

## Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2017-1193
Afgørelse truffet:	9. november 2017
Afgørelse offentliggjort:	
Indkomstår:	2015
Emne:	Skat
Emne ord:	Fradrag for udloddet udbytte

### Resume

Klagen vedrører nægtelse af fradrag for udloddet udbytte i optjeningsåret.

Klager fik ikke medhold i, at udloddet udbytte skulle fradrages i optjeningsåret i stedet for udlodningsåret. Ved afgørelsen blev der lagt vægt på, at der ikke var modtaget en ansøgning om fradrag for udbytte i optjeningsåret, at selskabet var uden driftsaktivitet og under afvikling.

### Sagens faktiske forhold

Klager er et selskab; XX, hvis hovedaktivitet er at eje og udleje fast ejendom.

I indkomståret 2015 er regnskabsmæssigt resultat opgjort til kr. 41.439, som anses for tilfredsstillende af XX, da selskabets sidste ejendomme er solgt i indkomståret. Selskabets resultat i 2014 var kr. 1.454.445.

Selskabets aktiver ultimo 2015 består alene i omsætningsaktiver på kr. 2.117.023. Egenkapital er opgjort til kr. 2.092.023, hvoraf kr. 1.800.000 ifølge regnskabet forslås udbetalt som udbytte. Årets skattepligtige indkomst er ifølge indsendt skatteregnskab opgjort til kr. -367.993, idet der er reguleret for afskrivninger og fradrag for udbetalt udbytte på kr. 1.800.000. Skatteregnskaber er vedlagt udbytteerklæring og udbytteattester. Selvangivelsen for 2015 er ikke vedlagt ansøgning om tilladelse til udbetaling af udbytte vedrørende indkomståret 2015. Generalforsamlingen har i maj 2016 vedtaget at udbetale kr. 1.8 mio. i udbytte vedrørende indkomståret 2015. Udbyttet er udbetalt og der er indeholdt udbytteskat med kr. 756.000.

Skattestyrelsen har ikke anerkendt skattemæssigt fradrag i indkomståret 2015 for udbetaling af udbytte på kr. 1.800.000 i indkomståret 2016.

Selskabet har selvangivet skattepligtig indkomst i indkomståret 2016 til kr. -29.655. Der har ikke været omsætning i året. Ifølge ledelsesberetningen er virksomheden under afvikling.

Skattestyrelsen har ændret den skattepligtige indkomst for 2016 til kr. -1.829.655, idet der anerkendes fradrag for udbytte udbetalt i indkomståret 2016 af overskud i indkomståret 2015. Ændringen er foretaget som en opfølgning af Skattestyrelsens ændring vedrørende indkomståret 2015.

## Klagers opfattelse

Det er XXs påstand, at der skal anerkendes udbyttefradrag på kr. 1.432.007 i 2015, så den skattepligtige indkomst efter normal praksis kan ansættes til kr. 0, og den samlede skattebetaling for året bliver kr. 756.000 (udbytteskat).

Der fremføres bl.a. følgende i klagen:

- At der efter fast praksis ikke er krav om at der skal indsendes særskilt anmodning om at fradrag for udbytte tages i optjeningsår i stedet for udbetalingsår. At nægtelse af fradrag for udbytte i indkomståret 2015 reelt medfører dobbeltbeskatning med en samlet beskatning på kr. 84,6 %
- At påstand om spekulation afvises, da den valgte metode med fradrag af udbytte i 2015 bidrager mere til Landskassen end den skatteoptimale metode vist i et bilag til klagen.
- At selskabet ikke som påstået af Skattestyrelsen kan lade sig likvidere med kort varsel, da det er Skattestyrelsen, som skal give selskabet skattekvittance, før det kan blive likvideret.
- At der i bemærkningerne til § 27 stk. 3 mangler eksempler på, hvad der konkret menes ved spekulation i reglen.

Som begrundelse for påstanden fremføres følgende:

- Skattestyrelsens nægtelse af fradrag resulterer i en dobbeltbeskatning, idet selskabsindkomsten beskattes før fradrag af udbytte samtidig med, at der betales udbytteskat af udbetalt udbytte.
- Selvangivelsen er indleveret d. 3. maj og hvis Skattestyrelsen havde taget stilling inden generalforsamlingen d. 11. maj kunne dobbeltbeskatning i året have været undgået, da selskabet kunne have undladt at udlodde udbytte. Generalforsamlingens vedtagelse af udbytte er irreversibel og Skattestyrelsens afgørelse betyder at XX bliver insolvent.
- Der er ikke tale om spekulation i forhold til at likvidere selskabet i nærmeste fremtid, da der ville have været lavere skattebetaling ved at likvidere selskabet med det samme uden udlodning af udbytte.

## Henvisning til retsregler og retspraksis

Der er lovhjemmel for fradrag af udloddet udbytte i Indkomstskattelovens § 27 (Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat).

Det er generelt en betingelse for fradrag i den skattepligtige indkomst, at udgiften er afholdt i året, jfr. Indkomstskattelovens § 24.

