

Offentliggjort d. 9. juni 2018

## Lønmodtageres skattefradrag for efteruddannelse<sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

Lønmodtagere kan som udgangspunkt fradrage udgifter til efteruddannelse, som gennemføres for at ”sikre og vedligeholde” et indkomstgivende ansættelsesforhold. Udgifter til en videreuddannelse kan derimod ikke fradrages.

Men afgrænsningen mellem efteruddannelse og videreuddannelse er både vanskelig og problematisk. Og måske er tiden ved at løbe fra det gældende regelsæt med særligt den teknologiske udvikling.

Mulighederne for at opnå skattemæssigt fradrag for uddannelsesudgifter afgøres efter nogle grundlæggende skatteregler, der for længst har haft 100 års jubilæum – nemlig reglerne om driftsomkostninger.

Reglerne er baseret på en klar sondring mellem udgifter vedrørende ”indkomstkilden”, og udgifter vedrørende ”indkomsterhvervelsen”. Det er kun muligt at opnå skattemæssig fradragsret for udgifter, som vedrører ”indkomsterhvervelsen” - dvs. udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Et simpelt eksempel kan illustrere sondringen:

En virksomhedsejers udgift til etablering, køb eller udvidelse af en virksomhed er ikke forbundet med skattemæssig fradragsret som en driftsomkostning, da udgifterne vedrø-

## Offentliggjort d. 9. juni 2018

rer indkomstkilden, også kaldet indkomstgrundlaget, dvs. virksomheden. Dog kan der være grundlag for at foretage skattemæssige afskrivninger.

Først når virksomheden er etableret, købt eller udvidet, og virksomheden er i drift, har virksomhedsejeren fradragsret for udgifter vedrørende virksomheden som driftsomkostninger, og da kun for de udgifter, der er forbundet med driften, f.eks. leje for lokaler, lønomkostninger, telefoni, forsikringer m.v.

Sondringen mellem ”indkomstkilden” og ”indkomsterhvervelsen” er i praksis vanskelig og har gennem tiden givet anledning til talrige skattesager mellem skattevæsenet og borgerne. Senest kan nævnes sagen om Arbejdernes Landsbank, som ved Højesteret blev nægtet fradragsret for lønudgifter til de af bankens egne medarbejdere, der havde bistået ved opkøb af filialer fra den tidligere Roskilde Bank. Udvidelsen af Arbejdernes Landsbank ved opkøb af filialer var nemlig en udvidelse af bankens indkomstkilde. Den pågældende sag blev omtalt i disse spalter den 8. juli 2017. Sidenhen blev loven ændret på netop dette punkt, således at virksomheder nu har udvidet fradragsret for egne lønudgifter.

### **Fradrag for uddannelsesudgifter**

Samme sontring som ovenfor beskrevet anvendes ved vurderingen af, om skatteydere har skattemæssig fradragsret for udgifter til uddannelse.

Der sondres således mellem på den ene side udgifter til *efteruddannelse* og på den anden side udgifter til *videreuddannelse*. Efteruddannelse anses at vedrøre indkomsterhvervelsen. Videreuddannelse anses derimod at vedrøre indkomstkilden.

Efter Skats egen vejledning har *efteruddannelse* til formål at vedligeholde og ajourføre den viden eller de kvalifikationer, som kræves for fortsat at kunne bestride lønmodtagerens aktuelle arbejdsområde. Udgifter til efteruddannelse anses derfor som sikring og vedligeholdelse af den løbende indkomst. Der er derfor skattefradrag for sådanne udgifter.

## Offentliggjort d. 9. juni 2018

Efter samme vedledning er en videreuddannelse kendetegnet ved, at den medfører en opkvalificering til en anden og eventuel højere kvalificeret arbejdsfunktion. Udgifter til *videreuddannelse* anses derfor i skatteretlig terminologi at vedrøre indkomstkilden og er følgelig *ikke* forbundet med skattemæssig fradragsret.

