

Afgørelse

fra

Landsskatteretten

5 MAJ 2021

Sagsnr. 19-0076952

I afgørelsen har deltaget:

Klager:

Klage over:

Skattestyrelsens afgørelse af 14. juni 2019

[...]

Landsskatterettens afgørelse

Retsgrundlag

Udgifter afholdt i årets løb for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten er fradragsberettigede i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a (loven kan findes på www.retsinformation.dk).

Bevisbyrden for afholdelsen og størrelsen af en udgift, og for at udgiften er fradragsberettiget, påhviler som udgangspunkt den skattepligtige. Det følger af Højesterets dom af 19. marts 2004, offentliggjort i SKM 2004.162 HR.

Udgifter som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår i henhold til ligningslovens § 8 B, stk. 1.

I henhold til ligningslovens § 8 X, kan selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen anmode told- og skatteforvaltningen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straks afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Der kan dog højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter. Skatteværdien af underskud som nævnt i 1. pkt. beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår. Der kan for hvert indkomstår højst udbetales skatteværdien af 25 mio. kr.

Erhvervsmæssig tilknytning

Det er en betingelse for retten til fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, at forsøgs- og forskningsudgifterne bliver afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, således at forsøgene og forskningen og de hermed forbundne udgifter har et kommercielt formål.

Af de almindelige bemærkninger til lov nr. 184 af 30 marts 1973, der indførte ligningslovens § 8 B, fremgår, at "[lov]forslaget går ud på, at udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed [...] skal kunne gøres til genstand for fradrag [...]"

Ligeledes fremgår det af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at "fradragsretten omfatter som nævnt kun udgifter til forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv. Forsøgene eller forskningen skal således knytte sig til en erhvervsvirksomhed, som den skattepligtige enten allerede har i gang på det tidspunkt, udgifterne afholdes, eller har planer om senere at starte.". Med denne betingelse om, at forsøgene eller forskningen skal relatere sig til en allerede igangværende erhvervsvirksomhed eller en virksomhed, der påtænkes startet, afgrænses de fradragsberettigede udgifter i forhold til forsøgs- og forskningsudgifter, der hverken har og heller ikke vil komme til at knytte sig til en erhvervsvirksomhed.

Statsskattelovens § 6 giver ikke adgang til fradrag for udgifter til etablering af en virksomhed eller udgifter til udvidelse af en eksisterende virksomhed. Ligningslovens § 8 B udvider således adgangen til at foretage skattemæssige fradrag og afskrivninger for forsøgs- og forskningsudgifter. Bestemmelsen giver adgang til fradrag for sådanne udgifter afholdt inden etablering af virksomheden og for allerede etablerede virksomheder hjemler bestemmelsen fradragsret for både udgifter, der medgår til en udvidelse af virksomheden og for udgifter, der ikke udgør en udvidelse af virksomheden.

På baggrund af en ordlydsfortolkning af ligningslovens § 8 B sammenholdt med bemærkningerne hertil og formålet med bestemmelsen finder Landsskatteretten, at der i kravet om udgifternes tilknytning til et selskabs erhverv ikke kan indfortolkes et krav om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv, eksempelvis udvikling og kommercielt salg af produkter på baggrund af forsøgene og forskningen.

Landsskatteretten bemærker desuden, at et krav om, at en virksomhed, for at opnå fradrag i henhold ligningslovens § 8 B, skal drive erhverv med forskning, ikke harmonerer med, at egentlige forskningsvirksomheder har adgang til fradrag for udgifter hertil allerede i medfør af statsskattelovens § 6.

I forlængelse heraf bemærkes, at Skatterådet i sin afgørelse af 26. april 2016, offentliggjort i SKM 2016.199 SR, bekræftede, at udgifter afholdt til udvikling af en applikation, var omfattet af ligningslovens § 8 B. I sagen ville der ikke ske egentlige salg af den udviklede software/applikation, men derimod af en ydelse, der blev udbudt via denne platform i form af online lektiehjælp.

Omfattede aktiviteter

De specielle bemærkninger til ligningslovens § 8 B angiver desuden, at "fradragsretten i første række omfatter det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser."

Selskaber der har afholdt udgifter, der kan straksafskrives efter ligningslovens § 8 B, kan få udbetalt skatteværdien af disse udgifter efter ligningslovens § 8 X. Ligningslovens § 8 X blev indført ved lov nr. 1379 af 28. december 2011 og af de almindelige bemærkninger hertil, fremgår, at "forsknings- og udviklingsaktiviteter afgrænses på samme måde, som forsøgs- og forskningsaktiviteter afgrænses i forbindelse med straksafskrivinger, jf. punkt 3 ovenfor", hvilket omhandler ligningslovens § 8

B. Bemærkningerne til ligningslovens § 8 X bør således inddrages ved afgrænsningen af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B.

For så vidt angår afgrænsningen af de af § 8 X omfattede aktiviteter fremgår det af de specielle bemærkninger til denne bestemmelse, at "som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes [...] rutinemæssig udvikling af software".

Landsskatteretten anser herefter udvikling af ny software, herunder nye operative systemer, algoritmer, processer mv., som omfattet af ligningslovens § 8 X. Hertil bemærkes, at Skatterådet i sin afgørelse af 26. april 2016, offentliggjort i SKM 2016.199 SR, bekræftede, at omkostninger afholdt til udvikling af ny software er omfattet af ligningslovens § 8 X og udtalte at "spørger har afholdt omkostninger til udviklingsarbejde, der vil kunne gøres til genstand for fradrag efter ligningslovens § 8B, stk. 1 [...]"

