

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9737 af 28/10/2008 (Gældende)

Fradrag for moms for hensættelser til efteruddannelsesaktiviteter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-156530

Frdrag for moms for hensættelser til efteruddannelsesaktiviteter

Spørgsmål

Kan en virksomhed fratrække moms af udgifter til efteruddannelse af medarbejderne, når udgifterne afholdes af midler, der er hensat i virksomheden til uddannelsesformål enten som fælles puljemidler for alle medarbejdere eller som individuelle efteruddannelsesmidler for den enkelte medarbejder i henhold til overenskomsterne mellem firmaets erhvervs- og arbejdsgiverorganisation og medarbejdernes fagforeninger X, Y og Z?

Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, vil retten til momsfradrag da omfatte omkostninger, som virksomheden i overensstemmelse med sine overenskomstmæssige forpligtelser afholder af de individuelle midler til uddannelse af en medarbejder, der er fratrådt sin stilling, indenfor den tidsramme, der er fastsat i overenskomsten.

Svar

Ja, se dog sagsfremstilling.

Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Virksomheden er momsregistreret og har ca. 8 ansatte. Virksomheden har udelukkende momspligtige aktiviteter og har derfor fuld fradragsret for moms af omkostninger. Virksomheden er medlem af en erhvervs- og arbejdsgiverorganisation. Virksomheden er omfattet af overenskomsterne imellem arbejdsgiverorganisationen og arbejdstagerorganisationerne X, Y og Z.

Efter overenskomsternes enslydende bestemmelse om efteruddannelse skal der årligt sættes et beløb til side til efteruddannelse af medarbejderne. Beløbet skal anvendes til studierejser, kurser, transport mv. samt til den ansattes løn og de overenskomstmæssige pensionsbidrag under efteruddannelse. Beløbene indsættes med 25 % i en fællespulje, og med 75 % i en individuel pulje, der kan anvendes til individuel efteruddannelse af den enkelte medarbejder. Ubrugte midler der er afsat i fælles-puljen overføres fra år til år. Ubrugte midler i de individuelle puljer overføres efter særlige regler til fællespuljen. Efter overenskomsten udarbejder arbejdsgiveren årligt en systematisk efteruddannelsesplan for virksomheden og de ansatte efter retningslinier drøftet mellem arbejdsgiveren og de ansatte. Hvor der ifølge gældende tillidsrepræsentantaftale er udpeget en tillidsrepræsentant, deltager denne som de ansattes repræsentant i drøftelserne. Der er således i alle tilfælde arbejdsgiveren (spørger), der fastsætter, hvorledes midlerne anvendes, dog i samråd med de ansatte eller deres repræsentant. Det overordnede formål med bestemmelsen er at højne uddannelsesniveaet for branchens ansatte som et hele.

Overenskomsten indeholder bestemmelser hvorefter midler fra den individuelle pulje kan anvendes af en medarbejder, indtil 6 respektive 12 måneder efter, at vedkommende er fratrådt, men under samme betingelser som for medarbejdere, der er i beskæftigelse i virksomheden.

De uddannelsesaktiviteter, som midlerne kan anvendes til, skal efter overenskomsten være af en karakter, så skattemyndighederne indrømmer virksomheden fradrag, og som ikke medfører skattepligt for medarbejderen.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Spørgeren finder, at såvel spørgsmål 1 som spørgsmål 2 skal besvares med et "Ja".

Spørgsmål 1

Virksomhedens medarbejdere er ansat under overenskomsterne mellem dennes arbejdsgiverorganisationen og de førnævnte arbejdstager-organisationer. Efter disse overenskomsters enslydende bestemmelse om efteruddannelse afsætter arbejdsgiveren årligt et beløb pr. fuldtidsansat til efteruddannelse af medarbejderne. 25 % af beløbet indsættes i en fælles pulje, og anvendes enten på medarbejdere, der ikke

har tilstrækkelige efteruddannelsesmidler til at gennemføre en efteruddannelsesaktivitet, eller på medarbejderne i fællesskab, medens den resterende del af beløbet afsættes til individuel efteruddannelse.

Efter overenskomsterne afsættes midlerne i såvel fællespuljen som de individuelle midler i virksomheden og kan kun anvendes til uddannelsesformål, som er i overensstemmelse med virksomhedens efteruddannelsesplan. Beløbene administreres af arbejdsgiveren.

Argumentation

Efter momslovens § 37, stk. 1 er der momsfradrag for omkostninger, der er knyttet til virksomhedens momspligtige leverancer. Dette omfatter momsfradrag for generalomkostninger, der ikke direkte knytter sig til enkelte momspligtige leverancer, men har en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede økonomiske virksomhed.