### Formodning for arbejdsgiverbetaling

For at opnå skattefradrag for efteruddannelsesudgifter skal lønmodtagere over en yderligere bakke: Selv om der gælder samme regler for lønmodtagere og erhvervsdrivende om skattemæssig fradragsret for uddannelsesudgifter, er Skats praksis for lønmodtagere meget streng – og strengere end for erhvervsdrivende.

Denne praksis er begrundet i det synspunkt, at den selvstændigt **erhvervsdrivende** som udgangspunkt antages at have afholdt en udgift for at sikre ”indkomsterhvervelsen”.

For **lønmodtagere** er der derimod en formodning for, at arbejdsgiveren vil afholde alle nødvendige udgifter vedrørende lønmodtagerens varetagelse af jobbet.

Det indebærer videre, at har lønmodtageren selv måttet afholdt udgifter til yderligere uddannelse, er det antageligt fordi arbejdsgiveren ikke har fundet denne uddannelse nødvendig. Det peger i retning af, at der er tale om videreuddannelse.

### En klassisk sag

Et klassisk eksempel på en sådan sag er en sag fra 1998 om en sognepræst, der deltog i et kursus i Israel med temaet ”Kirken og Israel”. Kurset var arrangeret af Præstehøjskolen, og præsten var bevilget tjenestefrihed med løn under kurset. Udgifterne til hotel m.m. var betalt af Præstehøjskolen, medens præsten selv havde betalt rejseudgifter m.m. på i alt 4.302 kr.

Først ved landsretten fik skatteyderen medhold i, at rejseudgifterne var afholdt for at ajourføre skatteyderens faglige viden og uddannelse, og at kursets afholdelse i Israel var fagligt begrundet. Præsten fik herefter fradrag for rejseudgifterne på de 4.302 kr.

**Offentliggjort d. 9. juni 2018**

### **Landsskatterettens afgørelse af 12. april 2018**

En aktuel afgørelse fra Landsskatteretten viser, at sondringen mellem efter- og videreuddannelse fortsat kan være meget vanskelig.

Afgørelsen illustrerer endvidere et helt grundlæggende problem ved anvendelsen af reglerne om fradragsret for uddannelsesudgifter - dvs. vurderingen af, om et uddannelsesforløb foretages for at "sikre og vedligeholde" den aktuelle stilling (indkomsterhvervelse), eller om uddannelsen foretages for at opnå en højere stilling og derfor vedrører indkomstkilden.

Sagen drejede sig om en IT-specialist, der havde to uddannelser, dels en masteruddannelse i kryptologi og dels en diplomuddannelse. Han var ansat i en virksomhed som "Lead Commercial Developer" i en af virksomhedens divisioner.

Efter det oplyste tog IT-specialisten sidenhen, i 2012 – 2013, en tredje uddannelse, nemlig en masteruddannelse i Management of Technology. Sagen drejede sig om fradragsret for udgifterne til denne uddannelse.

Forud for påbegyndelse af denne tredje uddannelse aftalte han uddannelsesforløbet med virksomheden. Virksomheden havde efter det oplyste behov for større viden på feltet og tilbød at bidrage til uddannelsen gennem en bruttolønsaftale. De opgaver i virksomheden, som kunne løses med de kompetencer, som IT-specialisten havde opnået gennem sine to tidligere uddannelser, og som han selv betegnede som "almindelige IT kompetencer", havde virksomheden efter det oplyste outsourcet til lavtlønslande, herunder bl.a. Malaysia, hvor virksomheden havde en stor IT udviklingsafdeling.

Virksomheden ændrede imidlertid i 2012 sin politik for bidrag til medarbejdernes efteruddannelse. Virksomheden ønskede derfor aftalen med IT-specialisten ændret, således at virksomheden nu kun betalte et mere beskedent bidrag til uddannelsen. IT-specialisten betalte herefter selv studieudgifterne på 3. og 4. semester, i alt 131.500 kr.

