

# SKATTERETLIGE INCITAMENTER VED UDGIFTER TIL FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED

En undersøgelse af ligningslovens §§ 8 B og 8 X

Casper Hjorth Hansen    Studienummer: 20176805  
Frederik Christensen    Studienummer: 20176752



**AALBORG  
UNIVERSITET**

Kandidatspeciale

Vejleder: Niels Winther-Sørensen

# Indholdsfortegnelse

|                                                                                                                           |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ABSTRACT .....</b>                                                                                                     | <b>1</b>  |
| <b>KAPITEL 1 – INTRODUKTION .....</b>                                                                                     | <b>2</b>  |
| 1.1. INDLEDNING.....                                                                                                      | 2         |
| 1.2. PROBLEMFORMULERING .....                                                                                             | 3         |
| 1.3. AFGRÆNSNING.....                                                                                                     | 3         |
| 1.4. AFHANDLINGENS SYSTEMATIK .....                                                                                       | 4         |
| <b>KAPITEL 2 – METODEAFSNIT .....</b>                                                                                     | <b>5</b>  |
| 2.1. RETSDOGMATISK METODE .....                                                                                           | 5         |
| 2.2. PRÆSENTATION AF RETSKILDER.....                                                                                      | 5         |
| 2.2.1. Loven.....                                                                                                         | 5         |
| 2.2.2. Fortolkning af loven.....                                                                                          | 6         |
| 2.2.3. Retspraksis .....                                                                                                  | 6         |
| 2.2.4. Administrativ praksis.....                                                                                         | 6         |
| 2.2.5. Ministersvar .....                                                                                                 | 7         |
| 2.2.6. OECD's vejledninger .....                                                                                          | 7         |
| <b>KAPITEL 3 – REGLERNE FOR FRADrag OG SKATTEKREDIT I LL §§ 8 B OG 8 X .....</b>                                          | <b>8</b>  |
| 3.1. LIGNINGSLOVENS § 8 B – FRADrag FOR UDGIFFER TIL FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED .....                               | 8         |
| 3.1.1. Anskaffelse af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed.....                                              | 10        |
| 3.2. LIGNINGSLOVENS § 8 X – SKATTEKREDITORDNING FOR FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED.....                                 | 11        |
| 3.3. LIGNINGSLOVENS §§ 8 B OG 8 X – FRADrag OG SKATTEKREDIT I EN SAMBESKATNING.....                                       | 14        |
| <b>KAPITEL 4 – BETINGELSER FOR ANVENDELSE AF REGLERNE OM FRADrag EFTER LL § 8 B .....</b>                                 | <b>16</b> |
| 4.1. HVAD INDEBÆRER FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED?.....                                                                | 16        |
| 4.1.1. Den Juridiske Vejledning – Skattestyrelsens opfattelse af hvad der anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed..... | 18        |
| 4.1.2. Fortolkning og afgrænsning af forsknings- og udviklingsbegreberne.....                                             | 20        |
| 4.2. HVILKE UDGIFFER OMFATTES AF FRADragSRETten EFTER LIGNINGSLOVENS § 8 B.....                                           | 25        |
| 4.2.1. Etableringsomkostninger eller driftsomkostninger .....                                                             | 26        |
| 4.3. HVAD FORSTÅS VED TILKNYTning TIL DEN SKATTEPLIGTIGES ERHVERV?.....                                                   | 28        |
| 4.3.1. Hvad forstås ved erhverv?.....                                                                                     | 28        |
| 4.3.2. Hvad forstås ved tilknytning?.....                                                                                 | 30        |
| 4.4. BEVISBYRDE OG KRAV TIL DOKUMENTATION .....                                                                           | 33        |
| 4.5. HVORNÅR INDTRÆDER FRADragSRETten? .....                                                                              | 38        |
| 4.6. DELKONKLUSION .....                                                                                                  | 39        |
| <b>KAPITEL 5 – UNDERSØGELSE AF FRADrag OG SKATTEKREDIT VED FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED MED SOFTWARE OG IT.....</b>   | <b>42</b> |
| 5.1. GENERELT OM FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED INDENFOR SOFTWARE OG IT .....                                           | 42        |
| 5.2. DEN JURIDISKE VEJLEDNING – UDVIKling AF SOFTWARE OG IT .....                                                         | 43        |
| 5.3. SENESTE PRAKSIS OM FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED MED SOFTWARE OG IT .....                                         | 44        |
| 5.3.1. SKM2016.199.SR – Software til lektiehjælp.....                                                                     | 44        |
| 5.3.2. LSR-19-0093331 – Dataindsamling til udvikling af algoritme .....                                                   | 45        |
| 5.3.3. SKM2020.501.LSR – Udvikling af webbaseret kundeplatform .....                                                      | 46        |
| 5.3.4. SKM2021.510.LSR – E-handelsplatform til vinhandel.....                                                             | 47        |
| 5.3.5. SKM2021.367.LSR – Handelsplatform til logistikhåndtering .....                                                     | 48        |
| 5.4. DELKONKLUSION .....                                                                                                  | 49        |
| <b>KAPITEL 6 – OECD'S FRASCATI-MANUAL.....</b>                                                                            | <b>50</b> |
| 6.1. FRASCATI-MANUALENS DEFINITION AF FORSKNING OG UDVIKling .....                                                        | 50        |
| 6.1.2. Frascati-manualens fem kriterier.....                                                                              | 51        |
| 6.2. FRASCATI-MANUALENS RELEVANS I DANSK SKATTERET – KAN DEN ANVENDES? .....                                              | 53        |
| <b>KAPITEL 7 – KONKLUSION.....</b>                                                                                        | <b>56</b> |

