

Udskriftsdato: 26. december 2025

KEN nr 9656 af 14/12/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. periodisering af indtægter og udgifter fra deposita

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-01503

Landsskatteretskendelse vedr. periodisering af indtægter og udgifter fra deposita

Resumé

Et selskabs indtægter og udgifter fra deposita i forbindelse med køb og salg af renoverede enheder(reservedele) til biler skulle periodiseres på fakturerings tidspunktet og ikke først ved eventuel manglende returnering.

Klagen vedrører periodisering af selskabets indtægter og udgifter fra deposita i forbindelse med selskabets køb og salg af renoverede enheder. Der er uenighed om, hvorvidt deposita skal indtægtsføres på fakturerings tidspunktet eller først ved manglende returnering 24 måneder efter.

Landsskatterettens afgørelse

Skattepligtig indkomst

Indkomståret 2005

Indtægtsførsel af »depositabeløb«

Ikke godkendt skattemæssig tilbageførsel af indtægter ved »depositasalg« (75 %-andel af de samlede »depositaforpligtelser«). Den akkumulerede værdi ultimo 2005 udgør 32.523.222 kr.

Beløb, som ikke er indtægtsført, hverken regnskabsmæssigt eller skattemæssigt, hvilket vil sige den akkumulerede værdi ultimo 2005 af de passiverede »depositaforpligtelser« (25 %-andelen af de samlede »depositaforpligtelser«) skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 10.841.074 kr. Regulering udgør i alt 43.364.296 kr.

Indtægts- og udgiftsførsel vedrørende erhvervet »deposita« og ved »videresalg« heraf

Manglende skattemæssig udgiftsførsel af erhvervet »deposita« ved varekøb -3.146.098 kr.

Manglende skattemæssig indtægtsførsel af passiverede »deposita« fra videresalg udgør 1.194.407 kr. Regulering i alt (beløbet er rettet for slåfejl) -1.951.691 kr.

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse på 41.412.605 kr. med 32.611.514 kr. til 8.801.091 kr.

Indkomståret 2006

Indtægtsførsel af »depositabeløb«

Ikke godkendt skattemæssig tilbageførsel af indtægter ved »depositasalg« (75 %-andel af de samlede »depositaforpligtelser«) skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 13.632.390 kr.

Beløb som ikke er indtægtsført, hverken regnskabsmæssigt eller skattemæssigt, hvilket vil sige stigningen fra primo til ultimo i passiverede »depositaforpligtelser« (25 %-andelen af de samlede »depositaforpligtelser«) skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 4.544.130 kr.

Indtægts- og udgiftsførsel af erhvervet »deposita« og ved »videresalg« heraf

Manglende skattemæssig udgiftsførsel af erhvervet »deposita« ved varekøb -796.487 kr. (beløbet er rettet for slåfejl).

Manglende skattemæssig indtægtsførsel af passiverede »deposita« fra videresalg udgør 700.826 kr. Regulering i alt -95.661 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Indkomståret 2007

Indtægtsførsel af »depositabeløb«

Ikke godkendt skattemæssig tilbageførsel af indtægter ved »depositasalg« (75 %-andel af de samlede »depositaforpligtelser«) skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 10.366.578 kr.

Beløb som ikke er indtægtsført, hverken regnskabsmæssigt eller skattemæssigt, hvilket vil sige stigningen fra primo til ultimo i passiverede »depositaforpligtelser« (25 %-andelen af de samlede »depositaforpligtelser«) skal medregnes til den skattepligtige indkomst med 9.061.905 kr.

Indtægts- og udgiftsførsel af erhvervet »deposita« og ved »videresalg« heraf

Reduktion af den skattemæssige udgiftsførsel af erhvervet »deposita« ved varekøb 1.544.552 kr.

Manglende skattemæssig indtægtsførsel af passiverede »deposita« fra videresalg 603.809 kr.

Regulering i alt 2.148.361 kr.

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse på 21.576.844 kr. med 5.600.953 kr. til 15.975.891 kr.

Sagens oplysninger

Selskabet blev etableret i 1979. I 1983 flyttede selskabets administration og lager til en anden by, og siden 1991 er størstedelen af produktionen foregået hos dets datterselskabet, G1, i Polen. G1 producerer udelukkende til selskabet. Fra og med indkomståret 2007 har selskabet desuden fået produceret forskellige enheder på en fabrik i Slovakiet tilhørende søsterselskabet G2. Denne fabrik producerer også udelukkende til selskabet.

Selskabets aktionærer er aktionærvirksomheden G3 ApS, i indkomstår 2005, 2006 og 2007 og aktionær G4 A/S, i indkomstårene 2006 og 2007.

Selskabets regnskabsperiode løber fra 1. juli til 30. juni. Selskabet var ikke sambeskattet med andre koncernselskaber i indkomståret 2005. I indkomståret 2006 var selskabet sambeskattet med aktionær G3 ApS, der er administrationsselskab, med G5 ApS, G6 ApS, G4 A/S, G7 A/S og G8 ApS.

Den 1. april 2007 overtog selskabets hovedaktionær G4 A/S aktiekapitalen i selskabet G9 A/S. Hovedaktiviteten i selskabet G9 A/S var renovering og salg af startere og generatorer til biler. G9 A/S har samme dato overdraget kundedatabase og »depositaforpligtelserne« til selskabet.

Selskabets hovedaktivitet er handel med autoelektriske reservedele samt renovering og salg af startere og generatorer m.v. primært til bilindustrien såvel på det danske som på det udenlandske marked. Genanvendelse af bilreservedele muliggøres ved at renovere (re-fabrikere) startere, generatorer, calipre m.m. til biler og sælge disse til autoreservedelsgrossister i hele Europa.

Fra 2004 blev produktområdet udvidet med et komplet program af hydrauliske og manuelle tandstænger samt styrehuse.

For regnskabsperioden 2004/2005 - 2006/2007 foreligger bl.a. følgende nøgletal:

	2004/20 05	2005/20 06	2006/20 07
Omsætning	86.005.8 85	115.108. 108	144.040. 004
Resultat før skat	8.604.25 4	15.838.7 92	8.329.44 9
Balancesum	88.575.0 69	136.118. 147	176.427. 790
Skattepligtig indkomst	327.804	-3.697.4 44	-21. 917.091
Antal ansatte	35	36	44

Selskabet renoverer og sælger årligt ca. 400.000 enheder. Som råvare anvendes indkøbte eller returnerede defekte enheder, »cores«, samt reservedele og indmad, der udskiftes hver gang.

Bilproducenten producerer autoreservedele, f.eks. startere, fra grunden, mens selskabet producerer startere ved, at man delvis genanvender de startere, som udskiftes ved reparation af bilerne, hvis de sendes til selskabet i tjenlig stand.

Når starteren produceres, er selve »starterhuset« støbt i jern, og starterhuset kan genbruges ved, at starteren skilles ad, sandblæses og galvaniseres, således at starterhuset fremtræder som et nyt starterhus med samme tekniske kvaliteter som et nyt, men dog således at starterhuset kan produceres til cirka halvdelen af, hvad det vil koste at nystøbe starterhuset ved nyproduktion.

Den defekte starter, som selskabet får ind, skilles helt ad, dvs. at samtlige sliddele kasseres og erstattes af nye dele, herunder f.eks. kobberspøler, kul, tandhjul og lejer samt andet elektronik.

Resultatet er, at selskabet kan producere en starter, som fremtræder som en ny starter, men som er baseret på en delvis genanvendelse af en defekt starter til en kostpris, som ligger 10-15 % under en nyproduceret enhed.

Der ydes fuld garanti på den renoverede enhed, der i øvrigt fremstår og fungerer som ny.

Re-fabrikation af bildele er en væsentlig del af den europæiske bilindustri, og disse varer anvendes ved reparation af alle bilmærker. Firmaets største konkurrenter er firma G10, firma G11 og firma G12.

I forbindelse med selskabets renovering og videresalg af startere og generatorer m.v. anvender selskabet et »depositasystem«. Selskabet har i alt ca. 6.000 varenumre og tilhørende cores, som cirkulerer, og de forskellige cores har forskellige »depositabeløb«.

Ved selskabets salg af en starter/generator m.v. sker der dels udfakturering af »renoveringsydelsen«, dels bliver der udfaktureret et »depositabeløb« vedrørende »hylstrene« (cores) til starternes/generatorernes »indmad« (hos selskabet benævnt »depos«). Samtidig registreres salget i selskabets »depos-bank«.

