

## Til Skatteministeriet og Skatteudvalget

### Vedrørende lovforslag L30 af 7/10-2020 for 2020-21.

Som borger og skattebetaler i dette land samt personlig interesse for skatteretten, herunder især problemstillingen med afgrænsningen mellem statskatteloven overfor ligningsloven eller afskrivningsloven, har jeg en saglig interesse i problemstillingerne knyttet lovforslag L30 af 7/10-2020.

Det er efter min opfattelse af stor samfundsmæssig betydning, at der er klarhed i lovgivningen, således at landets skatteydere ikke foretager uretmæssigt skattefradrag, med de problemer og tilhørende omkostninger for samfundet m.v. det medfører, såfremt forholdet efterfølgende skal rettes, som følge af uklarhed i lovgivningen.

Det er min opfattelse, at såfremt Skatteministeriet vil svare på mine enkle og konkrete spørgsmål, vil der være væsentlig afklaring på mange spørgsmål knyttet til fortolkningen af ligningslovens § 8 B, stk. 1 og dermed hvilke udgifter, som berettiger til ekstrafradrag i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 4.

#### Indledning:

I betænkning nr. 1089 fra 1986<sup>1</sup> anføres der blandt andet følgende i konklusionen.

*”Det er udvalgets opfattelse, at hvis der skulle gennemføres regler, der tillader fradrag for eller afskrivning af afholdte FOU-udgifter med mere end 100 pct., måtte man afgrænse begreberne forskning og udvikling mere præcist og entydigt end tilfældet er i dag.”*

Ved indførelse af step-up fradrag fra og med indkomståret 2018 på baggrund af lovforslag fra 2017<sup>2</sup> samt det nye det nye lovforslag L30<sup>3</sup> om midlertidigt forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed til 130 %, tager Skatteministeriet afsæt i, at fortolkning af, hvilke udgifter, som er omfattet af ordningen med step-up fradrag baserer sig på den eksisterende afgrænsning<sup>4</sup> af fradragsberettigede forsøgs- og forskningsudgifter.

I en række hørings svar fra de høringsberettigede i forbindelse med udkast til lovforslag L30, anmodes der om definitioner af, hvilke omkostninger som er omfattet af reglerne, og hvilke omkostninger der ikke er omfattet. Herudover udtrykkes der nervøsitet for årelange skatteslagsmål mellem virksomheder/rådgiverne og skattemyndighederne.

I høringskema fra Skatteministeriet til Skatteudvalget<sup>5</sup>, fremkommer Skatteministeriet ikke med en nærmere beskrivelse af praksis, som kan illustrere, hvilke udgifter, som kan omfattes af ordningen eller ikke.

---

<sup>1</sup> Forskning og udvikling – Redegørelse fra udvalget til undersøgelse af den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling – fra Skattedepartementet. Punkt 7.5.4 Konklusion

<sup>2</sup> LSF nr. 227 - 2017/1

<sup>3</sup> L30 2020-21 af 7/10-2020

<sup>4</sup> LSF nr. 227 - 2017/1, punkt 3.2 samt J.nr. 2020-5454 – udkast til lovforslag, punkt 2.1.2

<sup>5</sup> J.nr. 2020.5454, høringskema af 7/10-2020

Formålet med aftalen mellem Folketingets partier var blandt andet at afdæmpe risikoen for tab af arbejdspladser<sup>6</sup>, som følge af Corona-krisen. Med den manglende præcisering fra Skatteministeriet, synes det åbenbart, nu som i 1986, at der vil være betydelig risiko for, at nogle skatteydere vil anvende reglerne for step-up fradrag eller skattecredit, uden at de reelt set er omfattet af reglerne. Dette vil derfor med stor sandsynlighed betyde merbeskæftigelse hos rådgiverbranchen, skattemyndighederne, Skatteankestyrelsen og ved domstolene, som samfundsmæssigt måske ikke er hensigtsmæssigt.

#### Problemstilling:

Spørgsmålet er, om det ikke ret og rimeligt at Skatteministeriet præcisere gældende praksis, idet lovgivningen og praksis herom, er inde på selve kerneområdet af dansk skatteret<sup>7</sup>, nemlig hvilke udgifter kan og skal fratrækkes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, og hvornår der benyttes ligningslovens § 8 B, stk. 1 jf. ligningslovens § 1, og hvornår der er udgifter omfattet af afskrivningsloven.

Skatteministeriet og tidligere Skatteminister samt praksis fra Landsskatteretten og domstolene har efter undertegnede opfattelse anført en praksis, som i hovedtræk kan afklare, hvilke udgifter, der kan omfattes af ligningslovens § 8 B, stk. 1 og dermed danne grundlag for step-up fradrag i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 4. Hvis Skatteministeriet vil bekræfte eller afkræfte efterfølgende spørgsmål, vil der være et stort og samlet fortolkningsbidrag samlet et sted.