Hovedreglen i § 27 er i overensstemmelse hermed, idet der alene kan fradrages udbytte, som er udbetalt ejerne som en andel af sidste eller tidligere års indtjente overskud, jfr. § 27 stk. 1.

Som en undtagelse til hovedreglen kan der med hjemmel i § 27 stk. 3 fradrages udbytte i samme indkomstår, som overskuddet til udlodning er optjent. Det er skatteforvaltningen, som kan give tilladelse til fradrag. Tilladelsen kan være betinget. Ansøgning om fradrag skal indgives samtidig med selvangivelsen for det indkomstår, hvor der ønskes fradrag.

*§ 27. Selskaber, brugsforeninger og kooperative virksomheder, der omfattes af § 1, stk. 1, nr. 3, 4, 6 og 7, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage udbytte, som er udbetalt aktionærer, anpartshavere, andelshavere eller medlemmer som andel af det i sidste eller tidligere indkomstår indtjente overskud. Det samme gælder når de i § 1, stk. 1, nr. 10, nævnte foreninger foretager udlodning af indtjente renter og udbytter til medlemmer som andel af det i sidste eller tidligere indkomstår indtjente overskud.*

*Stk. 2. ....*

*Stk. 3. Skatteforvaltningen kan tillade, herunder fastsætte betingelser for, at udbytte, som er udbetalt til aktionærer, anpartshavere, andelshavere eller medlemmer, som andel af det i sidste eller tidligere indkomstårs indtjente overskud, fratrækkes i forrige indkomstårs skattepligtige indkomst. Ansøgning til skatteforvaltningen skal indgives samtidig med indgivelsen af selvangivelsen.*

*Stk. 4. ....*

*Stk. 5. ....*

*Stk. 6. ....*

§ 27 er en videreførelse af § 19 i den tidligere Indkomstskattelov. Stk. 3 blev indsat ved Landstingslov nr. 6 af 10. april 2003. Den gang blev følgende fremført i bemærkningerne som begrundelse for ændringen:

*Selskaber har efter gældende regler fradrag for det udbytte, de udbetaler til aktionærerne i udbetalingsåret. Det udbetalte udbytte er imidlertid optjent i året før udbetalingsåret, hvorfor der ikke er identitet mellem optjeningsåret og fradragsåret, og har selskabet en negativ skattepligtig indkomst i udbetalingsåret, vil selskabet ikke i udbetalingsåret opleve en kontant skattebesparelse, men alene en forøgelse af selskabets underskud.*

*Det foreslås derfor, at selskaber kan søge Skatterådet om tilladelse til at fratække det udbetalte udbytte i det indkomstår, som udbyttet relaterer sig til, dog således at Skatterådet kan fastsætte betingelser for en sådan tilladelse, såfremt rådet finder, at selskabet spekulerer i en sådan tilladelse, eksempelvis fordi selskabet i nær fremtid agter at likvidere.*

Da lovbestemmelsen blev indført, var det Skatterådet, som kunne give tilladelse til fremførsel af fradrag for udbetalt udbytte. I forbindelse med den nye Indkomstskattelov i 2006 er kompetencen overgået til Skattestyrelsen.

I bemærkningerne til bestemmelsen i den nugældende Indkomstsskattelov er der fremført følgende om undtagelsesbestemmelsen i § 27 stk. 3 (citater):

*Bestemmelsen i stk. 3 medfører, at selskaber m.v. får adgang til at søge skatteforvaltningen om tilladelse til, at det udbetalte udbytte kan fratrækkes i det indkomstår, som udbyttet relaterer sig til. På denne måde sikres der sammenfald mellem optjeningsåret og fradragsåret samt, at selskabet opnår et skattemæssigt fradrag, der svarer til det udbetalte udbyttebeløb, selv om selskabets skattepligtige indkomst udviser et underskud i det indkomstår, hvor udbyttet udloddes og udbetales til aktionærer, anpartshavere, andelshavere eller medlemmer.*

*For at undgå at selskaber m.v. opnår utilsigtede fordele ved en sådan tilladelse, foreslås det, at skatteforvaltningen skal kunne fastsætte betingelser, der kan neutralisere utilsigtede skattemæssige fordele, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene er spekulation i reglen.*

*Som spekulation i reglen kan eksempelvis nævnes, at selskabets indkomst er negativ, hvorved selskabet vil øge underskuddet for dette indkomstår, at selskabet i nær fremtid agter at flytte hjemsted til udlandet, at selskabet i nær fremtid agter at likvidere, at selskabet i nær fremtid agter at overgå til skattefri virksomhed, at selskabet i nær fremtid agter at fusionere med et andet selskab, eller at selskabet i nær fremtid agter at skifte ejerkræds eller aktivitet. De nævnte eksempler er ikke udtømmende. Selskabet skal indgive skriftlig ansøgning til skatteforvaltningen samtidig med indgivelse af selvangivelsen. Skatteforvaltningen kan give en sådan tilladelse for et enkelt år ad gangen eller som en stående tilladelse med vilkår.*