Twisten i sagen går på, om selskabet skal indtægtsføre depositumforpligtelserne modtaget fra kunderne tidligere end i den måned, hvor returneringsperioden udløber.

De omhandlede »depositabeløb« (»depos-beløb«) bliver debiteret på debitor-kontoen og desuden bogført (krediteret) på enten konto X1 »faktureret depositum indland« eller konto X2 »faktureret depositum udland«. I relation til selskabets bogholderi er der tale om to status-konti.

Depos-bank-systemet fungerer som en »bank«, hvori der registreres både indgående og udgående transaktioner med cores og »depositabeløb«.

Hvis kunden inden for de efterfølgende 2 år tilbageleverer et tilsvarende »hylster« (cores), krediteres kunden det tidligere opkrævede »depositabeløb« i form af en kreditnota, hvor der specificeres, hvilke enheder der er returneret. Kundens returnering medfører en kreditering på kundens konto og debitering på en af kontiene konto X1 eller konto X2.

For at kunden kan få krediteret »depositabeløbet« indenfor 2 års fristen skal følgende betingelser være opfyldt:

»1) Returenheden skal fremtræde som da den blev afmonteret dvs. uåbnet. Adskilte og/eller ukomplette enheder med skader på aksel eller flange accepteres ikke.

2) Rotor/anker skal kunne dreje frit.

3) Enheden må ikke være brændt eller saltvandsskadet.

4) Enheden skal på enhver måde, elektrisk såvel som mekanisk, svare til eller erstatte den leverede.«

Værdiansættelsen af »depositabeløb« sker med et beløb, der skal kunne tilskynde kunden til at returnere de defekte cores. Da råvaren i selskabets produkt er den defekte core, er selskabets forretningskoncept afhængig af, at de defekte cores returneres.

Selskabet har oplyst, at hovedparten af de af selskabet solgte cores kommer tilbage til selskabet indenfor 5-9 måneder, hvorfor »depositagælden« efterfølgende tilbagebetales til kunden.

Ifølge selskabet udlignes ca. 85 % af »depositaforpligtelserne«. De resterende 15 % indtægtsføres skattemæssigt af selskabet på det tidspunkt, hvor der er forløbet 24 måneder.

Hvis en kunde tilbageleverer cores efter 2 års fristens udløb, har denne ikke ret til refundering af tidligere erlagt »depositabeløb«. Kunden vil dog kunne erhverve en tilsvarende nyrenoveret enhed uden at betale »deposita« herfor, dvs. at »depositabeløbet« bliver ansat til 0 kr. Kunden vil heller ikke kunne modtage »depositabeløb« inden for den nye 2 årige tilbagebetalingsfrist. Samme procedure anvendes, hvis en kunde tilbageleverer en vare, som selskabet ikke har solgt.

I depos-banken findes også registrering vedrørende kunders indleverede cores, som giver kunden ret til udlevering af cores uden deposita. Kunden kan således have »et indestående i depos-banken«, som giver ret til fremtidig udlevering af cores uden betaling af deposita.

Selskabet anmodede den 30. august 1990 kommunen Y om at nedsætte de selvangivne skattepligtige indkomster for regnskabsårene 1987/88 og 1988/89 (svarende til skatteårene 1989/90 og 1990/91), idet selskabet ved en fejl havde medregnet deposita i omsætningen. Ifølge det oplyste imødekom kommunen Y anmodningen ved afgørelse af 5. november 1990. Selskabet har oplyst, at det efterfølgende har lavet den skattemæssige opgørelse i overensstemmelse hermed.

Selskabets regnskabsmæssige behandling af de løbende registrerede »depositabeløb« opdeles ultimo indkomståret i to dele. 75 % af årets tilgang af registrerede »depositaforpligtelser« indtægtsføres via modregning i vareforbrug (konto X3), mens de resterende 25 % af årets tilgang af registrerede »depositaforpligtelser« passiveres i balancen og indgår sammen med primopassiveringen i note 11 i årsrapporten. I noten er der anført følgende:

»Der påhviler selskabet en tilbagebetalingsforpligtelse for modtagne deposita fra kunder betinget af og i samme takt, at kunderne tilbageleverer reservedelsombytningsenhederne, benævnt cores.

Den samlede tilbagebetalingsforpligtelse udgør, DKK 97,6 mio., hvoraf DKK 24,4 mio. er vist som hensatte forpligtelser på balancen.«

Ifølge selskabet har denne praksis været anvendt i mange år for at sikre, at selskabets løbende drifts- og likviditetsudvikling og driftsresultater var synkrone. Selskabets praksis er således en erfaringsbaseret bogføring af en række udsving i corepriser, spildprocenter, skrotværdier og »depositabeløb«. Denne praksis er årligt blevet kontrolleret op imod ultimobalancens corebeholdning vurderet til nettorealiseringsværdi.

Endvidere foretages der en løbende indtægtsførsel af forældelsesbeløb vedrørende de »depositaforpligtelser« (forpligtelser til at kreditere kunder »depositabeløb«), som bortfalder på grund af, at kunden ikke har tilbageleveret tilsvarende cores inden udløbet af 2 års fristen.

I selskabets drift foretages således tre transaktioner ved behandling af »depositaforpligtelser«:

»a) Generelt ved salg:

Krediteres depositakonto - og kundekonto debiteres.

Ved stigning på depositakonti - Medregnes 75 % af stigningen til den regnskabsmæssige indtægt.

b) Generelt ved køb/tilbagelevering

Debiteres depositakonto - og kundekonto krediteres.

Ved fald på depositakonti - fratrækkes 75 % heraf ved opgørelsen af regnskabsmæssigt resultat.

c) Ved forældelse (udløb af 2 års - returneringsperioden)

Debiteres deposkonto - og driftskonto 58 under vareforbrug (i 2007: konto X4) krediteres.«

Selskabet har ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretaget tilbageførsel af regnskabsmæssige indtægter vedrørende den del af »depositaforpligtelserne« (75 %-reguleringen), som selskabet har

medregnet i driftsresultatet. Dette betyder, at selskabet skattemæssigt alene indtægtsfører udfakturerede »deposita« ved »forældelse« efter 24 måneder.

Selskabet behandler depositaforpligtelserne skattemæssigt som en gældspost indtil det tidspunkt, hvor selskabet eventuelt erhverver retten til et specifikt depositabeløb - dvs. når ejendomsretten overgår til selskabet, hvilket sker, når kunden ikke har opfyldt sin forpligtelse til at returnere en specifik core inden for 24 måneder i renoveringstjenlig stand.

Depositum primo og ultimo 2005-2007 ses af nedennævnte tabel:

1	2	3a	3b	3c	3d	3e	4
Regnskabsår	Indkomstår	Saldo konto X1	Saldo konto X2	Saldo konto X5	Saldo konto X7	Saldo konto X8 (anv. i 2007)	Kolonne 3a +3b+3c
2004/05	2005	2.456.966	-45.821.262				-43.364.296
2005/06	2006	1.103.011	-62.553.826				-61.540.815
2006/07	2007	-2.255.764	-73.107.157	-22.425.516	4.800.000	-1.200.000	-97.788.437

5a	5b	7	9	10
75 % af beløb i kolonne 4	25 % af beløb i kolonne 4	Diff. imellem primo og ultimo kolonne 5a	»Forældede« deposita, som »indtægtsføres« (som en reduktion af vareforbruget)	Beløb, som tilbageføres skattemæssigt som en konverteringspost
32.523.222	10.841.074	7.621.590	3.513.952	7.621.590
46.155.611	15.385.204	13.632.390	2.589.518	13.632.390
73.341.328	24.447.109	27.185.707	9.166.425	23.585.903

I forlængelse af selskabets køb af eksterne produktenheder har selskabet videresolgt de købte enheder med eget påført »deposita«. Selskabet bliver i disse tilfælde både kreditor og debitor på samme produktenhed.

I indkomståret 2007 ændrede selskabet den bogføringsmæssige fremgangsmåde ved behandling af de forældede »deposita«.

Det beløb, der hidrører fra de såkaldte »forældede deposita«, på 9.166.425 kr., og som indtægtsføres såvel regnskabsmæssigt som skattemæssigt, svarer til saldoen på konto X3 (forældet depositum).

Denne saldo flyttes til konto X4 (regulering af depositum) ved regnskabsårets afslutning. Det er saldoen på denne konto (X4), i alt 18.935.039 kr., der indtægtsføres som en reduktion af vareforbruget.

