

Udskriftsdato: 25. december 2025

AFG nr 10250 af 28/11/2017 (Gældende)

Periodisering - Retserhvervelse af Upfront fee

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1792052

Periodisering - Retserhvervelse af Upfront fee

Skatterådet bekræftede, at et selskab kunne periodisere et "Upfront Fee", som det havde modtaget i forbindelse med et forskningsprojekt.

Det var Skatterådets opfattelse, at selskabet først havde erhvervet endelig ret til beløbet i takt med, at det leverede sine ydelser i henhold til den mellem parterne aftalte tidsplan, og på en måde, der ikke berettigede modparten til at kunne forlange beløbene tilbagebetalt. Beskatning af det modtagne beløb, i henhold til SEL § 8, jf. SL § 4, ville derfor ligeledes skulle ske i takt hermed.

Skatterådsmøde 28. november 2017 - SKM2017. 728. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 A/S først skal beskattes af G1-koncernens betaling af det meget betydelige beløb X i takt med, at arbejdet vedrørende betalingen udføres, og ikke allerede ved parternes indgåelse af aftalen, og således at restbetaling vedrørende ikke-udført arbejde beskattes senest på det tidspunkt, hvor H1 A/S ophører med at afholde udgifter til udvikling af en PP (slutprodukt) for den pågældende P (produktemne)?

Svar

Ad 1. Ja, se dog begrundelsen.

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 A/S (i det følgende H1 eller selskabet) er stiftet i (år), og er en dansk (...) -virksomhed (...).

Selskabet har over (...) ansatte, som primært er beskæftigede på selskabets hovedkontor (...). Selskabet er blandt andet ejet af (...). NN er selskabets administrerende direktør.

Selskabet udvikler produktet P.

Ultimo december 2015 indgik H1 og G1-koncernen (i det følgende benævnt G1) en udviklings- options- og licensaftale vedrørende nærmere aftalte P-produkter (i det følgende benævnt G1-aftalen eller Aftalen).

G1-aftalen har følgende overordnede struktur:

Aftalens afsnit I indeholder definitioner.

Aftalens afsnit II og III: Udviklingsprogrammet:

I Aftalens pkt. 1.67 er angivet tre P'er, som indledningsvist indgår i parternes udviklingsprogram. I medfør af Aftalens pkt. 2.1 kan G1 inden udgangen af 2016 udpege yderligere op til tre P'er til udviklingsprogrammet ved at give meddelelse herom til H1, og i øvrigt efter parternes nærmere drøftelse. Spørger oplyser, at parterne allerede har aftalt det ene yderligere P, (...).

Parterne skal snarest efter indgåelsen af Aftalen etablere en fælles komité (en Joint Committee"), som skal udarbejde en udviklingsplan for hvert P. Rammerne for den fælles Joint Committee fremgår af aftalens afsnit III. Det oplyses, at parterne har etableret en fælles Joint Committee.

Som anført i Aftalens pkt. 2.3 er H1 forpligtet til for egen regning og risiko at udøve forventede og rimelige bestræbelser for at fremføre hver P til (...). H1 er således forpligtet til for hver P at afholde såvel egne som eksterne omkostninger til udførelsen af denne forpligtelse.

Aftalens afsnit IV: Optionsaftalen:

Aftalen indeholder tillige en optionsaftale ("Optionsaftalen"). Ifølge denne del af Aftalen har G1 mod betaling af et engangsvederlag (optionspræmie), en ret til (Option) i en periode af 90 dage efter at H1 for egen regning og risiko har udviklet en P frem til (PP...), at indgå en licensaftale på fastlagte betingelser for hver af de aftalte P-er. Den nævnte periode på 90 dage begynder som nærmere angivet i Aftalens pkt. 1.95.

Aftalens afsnit V: Licensaftalen:

Når/hvis G1 har udnyttet en option som anført ovenfor, indtræder parterne i en licensaftale som nærmere reguleret i Aftalens afsnit V. Herefter er det G1, der har ansvaret for og afholder udgifterne forbundet med at føre (PP) gennem de sidste studier med henblik på at få PP lanceret på markedet.

Aftalens afsnit VI: G1s betalinger for sine rettigheder efter Aftalen:

Som nærmere angivet i Aftalens afsnit VI er G1 forpligtet til flere typer betalinger:

Ifølge Aftalens pkt. 6.1 skal G1 betale H1 X beløb ved Aftalens underskrivelse ("Upfront Fee" eller "Upfront-betaling") til godtgørelse af H1s forpligtelse til at udvikle hver af de i aftalen omfattede P.

Anmodningen om bindende svar angår periodiseringen af dette beløb.

G1 betalte beløbet til H1 ved overførsel af X beløb i begyndelsen af januar 2016.

Ud over den nævnte betaling skal G1 for de tre P-er, som ikke ved aftalens indgåelse var identificeret, betale beløb til H1 i takt med H1s succesfulde, løbende udvikling af P ("Development Milestones", jf. Aftalens pkt. 6.2.1).

Når/hvis G1 herefter måtte udnytte en option til at indgå en licensaftale for en P, skal G1 betale et særskilt honorar herfor som angivet i Aftalens pkt. 1.92 ("Option Exercise Fee").

Når/hvis der er kommet en licensaftale i stand, skal G1 betale beløb til H1 i takt med lanceringen af PP på diverse markeder ("Launch Milestones", jf. Aftalens pkt. 6.2.2).

Herudover skal G1 betale beløb til H1, når der opnås et nærmere angivet salg af PP ("Sales Milestones", jf. Aftalens pkt. 6.2.3).

