

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 10925 af 16/05/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. periodisering af forudbetalt løn

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-03684

Landsskatteretskendelse vedr. periodisering af forudbetalt løn

Resumé

En finansiell virksomheds forudbetaling af løn for januar 2004 udbetalt i december 2003 kunne ikke fradrages i indkomståret 2003, idet forholdet ikke ansås for omfattet af den administrative praksis vedrørende forudbetalte driftsomkostninger vedrørende flere indkomstår.

Klagen vedrører periodisering af forudbetalt løn.

Landsskatterettens afgørelse

Skattemyndigheden har ikke anset forudbetalt løn for januar 2004 på 35.725.189 kr. udbetalt i december 2003 for fradragsberettiget i indkomståret 2003.

Landsskatteretten stadfæster skattemyndighedens afgørelse.

Sagens oplysninger

A A/S beskæftiger sig med finansiell virksomhed. Selskabet er sambeskattet med datterselskaberne B A/S og C A/S. Selskabet har ultimo 2003 haft 1.100 ansatte medarbejdere. Alle selskabets ansatte medarbejdere ligesom samtlige koncernens ansatte er forudlønnede.

For indkomståret 2003 har selskabet selvangivet skattepligtig indkomst med 155.622.883 kr. Selskabets sambeskattede indkomst er selvangivet til 94.479.070 kr. efter underskudsfræmførelse.

Ved indsendelse af selskabets selvangivelse har selskabet ikke medregnet fradrag for forudbetalte lønninger for januar 2004 på 35.725.189 kr. forudbetalt i december 2003 i selskabets indkomstopgørelse for indkomståret 2003. Efterfølgende har selskabet anmodet skattemyndigheden om ændring af selskabets skatteansættelse for indkomståret 2003, sådan at fradrag for de ovennævnte forudbetalte lønninger skulle medtages i selskabets indkomstopgørelse for indkomståret 2003. Skattemyndigheden har herefter i overensstemmelse med selskabets anmodning og nye opgørelse af skattepligtige indkomst for 2003 nedsat selskabets indkomst i den første årsopgørelse, som selskabet modtog i 2004.

Skattemyndighedens afgørelse

Som følge af SKM2003.447.LSR kan forudbetalte udgifter, der vedrører flere indkomstår, men højst 12 måneder, fradrages i betalingsåret. Der skal således ikke periodiseres.

Det er således en forudsætning, at udgiften vedrører flere indkomstår, for at udgiften er sammenlignelig med SKM2003.447.LSR og TSS-Cirkulære 2004-6.

I det konkrete tilfælde, er der fradraget lønudgifter for januar måned, som forudbetales i december året før.

Løn for januar måned, der forudbetales i december måned året før, er en driftsudgift, der i det hele vedrører det følgende indkomstår og derfor først kan fratrækkes i dette år. De forudbetalte lønninger er ikke en omkostning, der vedrører flere indkomstår, hvilket er en forudsætning for fradragsretten.

Det er SKAT's opfattelse, at på trods af, at der er en retlig forpligtelse til at afholde udgiften i december 2003, så vedrører udgiften i det hele det følgende indkomstår, hvorfor udgiften først anses at være fradragsberettiget i 2004.

Klagerens påstand og argumenter

Der skal godkendes fradrag for forudbetalte lønninger med 35.725.189 kr.

Skattelovgivningen indeholder ikke overordnede regler om periodisering. Det nærmeste man kommer en sådan regel, er bestemmelsen i statsskattelovens § 6, stk. 1 litra a, hvorefter der ved indkomstopgørelsen kan foretages fradrag for de udgifter, som i årets løb har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. På baggrund heraf er det fast antaget, at såvel indtægter som udgifter skal henføres til den periode, som de vedrører.

Når det gælder forudbetalte driftsomkostninger, har der imidlertid altid gældt en undtagelse.

Af ligningsvejledningen for årene 1978 - 1998 (i alt 21 år) fremgår således følgende af afsnit E.A.3.2:

»Udgifter, der er fradragsberettigede, kan normalt fradrages, når der er opstået en retlig forpligtelse til at afholde udgiften.

(...)