Der er derfor momsfradrag for udgifter til momspligtige kurser og andre momspligtige udgifter, knyttet til anvendelsen af de afsatte midler, der som følge af arbejdsgiverens overenskomstmæssige forpligtelser er tilfaktureret virksomheden.

Det er herved vores opfattelse, at de omhandlede kursusudgifter mv. udgør personaleomkostninger, som er fradragsberettiget efter momslovens § 37, stk. 1, uanset, at omkostningerne hertil i første omgang er "bundet" til den enkelte medarbejder efter afsættelse af et overenskomstbestemt beløb til individuel anvendelse.

Vi anser herved alene det overenskomstmæssige afsættelsesbeløb som medarbejderens garanti for, at arbejdsgiveren opfylder sine overenskomstmæssige forpligtelser til at afholde omkostninger til efteruddannelse af medarbejderne inden for overenskomstens rammer. Medarbejderen kan således ikke disponere over midlerne til andet end uddannelsesformål og herved alene efter den plan, der er lagt i samarbejde med arbejdsgiveren.

Vi har ved vores vurdering lagt vægt på følgende forhold:

Beløbet afsættes af arbejdsgiveren og administreres af denne

Arbejdsgiveren disponerer over de afsatte beløb efter en fastsat plan i samråd med medarbejderen og de afsatte beløb kan kun bruges til efteruddannelsesformål

De afsatte midler skal anvendes under omstændigheder, der medfører skattemæssigt fradrag for virksomheden og ikke medfører skattepligt for arbejdstageren

Ubrugte midler overføres til fællespulje efter nærmere fastsatte frister

Hvis der ved lov pålægges arbejdsgiveren efteruddannelsesaktiviteter, kan udgifter hertil modregnes i de afsatte beløb

De afsatte midler udgør en forpligtelse, som arbejdsgiveren har påtaget sig i ansættelsesperioden på baggrund af antallet af medarbejdere

Beløbene er overenskomstbestemt og virksomhedens afholdelse af kursusudgifterne er derfor en betingelse for overhovedet at have ansatte i virksomheden

Det er på dette grundlag vores opfattelse, at kursusudgifterne afholdes i tilknytning til virksomhedens momspligtige aktiviteter som en egentlig personaleudgift. Der vil derfor være momsfradrag for kursusudgifter, der er tilfaktureret arbejdsgiverens momspligtige virksomhed.

Der henvises i øvrigt til momsvejledningens afsnit J.1.1.14 - personaleudgifter, der bl.a. anfører: "... Moms af andre typer personaleudgifter, som f.eks. omkostninger til lærebøger og til undervisningsaktiviteter, f.eks. uddannelse af personale, udgifter til kørekort til mekanikerlærlinge, bogudgifter til lærlinge m.fl., kan fradrages?"

Hvis spørgsmålet besvares benægtende, bedes det oplyst om det gælder såvel udgifter afholdt af fællespuljen som de individuelle midler.

Spørgsmål 2

Overenskomsten indeholder bestemmelser, der regulerer, i hvilket omfang midler i den individuelle pulje kan anvendes til efteruddannelse af en medarbejder, efter at vedkommende er fratrådt.

Afhængigt af ansættelsesperiodens længde skal eventuelle ubrugte individuelle midler anvendes til efteruddannelsesformål inden 6 respektive 12 måneder efter fratrædelsen. Ubrugte midler, der resterer efter disse tidsfrister, overføres til puljemidlerne.

Der er tale om såvel gennemførte som planlagte dispositioner - Svaret skal have virkning fra førstkomende momsperiode efter modtagelse af svaret.

Argumentation

Selvom midlerne anvendes efter at medarbejderen er fratrådt, har udgiften stadig en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede økonomiske virksomhed. Overenskomsten fastsætter, at ikke alene skal midlerne afsættes til uddannelsesformål til den enkelte medarbejder, men overenskomsten indebærer også, at midlerne skal anvendes til formålet. Hensættelse af uddannelsesmidlerne er således en forudsætning for, at spørger overhovedet kan have ansatte under overenskomsten, og virksomheden har derfor forpligtelse til at afholde udgifterne også efter, at medarbejderen er fratrådt.

Der henvises i øvrigt til det under spørgsmål 1 anførte om virksomhedens overenskomstmæssige forpligtelser og omkostningernes umiddelbare tilknytning til arbejdsgiverens momspligtige virksomhed.

Der henvises endvidere til EF-dommen C32/03, Fini H, der vedrører lejeudgifter afholdt af en restaurationsvirksomhed i henhold til en uopsigelig lejekontrakt, men hvor omkostningerne afholdes efter, at restaurationsvirksomheden er ophørt.