Der er ved efterfølgende spørgsmål taget udgangspunkt i, hvilke omkostninger, der som udgangspunkt i henhold til praksis er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a eller afskrivningsloven, som dermed modsætningsvis ikke kan være omkostninger, der fratrækkes i henhold til ligningsloven og dermed danne grundlag for step-up fradrag i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 4.

#### Spørgsmål, som bedes besvaret af Skatteministeriet:

1) I lovforslag LSF nr. 227, 2017/1 om højere skattefradrag for afholdte udgifter til forsøgs- og forskning, er der i afsnittet med bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 2 anført følgende:

*”Ekstrafradraget omfatter heller ikke almindelige driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a...”*

I forbindelse med lovbehandlingen af LSF nr. 29 i 2011 vedrørende indførelse af ligningslovens § 8 X om skattecredit, har Skatteministeren svaret (uddrag) følgende på spørgsmål nr. 4<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Se spørgsmål 5 i dette brev.

<sup>7</sup> Se Landsskatteretskendelse af 6/5-2020 refereret i SKM2020.230.LSR, hvor det i afgørelsen fra Skattestyrelsen er, at udgifterne til udviklingen er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, mens Landsskatteretten er af den opfattelse, at udgifterne er omfattet af ligningslovens § 8 B uden at begrunde, hvorfor hovedreglen for fradrag (SL § 6 a) ikke skal anvendes.

<sup>8</sup> Skatteudvalget 2011-12, L29 endelig svar på spørgsmål 4, j.nr. 2011-411-0043 af 7/12-2011

*”Det er anført i lovforslagets provenuskøn, at der forventes en tendens til, at virksomheder vil om-døbe udgifter, som hidtil er blevet fradraget som driftsomkostninger, til forsknings og udviklingsud-gifter for at få sådanne udgifter ind under skattecreditorordningen<sup>9</sup>. Der er således i den forstand overvejet en risiko for kreativ bogføring for at opnå den likviditetsfordel, der ligger i ordningen.”*

Kan skatteministeriet bekræfte, at afholdte udgifter, som er fradragsberettiget i henhold til statskat-telovens § 6, stk. 1, litra a, ikke kan fratrækkes i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 1?

2) Skatteministeriet har i forbindelse med spørgsmål/svar vedrørende lovforslaget om ligningslo-vens § 8 N om lønomkostninger<sup>10</sup> oplyst følgende:

*”Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 8 N vil fremadrettet give hjemmel til af fradrage erhvervsmæssige lønudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i de tilfælde, hvor stats-skattelovens § 6 ikke indeholder tilstrækkelig hjemmel, jf. således også ligningslovens § 1, hvoraf det fremgår, at ligningsloven indeholder ændringer og tilføjelser til statsskatteloven.”*

Kan Skatteministeriet med udgangspunkt i principperne i foranstående svar fra Skatteministeriet be-kræfte, at det samme principper der finder anvendelse vedrørende afholdte udgifter til forsøg, forsk-ning og udvikling?. Altså at afholdte udgifter til forsøg, forskning og udvikling af nye produkter m.v. til videresalg, fratrækkes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a<sup>11</sup>, og det er alene i de tilfælde, hvor statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a ikke indeholder tilstrækkelig hjemmel, at lignings-lovens § 8 B, stk. 1 kan finde anvendelse.

3) I SKATs Juridiske Vejledning 2020-2, afsnit C.C.2.2.1.1 om introduktion vedrørende fradrag for udgifter – underafsnit om SL § 6, sidste del (stk. 2), begrænsninger i fradragsretten anføres føl-gende:

*”SL § 6, stk. 2, indeholder nogle vigtige **begrænsninger i fradragsretten**.*

*Det fremgår af bestemmelsen, at indkomst er skattepligtig "uden hensyn til, hvordan den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde". Understregning foretaget af undertegnede.*

Kan Skatteministeriet med udgangspunkt i foranstående samt ligningslovens § 1 og Skatteministeri-ets svar vedrørende lovforarbejderne til ligningslovens § 8 N bekræfte, at ligningslovens § 8 B, stk. 1, alene vil kunne anvendes, såfremt formålet med afholdelse af udgifterne har til hensigt at fore-tage etablering eller udvidelse af næring eller drift?

Der kan ved besvarelsen blandt andet henses til principperne Højesteretsdom af 14/12-1985 (TfS1985,6 – Slusedomme), hvor der ikke var udvidelse af virksomheden ud over dens eksisterende

<sup>9</sup> Med indførsels af ligningslovens § 8 B stk. 4 i 2017 samt L30, er der tilføjet et yderligere problem.