Ved selskabets regnskabsmæssige indtægtsførsel (75 %-reguleringen) vedrørende stigning på deposita - konti er der set bort fra de »depositaforpligtelser«, bogført på konto X5, som selskabet har fået overdraget

i forbindelse med overtagelsen af selskabet G9 A/S. I selskabets råbalance er de fra G9 A/S overtagne »depositaforpligtelser« indregnet med værdien 22.425.516 kr. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i 2007 er 75 % af ovennævnte beløb, svarende til 16.819.139 kr., tilbageført.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2007 har selskabet desuden fratrasket et beløb på 2.000.000 kr. Beløbet fremgår af skateregnskabet, hvor det er benævnt »Indregning af ej ankomstregistrerede cores på egenkapitalen«.

Det nævnte fradrag er begrundet med, at man har konstateret, at selskabet pr. 30. juni 2007 (ultimo regnskabsåret 2006/2007) har fået tilbageleveret (»købt«) et betydeligt antal cores, som ikke er blevet registreret (af selskabet kaldet »ankomstregistreret«) i selskabets varemottagelse. Dette betyder også, at man ikke har fået udstedt de kreditnotaer vedrørende de modtagne cores, som man ville have gjort, hvis de omhandlede cores var blevet registreret ved leveringen.

I ledelsens beretning i selskabets årsregnskab for 2007 er justeringen beskrevet således:

»Indregning af ej ankomstregistrerede cores

Selskabet har tidligere fejlagtigt ikke indregnet selskabets beholdning af ej ankomstregistrerede cores. I overensstemmelse med de danske regnskabsvejledninger har selskabet valgt at indregne den regnskabsmæssige konsekvens heraf på primo egenkapitalen 2005/06.

Den samlede virkning af indregningen er en påvirkning af resultat før skat på TDKK 0, og årets resultat på TDKK 0. Egenkapitalen pr. 1. juli 2005 reduceres med TDKK 1.500 og TDKK 1.500 pr. 30. juni 2007.«

Selskabet har pr. 30. juni 2007 haft et (»ikke-bogført«) varekøb på 4.800.000 kr. De »ej-ankomstregistrerede« cores har en værdi (som varelager) på 1.600.000 kr.

Når selskabet ikke har efterspurgt cores på lager, må virksomheden med henblik på videresalg selv erhverve de manglende cores hos andre leverandører. Der er tale om handelsvarer, som videresælges uden forarbejdning.

Selskabets coreleverandører benytter tilsvarende »depositsystemer« som selskabet. Selskabet betaler således selv »deposita« ved erhvervelse af eksterne cores. Samtidig modtager selskabet en kreditnota, når en tilsvarende core tilbageleveres indenfor leverandørens tilbagebetalingsperiode.

Udgiften til de betalte depasita til leverandører har selskabet valgt at aktivere i balancen på konti X9, X10 og X11. Der er afholdt følgende udgifter ved »depositaekøb«, som er aktiveret på nedennævnte konti:

1	2	3	4	5	6	7	8
Regnskabsår	Indkomstår	Leverandør depositum konto X9	Depositum G11 konto X10	Reservation lev. Depos. konto X11	Konto X12	Samlet aktiveret i balance (kolonne 3+4+5+6)	Faktureret depasita G11, styretøj, konto X6
2003/2004	2004	662.094	0	-62.150		599.944	9.280
2004/2005	2005	2.943.771	264.479	-62.150		3.146.100	1.194.407
2005/2006	2006	2.010.952	1.993.785	-62.150		3.942.587	1.895.233
2006/2007	2007	937.091	2.123.094	-662.150	-5.426	2.398.035 (rette-	2.499.042

						lig 2.392.60 9)*	
--	--	--	--	--	--	------------------------	--

*Difference til 2006:1.544.552 kr. (rettelig 1.549.978 kr.)

SKATs afgørelse

SKAT har anset selskabet for skattepligtig af modtagne deposita på det tidspunkt, hvor deposita faktureres kunden. Selskabet kan i øvrigt fratrække den udgift, der afholdes i forbindelse med, at kunden tilbageleverer den defekte core, på det tidspunkt, hvor der udstedes kreditnota. Endvidere har SKAT anset udgifter til deposita betalt til leverandører for fradragsberettiget på købstidspunktet. Endelig har SKAT for indkomståret 2007 godkendt fradrag for deposita-beløb af ej ankomstregistrerede cores.

Selskabet har erhvervet ret til salgsvederlaget (det udfakturerede beløb) inkl. »depositabeløbet« i det år, hvor der er sket salg og levering, jf. statsskattelovens § 4 og købelovens § 17.

Det er SKATs opfattelse, at den således opnåede »retserhvervelse« i relation til statsskattelovens § 4, efter en konkret vurdering på baggrund af de faktiske forhold og omstændigheder, må anses for at være »endelig og ubetinget« i en sådan grad og af en sådan karakter, at selskabet herved er forpligtet til at indtægtsføre hele salgsvederlaget (inkl. det såkaldte »depositumbeløb«) på udfaktureringstidspunktet. Ejendomsretten til den afståede enhed (såvel core som »indmad«) anses såvel civilretligt som skatteretligt for at være overgået til kunden ved leveringen. Den afståede enhed udgår samtidig af selskabets varelager.

SKAT anser »depositummet« som en integreret del af salgsprisen, idet formålet er at sikre fremtidige varelager. Det må derfor lægges til grund, at selskabets salgspriser i en situation uden dette retursystem ville være tilsvarende højere, så selskabet dermed ville være i stand til at købe sine råvarer hos ophuggere m.fl. og samtidig beholde samme avance og indtjening. Dette fører til, at den del af salgsprisen, der kaldes »deposita«, skal indtægtsføres sammen med betalingen for renoveringsydelsen.

Når selskabet lægger et såkaldt »deposita« på ved salg af en starter eller generator, er det ikke med henblik på at sikre, at selskabet får netop denne starter eller generator retur, men derimod en tilsvarende enhed med henblik på at sikre selskabets fremtidige leverancer af »råvarer«.

At der ikke er tale om et depositum, som dette begreb normalt forstås, underbygges endvidere af, at et depositum pr. definition knytter sig til et lejeforhold, hvilket der notorisk ikke er tale om her, idet ejendomsretten til den enhed, der købes, tilkommer slutbrugeren (bilens ejermand), ligesom selskabet ikke tager brugte enheder tilbage betingelsesløst, men derimod stiller krav til enhedens tilstand.

Det er SKATs synspunkt, at selskabets betingede pligt til at tilbagekøbe tidligere solgte cores ikke betyder, at der i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er hjemmel til med virkning for den skattepligtige indkomst at foretage nogen form for hensættelse (jf. de gældende principper om garantihensættelser). Udgifterne ved tilbagebetaling af deposita kan først fratrækkes i det år, hvor cores tilbageleveres til selskabet, og forpligtelsen til at udbetale pant aktualiseres, jf. statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a. Det er SKATs opfattelse, at der er tale om en hensættelse til returvarer/senere varekøb, og at dette er et led i den almindelige drift. Fradrag for udgiften i denne forbindelse skal derfor henføres til det tidspunkt, hvor cores rent faktisk modtages fra kunden.

SKAT har henvist til Vestre Landsrets dom af 7. juni 1999, TfS1999.547.VL, om fradrag for hensættelser i relation til returvarer. Ifølge SKAT kan afgørelsen anvendes analogt i denne sag. Selskabet har på samme måde påtaget sig en forpligtelse til at tage solgte enheder retur under visse betingelser. Endvidere giver afgørelsen en god forståelse af, hvornår indtægter og udgifter skal indregnes i indkomstopgørelsen, når handelsforholdet vedrører flere indkomstår.

SKAT har vedrørende SKM2002.75.LSR bemærket, at ejendomsretten til flasker og kasser tilkom bryggeriet. Det er SKATs holdning, at »pantet« i sagen netop er relateret til en sikring af bryggeriernes ejendomsret til et anlægsaktiv. I selskabets situation er anvendelsen af »deposita« en sikring af fremtidige vareleverancer med henblik på videresalg (omsætningsaktiv). Selskabets solgte startere og generatorer tilfalder kunden, når der er sket levering, idet både risiko og ejendomsret er overgået til erhververen.