Det fastslås heri at:

"27 - Hvad angår hovedsagen skal det fastslås, at Fini H's pligt til at betale leje for erhvervslokaler og omkostninger vedrørende en ejendom, som selskabet havde lejet med henblik på at udøve restaurationsvirksomhed indtil udløbet af det i lejekontrakten fastsatte tidspunkt på grund af en uopsigelighedsklausul, i princippet kan anses for at være direkte og umiddelbart forbundet med restaurationsvirksomheden. (egen fremhævning)

28 - For så vidt som lejekontrakten blev indgået af Fini H med henblik på at råde over et lokale, der var nødvendigt for udøvelsen af restaurationsvirksomheden, og under hensyn til den omstændighed, at dette lokale faktisk blev anvendt til dette formål, må det fastslås, at selskabets pligt til fortsat at betale leje og andre omkostninger efter virksomhedens ophør direkte udspringer af denne virksomhed. (egen fremhævning)

29 - Under disse betingelser er varigheden af pligten til at betale leje og omkostninger vedrørende lokalet uden betydning for, om der foreligger økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, for så vidt som dette tidsrum er strengt nødvendigt for gennemførelsen af afviklingen."

Endvidere henvises til SKM2005.478.LSR, hvor Landsskatteretten giver momsfradrag for omkostninger til leje efter, at en detailvirksomhed er ophørt med sine aktiviteter, men stadig er kontraktligt forpligtet til at afholde momsbelagte lejeomkostninger. Landsskatteretten lagde i afgørelsen vægt på, at udgiften var nødvendig for udøvelsen af detailvirksomheden, at lejen faktisk blev anvendt til dette formål og at den efterfølgende lejebetaling følgelig udspringer direkte af virksomhedens pligt til fortsat at betale leje efter detailhandelsvirksomhedens ophør af denne virksomhed. Der var endvidere ikke tale om, at udnyttelsen af fradraget gav anledning til svig eller misbrug. (Se Momsvejledningen afsnit J.1.1.7.1.)

Tilsvarende er spørger forpligtet til at anvende midlerne til fratrådte medarbejders uddannelse. Midlerne bliver også faktisk anvendt til formålet, og derfor er der en direkte og umiddelbar forbindelse til virksomhedens momspligtige aktivitet

Endvidere giver udnyttelsen af spørgers fradrag ikke anledning til svig eller misbrug.

Vi må derfor konkludere, at der vil være momsfradrag for momsbelagte omkostninger, afholdt i henhold til overenskomsten til fratrådte medarbejdere.

Virksomhedens repræsentant har efter SKATs anmodning oplyst, at de efteruddannelseskurser som medarbejderne vil deltage i, typisk er kurser som bl.a. udbydes af én forening, som f.eks.:

Arkitekturfotografering til registrering

Restaureringsteori

Bygningsreglement A-Z

Sagsstyring

Projektering

Tagbeklædninger, bindingsværk og stråtage

Stuk, puds, metal og træ

etc.

Spørgeren har ikke haft bemærkninger til sagsfremstillingen.

SKATs indstilling og begrundelse

Love og henvisninger

Momsloven, LBK nr. 966 af 14/10/2005 med senere ændringer, lyder som følger:

§ 3, stk. 1: Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

§ 4, stk. 1: Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet ...

Kapitel 9 om fradrag:

§ 37, stk. 1: Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 5.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

1) afgiften af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden ...

§ 42. Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører

...

5) underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. dog stk. 2,

6) hotelophold, jf. dog stk. 2,

...

Stk. 2. Virksomheder kan uanset bestemmelserne i stk. 1, nr. 5 og 6, fradrage 25 pct. af afgift af hotel- og restaurationsydelser, i det omfang udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter.

Momsvejledningen 2008-3, afsnit J.1.1.14 om personaleudgifter

Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit E.B.3.1.5 om personalets uddannelse

TfS 1995, 764LSR

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er oplyst, at spørger er en virksomhed, der udelukkende har momspligtige aktiviteter i henhold til momslovens § 4, jf. § 3.

Når en virksomhed har udgifter, der udelukkende vedrører de momspligtige aktiviteter, er det muligt at fradrage købsmomsen efter de almindelige fradragsregler i momslovens § 37.

Ifølge § 42 kan der dog kun fratrækkes 25 % af hotel- og restaurationsydelse, i det omfang udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter.

En betingelse for fradrag er, at købsmomsen er opgjort efter reglerne i momslovens § 56, stk. 3, og at omkostningerne er faktureret til virksomheden i overensstemmelse med fakturakravene i bekendtgørelsen til momsloven § 40, stk. 1.