Endelig skal G1 betale nærmere angivne royaltybeløb til H1 baseret på det konkrete salg af PP ("Royalty Payments", jf. Aftalens pkt. 6.3.1).

Det fremgår af Aftalens pkt. 14.12 angående lovvalg, at Aftalen reguleres af amerikansk ret som gældende i staten New York.

Nærmere om det aftalte Upfront Fee i pkt. 6.1:

Aftalens pkt. 6.1 lyder således:

"6.1 Upfront Fee. In partial consideration of the Options and other rights granted to G1 under this Agreement, G1 shall pay to H1, as promptly as practicable after the Effective Date and, in any event, no later than January (...), 2016, a one-time, non-refundable fee equal to (X beløb)".

(I spørgers uautoriserede oversættelse:

” 6.1 Upfront Fee. Som delvis betaling for Optionerne [som defineret i pkt. 4.1] og andre rettigheder til G1 ifølge denne Aftale, skal G1 så hurtigt som muligt efter Aftalens indgåelse – og under alle omstændigheder senest (...) januar 2016 – betale H1 et ikke-refunderbart og ikke-godskrivningsberettiget engangsvederlag på X beløb. ”)

Betalingen er baseret på parternes drøftelser om de samlede udviklingsomkostninger, som H1 forventes at skulle afholde på at udvikle en PP baseret på hver af de i aftalen omfattede P-er, med en beregnet fortjeneste på de interne ressourcer, som H1 anvender på udviklingen. Til illustration heraf har Spørger vedlagt en oversigt. Der fremgår, at H1 til og med år 2020 forventer at afholde udviklingsomkostninger på de seks P-er for et samlet beløb på Y beløb (med tillæg af Z beløb i fortjeneste herpå) i alt svarende til X beløb.

Betalingen på X beløb er tilsvarende periodiseret således:

2016: (beløb)

2017: (beløb)

2018: (beløb)

2019: (beløb)

2020: (beløb)

I alt: X beløb

Spørger ønsker Skatterådets bekræftelse af, at den anførte periodisering af betalingen også kan godkendes skattemæssigt.

H1 vil følge den skitserede skattemæssige indtægtsførelse af betalingen, selv om de faktiske udviklingsomkostninger måtte blive lavere end de prognosticerede udviklingsomkostninger (idet den skattepligtige fortjeneste på udviklingen så blot bliver tilsvarende forøget).

Hvis udviklingen af en PP helt måtte ophøre for en eller flere P-er (efter aftale med G1), vil H1 fremrykke den skattemæssige indtægtsførelse af den del af den betaling, der kan henføres til udviklingen af den pågældende PP.

Spørger har fremsendt en udtalelse fra selskabets amerikanske advokat, (...):

”I have read the recent inquiries from your tax advisors. My responses are set forth below:

1. If H1 refrained from carrying out its material Development obligations under the agreement and such omission was a direct result of H1's intentional wrongful behavior, under principles of the governing US law, G1 would have a claim against H1 for material breach of the agreement by H1.
2. In the case of such material breach of the agreement by H1, under principles of the governing US law, G1 would have a claim to recover damages from H1. The calculations of damages would be based on a number of factors, including the unique nature of H1's technology and H1's performance obligations. Thus it would be reasonable to calculate such damages to be either the full amount or the portion of the Upfront Fee that represented the portion of the material Development obligations under the agreement that were not performed.

(...)”

Spørgers opfattelse og begrundelse

Selvom det ikke fremgår af ordlyden i Aftalens pkt. 6.1, at betalingen direkte skal dække H1s udgifter til udviklingen af PP baseret på de nævnte seks P-er, er den dog klart fastsat med udgangspunkt i parternes forhandling og accept af H1s forpligtelse til for egen regning og risiko at udvikle P-erne frem til (...). Parterne er således helt klar over, at der skal afholdes betydelige udviklingsomkostninger, jf. i det hele den detaljerede beskrivelse af Udviklingsprogrammet i Aftalens afsnit II og III.

G1 ville naturligvis ikke gennemføre en betaling i den anførte størrelsesorden til H1, hvis det ikke var til dækning af de estimerede udviklingsomkostninger. En sådan betaling uden nogen modydelse forekommer meningsløs. G1 betaler for, at H1 udvikler en PP (...) for hver af de aftalte P. H1 er derfor forpligtet til at gennemføre denne udvikling, og en bevidst undladelse af at udvikle de pågældende PP-er ville udgøre en misligholdelse af Aftalen jf. nedenfor. H1 erhverver derfor først endelig ret til betalingen, når det aftalte arbejde vedrørende betalingen er udført – dette uagtet om G1 udnytter sin option til at indgå en licensaftale.

Der er ikke tvivl om, at Aftalens pkt. 6.1 er formuleret af hensyn til G1s ønsker om en særlig regnskabsmæssig behandling af aftalen af hensyn til amerikanske regnskabsregler. Men dette ændrer ikke aftalens faktiske indhold – nemlig at H1 mod forudbetaling af de forventede udviklingsomkostninger forpligter sig til for egen regning og risiko at udvikle op til seks PP-er.

Aftalen er i øvrigt som nævnt underlagt amerikansk ret. Dette ændrer imidlertid ikke på, at aftalen i relation til H1 skal fortolkes i en dansk skatteretlig kontekst.

Aftalen, herunder dens økonomiske elementer, skal selvsagt vurderes i en sammenhæng og udgør klart en samarbejdsaftale. Der er ingen tvivl om den realitet, at det angivne Upfront Fee udgør en forudbetaling til H1, så H1 opnår de fornødne midler til at kunne afholde de udviklingsudgifter, som H1 er forpligtet til at afholde ”for egen regning og risiko”, og som er hele grundlaget for, at H1 kan udvikle PP-er på grundlag af de aftalte P-er.

