

12. april 2021

TIL SKATTEMINISTEREN

L178 AFSLUTTENDE KOMMENTAR TIL LL § 8 B

Ministerens hidtidige besvarelser (opfattelser), hvorefter udgifter, der kan fradrages som almindelige driftsudgifter efter SL § 6 ikke kan fradrages efter LL § 8 B, og at der ikke er valgmulighed mellem fradrag efter SL § 6 og LL § 8 B, vil, hvis opfattelserne udmøntes i praksis, gøre muligheden for anvendelse af LL § 8 B nærmest illusorisk.

Illusionen bekræftes samtidig af ministerens opfattelse af, at forskningsvirksomheder ikke kan anvende LL § 8 B, da disse virksomheder har fradrag som almindelige driftsudgifter efter SL § 6. Dvs. ikke valgmulighed. Svar på SPM 266 til Alm. del.

Byretsdommen i SKM2008.641 og vestrelandsretsdommen i Tfs2000.875 begge om "iværksættere" og fradragsberettiget udviklingsarbejde efter SL § 6 er fortræffelige eksempler på en mulig og total udhuling af LL § 8 B som konsekvens af ministerens besvarelser. To domme, som ministeren desværre ikke konkret vil forholde sig til, selvom de vil kunne bidrage til at udrede den nuværende forståelseskløft.

En konkret stillingtagen til dommene vil nemlig kunne tydeliggøre problemet med ministerens besvarelser, som begyndte med ministerens afvisning af, at udgifter til virksomhedernes grønne omstilling kan fradrages efter LL § 8 B, når der er tale om en tilpasning til markedsforholdene m.v., hvor udgifterne i stedet skal fradrages som almindelige driftsudgifter, jf. bl.a. svar på spm. 14 til L30:

"Der henvises bl.a. til den grønne omstilling, som også er vigtig. Men jeg kan ikke bekræfte, at en grøn omstilling altid per definition vil være omfattet af ligningsloven § 8 B. En omstilling fra benzin til at anvende el vil således ikke nødvendigvis være udtryk en udvidelse af indtægtsgrundlaget, men kan også være et led i den løbende tilpasning af virksomheden, fx således at markedsandele fastholdes."

Af ministerens besvarelse i dag af SPM 16 til L178 fremgår det, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at byretsdommen alene vedrører spørgsmålet om, hvornår en virksomhed er igangværende, og at dommen derfor ikke giver belæg for videregående konklusioner.

Efter vores opfattelse er såvel byretsdommen som vestrelandsretsdommen centrale for forståelsen af afgrænsningen mellem SL § 6 og LL § 8 B og bestemmelsernes indbyrdes forrang, da dommene fastslår, at en virksomhed helt fra dens spæde opstart vil kunne anses for igangværende, og dermed at virksomhedens udgifter til udvikling og patentering af en opfindelse herunder et nyt produkt kan anses for almindelige fradragsberettigede driftsudgifter efter SL § 6, også selv om virksomheden endnu ikke har genereret indtægter. Fradrag efter LL § 8 B vil derfor være udelukket med ministerens opfattelse af, at almindelige driftsudgifter ikke kan fradrages efter LL § 8 B, og at der ikke gælder

valgfrihed mellem SL § 6 og LL § 8 B. Det understøttes også af, at styrelsen nu oplyser, at valgmuligheden som fremgik af den Juridiske Vejledning indtil 2019-2 må antages at være en fejlfortolkning af byretsdommen og derfor er udgået af den Juridiske Vejledning:

"Formuleringen er udgået igen i forbindelse med 2020-1 udgaven, da formuleringerne indeholdt konklusioner, der må antages at være udtryk for en fejlfortolkning af dommen."