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| <b>LITTERATURLISTE .....</b> | <b>59</b> |
| LOVGRUNDLAG .....            | 59        |
| LOVFORARBEJDER .....         | 59        |
| CIRKULÆRER .....             | 59        |
| VEJLEDNINGER .....           | 60        |
| AFGØRELSESREGISTER .....     | 60        |
| BØGER .....                  | 60        |
| ARTIKLER .....               | 60        |
| HJEMMESIDER .....            | 61        |
| ØVRIGE KILDER .....          | 61        |
| <b>BILAG 1 .....</b>         | <b>62</b> |
| <b>BILAG 2 .....</b>         | <b>63</b> |

## Abstract

The technological and scientific development has a significant effect on today's society and is evolving faster than ever. In Danish national legislation companies has been able to deduct the expenses incurred due to R&D-projects since 1973 through the Tax Assessment Act § 8 B. In 2011 a new concept of tax credit was introduced in the Tax Assessment Act § 8 X. This meant that companies experiencing losses due to expenses of R&D-projects could now request the Danish tax authorities for a down payment consisting of the tax value of the losses. Since 2018 the deduction rate regarding the costs of R&D-activities, has been enhanced as a political incentive to encourage R&D- activities. The original intention was to gradually increase the enhanced deduction rate for expenses of R&D-activities towards a 110 % deduction rate in 2026. In the meantime, an additional increase of the deduction rate for the expenses of R&D-activities was introduced due to Covid-19 for the period 2020-2022. To encourage Danish companies to continue investing in research and development-activities during Covid-19, a 130% super deduction-rate for R&D-costs was introduced.

The purpose of this dissertation is to examine what R&D involves as well as to investigate which conditions must be met to be able to exercise the rules in §§ 8 B and 8 X in the Tax Assessment Act. Furthermore, it is examined whether R&D of software and information technology is covered by the field of application of the §§ 8 B and 8 X in the Tax Assessment Act. The examination is done through analysis of legal text from the relevant legislation, the draft laws, circular letters as well as case law in order to describe the legal situation in the field.

The thesis found that a lot of conditions must be met to be able to use the tax rules in §§ 8 B and 8 X in the Tax Assessment Act. The expenses must be a direct cause of R&D according to the definition set forth in the draft law to § 8 B in the Tax Assessment Act. In addition, there must be a commercial activity. If this is not the case the business must be carried on for the purpose of profitable operation. Also, the expenses must be connected to the commercial activity and the R&D-project must expand or establish the base of income. The burden of proof lies upon the taxpayer who shall be able to document that the expenses are deductible according to conditions in § 8 B in the Tax Assessment Act. According to current case law, expenses for R&D-projects on software and information technology can be deducted using the rules in §§ 8 B and 8 X in the Tax Assessment Act. However, the project must include technological or scientific progress compared to the specific industry of the developed product. The court judges do not use the OECD Frascati-Manual in the assessments as it is not legally binding. The Danish tax authorities and courts agree that the manual only serves as inspiration in the assessment of what is considered R&D.