Sagens skatteretlige problemstilling angår, om det betalte Upfront Fee skal beskattes i sin helhed allerede på aftaletidspunktet i 2015, eller om der er grundlag for også skattemæssigt at periodisere betalingen over kontraktperioden i takt med afholdelsen af udviklingsomkostningerne.

Den ledende dom på området for periodisering af forudbetalingsbeløb er Østre Landsrets dom offentliggjort som TfS 1995, 462. Sagen drejede sig om en virksomhed, der udførte service på edb-udstyr i henhold til servicekontrakter. I den forbindelse modtog virksomheden forudbetalinger fra kunderne dækkende den kommende 12 måneders serviceperiode. Skatteministeriet mente, at indtægter skulle medtages fuldt ud i betalingsåret, da virksomheden allerede på dette tidspunkt måtte have erhvervet en endelig og ubetinget ret til forudbetalingerne. Østre Landsret fastslog imidlertid i overensstemmelse med virksomhedens synspunkter – at forudbetalingerne var betaling for en ydelse i hele den nævnte 12 måneders periode, og at det måtte antages, at en kunde kunne få tilbagebetalt forudbetalingen forholdsmæssigt for den resterende periode, hvis serviceberedskabet ophørte i en forudbetalt kontraktperiode. På dette grundlag fandt Østre Landsret, at virksomhedens endelige retserhvervelse af de forudbetalte beløb først indtrådte i takt med forløbet af kontraktperioden, og at forudbetalingerne skattemæssigt måtte periodiseres tilsvarende.

Spørgsmålet om periodisering af forudbetalinger er yderligere nuanceret i Skatterådets afgørelse SKM2011. 108. SR. Sagen drejede sig om en IT-virksomhed, der solgte IT-programmer. Når en kunde

købte en licens til et program for en angiven kontraktperiode – typisk 36 måneder – betalte kunden ”up-front” et samlet honorar bestående af et *initial licensing fee* og et *subscription fee*. Betalingen af initial licensing fee var et honorar for at få adgang til selve programmet. Det nævnte subscription fee udgjorde et vederlag for de løbende opdateringer af programmet i kontraktperioden. Virksomheden oplyste, at i henhold til kontraktvilkårene kunne initial licensing fee ikke tilbagebetales til kunden. For så vidt angik subscription fee var kunden i tilfælde af IT-virksomhedens misligholdelse af kontrakten berettiget til en forholdsmæssig tilbagebetaling af subscription fee for den resterende kontraktperiode. Ved afbrydelse af kontrakten i alle andre tilfælde end IT-virksomhedens misligholdelse af kontrakten ville kunden ikke være berettiget til nogen (hel eller delvis) refusion af de betalte honorarer. Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling i sagen, hvorefter IT-virksomheden først erhvervede endelig ret til subscription fee løbende i takt med mangelfri levering af opdateringerne af databaserne tilknyttet programmerne. IT-virksomheden skulle således ikke indtægtsføre subscription fee på betalingstidspunktet, men kunne periodisere betalingen i takt med den løbende opdatering af produktet for det pågældende indkomstår.

I denne sag er det således relevant at fastslå, om H1 ville være forpligtet til en forholdsmæssig tilbagebetaling af Upfront Fee, hvis H1 misligholdt Aftalen.

Da Aftalen er underlagt amerikansk ret (i staten New York), har Spørger bedt H1s amerikanske advokat om at vurdere dette. Advokaten har hertil svaret, at hvis H1 væsentligt misligholder sin forpligtelse til for egen regning at foretage udvikling af de i aftalen omfattede P-er, vil G1 efter amerikansk ret – ud over at kunne kræve compensation for tab – være berettiget til at kræve compensation for væsentlig misligholdelse, som efter hans vurdering blandt andet vil indeholde krav om hel eller delvis tilbagebetaling af forudbetalingen.

Efter Spørgers opfattelse foreligger der skattemæssigt en situationsmæssig identitet mellem SKM2011. 108. SR og denne sag. I SKM2011. 108. SR kunne IT-virksomheden periodisere subscription fee med henvisning til, at beløb for den resterende periode skulle refunderes til kunden i tilfælde af IT-virksomhedens misligholdelse af sin forpligtelse til løbende at opdatere produktet (og kun i denne situation). På samme måde vil H1 være forpligtet til at refundere den andel af Upfront-betalingen, som ikke er forbrugt på det tidspunkt, hvor H1 måtte misligholde Aftalen. Med henvisning hertil kan H1 tilsvarende foretage en skattemæssig periodisering af Upfront-betalingen som angivet i opstillingen ovenfor.

En periodisering over udviklingsperioden vil i øvrigt være i overensstemmelse med det skatteretlige grundprincip om samtidighed, hvorefter der skal ske beskatning af indtægter i samme år, som de korresponderende udgifter afholdes og fradrages. En beskatning allerede på aftaletidspunktet i 2015 ville indebære, at H1 skulle beskattes af en ”arbitrær” bruttoindtægt i 2015, og først kunne fradrage de korresponderende udgifter i efterfølgende år (uden mulighed for ”carry-back” heraf). Udgifterne ville desuden kun kunne modregnes i eventuelle fremtidige skattepligtige indtægter inden for den generelle underskudsbegrænsning i selskabsskattelovens § 12, stk. 2. Et afslag på periodisering medfører således en beskatning af et meget væsentligt beløb, der langt vil overstige den faktiske avance for H1 forbundet med at indgå aftalen.