Det følger af praksis, at den momsmæssige vurdering er den samme som den skattemæssige og derfor skal følge denne, hvor en sådan allerede foreligger.

Ifølge Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit E.B.3.1.5 gives der jf. statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a), skattemæssigt fradrag for udgifter der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, hvilket dækker over udgifter til personalets deltagelse i faglige kurser samt fradrag for kursus- og andre uddannelsesudgifter.

Af Momsvejledningen 2008-3, afsnit J.1.1.14 fremgår det, at moms af personaleudgifter, som f.eks. omkostninger til lærebøger og til undervisningsaktiviteter, f.eks. uddannelse af personale, kan fradrages, ligesom det normalt er en betingelse, at uddannelsen kan kræves af arbejdsgiveren.

I TfS 1995, 764LSR klagede et selskab, der af en overenskomst var forpligtiget til at hensætte et bestemt beløb pr. ansat til dækning af dokumenterede kursusudgifter m.v. til efteruddannelse, over, at skatteankenævnet ikke havde godkendt fradrag for en stigning i hensættelsen. Af overenskomsten fremgik det, at efteruddannelsen skulle have et indhold, der havde sammenhæng med virksomhedens aktuelle og potentielle arbejdsområder, og/eller skulle kunne betragtes som ajourføring af medarbejdernes faglige kvalifikationer, for hvilken skattemyndighederne indrømmede virksomheden fradrag og ikke beskattede den ansatte. Landsskatteretten bemærkede, at fradrag for en udgift efter SSL § 6 forudsatte, at der var tale om en driftsudgift, men at det ikke var afgørende, at beløbet var betalt eller forfaldent til betaling. Det afgørende var, at der forelå en retlig forpligtelse til at betale beløbet, og at dette kunne opgøres endeligt, hvorfor Landsskatteretten fandt, at selskabet var berettiget til at fradrage de foretagne hensættelser.

For at der kan fradrages moms for udgifter til studierejser, kræves det, at disse primært skal være afholdt i virksomhedens interesse, og at det studiemæssige element skal være relevant for virksomheden. Er dette ikke tilfældet, eller er det relevante studiemæssige element helt ubetydeligt i forhold til det turistmæssige, kan der ikke gives fradrag for momsen.

Af overenskomsten mellem arbejdsgiverorganisationen og de 3 arbejdstagerorganisationer, fremgår det, at "efteruddannelsesaktiviteter skal have et indhold, som har sammenhæng med virksomhedens aktuelle og potentielle arbejdsområder og/eller skal kunne betragtes som ajourføring af de ansattes faglige kvalifikationer, for hvilken skattemyndighederne indrømmer virksomheden fradrag og ikke beskatter den ansatte."

At en virksomheds efteruddannelsesaktiviteter er overenskomstmæssigt fastlagt, ændrer ikke karakteren af udgiften. De førnævnte betingelser, som overenskomsten omhandler med hensyn til uddannelsesaktiviteternes indhold, er identiske med de betingelser, der er nævnt i TfS 1995, 764LSR, hvor de blev anset som skattemæssige driftsudgifter jf. SSL § 6.

I de tilfælde, hvor overnatning eller bospisning er nødvendig, men ikke integreret i den samlede uddannelsespakke for efteruddannelsesaktiviteterne, vil virksomheden have delvis fradragsret jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5 og 6.

Uanset om udgiften bliver finansieret af overenskomstmæssigt fastlagte henlæggelser eller af andre af virksomhedens midler, vil den kunne fradrages momsmæssigt, da den vil udgøre en driftsomkostning for den momspligtige virksomhed, såfremt efteruddannelsesaktiviteterne lever op til de ovenfor omtalte betingelser, og disse er faktureret til den momspligtige virksomhed. Efter momslovens almindelige periodiseringsregler, kan momsen normalt trækkes fra på fakturerings tidspunktet.

Det indstilles til Skatterådet, at spørgsmål 1 besvares med et "ja".

Spørgsmål 2

Ifølge overenskomsten har en medarbejder ved fratrædelse ret til efteruddannelsesaktiviteter finansieret af de midler, der er hensat til dennes individuelle pulje, når beløbet anvendes inden for en periode på 6 henholdsvis 12 måneder efter ansættelsesforholdets ophør.

Spørgeren er overenskomstmæssigt forpligtet til at anvende midlerne til efteruddannelsesaktiviteter af allerede fratrådte medarbejdere, hvorfor disse udgifter i lighed med det anførte under spørgsmål 1 kan anses som driftsudgifter, der er direkte og umiddelbart forbundet med den momspligtige virksomhed.

Det indstilles derfor til Skatterådet, at spørgsmål 2 besvares med et "ja".

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.