SKAT har desuden anført, at der ikke kan ske adskillelse i et hovedprodukt (renoveringsydelsen) og emballage (hylstret). SKAT er af den opfattelse, at der er tale om et samlet produkt, altså coren (»hylstret«) og »indmaden« heri, således at en core efter SKATs opfattelse ikke har karakter af »emballage« i lighed med f.eks. en flaske, en kasse eller en palle. Selv hvis det kan lægges til grund, at der kan ske en sådan adskillelse, vil dette medføre samme konklusion, idet emballagen anses som et omsætningsaktiv, der følger varen ved levering. Emballage bliver medregnet på køberens varelager og udtages ved senere tilbagelevering, jf. TfS1999.474.LSR.

Ifølge Ligningsvejledningen afsnit E.B.2.6.1.1 og E.B.2.6.1.2 er emballage, som køber erhverver i forbindelse med købet af produktet, dennes ejendom og skal indregnes i aktivmassen. Det afgørende element skal fortolkes efter de formueretlige regler, herunder købeloven. Ifølge købelovens § 17, stk. 1, har sælger ejendomsretten og dermed risikoen for varens beskaffenhed, indtil der er sket levering.

SKAT har lavet følgende ændringer, som er fordelt dels på de enkelte indkomstår, dels ud fra hvorledes selskabet regnskabsmæssigt og skattemæssigt har behandlet de omhandlede »depositaforpligtelser«:

	2005	2006	2007	I alt
Ikke godkendt skattemæssig tilbageførsel af indtægter ved »depositasalg« (75 %-andel af de samlede depositaforpligtelser), jf. statsskattelovens §§ 4 og 6, stk.1, litra a..	32.523.2 22	13.632.3 90	10.366.57 8	56.522.19 0
Godkendt fradrag vedrørende ej ankomstregistrerede cores, jf. statsskattelovens § 6a, stk. 1, litra a (75 % af kr. 4.800.000).	0	0	-3.600.00 00	-3.600.00 0
Ikke godkendt skattemæssig tilførsel af »depositabeløb« overtaget fra G9 A/S, jf. statsskattelovens §§ 4 og 6, stk. 1, litra a (75 % af kr. 22.425.516), da beløbet ikke er indtægtsført rent regnskabsmæssigt (...)	0	0	16.819.13 9	16.819.13 9
Manglende skattemæssig indtægtsførsel af passiverede depasita fra varesalg (25 %-andel af de samlede depositaforpligtelser), jf. statsskattelovens §§ 4 og 6, stk. 1, litra a (...)	10.841.0 74	4.544.13 0 *)	9.061.466 (rettelig 9.061.905) **)	24.447.10 9
Samlet	43.364.2 96	18.176.5 20	32.647.18 3	94.188.43 8

*) 15.385.204 kr. - 10.841.074 kr.= 4.544.130 kr.

**) 24.447.109 kr. - 15.385.204 kr.= 9.061.905 kr.

Reguleringen på 10.366.578 kr. i 2007 er opgjort uden overtagne depositaforpligtelser overtaget fra G9 A/S.

SKAT har ved indstilling til Landsskatteretten efterfølgende reguleret for beholdningen af deposita primo 2005, således at der i 2005 alene indstilles forhøjelse med henholdsvis 7.621.589 kr. og 2.540.529 kr. i modsætning til 32.523.222 kr. og 10.841.074 kr., jf. senere i kendelsen.

SKAT er opmærksom på afgørelsen af den anmodning om genoptagelse, som selskabet indgav i 1990. Afgørelsen blev truffet efter anmodning fra selskabets revisor, hvor denne positivt tilkendegav, at der var tale om »deposita«. Denne information har efterfølgende vist sig ikke at være en fyldestgørende beskrivelse af faktum. Kommunen Y har truffet afgørelse på baggrund af de afgivne oplysninger. Afgørelsen har efter SKATs opfattelse ikke påvirket selskabets efterfølgende dispositioner, og selskabet har ikke lidt noget tab som følge af dette.

SKAT har desuden bemærket, at afgørelsen er truffet af en underordnet myndighed på daværende tidspunkt, og en sådan afgørelse er ikke retsbeskyttet mod senere ændringer af en overordnet myndighed. SKAT er derfor af den opfattelse, at denne afgørelse ikke kan føre til, at selskabet har opnået en retsbeskyttet forventning i relation til de efterfølgende indkomstår.

For så vidt angår regulering af den skattepligtige indkomst ved depositaudgifter til leverandør har SKAT indledningsvis bemærket, at der er tale om den omvendte situation af reguleringen vedrørende depositaandtægter. »Depositatilgodehavender« (»deposita« ved varekøb) medfører, at de aktiverede »deposita« skattemæssigt skal fratrækkes i det indkomstår, hvor renoveringsydelsen/produktenheden erhverves fra den eksterne leverandør.

I forbindelse med selskabets videresalg af den eksterne tilkøbte enhed skal »depositaforpligtelserne« indtægtsføres skattemæssigt i det indkomstår, hvor renoveringsydelsen/produktenheden bliver videre-solgt. Samme princip som ved depositaandtægter skal følges.

SKAT har lavet følgende oversigt over ændringerne, idet det bemærkes, at alene differencen mellem primo- og ultimobeholdningerne er medtaget i 2006 og 2007. SKAT har efterfølgende indstillet forhøjelsen i 2005 reguleret for primobeholdningen, jf. senere i kendelsen:

Depositatilgodehavende	2005	2006	2007	I alt
Manglende skattemæssig udgiftsføring af erhvervet deposita ved varekøb, jf. Statsskattelovens § 6, stk. I, litra a.	-3.146.098	-796.487*	1.544.552	-2.398.033
Depositaforpligtelser				
Manglende skattemæssig indtægtsføring af passiverede deposita fra varesalg, jf. Statsskattelovens § 4.	1.194.407	700.826	603.809	2.499.042
Samlet regulering netto	-1.951.691	-95.661	2.148.361	101.009

*Beløbet på -796.487 kr. er i afgørelsen ved en fejl angivet som -706.487 kr. Der er således en difference på 90.000 kr. Da SKAT i sammentællingen (-796.487 kr. + 700.826 kr.) har anvendt beløbet -95.661 kr., har fejlen ikke haft indflydelse på ansættelsen.

For så vidt angår »ej ankomstregistrerede« cores er det SKATs opfattelse, at selskabet i skattemæssig henseende skal indtægtsføre de såkaldte »depositabeløb« på det tidspunkt, hvor man leverede de renoverede enheder til selskabets kunder, og hvor selskabet foretog en udfakturering. På tilsvarende måde har selskabet fradragsret for de »depositabeløb«, som udbetales til kunderne, når disse afleverer (tilbageleverer)

enhederne inden for 2-års fristen, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Selskabet vil i en sådan situation normalt udskrive en kreditnota til kunden, der har afleveret en sådan enhed, hvorved selskabet på denne måde vil opnå fradraget.

Ifølge SKAT skal det lægges til grund, at selskabet pr. 30. juni 2007 (og pr. 30. juni 2006) har modtaget en række enheder (cores) fra dets kunder, som man af forskellige årsager ikke har fået registreret (af selskabet kaldet »ej-ankomstregistrerede« cores). Dette betyder også, at man ikke har fået udstedt de kreditnotaer vedrørende de modtagne enheder, som man ville have gjort, hvis de omhandlede enheder var blevet registreret på korrekt måde (på det korrekte tidspunkt).

SKAT har ikke fundet anledning til at anfægte de foretagne beregninger og således heller ikke de forudsætninger, der er lagt til grund i denne forbindelse.

SKAT har lagt til grund, at selskabet pr. 30. juni 2007 har haft et (»ikke-bogført«) varekøb på 4.800.000 kr. (svarende til de samlede krediteringer, der i princippet burde have været foretaget hos dets kunder). Endvidere fremgår det, at de »ej-ankomstregistrerede« cores har en værdi (som varelager) på 1.600.000 kr.

Under sagens behandling i Landsskatteretten har SKAT indstillet ansættelsen nedsat som følger:

»(...)