Spørgers repræsentant har desuden tilføjet, at SKATs indstilling er baseret på en valgt antagelse om, at G1s betaling af det nævnte X-beløb ikke udgør en ”egentlig forudbetaling”. Det henstår i det uvisse, hvad betalingen så udgør. Der betales ikke for immaterielle rettigheder af nogen art, og det forekommer meningsløst at lægge til grund, at G1 skulle have givet H1 X beløb uden krav om en forventet modydelse. I modstrid med SKATs antagelse fremgår kravet til H1 om udvikling af PP-er eksplicit af aftalens pkt. 2.3, hvorefter H1 forpligtes til at afholde udviklingsomkostninger.

Med SKATs indstilling om en bruttobeskatning af den modtagne forudbetaling på cirka X beløb forvandles en kommerciel succes til en risikabel og potentielt tabsgivende forretning. H1 påtvinges at overveje omkostningsreduktioner, herunder eventuelt blandt de medarbejdere, der er ansat til den aftalte forskning i de aftalte PP'er. Samlet vanskeliggøres H1s opfyldelse af kontrakten med G1.

SKATs indstilling medfører tillige, at denne branche fremover har vanskeligt ved at indgå lignende kommercielle forskningsaftaler, hvor kontraktparten indvilliger i at forudbetale for udviklingsomkostningerne (og dermed påtager sig udviklingsrisikoen, og uden at det danske selskab påtager sig en risiko i forbindelse med udviklingsresultatet).

Samlet er det overordentligt vanskeligt at se, hvad der er vundet ved SKATs insisteren på en bruttobeskatning i en situation, hvor dette på ingen måde er et nødvendigt skatteretlig resultat, og hvor det eneste sandsynlige resultat synes at være en ødelæggelse af branchens mulighed for fremover at indgå sådanne aftaler i Danmark.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 A/S først skal beskattes af G1-koncernens betaling af X beløb i takt med, at arbejdet vedrørende betalingen udføres og ikke allerede ved parternes indgåelse af aftalen, og således at restbetaling vedrørende ikke-udført arbejde beskattes senest på det tidspunkt, hvor H1 A/S ophører med at afholde udgifter til udvikling af en PP for den pågældende P.

Begrundelse

Ifølge retserhvervelsesprincippet, som er den almindelige hovedregel for, hvornår en indtægt skal medregnes ved indkomstopgørelsen, skal dette ske på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til indtægten.

Princippet bygger på en fortolkning af SL § 4, stk. 1, om "den skattepligtiges samlede årsindtægter (...) bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi".

Det er altså de "årsindtægter", der er erhvervet ret til i løbet af det enkelte indkomstår, der skal beskattes i dette år.

Der kan henvises til Den juridiske vejledning 2017-1 afsnit C. C. 2.5.3.2.1 Retserhvervelsesprincippet og den der omtalte praksis, herunder den ledende dom UfR 1981.968 H.

I nærværende sag ønsker H1 A/S at periodisere den betaling, som G1 ifølge aftalen mellem G1 og H1 A/S, pkt. 6.1, skal betale som "Upfront Fee" som delvist vederlag for optioner og andre rettigheder ifølge kontrakten. Beløbet er ifølge kontraktens ordlyd et engangsvederlag, der er ikke-refunderbart og ikke-godskrivningsberettiget.

Spørgers repræsentant har henvist til, at landsretten i TfS 1995, 462 ØLD gav et selskab medhold i, at forudbetalinger på servicekontrakter kunne periodiseres henover kontraktperioden. I denne sag gav servicekontrakterne imidlertid selskabet ret til årlige forudbetalinger for 12 måneders perioder.

Ved store installationer blev der anvendt en kontrakt, som fra selskabets side var uopsigelig i 5 år, medens opsigelse fra kundens side kunne ske efter 12 måneders forløb med 12 måneders varsel. Ved små installationer kunne opsigelse ske med 3 måneders varsel til den tegnede 12 måneders periodes udløb.

Selskabet havde selv indtægtsført betalingerne i betalingsårene, og samtidig foretaget skattemæssig hensættelse for det følgende års udgifter, hvilke hensættelser skattemyndighederne havde tilsidesat.

Retssagen drejede sig derfor om, hvorvidt selskabet skulle beskattes allerede ved aftalens indgåelse, eller om det kunne periodisere indtægten fra årets forudbetalinger på 12-måneders kontrakter efter det antal måneder i indkomstårene, som forudbetalingerne forholdsmæssigt vedrørte.

Landsretten bemærkede, at forudbetalingerne udelukkende vedrørte levering af service i en fastsat periode og forpligtede selskabet til at opretholde et serviceberedskab, som blev stillet til rådighed for kunderne i hele kontraktperioden. Det måtte antages, at en kunde i tilfælde, hvor serviceberedskabet ophørte i en forudbetalt kontraktperiode kunne kræve forholdsmæssig refusion af forudbetalingen for den resterende del af kontraktperioden.

Imidlertid kan principperne i TfS 1995, 462 ØLD efter SKATs opfattelse ikke finde anvendelse i den foreliggende sag, som drejer sig om en up-front betaling, der aftales ved kontraktforløbets etablering i december 2015, og som i sin helhed skulle betales til H1 A/S senest den (..) januar 2016.

Ifølge aftalens pkt. 6.1 og det i øvrigt oplyste er der desuden tale om et engangsvederlag (optionspræmie), som G1 ifølge aftalens afsnit IV, "Optionsaftalen", skal betale til delvis dækning af G1s ret (benævnt Option) til i en periode af 90 dage efter, at H1 for egen regning og risiko har udviklet en P frem til (...), at indgå en licensaftale på fastlagte betingelser for hvert af de aftalte P.