Landsskatteretten bemærker desuden, at anvendelsesområdet for og omfanget af ligningslovens § 8 B må vurderes i forhold til den faktiske udvikling i samfundet, hvor langt størstedelen af alle virksomheder i dag benytter sig af IT-systemer, som led i driften af deres virksomhed, i modsætning til hvad der var sædvanligt ved indførelsen af ligningslovens § 8 B i 1973.

Omfattede udgifter

De af ligningslovens § 8 B omfattede udgifter er blandt andet lønudgifter til egne medarbejdere og betaling af eksterne konsulenter. Det fremgår af specielle bemærkninger til ligningslovens § 8 B, at "de mest almindelige udgifter, som falder ind under § 8 B, stk. 1, vil formentligt være lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, udført hos andre, vil falde ind under disse bestemmelser."

Den konkrete sag

Datterselskabet [REDACTED] A/S har i indkomstårene 2014-2017 afholdt udgifter til forskellige digitale projekter på henholdsvis 5.630.739 kr., 1.971.707 kr., 2.082.325 kr. og 2.547.604 kr.

Skattestyrelsen har i afgørelsen vedr. datterselskabet [REDACTED] A/S godkendt fradrag for udgifterne som almindelige driftsomkostninger og reklameudgifter jf. henholdsvis statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og ligningslovens § 8, stk. 1, men afvist at udgifterne er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1.

For så vidt angår indkomstårene 2014-2016 har Skattestyrelsen herefter afvist at udbetale skatte kredit til [REDACTED] Holding ApS jf. ligningslovens § 8 X, stk. 1, og for indkomståret 2017 har Skattestyrelsen pålagt selskabet at tilbagebetale tidligere udbetalt skatte kredit.

Der er ikke mellem Skattestyrelsen og selskabet uenighed om afholdelsen af udgifterne eller dokumentationen herfor. Problemstillingen vedrører herefter om udgifterne er fratrasket med hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a vedr. fradrag for driftsomkostninger og ligningslovens § 8, stk. 1, vedr. fradrag for reklameudgifter, eller om udgifterne er fratrasket med hjemmel i ligningslovens § 8 B, stk. 1, vedr. fradrag for udgifter til forsøg og forskning.

Landsskatteretten bemærker desuden, at der i nærværende afgørelse kan tages stilling til klassifikationen af de afholdte udgifter uanset, at udgifterne er afholdt af datterselskabet, og at det kun er afgørelsen vedr. moderselskabet [REDACTED] Holding ApS, der er påklaget. Landsskatteretten har herved lagt vægt på, at Skattestyrelsen i den påklagede afgørelse tager stilling til, om de afholdte udgifter er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1. Der er desuden lagt vægt på, at den påklagede afgørelse vedrører udbetaling af skatte kredit, og at det er afgørende for udbetalingen om underskuddet er opstået på baggrund af udgifter,

der er fratrullet med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 6, stk. 1, litra a og ligningslovens § 8, stk. 1, eller med hjemmel i ligningslovens § 8 B, stk. 1.

De afholdte udgifter til digital udvikling findes at være afholdt i tilknytning til selskabets erhverv, henset til, at der med de pågældende IT-projekter blandt andet er udviklet platforme til styring af kunder og produkter, salg og dataudveksling med forskellige landes myndigheder mv.

Udviklingen af de enkelte projekter anses ikke for at være af rutinemæssig karakter, henset til at der er tale om ny- og videreudviklede systemer, processer og algoritmer, og at alt indhold og funktionalitet er udviklet på baggrund af selskabets specifikke krav og ønsker. Landsskatteretten bemærker hertil, at der må skelnes mellem om udgifterne vedrører selve udviklingen af applikationer og digitale løsninger eller om udgifterne vedrører den løbende og efterfølgende brug af applikationerne og altså ikke selve udviklingen. I nærværende sag finder Landsskatteretten, at de afholdte udgifter i stort omfang vedrører selve udviklingen af de digitale løsninger.

Desuden bemærkes, at de udviklede systemer og platforme, ikke kun er rettet mod selskabets interne brug, men også er målrettet selskabets kunder og forskellige landes myndigheder, bl.a. toldmyndighederne, som er integreret i disse systemer. Selskabets kunder kan via disse platforme tilgå og anvende selskabets webshop.

De afholdte omkostninger er, efter det oplyste, først og fremmest anvendt til betaling af eksterne konsulenter, lønninger m.v. til selskabets egne medarbejdere, og disse er således, i overensstemmelse med lovens forarbejder, efter deres art omfattet af ligningslovens § 8 B.

Selskabets repræsentant har desuden oplyst, at flere af projekterne bygger på videreudvikling af allerede eksisterende programmer. Landsskatteretten bemærker hertil, at udgifter til licenser m.m. kan anses som omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, såfremt de er erhvervet til brug for og i forbindelse med udviklingsarbejdet. Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at selskabet har erhvervet software og licenser med afgørende betydning for udviklingsarbejdet.

Landsskatteretten finder jf. ovenstående, at datterselskabet i indkomstårene 2014-2017 har afholdt udgifter til de navngivne udviklingsprojekter, der er straksafskrevet efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, og at selskabet [REDACTED] Holding ApS på den baggrund er berettiget til udbetaling af skattecredit i nævnte indkomstår i henhold til de af selskabet opgjorte udbetalingsgrundlag.

Det overlades til Skattestyrelsen at foretage eventuelle konsekvensændringer i sambeskatningen.

[REDACTED]
Retsformand