In conclusion it is found that expenses for R&D-projects are deductible if the project accord with the definitions set forth in the draft law from 1973 to § 8 B in the Tax assessment Act. This applies even though new technology and ways of developing has emerged, and cases of R&D-projects on software and information technology from today's age are being assessed.

# Kapitel 1 – Introduktion

## 1.1. Indledning

Teknologiske og videnskabelige fremskridt spiller en afgørende rolle i udviklingen af verdenssamfundet og ved løsningen af flere samfundskritiske udfordringer. Med det første menneske på månen i 1969 og få år senere den personlige computers indtræden på markedet, var de teknologiske og videnskabelige fremskridt i samfundet hurtigt voksende.

Før 1973 havde virksomheder som afholdte udgifter til forskning eller udvikling ikke adgang til fradrag efter de almindelige regler i statsskatteloven. Ved L 1973-03-30 nr. 184 ændredes ligningsloven, hvorved § 8 B indførtes. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at man ønskede at gøre udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed til genstand for fradrag eller afskrivning.<sup>1</sup> Adgangen til fradrag i ligningslovens § 8 B, indførtes ydermere med henblik på at skabe vækst i samfundet, gennem teknologiske og videnskabelige fremskridt, som følge af de forbedrede vilkår for forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Afgrænsningen af hvornår udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, var fradragsberettiget, efter ligningslovens § 8 B, har i de første mange år efter indførelsen ikke givet anledning til problemer i praksis. I 2011 ved L 2011-12-28 nr. 1379 indførtes en skattecreditordning i den nye § 8 X i ligningsloven. Bestemmelsen skulle give selskaber mv. og personer der drev selvstændig erhvervsvirksomhed mulighed for at få udbetalt skatteværdien af underskud fra udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

I takt med at incitamenterne for anvendelse af reglerne om fradrag og skattecredit for forsøgs- og forskningsvirksomhed styrkedes, øgedes behovet for afgrænsning af anvendelsesområdet. Særligt ændringer i ligningslovens § 8 B i forbindelse med Covid-19 pandemien i 2020, hvor fradragsatsen for forsøgs- og forskningsvirksomhed blev hævet til 130 %<sup>2</sup>, har medført behov for afgrænsning af reglerne. Der har dog været politisk tilbageholdenhed i forhold til netop at afgrænse reglernes anvendelsesområde. Derudover har der i de seneste år været et stigende fokus på kontrol af virksomheder, som har medført prøvelse af flere sager.

Digitaliseringen af samfundet og stigende krav til teknologisk udvikling har medført et øget behov for forskning og udvikling af software og IT. Der har i takt med denne udvikling været et voksende antal sager, indenfor software og IT, omhandlende anvendelse af reglerne for fradrag og skattecredit efter ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

---

<sup>1</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 1)

<sup>2</sup> (L 2020-12-29 nr. 2219 Ændring af afskrivningsloven og ligningsloven)

## 1.2. Problemformulering

Med afsæt i ovenstående betragtninger vil afhandlingen undersøge betingelserne for, at udgifter omfattes af ligningslovens § 8 B, og at virksomhederne dermed har mulighed for at anvende skattekreditordningen i ligningslovens § 8 X. Herunder er det særligt begreberne forskning og udvikling der undersøges, for at belyse hvad disse dækker over. I de seneste år er der kommet flere afgørelser i praksis vedrørende udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed inden for software og IT. I den forbindelse er det tillige relevant at undersøge, hvorvidt udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed inden for software og IT omfattes af ligningslovens § 8 B. Ovenstående leder til følgende problemformulering:

*Hvad indebærer forsøgs- og forskningsvirksomhed i relation til ligningslovens § 8 B, og hvilke betingelser gælder for anvendelse af ligningslovens §§ 8 B og 8 X?*

*I forlængelse heraf undersøges, hvorvidt forsøgs- og forskningsvirksomhed indenfor software og IT omfattes af anvendelsesområdet for ligningslovens §§ 8 B og 8 X.*

## 1.3. Afgrænsning

Afhandlingens fokus er at afdække, hvornår udgifter kan omfattes af ligningslovens § 8 B, og dermed hvornår man kan anvende skattekreditordningen i ligningslovens § 8 X. Herudover er fokus på, hvordan forsøgs- og forskningsvirksomhed indenfor software og IT behandles i praksis, og om forsøgs- og forskningsvirksomhed inden for software og IT omfattes af forarbejdernes definition.