Der er således efter kontrakten ikke tale om en egentlig forudbetaling, men om en betaling for G1s adgang til at indtræde i samarbejdet og senere under visse omstændigheder mod yderligere betaling indgå licensaftaler.

Den ønskede periodisering er baseret på fordelingen af udgifter over årene, som efter det oplyste igen er baseret på parternes drøftelser om de forventede samlede udviklingsomkostninger til og med år 2020 med beregnet fortjeneste på de interne ressourcer. Periodiseringen af indtægten ønskes knyttet an til størrelsen af de faktisk afholdte udgifter, som varierer i de enkelte år.

Herefter vil indtægtsførelsen alene være afhængig af udgifterne, og den nuværende fordeling over årene vil kunne ændres.

Der er ikke som i TfS 1995, 462 ØLD aftalt bestemte opsigelsesvarsler, og selvom H1 A/S i tilfælde af bevidst misligholdelse skulle blive mødt med et krav om tilbagebetaling, må det, når henses til aftalens kompleksitet og manglende bestemmelse herom, anses for uvist, om og i givet fald hvornår G1 erhverver ret til et tilbagebetalingskrav, og hvad et krav i disse situationer vil gå ud på.

Disse omstændigheder forekommer derfor ikke egnede til at udskyde retserhvervelsestidspunktet.

Det af spørger anførte om, at aftalen er formuleret af hensyn til G1s ønsker om en særlig regnskabsmæssig behandling af aftalen af hensyn til amerikanske regnskabsregler, ændrer efter SKATs opfattelse ikke herved.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at H1s krav på beløbet må anses for retserhvervet i forbindelse med aftalens indgåelse i 2015, og derfor skal beskattes i dette år, jf. SL § 4, stk. 1.

SKAT indstiller derfor, at Skatterådet besvarer spørgsmål 1 med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet udtaler, at i kontraktforhold kan det beskatningsmæssige tidspunkt fastlægges som det tidspunkt, hvor en kontraktpart har udført det, han ifølge den gensidigt bebyrdende kontrakt har forpligtet sig til at yde, idet han herved har erhvervet et endeligt og ubetinget krav på modydelsen.

Når der er tale om en forudbetaling, anses tidspunktet for skatteydernes endelige erhvervelse af retten til det forudbetalte beløb for at indtræde i takt med forløbet af kontraktperioden, hvorfor indtægten skattemæssigt må periodiseres tilsvarende. I praksis lægges vægt på, om det forudbetalte beløb vil kunne kræves helt eller delvist tilbage, jf. TfS 1995, 462 ØLD og SKM2011. 108. SR.

I den foreliggende sag er det om forudbetalingen, benævnt Upfront Fee, oplyst, at i visse tilfælde af væsentlig misligholdelse fra H1s side af forpligtelsen til for egen regning at foretage udvikling af de i aftalen omfattede P vil G1 – foruden kompensation for tab – være berettiget til at kræve kompensation for væsentlig misligholdelse. Kompensationen vil efter selskabets advokats vurdering blandt andet indeholde krav om hel eller delvis tilbagebetaling af forudbetalingen.

På den baggrund er det Skatterådets opfattelse, at selskabet først har erhvervet endelig ret til beløbet i takt med, at det leverer sine ydelser i henhold til den mellem parterne aftalte tidsplan og på en måde, der ikke berettiger modparten til at kunne forlange beløbene tilbagebetalt. Beskatning af det modtagne beløb, i henhold til SEL § 8, jf. SL § 4, vil derfor ligeledes skulle ske i takt hermed.

Det er desuden oplyst, at hvis udviklingen af en PP helt måtte ophøre for en eller flere P-er (efter aftale med G1), vil selskabet fremrykke den skattemæssige indtægtsførelse af den resterende del af den betaling, der kan henføres til udviklingen af den pågældende PP.

Efter rådets opfattelse kan det tiltrædes, at et eventuelt restbeløb vil skulle beskattes, og at det skal ske på det tidspunkt, hvor forskningen og dermed afholdelsen af udgifter til udvikling af en PP for den pågældende P indstilles.

Skatterådet besvarer derfor spørgsmål 1 med ”Ja”, således at betalingen fra G1 skattemæssigt skal periodiseres. Der er dog ikke herved taget stilling til, hvordan fortjenesten skal periodiseres.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

SL § 4

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

1. 1. a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;
2. 2. b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;

(...)”.

SEL § 8.

”Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger m.v., jf. dog § 8 A, stk. 2.

(...)”

Praksis

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. C. 2.5.3.2.1 Retserhvervelsesprincippet

”Indhold

Dette afsnit handler om retserhvervelsesprincippet, som har betydning for, hvornår indtægter skal beskattes.

(...)

Regel

Retserhvervelsesprincippet er den almindelige hovedregel om, at en indtægt skal regnes med ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til den.

Princippet bygger på en fortolkning af SL § 4, stk. 1, om "den skattepligtiges samlede årsindtægter ... bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi". Det er altså de "årsindtægter", der er erhvervet ret til i løbet af det enkelte indkomstår, der skal beskattes i dette år.

Højesteret har i ledende domme på området bekræftet, at der gælder et retserhvervelsesprincip. Se UfR 1981.968 H og SKM2003. 389. HR.

Faktureringstidspunktet og betalingstidspunktet er uden selvstændig betydning for beskatningstidspunktet. Se TfS 1998, 608 ØLD og SKM2001. 416. HR. Faktureringstidspunktet kan dog falde sammen med retserhvervelsestidspunktet og af den grund blive beskatningstidspunkt.