Ved nærlæsning af ovenstående specifikation og sammenholdelse over til SKATs gennemførte ansættelsesændring vil du givetvis falde over en manglende sammenhæng mellem de to opgørelser. Den manglende sammenhæng vedrører SKATs forhøjelse af selskabets selvangivne skattepligtige indkomst for indkomståret 2007 vedrørende »25 %-andelen« af de samlede »depositaforpligtelser«. SKAT har her forhøjet selskabet med kr. 9.061.905 specificeret som forskellen i 25 %-passiveringen henholdsvis ultimo og primo indkomståret:

Hensættelse ultimo indkomståret 2007 (25 % af kr. 97.788.437)	kr. 24.447.109
og primo indkomståret 2007 (25 % af kr. 61.540.815)	kr. -15.385.204
Ansæt forhøjelse af indkomsten for 2007	kr. 9.061.905

Ifølge ovenstående specifikation skulle forhøjelsesbeløbet alene have udgjort:

Hensættelse ultimo indkomståret 2007 (25 % af kr. 75.362.921)	kr. 18.362.921
og primo indkomståret 2007 (25 % af kr. 61.540.815)	kr. -15.385.204
	kr. 3.455.526

Jeg må derfor på SKATs vegne tilkendegive, at vi indstiller selskabets påklagede skatteansættelse nedsat med (kr. 3.455.526 - kr. 9.061.905) = kr. -5.606.379.

Jeg vedhæfter kopi af den ansættelsesændring SKAT herefter samlet set indstiller ansat for indkomståret 2007 vedrørende selskabet G10 A/S og som resulterer i en skattepligtig indkomst på kr. 6.058.911 (mod tidligere ansat kr. 11.665.292).

Den indstillede nedsættelse kan nærmere henføres til den del af »deposita« forpligtelserne selskabet G10 A/S har overtaget fra selskabet G9 A/S - og som selskabet G9 A/S skattemæssigt har medregnet fuldt ud til den skattepligtige indkomst.«

Selskabets påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt principal påstand om, at selskabets skattepligtige indkomst skal nedsættes med 41.412.605 kr. (43.364.296 kr. - 1.951.691 kr.) i 2005, med 17.990.861 kr. (18.176.520 kr. - 95.661 kr. - 89.998 kr.) i 2006 og med 16.782.271 kr. (9.022.104 kr. + 2.148.361 kr. + 5.606.381 kr. + 5.425 kr.) i 2007.

Subsidiært har repræsentanten nedlagt påstand om, at selskabets skattepligtige indkomst i indkomståret 2005 nedsættes med 32.611.513 kr. Dette beregnes ud fra en primosaldo på 33.202.178 kr. pr. 1. juli 2004, hvorfra der fratrækkes et varekøb på 599.945 kr. samt tillægges passiverede deposita på 9.280 kr.

Selskabets repræsentant har gjort gældende, at det skattemæssige retserhvervelsestidspunkt for modtagne »depositabeløb« først indtræder på det tidspunkt, hvor det konstateres, at kunden ikke opfylder sin forpligtelse til at returnere en specifik core i renoveringstjenlig stand inden for 24 måneder. »Depositabeløb« skal da medgå til at lokalisere og genskaffe en tilsvarende core.

Repræsentanten har sammenlignet »depositaforpligtelsen« med et huslejedepositum, som tilfalder udlejer ved lejers misligholdelse. Beløbet bliver dermed anvendt til at reetablere værdien af sit lejemål. Depositata vil således ikke påvirke indkomstopgørelsen.

Selskabet har haft en langvarig handelsmæssig kutyme i forhold til sine kunder om aftaleretligt at indestå for at ville modtage ombytningscoren inden for en 24 måneders periode. Samhandelssystemet med grossister og grossisterne samhandelssystem med slutkunderne (værkstederne) er tilrettelagt med henblik på at sikre, at selskabet fortsat kan opnå cores til videreforarbejdning, således at selskabet kan sælge den ydelse, der består i at renovere den pågældende core.

Skattemæssigt reguleres periodiseringen af indtægter af statsskattelovens § 4, som forsøger at definere, hvorledes »årets indtægter« afgrænses, således at det kan fastslås, hvornår en indtægt skal indtægtsføres.

Lovgivningsmæssigt yder statsskatteloven § 4 ikke megen støtte til denne fortolkning. Derfor får retspraksis og administrativ praksis en særlig betydning, ligesom civilretten på dette område i høj grad vil virke styrende på den skatteretlige beslutning om, hvornår en forpligtelse eller en rettighed er tilpas endelig til, at en udgift eller en indtægt skal indgå i et selskabs skatteopgørelse.

Repræsentanten har henvist til retserhvervelsesprincippet og anført, at hvis man ser på retserhvervelsen, må der tages udgangspunkt i selskabets salgs- og leveringsbetingelser, som er vedtaget af selskabet, og som gælder for selskabets samhandel med grossisterne.

Ifølge repræsentanten opnår selskabet en civilretligt betinget ejendomsret til kundens defekte core, som dog ikke kan håndhæves, før der sker tilbagelevering fra kunden (grossisten). Derudover er der en række kvalitative krav til den tilbageleverede core. Der er således tale om, at selskabet har en betinget ejendomsret til den defekte core. Selskabet kan først håndhæve ejendomsretten, når der er sket levering fra grossisten.

Det er usikkert, hvorvidt grossisten leverer inden for 24 måneders fristen, og hvorvidt den defekte core opfylder kravene for at kunne tages retur.

Erfaringen viser, at hovedparten af cores returneres inden for 5-9 måneder med den konsekvens, at depositagælden tilbagebetales til kunden ved, at kunden krediteres i depos-banken.

Repræsentanten har henvist til U1981.968.H. Af Højesterets dom fremgår, at erhvervsindtægter som hovedregel skal medregnes ved indkomstopgørelsen, når der er erhvervet endelig ret til en bestemt ydelse. I kontraktforhold kan det beskatningsmæssige tidspunkt fastlægges som det tidspunkt, hvor en kontraktpart har udført det, han ifølge den gensidige bebyrdende kontrakt har forpligtet sig til at yde, idet han herved har erhvervet et endeligt og ubetinget krav på en modydelse, der er opgjort eller kan opgøres i penge eller penges værdi.

Det fremgår af Ligningsvejledningen 2008, afsnit E.G.2.1.2.1, vedrørende virksomhedsordningen, herunder beskrivelse af hvilke aktiver, der skal indgå i virksomhedsordningen, at finansielle aktiver som forudbetalt husleje og deposita indgår i virksomheden. Depositata indgår således som aktiver i virksomhedsordningen og påvirker dermed ikke indkomstopgørelsen.

Såfremt selskabets situation blev overført til en personligt ejet erhvervsvirksomhed, ville det ifølge repræsentanten være det samme på passivsiden, således at det depositabeløb, som er modtaget til sikring af returnering af cores, henføres på passivsiden uden om indtægtsopgørelsen.

Repræsentanten har desuden henvist til, at man ikke i et lejeforhold vil indtægtsføre lejers sikkerhedsstillelse i form af forudbetalt husleje eller deposita i takt med, at lejer bruger det lejede, dvs. i takt med den nedslidning, som sker i lejemålet. Man vil først gøre udlejers fordring op på det tidspunkt, hvor lejemålet opsiges af lejer eller ophæves af udlejer på grund af misligholdelse, hvorefter der vil ske et flytteopgør. Den eneste løbende skattemæssige konsekvens af depositummet vil derfor være den forrentning, som udlejer opnår af lejers penge, som skal indtægtsføres på samme måde som de modtagne deposita af selskabet, i det omfang de forrentes.

Landsskatteretten har i SKM2002.75.LSR bemærket, at erhvervsindtægter som hovedregel skal medtages ved indkomstopgørelsen, når der er erhvervet endelig ret til en bestemt ydelse. Hvis retten til en indtægt er betinget, er beskatningstidspunktet afhængigt af betingelsens indhold. Hvis betingelsen har karakter af en formsag, og der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt, indtræder beskatningen allerede på aftaletidspunktet. Hvis betingelsen derimod er af en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført, indtræder beskatning først, når betingelsen er opfyldt.

Landsskatteretten har i afgørelsen henset til, at selskabet var forpligtet til at tage flaskerne retur og betale pant tilbage, og at indkomsten for selskabet således var betinget af, at flaskerne ikke blev returneret. Der var endvidere henset til, at den største del af flaskerne kom retur, og at pantsystemet dermed ikke var en sikker indtægtskilde for selskabet. Derudover var der på en særskilt konto hensat et beløb svarende til selskabets skøn over pant for de flasker, der ville blive returneret til selskabet. Derved var der tilvejebragt det fornødne regnskabsmæssige grundlag til at sikre, at et fradrag for hensættelserne alene havde periodiserende virkning.

Repræsentanten har anført, at der af Landsskatterettens afgørelse kan udledes, at der forelå en forpligtelse til at tage flaskerne retur og tilbagebetale panten, hvilket også er tilfældet i selskabets situation, i det omfang visse betingelser er opfyldt.