Afhandlingen er afgrænset til at undersøge dansk ret, og i den forbindelse kun hvad der gælder for fysiske og juridiske personer i Danmark. Hvad der gælder for fysiske og juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, i forbindelse med fradragsret for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, behandles derfor ikke i afhandlingen. Der inddrages vejledninger fra OECD, for at behandle en problemstilling i dansk ret, og sammenholde OECD's fortolkning af visse begreber med hvad der forstås ved disse i dansk ret. OECD's vejledninger inddrages ikke med henblik på at fastlægge, hvad der gælder for udenlandske fysiske og juridiske personer. Det fremgår af ligningslovens § 8 B, stk. 2, at udgifter, afholdt til efterforskning efter råstoffer i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan fradrages. Denne situation behandles ikke i afhandlingen, og vil som følge heraf ikke blive gennemgået. Årsagen til dette er, at dette er et særskilt område, som ikke tjener til belysningen af problemstillingen nævnt i problemformuleringen. Der gælder på området særlige regler for anvendelse af fradrag og skattekredit i en sambeskatning. Afhandlingen afgrænses overfor almindelige sambeskatningsregler om underskudsudnyttelse mv., som ikke direkte vedrører reglerne om fradrag og skattekredit for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Afhandlingen undersøger ikke den særlige skatteordning i KSL §§ 48 E og 48 F, også kaldet forskerskatteordningen, som omhandler lempelige skatteforhold for ansættelse af udenlandske forskere eller højtloønnede ansatte. Reglerne er relevante for selskaber mv. med forsøgs- og forskningsvirksomhed ved ansættelse af forskere. Dette er dog et særskilt område, hvorfor reglerne ikke behandles i afhandlingen.

## 1.4. Afhandlingens systematik

Nedenfor fremgår afhandlingens systematiske opbygning.

|                                                                                      |                                              |                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------|
| Kapitel 1<br>Introduktion                                                            | 1.1. Indledning                              | 1.2. Problemformulering |
|                                                                                      | 1.3. Afgrænsning                             | 1.4. Systematik         |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 2<br>Metodeafsnit                                                            | 2.1. Retsdogmatisk metode                    |                         |
|                                                                                      | 2.2. Præsentation af retskilder              |                         |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 3<br>Reglerne for<br>fradrag og<br>skattecredit                              | 3.1. Ligningslovens § 8 B                    |                         |
|                                                                                      | 3.2. Ligningslovens § 8 X                    |                         |
|                                                                                      | 3.3. Skattecredit i en sambeskatning         |                         |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 4<br>Reglerne for<br>fradrag og<br>skattecredit                              | 4.1. F&F-virksomhed                          | 4.2. Omfattede udgifter |
|                                                                                      | 4.3. Tilknytning til erhverv                 | 4.4. Dokumentation      |
|                                                                                      | 4.5. Indtrædelse af fradrag                  | 4.6. Delkonklusion      |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 5<br>Forsøgs- og<br>forsknings-<br>virksomhed<br>inden for<br>software og IT | 5.1. F&U Software og IT                      | 5.2. DJV negativliste   |
|                                                                                      | 5.3. Gennemgang af praksis                   | 5.4. Delkonklusion      |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 6<br>OECD's<br>Frascati-<br>Manual                                           | 6.1. Frascati-Manualens definitioner         |                         |
|                                                                                      | 6.2. Frascati-Manualens relevans i dansk ret |                         |
| <hr/>                                                                                |                                              |                         |
| Kapitel 7<br>Konklusion                                                              | Konklusion                                   |                         |

## Kapitel 2 – Metodeafsnit

I de følgende afsnit beskrives den anvendte metode, samt de retskilder der anvendes i forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling.