(...)”

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. C. 2.5.3.2.2 Sædvanlige handelsforhold, leveringstidspunktet

”Indhold

Dette afsnit beskriver, på hvilket tidspunkt indtægter ved sædvanlige handelsforhold skal beskattes.

Afsnittet indeholder:

- Regel: Leveringstidspunktet

(...)

Regel: Leveringstidspunktet

Erhvervsindtægter skal som hovedregel medtages ved indkomstopgørelsen, når der er erhvervet endelig ret til en bestemt ydelse. Se TfS 1981, 968 H.

I et gensidigt bebyrdende kontraktforhold indtræder beskatningstidspunktet, når en kontraktpart har udført det, han ifølge kontrakten har forpligtet sig til at yde. Dette skyldes, at han på det tidspunkt har erhvervet et endeligt og ubetinget krav på en modydelse, der er opgjort eller kan opgøres i penge eller penges værd.

Ved almindelig erhvervsmæssig handel får sælger af en vare først ret til modydelsen, når han har opfyldt sin leveringspligt. Indtægten skal derfor først beskattes på leveringstidspunktet. Det er uden betydning, at modydelsen først forfalder eller betales senere end leveringstidspunktet. Indtægten beskattes så på leveringstidspunktet, hvor der er erhvervet endelig ret til beløbet.

Se SKM2003. 166. HR, TfS 1998, 697 LSR, TfS 1971, 119 LSR og LSRM 1952, 120 samt SKM2011. 108. SR.

Eksempel

En genbrugsvirksomhed blev skattepligtig på det tidspunkt, hvor den modtog genbrugsmateriale, fordi virksomhedens forpligtelse over for leverandørerne af affald bestod i selve modtagelsen, som leverandørerne betalte et vederlag for. Se TfS 1994, 409 LSR.

(...)

Se også—Se også afsnit—C. C. 2.5.3.2.5 om serviceydelser

(...). ”

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. C. 2.5.3.2.3 Forudbetalinger og acontohonorarer

”Indhold

Dette afsnit beskriver, på hvilket tidspunkt forudbetalinger og acontohonorarer skal beskattes.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Successiv retserhvervelse
- Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre.

Regel

Forudbetalinger beskattes efter praksis først, når der er erhvervet endelig ret til beløbet.

Eksempel

En kursusvirksomhed blev først skattepligtig af forudbetalinger, da den havde gennemført kurserne. Se SKM2006. 568. LSR.

Successiv retserhvervelse

Hvis der sker successiv retserhvervelse, så der er erhvervet endelig ret til et acontohonorar, skal honoraret regnes med, når acontoregningen er eller kunne have været sendt til kunden og forlangt betalt. Dette kan være tilfældet, når acontohonoraret modtages.

(...). ”

TfS 1981, 968 H – Beskatning ved retserhvervelse

Dommen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en el-installatør skulle beskattes af indtægter fra arbejde på to bebyggelser på henholdsvis 308 og 260 huse i året for færdiggørelse af hvert enkelt hus. Retten gav

installatøren medhold i, at der ikke skulle ske fravigelse af skattemyndighedernes praksis om, at indtægter fra flerårige entrepriser først beskattes ved entreprisens færdiggørelse.

Det fremgår af Højesterets præmisser, at der gælder et almindeligt princip om, at det afgørende tidspunkt for beskatningen af en indtægt er det tidspunkt, hvor der erhverves endelig ret til indtægten.

TfS 1995, 462 ØLD – Forudbetaling for løbende edb-udstyr

Et selskab drev virksomhed med udførelse af service på edb-udstyr (hard- og software), som var blevet solgt af dets moderselskab.

Der blev benyttet to typer standardservicekontrakter. I begge typer var der tale om 12 måneders service mod 12 måneders forudbetaling. Ved store installationer blev anvendt en kontrakt, som fra aktieselskabets side var uopsigelig i 5 år, medens opsigelse fra kundens side kunne ske efter 12 måneders forløb med 12 måneders varsel. Ved små installationer kunne opsigelse ske med 3 måneders varsel til den tegnede 12 måneders periodes udløb.

Forudbetalingerne på disse servicekontrakter blev indtægtsført i betalingsåret.

Til gengæld havde aktieselskabet i en årrække foretaget fradrag i sit skatteregnskab for hensættelser til dækning af skønnede udgifter i det følgende år ved opfyldelse af forpligtelserne i henhold til servicekontrakterne.

For skatteåret 1991/92 nægtede skattemyndighederne at godkende det af aktieselskabet foretagne fradrag på 712.000 kr. for hensættelser til serviceforpligtelser. Denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten.

Selskabet indbragte sagen for landsretten, hvor selskabet principalt påstod sagen hjemvist til de lignende myndigheder med henblik på fornyet ansættelse af selskabets skattepligtige indkomst for 1991/92, således at forudbetalinger på servicekontrakter fra kunder dækkende 12 måneder skattemæssigt blev periodiseret på de skatteår, som forudbetalingerne vedrørte i forhold til antal måneder, og således, at de udgifter, der var forbundet med opfyldelse af servicekontrakterne, blev betragtet som løbende driftsudgifter, der først blev fratrullet i takt med, at de blev afholdt.

Subsidiært nedlagde selskabet påstand om, at Skatteministeriet tilpligtedes at anerkende, at selskabets skattepligtige indkomst for skatteåret 1991/92 blev nedsat med 712.000 kr.