<sup>10</sup> LSF 104 af 15/11-2017, bilag 1 til skatteudvalget, j.nr. 2017-3221, side 8.

<sup>11</sup> Se f.eks. Landsskatteretskendelse af 20/12-2010, j.nr. 10-01932, hvor der var afholdt udgifter til udvikling, produktion og salg af højtalere. Udgifterne kunne fratrækkes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra

rammer, selvom formålet med afholde udgifterne var, at virksomheden i fremtiden skulle kunne bygge nye og større skibe for at bevare konkurrenceevnen og dermed sit indkomstgrundlag. Udgifterne kunne afskrives og fratrækkes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Overfor

Principperne i højesteretsdom af 30/3-2012 (TfS2012, 354 – påtænkt opførelse af driftscenter), hvor afholdte udgifter til ingeniør og arkitekt ikke kunne fratrækkes efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, da udgifterne vedrørte en udvidelse af den eksisterende virksomhed ud over dens eksisterende rammer, idet formålet var at opføre nyt og tredje driftscenter.

Herudover kan der ved besvarelsen muligvis henses til principperne i andre lovslag under ligningslovens § 8 og § 8 med de forskellige bogstaver<sup>12</sup>, idet lovgiver i nogle tilfælde gerne vil understøtte og anerkende fradrag for afholdte udgifter, som har forbindelse med etablering, udvidelse, herunder nye markeder.

4) På baggrund af L 30, spørgsmål 4 fra Kim Valentin (V) om eventuelt anvendelse af OECD's Frascati manual, som afgrænsning for, hvilket udgifter, som kan fratrækkes i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 1, anmodes Skatteministeriet om at redegøre for, hvorledes dette kan/skal sammenholdes til retspraksis for statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a overfor statsskattelovens § 6, stk. 2?

Skatteministeriet anmodes i denne forbindelse om at redegøre for, at OECD's Frascati manualen, kan eller ikke kan anvendes som grundlag for vurdering af, om en udgifter kan være omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1 eller ikke, når OECD's Frascati manual ikke nævnes direkte i lovforarbejderne fra 1972 vedrørende ligningslovens § 8 B eller i efterfølgende afgørelser og domme fra Ligningsrådet, Skatterådet, Landsskatteretten eller ved domstolene, hvor ligningslovens § 8 B er problemstillingen.

5) Der fremgår følgende af lovforslaget fra 1972 med ligningslovens § 8 B<sup>13</sup>, at også betaling for forsøg- eller forskningsvirksomhed udført hos andre vil falde i ind under bestemmelsen.

Foranstående er gengivet i Juridisk vejledning 2020-2 afsnit C.C.2.2.2.20<sup>14</sup> om udgifter til forsøg og forskning mv., hvor der er angivet følgende: *"Hertil kommer betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, der er udført af andre, og måske honorarudgifter til konsulenter med kommunikative kompetencer."*

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der ikke er nogen begrænsninger for, hvor stor en andel af arbejdet med forsøgs- eller forskning, som kan udføres af andre parter, herunder evt. af udenlandske daterselskaber<sup>15</sup>, så længe den danske virksomhed bevarer ejendomsretten til det udviklede, og afholdelsen af udgifterne sker for den danske virksomheds egen regning og risiko?

---

<sup>12</sup> F.eks. LSF nr. 47 fra 1991 vedrørende ligningslovens §§ 8 I og 8 J og lovforslag af 21/10-1959 § 2, vedrørende indførelse af fradrag for udgifter rejseomkostninger m.v.

<sup>13</sup> Lovforslag af 9/11-1972, spalte 2087 øverst.

<sup>14</sup> Underafsnit om omfattede udgifter

<sup>15</sup> Med og uden deltagelse i dansk sambeskatning

## 6) Aktiver, som anvendes i produktionen eller internt i virksomheden.

KPMG har i forbindelse med behandlingen af lovforslaget om step-up fradrag<sup>16</sup> stillet følgende spørgsmål:

*”I den forbindelse beder KPMG Skatteministeriet om at bekræfte, at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed også omfatter udgifter til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede produktionsmetoder herunder nye maskiner til fremstilling af virksomhedens produkter.”*

Skatteministeriet svarer følgende:

*”Ekstrafradraget omfatter udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed som nævnt i ligningslovens § 8 B, stk. 1. Forslaget ændrer ikke på hvilke fradragsberettigede udgifter, der omfattes af ligningslovens § 8 B.*

*I forhold til afskrivning på udgifter til maskiner, der bruges til fremstilling af virksomhedens produkter, er det vurderingen, at disse udgifter fortsat vil være afskrivningsberettigede efter den almindelige regel om afskrivning på driftsmidler i afskrivningslovens § 5.”*

Svaret fra Skatteministeriet i 2017 svarer efter undertegnede opfattelse til bemærkningerne i lovforslaget fra 1972<sup>17</sup> og ligningslovens § 8 B, stk. 3 samt principperne i Højesteretsdom af 22/3-2005 (SKM2005.147.HR), hvad der er anlægsaktiver overfor omsætningsaktiver, der har forbindelse til virksomhedens næring.