Begge domme er repræsentative for talrige opstarts-virksomheder, der enten lykkes eller ikke lykkes med deres udviklingsarbejde, og som bl.a. søger om skattecredit efter LL § 8 X for udgifter omfattet af LL § 8 B. Disse igangværende virksomheder kan med begge domme og den Juridiske Vejledning pkt. C.C.2.2.2.19 om selvstændig opfindervirksomhed fradrage deres udviklingsudgifter som almindelige driftsudgifter efter SL § 6 og dermed, som ministerens opfattelse må forstås, ikke efter LL § 8 B.

Fra den Juridiske Vejledning C.C.2.2.2.19:

"Herudover kan erhvervsdrivende opfindere, allerede mens de arbejder med opfindelsen, løbende trække de udgifter, der er forbundet med at fremstille opfindelser, fra som driftsudgifter efter SL § 6, stk. 1, litra a. Det gælder, selv om opfindelsen ikke er udnyttet erhvervsmæssigt på det pågældende tidspunkt og dermed ikke har genereret indkomst. Som eksempel på sådanne udgifter kan nævnes udgifter til patentering mv. Se SKDM 1980.16.

Det samme gælder tilfælde, hvor en erhvervsdrivende har afholdt udgifter til en opfindelse eller lignende, hvis udgifterne samtidig anses for afholdt som led i en løbende erhvervsvirksomhed eller i øvrigt knytter sig til vedkommendes erhverv, selv om opfindelsen på det pågældende tidspunkt ikke er udnyttet erhvervsmæssigt. Se SKDM 1980.16."

Som det fremgår, er selve udviklingsarbejdet med at fremstille opfindelsen ikke en etableringsudgift men en driftsudgift. Hvis der ikke gælder en valgmulighed, er det overordentlig vanskelig at se, hvordan disse opfindere m.v. skal have mulighed for at anvende LL § 8 B. Det spørgsmål står desværre stadig hen i det uvisse.

I SKM2008.854DEP er de nærmere omstændigheder i byretsdommen omtalt således:

I den konkrete sag lagde byretten til grund, at der i det år sagen vedrørte, var udfoldet intense bestræbelser på, dels af opnå patent, dels at skaffe samarbejdspartnere med henblik på markedsføring af lampen. Retten anså det endvidere for bevist, at lampen havde et kommercielt potentiale, der kunne udnyttes. Efter karakteren af skatteydernes arbejde med udvikling, patentering og markedsføring fandt retten endvidere, at det måtte lægges til grund, at der var arbejdet intenst med at gøre opfindelsen kommercielt anvendelig. Retten fandt

under de omstændigheder, at sagsøgeren havde foretaget et seriøst udviklingsarbejde i kommerciel hensigt, således at hans udviklingsaktiviteter måtte anses for at have haft en erhvervmæssig motivation, uanset at der ikke i 2003 blev opnået et overskud. Dommen må ses som udtryk for, at retten efter bevisførelsen har lagt til grund, at virksomheden blev udøvet med henblik på rentabel drift, og ligger herved i forlængelse af Vestre Landsrets dom offentliggjort i Tfs 2000, 875, hvor en virksomhed med udvikling af software til undervisningsbrug ligeledes blev anset for erhvervmæssig henset til, at "skatteyderen havde en rimelig baseret forventning om en økonomisk rentabel drift af virksomheden ved etableringen".

Som det fremgår afviger de faktiske omstændigheder i ovenstående byretsdom (og i vestrelandsretsdommen) ikke fra de talrige sager, hvor der i dag udbetales skattecredit efter LL § 8 X, der blev indført i 2012.

Det bliver derfor interessant at følge, hvorledes Skattestyrelsen fremadrettet vil administrere anvendelsen af LL § 8 B og LL § 8 X med ministerens opfattelse af, at almindelige driftsudgifter kun kan fradrages efter SL § 6, dvs. ingen valgmulighed, og i særlig grad, hvorvidt der bliver tale om en ensartet behandling / ligning i forhold til brancher herunder forskningsvirksomheder og opfindervirksomheder, og om driftsomkostninger vil blive behandlet ens, hvad enten der er tale om udvikling af nye produkter eller udvikling af nye interne processer.

Peter Rose Bjare
Partner