

Udskriftsdato: 21. december 2025

KEN nr 9472 af 13/03/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. skattemæssige konsekvenser af tilbagebetalt lønsumsafgift

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-00844

Landsskatteretskendelse vedr. skattemæssige konsekvenser af tilbagebetalt lønsumsafgift

Resumé

Tilbagebetaling af moms og lønsumsafgift skulle henføres til det indkomstår, som efterreguleringen vedrørte. Skattemyndighederne havde ikke inden rimelig tid efter, at efterreguleringskravet var fastslået, varslet konsekvensændringen for det klagende selskab.

Klagen vedrører de skattemæssige konsekvenser af, at selskabet i 2003 har fået udbetalt tilbagebetalt lønsumsafgift og moms vedrørende 1998 og 1999. Klagen vedrørte oprindeligt tillige spørgsmål vedrørende skatteansættelsen for 2002, men klagen vedrørende denne ansættelse er frafaldet.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst for 2003 med lønsumsafgift og moms, der er tilbagebetalt i 2003. Indkomsthævelse som følge heraf: 17.763.190 kr.

SKAT har samtidig nedsat selskabets afskrivningsberettigede saldo på driftsmidler med 1.600.000 kr.

Landsskatteretten ændrer afgørelsen, idet indkomsten nedsættes med 17.763.190 kr., mens den afskrivningsberettigede saldo på driftsmidler forøges med 1.600.000 kr.

Sagens oplysninger

ToldSkat tilbagebetalte i september 2003 lønsumsafgift med 14.009.119 kr. og moms med 5.354.071 kr., i alt 19.363.190 kr., til selskabet.

Udbetalingerne er i henhold til telefax af 8. september 2003 fra regionen til selskabet sket efter, at selskabet den 4. august 2003 har bedt om tilbagebetaling af moms og lønsumsafgift vedrørende indkomsthævelserne 1998 og 1999, og efter møde mellem regionen og selskabet den 2. september 2003.

Der er enighed om, at 1.600.000 kr. af den tilbagebetalte moms vedrører driftsmidler, og at det resterende momsbeløb herefter kan opgøres til 3.754.041 kr.

SKAT har ikke inden 6 måneder efter den 8. september 2003 varslet konsekvensændring af selskabets skatteansættelser for 1998 og 1999. Selskabet har heller ikke inden for 6 måneder anmodet om genoptagelse af de nævnte skatteansættelser.

SKAT, store selskaber - kontrols afgørelse

SKAT har ved den påklagede afgørelse forhøjet selskabets skattepligtige indkomst for 2003 med 17.763.190 kr., opgjort som 14.009.119 kr. + 3.754.071 kr., jf. statsskattelovens § 4.

SKAT har samtidig nedsat selskabets afskrivningsberettigede saldo for driftsmidler med 1.600.000 kr., jf. afskrivningslovens § 5, stk. 2.

SKAT har som begrundelse for afgørelsen anført, at det af SKM2003.371.VLR fremgår, at det tilbagebetalte beløb er skattepligtigt i 2003, hvor selskabet har erhvervet endelig ret til beløbet. Det er herefter uden betydning, at indkomsthævelserne 1998 og 1999 er forældede, jf. skattestyrelseslovens §§ 34 og 35 som formuleret i lovebekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at de reguleringer, der er foretaget i skatteansættelsen for 2003 som følge af, at selskabet i 2003 har modtaget tilbagebetalt moms og lønsumsafgift, skal annulleres af Landsskatteretten.

De tilbagebetalte beløb skal indtægtsføres i indkomstårene 1998 og 1999, som de vedrører, og ikke i tilbagebetalingsåret.

Tilbagebetalingen er sket på grundlag af efterangivelser, hvor afgiftstilsvaret for de pågældende afgiftsperioder er blevet korrigeret. SKAT har ikke truffet nogen afgørelse i forbindelse med udbetalingen, men har alene som en konsekvens af de indsendte efterangivelser udbetalt beløbet. Dette fremgår direkte af formuleringen af telefax af 8. september 2003 fra ToldSkat til selskabet, hvoraf det fremgår, at:

»Under henvisning til Deres anmodning af 4. august 2003 og møde hos Dem den 2. september 2003 har ToldSkat Region Ballerup d.d. anvist 19.363.190 kr. til udbetaling. Beløbet vedrører 5.354.071 kr. i godtgørelse af købsmoms og 14.009.119 kr. i godtgørelse af lønsumsafgift for årene 1998 og 1999. De vil i løbet af 3-4 dage modtage en check på beløbet.«

Tilbagebetalingen i 2003 skal i overensstemmelse med almindelige periodiseringsprincipper henføres til de indkomstår, som den indbetalte moms og lønsumsafgift vedrører.

Hovedreglen i dansk skatteret er retserhvervelsesprincippet, jf. statsskattelovens § 4.