Hvor der foreligger en forudbetaling for en flerårig periode, kan udgiften ikke fratrækkes i betalingsåret, men skal afskrives over vedkommende periode.«

Begrebet »flerårig periode« var ikke nærmere defineret, men generelt fortolkede man det anførte derhen, at der ved indkomstopgørelsen kunne foretages fradrag for forudbetalte driftsomkostninger, hvis blot disse ikke dækkede en periode på over 12 måneder. Se i denne forbindelse afgørelserne TfS 1995.764 og TfS 1996.227.

I 1999 var der imidlertid en ligningsmyndighed, som rejste tvivl om denne fortolkning. Det skete i en sag vedrørende et vognmandsfirma, som i sine regnskaber for indkomstårene 1996-98 havde fratrullet forudbetalte udgifter til vægtafgift og forsikring. Ligningsmyndigheden gjorde i sagen gældende, at firmaet kun kunne fratrække den del af udgifterne, som kunne henføres til de enkelte år.

Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, der ved en ikke-offentliggjort kendelse af 3. november 2000 gav vognmandsfirmaet medhold. Dette skete med henvisning til, at der efter fast administrativ praksis godkendes fradrag for forudbetalte omkostninger, hvis blot disse ikke dækker en periode på over 12 måneder.

Denne afgørelse tog skattemyndighederne til efterretning i den forstand, at man accepterede, at praksis hidtil havde haft dette indhold. Skattemyndighederne ønskede imidlertid at ændre denne praksis med fremadrettet virkning.

Ved udgivelsen af ligningsvejledningen for indkomståret 1999 - hvilken vejledning udkom i marts 2000 - var teksten i afsnit E.A.3.2 således ændret til følgende:

»Det følger af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at der skal sondres mellem udgifter, der kan fradrages i deres helhed i indkomståret og fradragsberettigede udgifter, der skal fordeles over flere indkomstår (ordinær afskrivning).

En erhvervsmæssig udgift, der tjener til at erhverve, sikre eller vedligeholde virksomhedens indkomst, skal således periodiseres i det omfang udgiften kan henføres til flere indkomstår. Vedrører en afholdt driftsomkostning i det hele et senere indkomstår, skal udgiften fradrages i dette senere indkomstår.«

(...)

»En forudbetalt udgift, der fradrages efter SL 6a stk. 1, litra a skal periodiseres i det omfang udgiften kan henføres til flere indkomstår. For aftaler, der ikke vedrører en flerårig periode, kan periodisering dog undlades, hvis forudbetalingen vedrører en periode, der påbegyndes senest den 1/4 2000.«

Sidstnævnte »overgangsregel« fremgår tillige af en af Told- og Skattestyrelsen den 21. august 2000 udsendt meddelelse (TfS 2000, 703) om praksisændringen.

Med denne meddelelse i hånden tog ligningsmyndighederne i 2002 endnu en gang fat i det tidligere omtalte vognmandsfirma. Denne gang for indkomståret 2001, hvor firmaet på samme måde som i tidligere år havde fratrullet forudbetalte udgifter til vægtafgift og forsikring. Myndighederne nægtede igen fradrag for disse udgifter og henviste nu til den udmeldte praksisændring. Vognmandsfirmaet var imidlertid ikke

til sinds at bøje sig og klagede for anden gang til Landsskatteretten. Firmaet gjorde her gældende, at skattemyndighederne ikke bare kunne ændre en langvarig praksis ved at udsende en meddelelse om det. Hvis myndighederne ønskede at ændre praksis måtte det ske ved lov.

Ved en kendelse af 28. august 2003 - offentliggjort som SKM2003.447.LSR - gav Landsskatteretten firmaet medhold. Dette skete med følgende begrundelse:

»I henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, fradrages. Det er i praksis anerkendt, at forudbetalinger, der maksimalt dækker 12 måneder, ikke skal periodiseres. Landsskatteretten nedsætter følgelig den påklagede forhøjelse i overensstemmelse med selskabets påstand.«

På baggrund af kendelsen udsendte Told- og Skattestyrelsen herefter et genoptagelsescirkulære. I cirkulæret anføres til sidst:

»Kendelsen betyder en tilbagevenden til den oprindelige praksis fra før 1. april 2000, således at forudbetalinger, der maksimalt dækker 12 måneder, ikke skal periodiseres, men kan fratrækkes straks i betalingsåret.«

Når SKAT således alligevel har nægtet fradrag for de i denne sag forudbetalte lønninger skyldes det, at skattemyndighederne under forløbet af sagerne vedrørende vognmandsfirmaet har justeret deres synspunkt derhen, at de godt nok godkender fradrag for forudbetalte omkostninger, der ikke dækker en periode på 12 måneder, men de stiller nu krav om, at udgiften skal vedrøre 2 indkomstår. Hvis en forudbetalt udgift i sin helhed vedrører et efterfølgende år godkendes der ikke fradrag.