## Offentliggjort d. 9. juni 2018

I 2014 fik IT-specialisten en stilling i en anden division i samme virksomhed med en lønstigning på 100.000 kr. årligt til følge. Men han havde efter det oplyste fortsat samme titel og havde ikke fået mere ledelsesansvar.

Efter IT-specialistens opfattelse ville han ikke have haft fortsat ansættelse i virksomheden, hvis han ikke havde taget den pågældende, yderligere uddannelse.

### Fradrag for studieudgiften

Skat afviste at anerkende skattemæssigt fradrag for studieudgiften på de 131.500 kr. Begrundelsen var, at uddannelsen efter Skats opfattelse måtte anses som en længerevarende videreuddannelse, der kunne føre til en ”opkvalificering til en anden og eventuel højere kvalificeret funktion”. Uddannelsen vedrørte med andre ord indkomstkilden.

### Landsskatterettens afgørelse

Ved Landsskatteretten fik IT-specialisten imidlertid medhold i, at studieudgiften på de 131.500 kr. var fradragsberettiget.

Landsskatteretten lagde vægt på, at virksomheden havde betalt for 1. og 2. semester og gav frihed med løn til 3. og 4. semester. På denne baggrund måtte IT-specialistens deltagelse i 3. og 4. semester efter Landsskatterettens opfattelse anses at have været tilstrækkeligt begrundet i varetagelse og vedligeholdelse af viden til brug for IT-specialistens eksisterende arbejde.

At IT-specialisten havde taget uddannelsen, herunder 3. og 4. semester, kunne efter Landsskatterettens opfattelse heller ikke i sig selv anses at føre til, at IT-specialisten derved fik mulighed for at besidde andre og mere kvalificerede stillinger. Og det forhold, at den samlede uddannelse var 2-årig, kunne heller ikke føre til et andet resultat.

Herefter måtte IT-specialistens deltagelse i 3. og 4. semester på uddannelsen anses for efteruddannelse, og udgiften på de 131.500 kr. var derfor som nævnt fradragsberettiget.

Offentliggjort d. 9. juni 2018

### Vanskelig sontring

Afgørelsen er et illustrativt eksempel på, at den traditionelle skatteretlige sontring mellem på den ene side efteruddannelse og på den anden side videreuddannelse udfordres af den teknologiske udvikling.

Sontringen mellem efter- og videreuddannelse har rod i grundlæggende principper, der er dannet på et tidspunkt, hvor kravene til arbejdsstyrken på mange måder var anderledes, og herunder, og måske i første række, mere statiske. En teknologi i progressiv udvikling, der indebærer grundlæggende forandringer af stedse flere produktionsprocesser, vil imidlertid uvægerligt stille stadig nye krav til arbejdsstyrkens uddannelsesniveau. For den enkelte medarbejder vil en højnelse af uddannelsesniveaet i en del tilfælde være nødvendig for blot at kunne fastholde en ansættelse.

Man kan her udmærket forestille sig, at et øget uddannelsesniveau på den ene side vil give anledning til højere løn og ”højere stilling”, hvilket traditionelt fører til et skatteretligt synspunkt om, at der må være tale om videreuddannelse. Og hvor på den anden side alternativet, fastholdelse eller traditionel vedligeholdelse af en uddannelsesmæssig status quo, vil indebære, at lønmodtageren end ikke er i stand til at fastholde sin ansættelse.

Eksempelvis har indførelse af robotter i flere virksomheder medført, at de medarbejdere, der blev overflødiggjort, blev omskølet til at passe disse robotter, der nu udfører disse medarbejders tidligere opgaver. Dybest set er der her tale om videreuddannelse – men omvendt en uddannelse, der er nødvendig for fortsat ansættelse.

Det er ikke givet, at en skarp sontring mellem de to begreber vil forblive mulig eller hensigtsmæssig med accelerationen af den teknologiske udvikling.

— o —