Retserhvervelsen finder i en situation som den foreliggende sted i indbetalingsåret, idet der er tale om en forkert indbetaling. Tilbagebetalingen sker først i 2003, men der har ikke været tale om et bestridt krav. SKAT har blot tilbagebetalt beløbet. Der er ikke truffet nogen afgørelse om moms og lønsumsafgift. Det er således vanskeligt at hævde, at selskabet først har opnået ret til beløbet i 2003. Beskatningstidspunktet kan således ikke anses for udskudt.

Spørgsmålet om beskatningstidspunktet ved tilbagebetaling af afgifter har været til prøvelse ved Østre Landsret i to sager: Retten har i UfR 1980.814 Ø afgjort, at tilbagebetalt moms skal beskattes i de år, momsen vedrører. Retten har modsat i SKM2003.371.VLR truffet afgørelse om, at tilbagebetalt AMBI skal beskattes på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til beløbet, som blev fastsat til tilbagebetalingstidspunktet.

De nævnte afgørelser er dog næppe uforenelige. De er begge udslag af det grundlæggende princip, om at indtægter skal indtægtsføres i det år, hvor retserhvervelsen finder sted. I AMBI-sagen blev denne først afgjort ved styrelsens afgørelse om at foretage tilbagebetaling. I nærværende sag er kravet imidlertid ikke bestridt. Det må derfor være korrekt at henvise tilbagebetalingen til 1998 og 1999.

Skattemyndighederne har haft mulighed for at gennemføre beskatningen i 1998 og 1999. Skattestyrelseslovens regler hjemler ekstraordinær genoptagelse i en situation, som den foreliggende. Forhøjelse skal dog i givet fald varsles senest 6 måneder efter, at skattemyndighederne har fået kendskab om det forhold, der begrundes genoptagelse, dvs. udbetalingstidspunktet. Den mulighed har skattemyndighederne ikke udnyttet.

Dette kan imidlertid ikke lægges – eller komme – selskabet til last. Der er heller ikke i den modsatte situation nogen støtte for skatteydere, der har glemt fradrag uden for almindelige frister, jf. SKM2008.48.BR (TfS 2008.373 BR), hvor fradrag blev endeligt mistet grundet forsinkelse i forhold til ordinær frist, og hvor denne forglemmelse ikke gav tilstrækkeligt grundlag for ekstraordinær genoptagelse.

SKAT's indstilling til Landsskatteretten

SKAT har indstillet afgørelsen stadfæstet, og har til støtte herfor anført:

Fastlæggelsen af det relevante beskatningstidspunkt af en indtægt skal ske i overensstemmelse med statsskattelovens § 4.

Den almindelige hovedregel er, at en indtægt skal medregnes ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, man erhverver endelig ret til ydelsen/indtægten – retserhvervelsestidspunktet. Tilbagebetaling af moms og afgifter skal som udgangspunkt beskattes i det indkomstår, hvor der er opstået en retlig forpligtelse for SKAT til at betale beløbet, som det fremgår af ligningsvejledningens afsnit E.B.2.5.

Afgørelser viser, at hovedreglen er, at retserhvervelsestidspunktet er ved tilbagebetalingen. Det kan udledes af afgørelserne, at tilbagefordeling på gamle år er mere en undtagelses- eller bevillingsmæssig regel, som domstolene godkender, når det findes rimeligt, og der ikke er administrative hindringer derfor.

I UfR 1981.968 H fandt Højesteret, at det afgørende og almindelige princip er retserhvervelsestidspunktet. Det tidspunkt, hvor man endelig erhverver ret til beløbet og endeligt kan opgøre beløbets størrelse, er det indkomstår, hvor der skal ske beskatning.

I TfS 1990,54 fandt Landsskatteretten, at direktiver fra EF medførte, at udlejningsvirksomheden ikke var momspligtig. Landsskatteretten fandt, at efterbeskatning af hensatte momsbeløb som påstået af virksomheden og indstillet af Told- og Skattestyrelsen skulle foretages på tidspunktet for de nye direktiver og ikke i hensættelsesårene. Fradragene i hensættelsesårene kunne således opretholdes.

I SKM2003.371.VLR fandt både Landsskatteretten og Landsretten, at det følger af principperne i statskattelovens § 4, at en indtægt som hovedregel skal medtages ved indkomstopgørelsen i det indkomstår, hvori skatteyderen har erhvervet endelig ret til beløbet. Desuden fandt Landsskatteretten, at for så vidt angår (indtægter i form af) tilbagebetaling af ejendomsskatter og af moms er det ligeledes hovedreglen, at sådanne beløb skal medtages i indkomstopgørelsen i det år, hvor der er opstået en retlig forpligtelse til at tilbagebetale beløbet.