Praksis med hvilke udgifter, som er omfattet af afskrivningsloven, og ikke af statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, fremgår blandt andet af følgende afgørelser:

Afgørelse fra Landsskatteretten med journalnr. 14-4919109 af 8. august 2017, hvor der var tale om udvikling af et nyt EDB-software-system, som skulle bruges af virksomheden selv. EDB-software-systemet skulle ikke bruges i forbindelse med udviklingen af omsætningsaktiver. Landsskatteretten kom frem til, at udgifterne var omfattet af afskrivningslovens kapitel 2 om driftsmidler.

Landsskatteretskendelse af 13/4-2007 (SKM2007.384.LSR) vedrørende fradrag for udgifter til egenfremstillede anlægsaktiver

Landsskatteretten anførte blandt andet følgende i sin begrundelse:

*Det må lægges til grund, at udgifterne i alle tilfælde vedrører fremstilling af aktiver, der indgår i selskabets anlægsformue, ikke omsætningsformuen. Udgifterne til de pågældende anlæg vil derfor som udgangspunkt ikke være driftsomkostninger, der er omfattet af fradragsretten i statsskattelovens § 6 a, men må anses for formueudgifter, der kun kan bringes til fradrag i indkomsten i det omfang, de kan indgå ved opgørelsen af anskaffelsessummen for de afskrivningsberettigede anlægsaktiver og derved indgå i opgørelsen af den afskrivningsberettigede saldo værdi.*

<sup>16</sup> LSF nr. 227 2017/1, bilag 1 til Skatteudvalget, j.nr. 2017-2552, side 5

<sup>17</sup> Forslag til ændring af ligningsloven fremsat den 9/11-1972, spalte 2086.

*De udgifter, sagen drejer sig om, er udgifter til husleje, løn til projektering og funktionsledere, andre omkostninger til projektering, værktøj, måleinstrumenter og edb-udstyr, arbejdstøj og værne-midler samt transportomkostninger, i de afdelinger, der beskæftiger sig med fremstilling og vedligeholdelse af de omhandlede anlæg. Understregning foretaget af undertegnede.*

Forholdet mellem afskrivningsloven overfor statsskatteloven er tillige fastsat i Vestre Landsretsdom af 4/7-2009 (SKM2009.479.VLR) vedrørende Golfanlæg – afskrivninger.

Med udgangspunkt i foranstående bedes Skatteministeriet bekræfte, at afholdte udgifter til egenfremstilling af anlægsaktiver, herunder udvikling af eget anlægsaktiv, som virksomheden skal beholde efter endt udvikling, og aktivet efterfølgende skal indgå i den løbende drift af virksomheden, alene omfattes af afskrivningsloven (undtagen afskrivningslovens § 6, stk. 1 nr. 3) og ikke af ligningslovens § 8 B, stk. 1?

Der bedes ved besvarelse bortses fra udvikling af anlægsaktiver, som har karakter af ”hjælpeværktøj og lign.”, som skal anvendes i forbindelse med udvikling af aktiver m.v. omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1.

#### 7) Afholdte omkostninger til udvikling af omsætningsaktiver

Ved Højesteretsdom af 22/3-2005 (SKM2005.147.HR) om afskrivning - demobiler m.v. - anlægsaktiv eller omsætningsaktiv, blev det anført, aktiverne var indkøbt som led i virksomhedens næringsvirksomhed, hvorfor aktiverne ikke kunne være omfattet af dagældende afskrivningslovs kapitel 1.

Undertegnede slutter modsætningsvis, at de afholdte udgifter kan fratrækkes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at omkostninger til udvikling prototyper, softwaresystemer og lignende, som skal indgå i virksomhedens næring, som følge af efterfølgende salg, herunder salg på licensbasis af de udviklede produkter, kan fratrækkes i henhold til statsskattelovens 6, stk. 1, litra a, og det alene i de tilfælde, hvor der er tale om etablering eller udvidelse af virksomheden ud over dens normale rammer (derfor i princippet er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 2), at ligningslovens § 8 B, stk. 1 muligvis kan finde anvendelse, såfremt ligningslovens § 8 B, stk. 1 øvrige betingelser er opfyldt?

Afslutning:

Jeg ser frem til at modtage svar på foranstående spørgsmål og problemstillinger.

Hvis der mulighed for foretræde for Skatteudvalget anmodes der om dette.

Med venlig hilsen

Henrik Jensen