Selskabets direktør forklarede under sagen blandt andet, at hensættelsesbeløbet var beregnet af selskabets revisor som et absolut minimum svarende til de udgifter, der skønnedes at skulle afholdes til opfyldelse af forudbetalte serviceforpligtelser, såfremt virksomheden skulle ophøre.

Selskabets revisor forklarede blandt andet, at regnskabsprincippet med hensættelser til latente udgifter vedrørende forudbetalingerne allerede var fastlagt, før han startede, og det havde siden været ubrudt anvendt. Princippet var anvendt såvel i årsregnskaberne som i skatteregnskaberne.

Selskabet gjorde til støtte for sin principale påstand gældende, at en indtægt i henhold til en gensidigt bebyrdende kontrakt først skulle indtægtsføres skattemæssigt af modtageren, når denne havde leveret eller udført modydelsen og dermed havde opnået endelig og ubetinget ret til indtægten. Det måtte antages, at selskabets kunder, hvis selskabet i en kontraktperiode ophørte med at yde service, kunne forlange tilbagebetaling af en forholdsmæssig del af de forudbetalte beløb. De forudbetalte beløb kunne derfor først anses for endeligt og ubetinget erhvervet i takt med forløbet af kontraktperioden. Forholdet måtte sidestilles med leje- og leasingindtægter og kunne ikke behandles ligesom varekøb med tilhørende serviceforpligtel-

ser i en garantiperiode, hvor det ikke var muligt at henføre nogen bestemt del af købesummen til garanti- og serviceforpligtelsen.

Til støtte for sin subsidiære påstand gjorde selskabet gældende, at det var et almindeligt skatteretligt princip, at indtægter og modsvarende udgifter skulle følges ad. Hvis det ikke anerkendtes, at forudbetalingerne kunne periodiseres, således at indtægtsføringen fulgte udgifternes afholdelse, burde der kunne ske hensættelse af de udgifter, der var nødvendige til at opfylde forudbetalte serviceforpligtelser i det følgende skatteår.

Skatteministeriet anførte over for selskabets principale påstand, at selskabet måtte anses at have erhvervet endelig og ubetinget ret til forudbetalingerne ved indgåelse af de enkelte kontrakter, hvorfor der skulle ske fuld indtægtsføring i betalingsåret, således som det hidtil var sket. Selskabets kunder købte og betalte for muligheden for at kunne trække på selskabets serviceapparat. Selskabet havde erhvervet ret til forudbetalingerne, når selskabet ved kontraktperiodens begyndelse stillede apparatet til rådighed. Der kunne ikke analogiseres til leje- og leasingforhold, hvor forudbetalinger efter praksis skulle periodiseres i forhold til brugsperioden, idet denne praksis byggede på særlige hensyn. Hvis det blev antaget, at selskabet indtægtsmæssigt kunne periodisere forudbetalingerne, ville konsekvensen være, at selskabets kunder tilsvarende skulle periodisere forudbetalingerne udgiftsmæssigt. En imødekommelse af selskabets principale påstand ville således få vidtrækkende følger.

Over for selskabets subsidiære påstand gjorde Skatteministeriet gældende, at det var fast antaget i teori og praksis, at der ikke kunne ske hensættelse til fremtidige udgifter som følge af påtagne serviceforpligtelser, men at udgiften først kunne fradrages, når den var afholdt.

Landsretten bemærkede, at forudbetalingerne udelukkende vedrørte levering af service i en fastsat periode og forpligtede selskabet til at opretholde et serviceberedskab, som blev stillet til rådighed for kunderne i hele kontraktperioden. Det måtte antages, at en kunde i tilfælde, hvor serviceberedskabet ophørte i en forudbetalt kontraktperiode kunne kræve forholdsmæssig refusion af forudbetalingen for den resterende del af kontraktperioden.

Tidspunkterne for selskabets endelige erhvervelse af retten til de forudbetalte beløb måtte derfor anses at indtræde i takt med forløbet af kontraktperioden. Indtægten måtte derfor skattemæssigt periodiseres tilsvarende.

Retten gav derfor selskabet medhold i den principale påstand.

Skatteministeriet har kommenteret dommen i TfS 1995, 811 DEP:

”(...) Under retssagen gjorde Skatteministeriet gældende, at selskabet erhvervede endelig og ubetinget ret til de forudbetalte vederlag på betalingstidspunktet, fordi selskabets kunder købte og betalte for muligheden for at kunne trække på selskabets serviceapparat. Skatteministeriet gjorde endvidere gældende, at det foreliggende tilfælde ikke kunne sidestilles med leje- og leasingkontrakter, hvor der er praksis for at tillade periodisering af indtægten i forhold til brugsperioden.

Landsretten henviser i dommen til, at selskabet ved modtagelsen af det forudbetalte vederlag forpligtede sig til at opretholde et serviceberedskab, som stilles til rådighed for kunden i hele kontraktperioden. Landsretten anfører videre, at det må antages, at en kunde, i tilfælde hvor serviceberedskabet ophørte i en forudbetalt kontraktperiode, kunne kræve forholdsmæssig refusion af forudbetalingen for den resterende del af kontraktperioden. Som følge heraf anser landsretten tidspunkterne for selskabets endelige erhvervelse af retten til de forudbetalte beløb for at indtræde i takt med forløbet af kontraktperioden, hvorfor indtægten skattemæssigt må periodiseres tilsvarende. I henhold til selskabets principale påstand,

som på dette punkt er i overensstemmelse med hidtidig praksis, fastslår dommen endvidere, at de udgifter, der er forbundet med opfyldelse af servicekontrakterne, betragtes som løbende driftsudgifter, der først kan fradrages af selskabet i takt med, at udgifterne afholdes.