Indkomsten for importselskabet var betinget af, at flaskerne ikke blev returneret. Det samme gør sig gældende for selskabet. Selskabet erhverver ejendomsretten til depositabeløbet efter 24 måneder.

Landsskatteretten henså i afgørelsen til, at størstedelen af flaskerne kom retur, og at pantsystemet ikke var en sikker indtægtskilde. For selskabets vedkommende kommer størstedelen af corens retur. Der vil dog være cores, som ikke returneres som følge af defekter eller overskridelse af tidsfristen.

Landsskatteretten havde desuden henset til, at der var en særskilt kontering over pantforpligtelser. For selskabets vedkommende er hele depos-banksystemet ligeledes garant for, at den regnskabsmæssige opgørelse er retvisende.

I Landsskatterettens afgørelse var der alene tale om en periodiserende virkning. I selskabet udbetales de fleste deposita i samme indkomstår, som omlevering sker i, baseret på erfaringstal. Det må lægges til grund, at der i selskabets tilfælde alene er tale om en periodiserende virkning som følge af den usikkerhed, som foreligger vedrørende afviklingen af den endelige aftale. Deadlinen for det økonomiske opgør er fastsat til 24 måneder.

Selvom selskabets system er anderledes end returpantesystemet, agerer selskabet i et aftaleforhold, som er betinget af fremtidige begivenheder, hvor det ikke på forhånd i den enkelte handel kan fastlægges, om den

pågældende individuelle core returneres, om den returneres i beskadiget stand, så den ikke kan renoveres, eller om returneringen sker før eller efter 24 måneders grænsen.

»Returcoren« er ikke emballage, men Landsskatterettens kendelse kan anvendes til forståelse af betingede rettigheders skattemæssige periodisering.

Depositassystemet har været etableret og godkendt af SKAT i 1990. Repræsentanten har bemærket, at det kan være vanskeligt at se den provenumæssige begrundelse for at ændre systemet, idet der nu er tale om et rullende system, som ikke indebærer nogen væsentlig forskydning af den skattepligtige indkomst.

Repræsentanten har desuden bemærket, at modparten i aftalerne angiveligt har aktiveret deres krav på selskabet for ombytningsbeløbet, hvorfor et paradigmeskifte for selskabet i Danmark vil have den betydning, at grossisterne antageligt vil omlægge deres behandling af deposita, således at grossisterne vil blive tilskyndet til at overveje skattemæssigt at udgiftsføre betalingen til selskabet i aftaleåret i stedet for i afviklingsåret.

Selskabet anser det økonomiske og betingede tilbageleveringstilbud som en retlig forpligtelse. Derudover er 24 måneders fristen forretningsmæssigt begrundet, idet man tidsmæssigt tilgodeser grossisterne. På den måde sikrer selskabet en hurtigere afklaring af, om grossisterne vil gøre brug af deres ret og samtidig sikres en større tilbageleveringsvolume. Der er usikkerhed om den endelige konstatering af tab eller gevinst, men selskabet anvender ligesom bryggerierne sine erfaringstal til den årlige regulering på »depositaforpligtelser«.

Selskabets skattemæssige dispositioner vedrørende »depositaforpligtelser« er berettigede og korrekte efter gældende praksis. Selskabet anser det beskrevne tilbageleveringssystem som værende lig bryggeriernes flaskepantssystem, hvor bryggerierne beholder ejendomsretten til flasker/kasser. Selskabet mister ikke ejendomsretten over genstanden ved salg, da sandsynligheden for, at der tilbageleveres samme produkttype er nærliggende. Størrelsen af »depositabeløbet« giver kunderne incitament til at tilbagelevere et tilsvarende produkt. Ligesom med bryggeriernes flasker er det ikke et krav, at der sker tilbagelevering af nøjagtig samme flaske/kasse, som blev solgt. Det er nok, at tilbageleveringen sker med en tilsvarende enhed.

Det er selskabets opfattelse, at depositummet - eller som selskabets konkurrenter kalder det »pant« - er en sikkerhedsstillelse, som grossisterne stiller over for selskabet med henblik på at få cores indsamlet og sendt til selskabet til refabrikation.

Det er således selskabets hovedanbringende, at de omhandlede deposita er en sikkerhedsstillelse, der skal sikre, at grossisterne indsender det nødvendige antal cores til refabrikation i selskabet. Depositummet har således i særlig grad karakter af en sikkerhedsstillelse og i mindre grad af et pengelån.

Repræsentanten har derfor gjort gældende, at depositummet ikke har indkomstkarakter og dermed ikke er omfattet af statsskattelovens § 4, men i stedet reguleres af statsskattelovens § 5. Statsskattelovens § 5, litra c, fastslår, at lån, sikkerhedsstillelse m.v. ikke udgør nogen skattepligtig indkomst.

Depositum skal regnskabsføres som gældsforpligtelse til grossisterne, som alene skal indtægtsføres for det tilfælde, at selskabet får ejendomsret til depositum, hvilket kun sker under ganske særlige omstændigheder.

Sagens genstand vedrører primært fastlæggelse af tidspunktet for retserhvervelse af depositabeløbene og dermed periodisering af indtægter i skattemæssig forstand.

Anses selskabet for at have erhvervet endelig ret til depositabeløbene på leveringstidspunktet, skal der ske indtægtsførelse af deposita på tidspunktet for aftalernes indgåelse. Fremrykningen af beskattningen af deposita medfører derfor, at den akkumulerede værdi af deposita ultimo 2004 i princippet skal beskattes i indkomståret 2004 med hjemmel i statsskattelovens § 4.

Indkomståret 2004 er imidlertid forældet, hvorfor SKAT ikke har mulighed for at korrigere selvangivelsen for dette indkomstår ved en revision af 2004.

Ifølge SKAT skal der ikke tages højde for primoværdien af deposita ved ændringen af skatteansættelsen for 2005, da det ikke er muligt at korrigere indkomståret 2004 som følge af forældelse. Det er således SKATs opfattelse, at hele den akkumulerede værdi af deposita ultimo 2005 skal indtægtsføres - dvs. uden modregning af primoværdien af deposita.

Ifølge repræsentanten er problemstillingen om periodisering i nærværende sag analog til problemstillingen i afgørelsen refereret i SKM2005.439.LSR.

Såfremt der skal ske indtægtsførelse på leveringstidspunktet i selskabet, vil selskabet i indkomståret 2005 blive beskattet af depositabeløb, der skulle beskattes på et andet tidspunkt (nemlig i 2004).

Der er ifølge repræsentanten ikke hjemmel til at beskatte depositabeløbene hidrørende fra 2004 og 2005 i samme indkomstår, jf. SKM2005.439.LSR. Det forhold, at selskabet undgår beskatning af depositabeløb som følge af forældelse af indkomståret 2004, ændrer ikke herved.

I forlængelse heraf har repræsentanten bemærket, at SKATs indkomstkorrektion vedrørende beskatningstidspunktet for depositabeløbene er udtryk for, at SKAT mener, at indkomstansættelserne hidtil har været opgjort fejlagtigt på dette punkt. Ved gennemførelse af sådan et principskifte skal der også for overgangsåret foretages en korrekt indkomstansættelse. Det betyder i nærværende sag, at den akkumulerede værdi af deposita ultimo 2004 skal beskattes i indkomståret 2004, idet der kun derved fremkommer en korrekt indkomstopgørelse for overgangsåret 2005. Dette uanset, at indkomståret 2004 er forældet.

Den akkumulerede værdi af deposita ultimo 2004 skal henføres til beskatning i indkomståret 2004 med hjemmel i statsskattelovens § 4.

Den fremrykkede beskatning af deposita medfører således, at det alene er det enkelte års modtagne depositabeløb, der skal indtægtsføres i det pågældende år. Der skal derfor ske modregning af værdi af deposita primo 2005 (ultimo 2004) ved skatteansættelsen af indkomståret 2005.

Den skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 skal derfor nedsættes med 33.202.178 kr. bestående af modtagne deposita på henholdsvis DKK 24.901.633 (75 %-andel af de samlede depositaforpligtelser) og DKK 8.300.545 (25 %-andel af de samlede depositaforpligtelser).

Ovenstående beløb skal dog reguleres for deposita ved varekøb på 599.945 kr. pr. 1. juli 2004, da selskabet som følge af de anførte bemærkninger om periodisering ovenfor ikke kan fradrage dette beløb dækkende selskabets egen betaling af deposita til leverandører.