Dommen udtrykker efter SKAT's opfattelse, at det følger af princippet i statskattelovens § 4, at en indtægt som hovedregel SKAL medtages til beskatning i det indkomstår, hvor skatteyder har erhvervet endelig ret til beløbet. Hermed underforstået, at beløbet ikke skal tilbagefordeles.

I nærværende sag har selskabet i august 2003 fået tilbagebetalt for meget indbetalt moms og lønsumsafgift vedrørende 1998 og 1999. Det kan hermed fastslås, at retserhvervelsestidspunktet er indkomståret 2003; det år, hvor de erhverver endelige ret til beløbet, og hvor det er muligt endeligt at opgøre beløbets størrelse.

SKAT Store selskaber – Kontrol har foretaget en forhøjelse af selskabets skattepligtige indkomst i 2003 i forbindelse med en gennemgang af selskabets årsregnskab. Denne forhøjelse er sket inden for den ordinære ansættelsesfrist i henhold til den dagældende skattestyrelseslovs § 34, og ansættelse er også foretaget i overensstemmelse med principperne for retserhvervelse.

UfR 1980.814 Ø drejede sig om et mejeriudsalg, hvor mejeristen over en periode på 6 år havde misforstået momsreglerne, og dermed havde indbetalt for meget moms. Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at tilbageføre tilbagebetalingen til de respektive indkomstår. Det blev således implicit lagt til grund, at hovedreglen er fejlrettelsesåret. Landsretten anførte i sin begrundelse, at henførelse af hele beløbet til indkomståret 1973, hvor fejlen i sagsøgerens opgørelse af afgiften blev opdaget og kravet kendt, ville medføre en væsentlig ekstrabeskatning af sagsøgeren. På denne baggrund, og da ingen særlige administrative hensyn sås at tale imod, at afgiften blev henført til de år afgiften faktisk vedrørte, blev afgiften tilbageført forholdsmæssigt til de omhandlede indkomstår.

Dommen kan ikke tages til udtryk for en ændring af det grundlæggende princip for fastlæggelse af tidspunktet for retserhvervelse. Dommen ændrer heller ikke på, at det er det tidspunkt, der kan lægges til grund skattemæssigt. Derimod må udtalelsen om, at det vil medføre en væsentlig ekstrabeskatning af sagsøgeren, være udtryk for, at domstolen tager konkret stilling til, om "undtagelsesreglen" – tilbageførsel til de gamle år – skal tages i brug.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Østre Landsret har i UfR 1980.814 Ø i overensstemmelse med almindelige periodiseringsprincipper fastslået, at efterregulering af moms ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det år, hvori fejlen i opgørelsen af momstilsvaret er konstateret (forfaldstidspunktet), men henføres til de år, som efterreguleringen faktisk vedrører (forpligtelsestidspunktet), jf. også Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i LSRM 1981.85.

For tilbagebetaling af f.eks. moms er det således hovedreglen, at de tilbagebetalte beløb skal medregnes ved opgørelsen af indkomsten for de indkomstår, som efterreguleringen vedrører, i nærværende sag ubestridt indkomstårene 1998 og 1999.

Vestre Landsrets dom offentlig gjort i SKM2003.371.VLR må imidlertid tages som udtryk for, at efterregulering kan beskattes i det år, hvori en given fejl er endelig konstateret, hvis det ikke på dette tidspunkt var muligt at genoptage skatteansættelserne for de år, som efterreguleringen vedrørte.

Skattemyndighederne havde i henhold til reglerne i § 35, stk. 1, nr. 1, i lovbekendtgørelse nr. 531 af 25. juni 1999 (skattestyrelsesloven) mulighed for efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, der var fastlagt i lovens § 34, at ændre selskabets skatteansættelser for indkomstårene 1998 og 1999, i det omfang de ændrede ansættelser var en følge af, at der efter indkomstårets udløb var indtrådt en ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst, der skal lægges til grund for skatteansættelserne. Det var imidlertid bl.a. en forudsætning, at ændringerne af skatteansættelserne blev varslet af myndighederne inden rimelig tid efter, at efterreguleringskravet var fastslået, jf. den dagældende § 35, stk. 3.

Det er ubestridt, at myndighederne ikke inden rimelig tid efter, at efterreguleringskravet var fastslået, har varslet konsekvensændring af selskabets skatteansættelser for 1998 og 1999.

Det forhold, at SKAT ikke har udnyttet de lovfæstede muligheder for at gennemføre forhøjelserne i skatteansættelserne for 1998 og 1999, kan ikke føre til, at forhøjelserne i stedet kan henføres til det år, i hvilket tilbagebetalingskravet er endelig fastslået. Det forhold, at selskabet ikke af egen drift inden udløbet af ovennævnte frister har begæret ansættelserne for 1998 og 1999 genoptaget med henblik på de nævnte forhøjelser, ændrer ikke derved.

Den påklagede forhøjelse af selskabets skatteansættelse for 2003 nedsættes derfor i overensstemmelse med påstanden.