forpligtelse til at betale en løbende ydelse til et trossamfund. Efter skattemyndighedernes vejledning vil udmeldelse af et trossamfund således kun medføre, at skattemæssig fradragsret bortfalder med fremadrettet virkning. Denne særregel skal ses i lyset af trossamfundenes særlige karakter. Østre Landsret fandt således i en afgørelse fra 1981 at en skatteydere betaling af 10 pct. af hans årlige indkomst havde en sådan sammenhæng med medlemskabet af det pågældende trossamfund, at forpligtelsen ikke burde kunne gøres gældende, efter at skatteyderen havde meldt sig ud af samfundet.

Hvis en forpligtelse ikke opfyldes fuldt ud, må det bero på en konkret bedømmelse, om den manglende opfyldelse er udtryk for, at der reelt ikke eksisterer nogen forpligtelse.

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

Krav til perioden

Når en forpligtelse er begrænset til et bestemt åremål, er der ikke fradrag for ydelser ud over den fastsatte periode, medmindre bidragsyderen afgiver en ny forpligtelseserklæring, som selvstændigt opfylder betingelserne for fradragsret, herunder også de tidsmæssige betingelser. Perioden skal mindst være 10 år.

I den skatteretlige litteratur fra 1970'erne ⁽⁴⁾ blev det antaget, at der i visse tilfælde kunne etableres en aftale om løbende ydelser, der måtte formodes at løbe over 6 - 8 år. Dette var baseret på en dom fra 1962. ⁽⁵⁾ Det må dog antages, at administrativ praksis i dag forudsætter en løbetid på minimum 10 år. ⁽⁶⁾

I en sag afgjort i 2002 ⁽⁷⁾ fandt Ligningsrådet (i dag Skatterådet), at en gavegiver fortsat kunne opnå fradragsret, hvis en eksisterende kontrakt ved en påtegning herom blev forlænget, så den fortsatte og løb i gavegivers resterende levetid. Kontrakten kunne dog efter ti års løbetid til enhver tid opsiges med udgangen af året. Påtegningen skulle selvstændigt opfylde alle de betingelser, som stilles til en ny forpligtelseserklæring, dvs. at giveren ikke måtte have mulighed for ensidigt at bringe forpligtelsen til ophør, og løbetiden på minimum ti år skulle være opfyldt.

I det ovennævnte eksempel på det godkendte tilsagn "Jeg forpligter mig til, så længe jeg lever, dog højst ti år, at betale 5.000 kr. årligt til Forening N.N.", kan man rejse spørgsmålet, om der med skattemæssig fradragsret kan etableres en forlængelse på 2 år. F.eks. således, at det i det 8. år anføres, at perioden øges fra 10 år til 12 år.

Det må antages, at hvis giveren i det 8. år ønsker en forlængelse, skal forlængelsen etableres for en yderligere 10-årig periode. Det er altså ikke muligt i løbet af en 10-årig periode at forlænge perioden med f.eks. blot 2 år.

⁴⁾ Eksempelvis Povl Herler, Bikuben, Beskatning ved familieoverdragelser, Kim Bo Hansen. 1979 s. 44.

⁵⁾ U1962.906ØLD

⁶⁾ Meddelelserne fra Statens Ligningsdirektorat blev ikke ændret som følge af dommen U1962.906ØLD.

⁷⁾ SKM2002.269.LR

Offentliggjort d. 21. april 2020 på Vidensportalen V.dk

år kan aftale en forlængelse i 10 år regnet fra det 8. år. Formentligt vil det være et krav, at forlængelsen på 10 år skal regnes fra udløbet af den aktuelle løbende 10-års frist.

Modtageren skal være godkendt

To yderligere betingelser skal være opfyldt for at opnå fradragsret for løbende ydelser, som tilfalder foreninger, fonde, stiftelser, institutioner m.v. eller religiøse samfund:

Foreningen mv. skal være godkendt af Skattestyrelsen som berettiget til at modtage bidrag, som kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Foreningen mv. skal endvidere indberette indbetalingerne til Skattestyrelsen.

I skattemyndighedernes egen vejledning, den juridiske vejledning, er medtaget en oversigt over godkendte foreninger, m.v. og religiøse samfund på <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2061734&chk=216701>.

Fradragets størrelse

Uanset om alle forudsætninger for fradragsret for løbende ydelser er til stede, har personer kun fradragsret for årlige ydelser, som ikke overstiger 15 pct. af vedkommendes personlige indkomst med tillæg af positiv kapitalindkomst.

Årlige ydelser, som ikke overstiger 15.000 kr., kan dog fradrages fuldt ud uanset denne begrænsning.

— o —