Tilsvarende kan passiverede deposita på 9.280 kr. pr. 1. juli 2004 ikke beskattes, hvorfor ovenstående beløb tillige skal korrigeres herfor.

Den samlede nedsættelse i 2005 bliver herefter på DKK 32.611.513.

Dertil kommer, at det ved en fornyet gennemgang af SKATs afgørelse er afdækket, at indkomsten for 2005/2006 skal nedsættes med 89.998 kr. vedrørende »Manglende skattemæssig udgiftsførsel af erhvervet deposita ved varekøb, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a«. Beløbet skal rettelig udgøre -796.487 kr. mod angivet -709.487 kr.

Beløbet på 16.819.139 kr. vedrørende DRI er ikke påklaget.

For så vidt angår påstanden i 2007 på 5.425 kr. er det anført, at forhøjelsen i 2007 skal nedsættes med dette beløb, idet SKAT fejlagtigt ikke har taget højde for et beløb på 5.425 kr. vedrørende saldobalancen for depositum angående leverandører. SKAT har anvendt et beløb ultimo 2007 på 2.398.035 kr. og skulle have anvendt et beløb på 2.392.610 kr. Heraf differencen på 5.425 kr.

SKATs efterfølgende udtalelse til Landsskatteretten med indstilling om nedsættelse af forhøjelse

SKAT har i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten indstillet følgende vedrørende indkomståret 2005:

»Vedr. ansættelsen af selskabets indkomst for indkomståret 2005, punkt 1

Ved SKATs ansættelse af indkomsten - jfr. afgørelse af 19. maj 2009 - har vi forhøjet indkomsten jfr. punkt 1 med henholdsvis kr. 32.523.222 og kr. 10.941.074 (rettelig 10.841.074 kr.), eller i alt kr. 43.364.297. Dette er sket med en henvisning til den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 5.

I henhold til vores påstandsdokument af 2. november 2010 har vi imidlertid alene påstået indkomsten for indkomståret 2005 forhøjet med kr. 10.162.118 i henhold til punkt 1 - jfr. nedenstående opgørelse.

	ultimo 2005	primo 2005	regulering (diff./stigning)	(...) .
-Regulering vedr. »75 % - andelen af deposita-forpligtelserne«	32.523.222	24.901.633	7.621.589	(...) .
- Regulering vedr. »25 %- andelen af deposita-forpligtelserne«	10.841.074	8.300.545	2.540.529	(...)
			10.162.118	

(...)

Som tidligere nævnt havde vi ved udarbejdelsen af afgørelsen 19. maj 2009 den opfattelse - og lagde til grund - at forholdet her var omfattet af bestemmelsen i den dagældende skattestyrelseslov § 35, stk. 5 (nu skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4), hvorfor der - som vi i hvert fald vurderede det på daværende tidspunkt - var hjemmel til at forhøje indkomst for indkomståret for 2005 med henholdsvis kr. 32.523.222 og kr. 10.841.074.

(...)

Men nåede på baggrund af vores drøftelser og overvejelser frem til den vurdering og konklusion, at der ikke var den fornødne hjemmel i henhold til den ovennævnte bestemmelse til at opretholde forhøjelse jfr. punkt 1 på kr. 43.364.297 - og at forhøjelsen heller ikke ville kunne opretholdes med nogen anden hjemmel jfr. skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven).

Dette er baggrunden for påstandsdokumentet af 2. november 2010, ifølge hvilket vi alene påstår indkomsten (jfr. punkt 1) forhøjet med stigningen fra primo til ultimo i deposita-forpligtelserne, henholdsvis kr. 7.621.590 (75 %-andelen) og kr. 2.540.529 (25 %-andelen), eller i alt kr. 10.162.118.

(...)

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4, (svarer til den tilsvarende bestemmelse i den tidligere skattestyrelseslov) angiver, at hvis en ansættelse vedrørende opgørelsen af en såkaldt »balancepost«, kan opgørelsen primo alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo dette år.

Det afgørende og det centrale i sagen er herefter, om de omhandlede »depositaforpligtelser« kan anses for at være en »balancepost« (»statuspost«) i relation til ovennævnte bestemmelse. Dette begreb ses ikke at være nærmere præciseret eller defineret - hverken i loven eller andetsteds. I den juridiske vejledning under punkt A.A.8.2.1.7 »Reguleringer af balanceposter« er der som eksempler på »balanceposter« nævnt varelager, igangværende arbejde eller hensættelser.

Beløbene primo under punkt 1, henholdsvis kr. 24.901.633 (»75 %-andelen«) og kr. 8.300.545 (»25 %-andelen«) er som bekendt udtryk for de akkumulerede udfakturerede beløb, som af selskabet er (løbende) udfaktureret til dets kunder jfr. de herom gældende forretningsforbindelser, som selskabet har.

Det er som bekendt SKATs opfattelse, at disse udfaktureringer er omfattet af statsskattelovens § 4, at den skattemæssige bedømmelse følgelig skal foretages med udgangspunkt i denne bestemmelse, og at

der rettelig - jf. netop statsskattelovens § 4 - skulle/burde være sket en løbende indtægtsførsel heraf i de respektive indkomstår.

Med henvisning hertil finder vi således, at selskabet fejlagtigt (med urette) i princippet - i skattemæssig henseende - har anset de akkumulerede »depositabeløb« for at være en balancepost. Dette er sket ved, at selskabet i relation til opgørelsen af den skattepligtige indkomst som bekendt ikke har medtaget nogen andel af beløbet - hverken den såkaldte »75 %-andel« eller den såkaldte »25 %-andel«. Som nævnt burde selskabet efter SKATs opfattelse løbende have indtægtsført de udfakturerede »depositabeløb« fuldt ud jfr. også vores afgørelse og vores påstandsdokument. I så fald ville disse beløb aldrig have fremstået - komme til at fremstå - som »balanceposter«.

Hvad angår det rent regnskabsmæssige er der for så vidt heller ikke tale om en »balancepost«. Forholdet er her det, at det regnskabsmæssigt alene er »25 %-andelen« (f.eks. kr. 10.841.074 ultimo indkomståret 2005(...)), der fremtræder og fremstår som en »balancepost« (...) Dette hænger sammen med den noget »særegne« måde, selskabet behandler »depositaforpligtelserne« på, rent regnskabsmæssigt. Regnskabsmæssigt indtægtsfører selskabet i princippet 75 % af forpligtelserne (eller rettere stigningen heri) og passiverer alene 25 % af stigningen, uden at det i øvrigt er nærmere forklaret eller begrundet eller redegjort for, hvorfor man gør det sådan, og hvad der lægger til grund for denne fordeling (den foretagne regnskabsmæssige behandling af »depositaforpligtelserne«).

Heroverfor kan man så selvfølgelig hævde, at hvis selskabet (regnskabsmæssigt) slet ikke indtægtsførte nogen del af de udfakturerede beløb, men passiverede det fulde beløb, ville de akkumulerede beløb selvsagt komme til, at fremstå som en »balancepost« (i regnskabsmæssigt henseende). Dette kan imidlertid efter vores opfattelse næppe føre til, at de akkumulerede »depositabeløb« kan anses for at være en »balancepost« i relation til den relevante bestemmelse i skatteforvaltningsloven, som beskrevet ovenfor.

Så vores vurdering er den, at »balanceposter« i relation til bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4 alene er »rigtige« (ægte) balanceposter som f.eks. varelager og igangværende arbejde (balanceposter, der iflg. lovgivning og/eller praksis skal opgøres og specificeres på statustidspunktet).

Derimod mener vi, at bestemmelsen - efter sit indhold og sit formål - ikke omfatter hverken udgifter eller indtægter, der (fejlagtigt og/eller med urette) er periodiseret, således at de pågældende udgifter (eller som her indtægter) fremtræder som en »uægte«/ukorrekt balancepost.

Og det er netop det, vi mener, der er tale om i den her konkrete sag, da det er vores opfattelse, at selskabet på et urigtigt grundlag - og dermed med urette - fuldt ud har passiveret de omhandlede »depositabeløb« (vel at mærke skattemæssigt) i stedet for at foretage en løbende indtægtsførsel heraf jfr. statsskattelovens § 4, således som selskabet efter vores opfattelse burde have gjort.

(...)