Synspunktet begrundes med, at sådan har det altid været. Skattemyndighederne mener altså, at det også efter den oprindelige praksis var et krav, at udgiften vedrørte mere end et år.

Dette er imidlertid ikke rigtigt.

Kravet fremgår som nævnt ovenfor første gang af ligningsvejledningen for indkomståret 1999, der udkom i starten af år 2000, og har været gentaget hvert år siden da.

Særligt interessant er Ligningsvejledningen for 2004, der udkom i 2005. Altså efter at Landsskatteretten for anden gang havde givet vognmandsfirmaet med den forudbetalte vægtafgift og forsikring medhold. I ligningsvejledningen for dette år anføres nemlig efter afsnittet om, at der ikke godkendes fradrag for forudbetalte omkostninger, hvis disse udelukkende vedrører et senere indkomstår - at Landsskatteretten dog i en konkret sag - vognmandssagen - har fastslået, at forudbetalinger, der maksimalt dækker 12 måneder, ikke skal periodiseres.

Anvendelse af ordet »dog« kan vanskeligt forstås anderledes, end at skattemyndighederne selv opfattede Landsskatterettens kendelse som en tilsidesættelse af det beskrevne.

Endnu mere interessant er Ligningsvejledningen for 2005. Her er der nemlig foretaget en lillebitte ændring i teksten vedrørende Landsskatterettens kendelse om vognmandsfirmaet. Nu anføres det nemlig, at Landsskatteretten har fastslået, at forudbetalinger, der vedrører flere indkomstår, men højst 12 måneder, ikke skal periodiseres. En tilføjelse på 4 ord, men ikke nogen ligegyldig tilføjelse. Det fremstilles nemlig som om, at Landsskatteretten har taget stilling også til dette spørgsmål. Som det fremgår ovenfor, er dette imidlertid ikke rigtigt.

Sammenfattende er det således vores klare opfattelse, at myndighedernes begrundelse i denne sag hverken har støtte i deres egne tidligere ligningsvejledninger, i Landsskatterettens kendelse (SKM2003.447.LSR) eller i deres eget genoptagelsescirkulære.

Hertil kommer, at synspunktet i øvrigt har den konsekvens, at den fører til en urimelig forskelsbehandling. I tilfælde, hvor der fx den 30/11 foretages forudbetaling af husleje for 12 måneder, har myndighederne således intet at indvende imod, at der i betalingsåret foretages fradrag for de 11 måneders husleje, der vedrører det efterfølgende indkomstår. Hvis der derimod foretages en tilsvarende betaling af husleje den

31/12 godkendes der i betalingsåret ikke fradrag for nogen del overhovedet. Dette forekommer ganske urimeligt.

Myndighedernes argumentation fremstår mest af alt som forsøg på at begrænse virkningerne af den praksis, som de selv har skabt. Dette kan ikke tiltrædes. Hvis myndighederne finder den langvarige praksis forkert eller uheldig, må de ændre den ad lovgivningens vej.

Det kan oplyses, at spørgsmålet har væsentlig økonomisk betydning ikke blot for selskabet og dets datterselskaber, men for hele branchen.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Skatteydere kan fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det fremgår af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

De omhandlede lønudgifter vedrører i det hele indkomståret 2004.

Hovedreglen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er den, at der er fradragsret for driftsudgifter i det år, driftsudgiften vedrører. Da de omhandlede lønudgifter i det hele vedrører indkomståret 2004, kan der ikke indrømmes fradrag herfor i indkomståret 2003.

Fradrag kan heller ikke indrømmes efter gældende administrativ praksis for forudbetalinger. Efter denne praksis skal forudbetalinger række ind over to indkomstår og må ikke dække en periode på mere end 12 måneder. Da selskabet ikke opfylder betingelserne herfor kan fradrag som følge heraf ikke ske i indkomståret 2003.