*For selskaber, der ikke ønsker at benytte sig af adgangen til at søge om tilladelse til at kunne fratække udbyttet i det indkomstår, som udbyttet relaterer sig til, opretholdes de bestående regler, om at udbyttet kan fratækkes fuldt ud i den skattepligtige indkomst, i det indkomstår udbyttet udloddes, uanset om selskabet herved opnår en negativ skattepligtig indkomst.*

I forbindelse med indførelsen af bestemmelsen i den tidligere Indkomstskattelov blev der udarbejdet en forretningsgangsbeskrivelse til brug for Skatterådets behandling af ansøgninger om fradrag for udbytte i optjeningsåret. Det fremgår bl.a. heraf:

- at ansøgning skal indgives senest samtidig med indgivelse af selvangivelse og regnskab
- at udbytteskat skal indbetales senest 1 måned efter vedtagelse og ikke afvente en eventuel godkendelse af fradrag i tidligere år
- at fradrag af udbytte i skattepligtig indkomst skal ske før skattemæssige afskrivninger og at den skattepligtige indkomst ikke må være negativ efter fradrag af udbytte

Det fremgår endvidere, at der kan fastsættes særlige vilkår for tilladelse for at neutralisere utilsigtede skattemæssige formål som fx spekulation i reglen. Som eksempler på spekulation nævnes:

1. at selskabets indkomst er negativ
2. at selskabet i nær fremtid agter at flytte hjemsted til udlandet
3. at selskabet i nær fremtid agter at likvidere
4. at selskabet i nær fremtid agter at overgå til skattefri virksomhed
5. at selskabet i nær fremtid agter at fusionere med et andet selskab
6. at selskabet i nær fremtid agter at skifte ejerkræds eller aktivitet

Skatterådet og efterfølgende Skattestyrelsen har administreret lovbestemmelsen om fradrag i optjeningsår i overensstemmelse med forretningsgangsbeskrivelsen. Anmodning om tilladelser er behandlet på grundlag af ansøgninger og i flere tilfælde er fradrag blevet begrænset under henvisning til, at den skattepligtige indkomst ellers ville blive negativ.

### Skatterådets afgørelse og begrundelse

Det lægges til grund, at fradrag for udloddet udbytte i samme år, som overskuddet til udlodning er optjent, er en undtagelse til hovedreglen, som forudsætter tilladelse. XX kan derfor ikke forvente, at tilladelse pr. automatik vil blive givet. Uanset om der formelt set indgives særskilt ansøgning, eller om det blot anføres på udbytteerklæringen, der er indleveret sammen med selvangivelsen primo maj, så kan selskabet ikke forvente, at Skattestyrelsen har taget stilling inden generalforsamlingens afholdelse i midten af maj. Selskabet kan ikke lægge Skattestyrelsens stillingtagen til grund, før end selskabet modtager en tilkendegivelse fra Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen har kompetencen til at give tilladelse til fradrag for udbetaling af udbytte i det år, hvor overskuddet til udlodning er optjent. XX har efter skattelovgivningen krav på fradrag for udbetalt udbytte, men XX har ikke krav på tilladelse til fradrag i optjeningsåret. XX har også krav på fradrag for udbetalt udbytte i indkomstår, der følger efter optjeningsåret, uanset om selskabets skattepligtige indkomst, dermed bliver negativ. Skattestyrelsen betinger ifølge fast praksis fradrag i optjeningsåret af, at selskabets indkomst ikke må blive negativ.

Det er en betingelse for fradrag af udbytte i optjeningsår, at der er ansøgt om tilladelse til fradrag. Skattestyrelsen har ikke modtaget en ansøgning om fradrag af udbetalt udbytte i optjeningsåret.

XX har afhændet sine sidste driftsaktiver i 2015 og der er ingen driftsindtægt i indkomståret 2016. Selskabet har således ikke en igangværende virksomhed i indkomståret 2016 og der foreligger ikke oplysninger om, at selskabet har planer om nye driftsaktiviteter. Tilladelse til anvendelse af undtagelsesbestemmelsen i stk. 3 for indkomståret 2015 må derfor antages at medføre, at XX får en utilsigtet fordel, da der ikke har været eller er udsigt til, at selskabet ville kunne udnytte fradrag for udbytte efter hovedreglen i stk. 1. Efter Skatterådets opfattelse, skal der ved vurdering af ansøgning om tilladelse af fradrag i optjeningsår alene henses til selskabets forhold, da selskabet er et selvstændigt skattesubjekt. Ved vurderingen skal der derfor ikke tages hensyn til den samlede beskatning hos selskab og aktionærer.

Skattestyrelsens afslag på fradrag for udbytte i optjeningsåret 2015 **fastholdes**. XX får således ikke medhold i sin klage.

Lovhenviisning: § 27 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat og tilhørende bemærkninger.