Punkt 2 vedrører reguleringen vedrørende såkaldte »depositaudgifter« til leverandører (altså »depositabeløb«, som selskabet G10 A/S betaler) og desuden regulering vedr. »depositabeløb« som selskabet G10 A/S har udfaktureret til G11 (jfr. konto X6)(...).

Vi har indstillet indkomsten for indkomståret 2005, punkt 2 ændret således (jfr. »påstandsdokumentet«)

Nedsættelse af indkomsten: 3.146.100 - 599.944	2.546.156
Forhøjelse af indkomsten: 1.194.407 - 9.280	1.185.127
Samlet nedsættelse »netto«	1.361.029

(...)

Heraf fremgår det, at beløbet på kr. 3.146.100 er det samlede (akkumulerede) aktiverede beløb ultimo vedr. de beløb, som selskabet G10 A/S har betalt til dets leverandører (konto X9 + X10 + X11)(...) Beløb-

bet på kr. 599.944 er det samlede beløb primo (...) Beløbet på kr. 2.546.156 (den foreslåede nedsættelse af indkomsten) er med andre ord udtryk for ændringen fra primo til ultimo.

Der er i princippet tale om det samme hvad angår de to beløb på henholdsvis 1.194.407 (ultimo) og kr. 9.280 (primo)(...) Det er dog vigtigt her at være opmærksom på, at der her er tale om beløb, som selskabet G10 A/S har udfaktureret til én af dets kunder, nemlig G11 (konto X6). Beløbet på kr. 1.185.127 er altså udtryk for stigningen fra primo til ultimo i de til G11 udfakturerede »depositabeløb«. (Altså en »indtægt« set fra det danske selskabs side).«

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Indtægter skal som hovedregel medtages ved indkomstopgørelsen i det indkomstår, hvor der er erhvervet endelig ret til en bestemt ydelse. Hvis retten til en indtægt er betinget, er beskatningstidspunktet afhængigt af betingelsens indhold. Hvis betingelsen nærmest har karakter af en formsag, og der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt, indtræder beskatningen allerede på aftaletidspunktet. Hvis betingelsen derimod er af en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført, indtræder beskatning først, når betingelsen er opfyldt.

Landsskatteretten finder, at selskabet har erhvervet endelig ret til depositabeløbene på leveringstidspunktet.

Den defekte enhed, coren, udgør en råvare, som selskabet renoverer og herefter sælger som en del af sit produkt. Coren er således en integreret del af selskabets produkt.

Ved levering af den renoverede enhed til kunden overgår den fulde ejendomsret til enheden, inklusiv coren til kunden. Kunden kan efter leveringen af enheden råde retligt og faktisk over coren. Det er således op til kunden, hvorvidt kunden vil tilbagelevere den med tiden defekte core eller en tilsvarende til selskabet og dermed udnytte den foreliggende tilbageleveringsret. Der foreligger ikke en tilbageleveringspligt, kun et økonomisk incitament til at levere en defekt core til selskabet. Ligeledes er det kunden, der bærer risikoen for enheden, således at selskabet ikke behøver at tage en defekt core tilbage og tilbagebetale depositummet, såfremt coren ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i handelsaftalen.

Selskabet erhverver således ret til både renoveringsydelsen og depositumbeløbet på leveringstidspunktet, idet dette er kundens betaling for det erhvervede produkt. Det forhold, at selskabet forpligter sig selv til at tilbagebetale depositumbeløbet ved returnering af en tilsvarende core, som i øvrigt opfylder de af selskabet stillede betingelser, medfører ikke, at selskabet ikke har erhvervet ret til beløbet som en indtægt, der skal medregnes ved den skattepligtige indkomstopgørelse.

Selskabets depositasystem kan ikke sidestilles med flaskepantssystemet som beskrevet i SKM2002.75.LSR, eller med det depositum, der betales til udlejer i forbindelse med en udlejning.

Flaskepantssystemet er lovpligtigt, og bryggerierne har en tilbagetagelsespligt. Derudover udgør flaskerne emballage. Coren er ikke emballage, men en del af råvarerne til selskabets produkt. Derudover foreligger der alene en betinget tilbagebetalingspligt for selskabet.

For så vidt angår depositum i forbindelse med udlejning tjener dette system et andet formål end depositasystemet.

Den fulde ejendomsret er overgået til kunden ved leveringen. Det er derfor Landsskatterettens opfattelse, at der ikke er tale om sikkerhedsstillelse, jf. statsskattelovens § 5, litra c.

Da selskabet har erhvervet ret til betalingen for selve coren, og da selskabets aftale om tilbagelevering ikke ændrer på denne retserhvervelse, skal selskabet indtægtsføre depositummet for coren i det indkomstår, hvor der er sket levering, jf. statsskattelovens § 4.

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

Selskabet kan derfor fratrække afholdte udgifter i forbindelse med kundens tilbagelevering af defekte cores i det indkomstår, hvori tilbageleveringen er sket, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ligeledes kan udgifter til leverandør-deposita fratrækkes på købstidspunktet.

Landsskatteretten er dermed enig med SKAT i relation til selve periodiseringen af depositaene.

For så vidt angår indkomståret 2005 har SKAT indstillet, at indkomståret 2004 er forældet, hvilket lægges til grund ved Landsskatterettens afgørelse. Forhøjelsen reguleres herefter med primoværdien 2005.

Indkomståret 2005

Da SKAT har indstillet, at indkomståret 2004 er forældet, fastsætter Landsskatteretten reguleringen af »75 %-andelen« af »depositaforpligtelserne« til 7.621.589 kr. (32.523.222 kr. - 24.901.633 kr.). Reguleringen af »25 %-andelen« af depositaforpligtelserne fastsættes til 2.540.529 kr. (10.841.074 kr. - 8.300.545 kr.). Den samlede regulering af selskabets indtægter udgør herefter 10.162.118 kr. (7.621.589 kr. + 2.540.529 kr.). Forhøjelsen nedsættes herefter med 33.202.178 kr. (43.364.296 kr. - 10.162.118 kr.)

De af selskabet afholdte udgifter vedrørende »deposita« ved varekøb udgjorde primo 2005 599.944 kr. Ultimo 2005 udgjorde posten 3.146.098 kr. Da indkomståret 2004 er forældet, er det alene udgifterne vedrørende 2005, der skal medregnes. Beløbet udgør herefter 2.546.154 kr. (3.146.098 kr. - 599.944 kr.). Det givne fradrag skal derfor nedsættes med 599.944 kr.

Posten »manglende skattemæssig indtægtsførsel af passiverede »deposita« fra videresalg« udgjorde primo 2005 9.280 kr. Ultimo 2005 udgjorde posten 1.194.407 kr. Da indkomståret 2004 er forældet, er det alene indtægterne vedrørende 2005, der skal medregnes. Beløbet udgør herefter 1.185.127 kr. (1.194.407 kr. - 9.280 kr.). Forhøjelsen nedsættes herefter med 9.280 kr.

Selskabets forhøjelse i 2005 nedsættes herefter med henholdsvis 33.202.178 kr. samt 9.280 kr., og det godkendte fradrag nedsættes med 599.944 kr. I alt nedsættes den samlede forhøjelse med 32.611.514 kr. Den øvrige forhøjelse stadfæstes.

Indkomståret 2006

For så vidt angår indkomståret 2006 stadfæster Landsskatteretten hermed SKATs afgørelse.

Der er ikke grundlag for at regulere for den nedlagte påstand på 89.998 kr. idet SKATs fejlangivne beløb i afgørelsen på 706.487 kr. i forhold til 796.487 kr. ikke er anvendt senere i SKATs afgørelse. Sumbeløbet på -95.661 kr. er angivet korrekt.

Indkomståret 2007

SKAT har indstillet, at forhøjelsen nedsættes med 5.606.379 kr. for indkomståret 2007.

SKAT har i sin talmæssige opgørelse ikke medregnet 5.426 kr., der vedrører »deposita« i forbindelse med, at selskabet har købt cores af eksterne leverandører. Dette medfører, at reduktionen af den skattemæssige udgiftsførsel af erhvervet »deposita« ved varekøb ikke udgør 1.544.552 kr., men 1.549.978 kr. Reguleringen vedrørende indtægts- og udgiftsførsel af erhvervet »deposita« og ved »videresalg« heraf forhøjes herefter med 5.426 kr.

Selskabets forhøjelse skal således nedsættes med 5.606.379 kr. - 5.426 kr., svarende til 5.600.953 kr., mens den resterende forhøjelse stadfæstes.