Efter Skatteministeriets opfattelse er der hermed taget stilling til, at den hidtidige praksis vedrørende periodisering af forudbetalte indtægter i leje- og leasingforhold med sikkerhed også kan anvendes i andre kontraktsforhold, hvor modtageren af et forudbetalt vederlag har påtaget sig som hovedforpligtelse at levere en ydelse af løbende karakter. Den særlige praksis vedrørende beskatningstidspunkt for henholdsvis løn og renteindtægt, jf. nærmere i LV 1994, A. B. 1.1 og LV 1994, A. D. 1, bliver dog ikke berørt af dommen.

Dommen kan endvidere ikke antages at få betydning for tilfælde, hvor den kontraktsbestemte hovedydelse består i at levere en engangsydelse, f.eks. en vare, og hvor sælgeren som et led i den samlede kontrakt som biydelse har forpligtet sig til at yde efterfølgende service. I sidstnævnte situation vil retserhvervelsestidspunktet for vederlaget være det tidspunkt, hvor der betales for hovedydelsen. Såfremt der efter levering af hovedydelsen oprettes en særskilt kontrakt om efterfølgende service mod forudbetaling for en bestemt periode, vil der skulle foretages periodisering i overensstemmelse hermed.

I dommen tages der ikke stilling til spørgsmålet om periodisering af fradragsretten for selskabets kunder. Der henvises i den forbindelse til LV 1994, E. A. 3.2, hvoraf det fremgår, at ”hvor der foreligger en forudbetaling for en flerårig ydelse kan udgiften ikke fratrækkes i betalingsåret, men vil kunne afskrives over vedkommende periode.

Dommens resultat vedrørende periodisering på indtægtssiden vil blive indarbejdet i ligningsvejledningen. (...)”.

SKM2006. 568. LSR – Periodisering af indtægter fra kursusvirksomhed.

Forudbetalinger til en konsulent- og undervisningsvirksomhed skulle først indtægtsføres af virksomheden, når kurserne var gennemført, selvom der var sket fakturering og betaling i tidligere år.

Landsskatteretten udtalte, at indtægter som udgangspunkt beskattes i det indkomstår, hvori der er erhvervet endelig ret til indtægten, jf. SL § 4, stk. 1, litra a. I gensidigt bebyrdende aftaleforhold er vederlag skattepligtigt for en part på det tidspunkt, hvor parten har ydet det, han ifølge aftalen er forpligtet til, idet han derved har erhvervet et endeligt krav på modydelsen.

Landsskatteretten fandt i overensstemmelse hermed, at selskabet først kunne anses for at have erhvervet endelig ret til vederlag, når kurserne var gennemført, uanset om der er sket forudbetaling i tidligere år.

TfS 1998, 697 LSR – Vederlag for tilslutning til edb-net samt løbende servicering – periodisering.

Selskabet A A/S (klager) havde indgået en aftale med selskabet B A/S. A A/S skulle ifølge aftalen stille dets anlægsapparat (edb-hardware) til rådighed for B A/S, og B A/S installerede diverse informationssoftware på produktionsanlægget. A A/S skulle derefter forestå vedligeholdelse og servicering. Aftalen løb fra 1. januar 1994 til og med 31. december 1995.

Landsskatteretten fandt, at vederlag for tilslutning til edb-net samt løbende servicering skulle indtægtsføres i takt med mangelfri levering af ydelserne. Landsskatterettens flertal lagde ved sagens bedømmelse afgørende vægt på kontraktmaterialets bestemmelser, hvorefter vederlaget forfaldt forud efter en fastlagt plan og omfattede betaling for løbende tilslutning til nettet, overførsel af filer m.v. samt løbende servicering. Selskabet havde i medfør heraf erhvervet ret til vederlaget i takt med en mangelfri levering af

ydelserne. Det bemærkedes, at vederlaget var erlagt kvartalsvis og var (regnskabs)indtægtsført i overensstemmelse hermed. Der var herved tillige henset til princippet i dommen Tfs 1995, 462 ØLD.

Tfs 1989, 224 LSR – Forudbetalinger i forbindelse med licensaftaler.

De forudbetalinger, som et selskab havde modtaget og afgivet i forbindelse med licensaftaler, blev anset for omfattet af statsskatteloven, da der ikke var tale om salg af patenter. Forudbetalingerne skulle indtægts-/udgiftsføres i de år, hvor de var modtaget eller erlagt, da de ikke kunne kræves tilbage.

Tfs 1994, 601 LSR – Ikke hensættelse til imødegåelse af det almindelige mangelsansvar.

Landsskatteretten nægtede fradrag for hensættelse til at imødegå omkostninger i forbindelse med det almindelige mangelsansvar efter købeloven. Den endelige og ubetingede retlige forpligtelse til at afholde udgiften i forbindelse med mangelsansvar indtræder først ved købers reklamation og leverandørens accept heraf.

SKM2011. 108. SR – IT-virksomhed – beskatningstidspunkt for subscription fee i henholdsvis licensing fee.

En leverandør af IT-sikkerhedstjenester skulle på faktureringstidspunktet kun indtægtsføre et initial licensing fee (som dækkede retten til at benytte edb-program, men ikke til løbende opdatering).

Dette skyldtes, at der på dette tidspunkt var sket mangelfri levering af denne del af produktet.

Derimod skulle et subscription fee, som dækkede den løbende opdatering, periodiseres over hele kontraktperioden og indtægtsføres i de indkomstår, hvor der skete mangelfri levering af opdateringerne.