

L178 KOMMENTAR TIL SPM. 11 FRA "HENRIK JENSEN" (STADIG UBESVARET) OG MINISTERENS SVAR PÅ SPM. 266 AF 10. FEBRUAR 2021 (ALM. DEL)

Fælles for ovenstående SPM 11 til L178 og tidligere ministersvar på SPM 266 til Alm. del synes at være, at de hviler på en antagelse om, at anvendelse af LL § 8 B på forhånd er udelukket, hvis udgifterne kan fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, og at det følger af lovbemærkningerne i 1973 til LL § 8 B.

Ministerens besvarelse af SPM 266:

"Det er ved forarbejderne forudsat, at de af ligningslovens § 8 B, stk. 1, omfattede udgifter til forsøg og forskning ikke kan fradrages som driftsomkostninger. Sædvanlige driftsomkostninger er derfor ikke omfattet af bestemmelsen. Som undtagelse til, at forsøg og forskning ikke kan fradrages som driftsomkostninger, nævner forarbejderne personer, der har det som erhverv at drive forskning, idet disse vil have driftsomkostningsfradrag for udgifterne. Af samme forarbejder følger, at hensynet bag bestemmelsen er at etablere en fradragsret for udgifter, for hvilke der ikke allerede er fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. De i forarbejderne nævnte personer, der har det som erhverv at drive forskning, vil derfor ikke kunne anvende ligningslovens § 8 B."

En indskrænkende fortolkning hvorefter fradragsret efter LL § 8 B på forhånd er udelukket, hvis udgifterne kan fradrages efter SL § 6 ses hverken at have sikker hjemmel i lovbemærkningerne eller i senere praksis.

Den centrale passus i lovbemærkningerne fra 1973 lyder:

"Allerede efter gældende regler er der fradragsret for forsøgs- og forskningsudgifter, når den, der afholder udgifterne, har det som erhverv at drive forskning. Udgifterne betragtes i så fald som egentlige driftsudgifter omfattet af fradragsreglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Denne fradragsret tænkes opretholdt. Det får betydning for de forsøgs- og forskningsudgifter, som ikke omfattes af de almindelige afskrivningsregler, i første række reglerne i afskrivningsloven. Sådanne udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed vil nemlig i kraft af, at den hidtidige fradragsret opretholdes, også for fremtiden umiddelbart kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, selv om udgifterne er så betydelige i forhold til den skattepligtiges overskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed, at de overskrider grænsen i § 8 B, stk. 1, 3. pkt [maks. 30% af skattepligtig indkomst]"

Ovenstående passus må kunne læses som en "ret" men ikke en "pligt" for den skattepligtige til at fradrage FoU udgifter efter SL § 6, når FoU udgifterne samtidigt kan anses for driftsomkostninger efter SL § 6.

SL § 6 gav således i 1973 en videre fradragsret end LL § 8 B, da fradrag efter SL § 6 ikke var (er) begrænset af et loft, hvor udgifterne i stedet skulle afskrives. Omvendt havde afskrivningsmuligheden for FoU udgifter efter LL § 8 B den fordel fremfor "straksfradrag" efter SL § 6, at underskud ikke gik tabt, hvor underskud frem til 2001 kun kunne fremføres i 5 år samt mulighed for efter LL § 8 B at fradrage udgifter forud for en etablering af virksomheden.

Hvis fradragsmulighed efter SL § 6 går forud for fradragsmulighed efter LL § 8 B, vil det i realiteten være meget få FoU udgifter, der kan fradrages efter LL § 8 B, da SL § 6 i praksis allerede giver driftsomkostningsfradrag for FoU udgifter, som er afholdt som led i en løbende erhvervsvirksomhed eller i øvrigt har tilknytning til den skattepligtiges erhverv, også selvom udgiften afholdes med det formål at udvide den skattepligtiges indkomstgrundlag. Der henvises til spørgsmål vedrørende opfindervirksomheder indeholdt i bilag 13 til L178 (stadig ubesvaret).

Vestrelandsretsdommen i Tfs2000.875 (før skattekreditordningen i LL § 8 X) tydeliggør også, hvor bredt driftsomkostningsbegrebet er i forhold til udviklingsomkostninger. Her gav Vestre Landsret nemlig fradrag efter SL § 6 for underskud ved udvikling og salg af software til undervisningsbrug i en etableringslignende situation.

Der var nærmere tale om:

"Sagen angik en skatteyder, der var ansat som forsker i datalogi ved universitetet, og som i oktober 1995 påbegyndte en selvstændig virksomhed med udvikling og salg af software til undervisningsbrug. Skatteyderen ansatte en medarbejder og opnåede støtte fra Erhvervsfremmestyrelsen. Skattemyndighederne havde ikke godkendt fradrag for virksomhedens underskud for indkomstårene 1995 og 1996. Under hensyn til, at skatteyderen havde et godt kendskab til udvikling af software, og at de oprindelige budgetter ikke var urealistiske, fandt landsretten, at skatteyderen havde en rimelig baseret forventning om en økonomisk rentabel drift af virksomheden ved etableringen."

Skatteministeriet havde ved landsretten i første række gjort gældende:

Sagsøgte har til støtte for frifindelsespåstanden i første række anført, at udgifterne i sagsøgerens virksomhed i 1995 og 1996 er anvendt til at skabe det produkt, virksomheden skulle tjene penge ved at sælge. Der foreligger derfor ikke driftsomkostninger, men etableringsomkostninger, der ikke er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6a.

Skatteyderes påstand ved Vestre Landsret var i første række fradrag efter SL § 6 og i anden række fradrag efter LL § 8 B. Landsretten gav skatteyder medhold i den primære påstand om fradrag efter SL § 6, uden at landsretten dermed forholdte sig til muligheden for fradrag efter LL § 8 B.

Dommen tydeliggør, at udviklingsudgifter for en igangværende virksomhed indenfor det område LL § 8 B dækker næsten uden undtagelse altid vil kunne fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, uanset at udgifterne afholdes i forbindelse med en "etablering" eller udvidelse af virksomheden.

Der kan endvidere henvises til en analog byretsdom i SKM 2008.641, der gav skatteyder medhold i, at udgifter afholdt til bl.a. udvikling og patentering var afholdt i en igangværende erhvervsmæssig virksomhed, og at udgifterne dermed var fradragsberettigede efter SL § 6, uanset at det ikke var lykkedes at opnå afsætning af virksomhedens produkt. Det forelå således nærmere oplyst:

"Virksomheden havde i det år sagen omhandlede (2003) en omsætning på 80 kr. fra salg af brugt IT-udstyr, og et underskud på 157.272 kr. fra udviklingsaktiviteter. Spørgsmålet i sagen var, om skatteyder havde fradrag for dette underskud i sin øvrige indkomst."

---000---

På denne baggrund herunder med de stillede spørgsmål vedrørende opfindervirksomheder i bilag 13 til L178 anmodes ministeren om at genoverveje sit svar på spm. 266 til Alm. del, da der ikke ses belæg for, at anvendelse af LL § 8 B på forhånd er udelukket, hvis de afholdte udgifter vil kunne fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, og da en sådan retstilstand reelt vil gøre LL § 8 B indholdsløs.

Peter Rose Bjare
Partner