### 2.1. Retsdogmatisk metode

I forbindelse med metodevalget bør den valgte metode egne sig til at opfylde undersøgelsens formål og besvare de spørgsmål, som undersøgelsen søger at belyse. I denne sammenhæng afgrænses den retsdogmatiske metode over for den juridiske metode. Den juridiske metode finder anvendelse, når der i det praktiske liv søges løsninger på konkrete retlige problemer.<sup>3</sup> Den juridiske metode er for så vidt denne afhandling næppe relevant. Den retsdogmatiske metodes formål finder ikke på samme måde plads i praktikerens arbejdsliv. Overordnet er formålet at finde ny viden om gældende ret igennem analyse udført systematisk, metodisk og transparent.<sup>4</sup> Metodens opgave er således at analysere og beskrive gældende ret, de lege lata. Den retsdogmatiske metode er dog ikke helt irrelevant, når man taler om det praktiske retsliv. Metoden er relevant i situationer, hvor retstilstanden på et givet område ønskes beskrevet.<sup>5</sup>

Afhandlingens formål er at undersøge og beskrive retstilstanden vedrørende fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, som danner grundlag for anvendelse skatte kreditordningen i ligningslovens § 8 X.

Det er ved udarbejdelsen af afhandlingen følgelig den retsdogmatiske metode, der anvendes til at afdække førnævnte retsområde.

### 2.2. Præsentation af retskilder

Afhandlingen tager afsæt i forskellige retskilder, som har forskellig retskildemæssig værdi. I nærværende afsnit vil de anvendte retskilder blive præsenteret, og på samme måde vil der blive redegjort for deres retskildemæssige værdi.

#### 2.2.1. Loven

Formålet med love er at regulere adressatens retsstilling, hvorfor afhandlingen tager afsæt i netop loven. Lovgivningen er placeret øverst i retskildehierarkiet, og gælder således forud for de øvrige retskilder.<sup>6</sup> Skatteområdet er i vidt omfang reguleret af speciallove, men er samtidig underlagt den danske grundlov retskildemæssigt. Dette betyder, at lovgivningen ikke må stride imod grundloven (lex superior).<sup>7</sup> Det følger af lex specialis-princippet, at lovregler placeret i speciallovgivning går

---

<sup>3</sup> (Retsvidenskabsteori, Carsten-Munk-Hansen, 2018, s. 193), herefter Munk-Hansen, 2018

<sup>4</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 204)

<sup>5</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 204)

<sup>6</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 255-256)

<sup>7</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 311)



forud for lovregler af mere generel karakter.<sup>8 9</sup> Henset til afhandlingens undersøgelse inden for det skatteretlige retsområde er det således de skatteretlige speciallove, der tages afsæt i. Bekendtgørelser rangerer på linje med loven, dog skal disse have fornøden hjemmel i lov. Disse er administrative forskrifter, udstedt af kongen, eller af en minister i henhold til hjemmel i lov.<sup>10</sup>

### 2.2.2. Fortolkning af loven

Ved undersøgelse og fortolkning af lovtekster, er ordlyden udgangspunktet for al fortolkning. Det er således den naturlige sproglige forståelse af lovteksten, som danner grundlag for forståelsen af, hvad lovteksten regulerer. Ved en ordlydsfortolkning er det tillige væsentligt at læse lovteksten i dens kontekst.<sup>11</sup>

Det er undertiden ikke altid muligt at afdække og beskrive retstilstanden, inden for et givet område, ud fra en ordlydsfortolkning. Ordlyden er som nævnt udgangspunktet for al fortolkning, men for at forstå en bestemmelses fulde omfang, særligt når den indeholder en række begreber som tillige bør fastlægges, kan en formålsfortolkning i sådanne situationer anvendes. Ved formålsfortolkningen fortolkes ud fra, hvad formålet med lovgivningen er.<sup>12</sup> I forlængelse heraf er det relevant at anvende de til loven hørende forarbejder, som danner grundlag for indsættelsen af konkrete bestemmelser. Derudover beskriver forarbejderne typisk hvilke retsområder der omfattes, og problematikker der søges løst.

### 2.2.3. Retspraksis

For yderligere at undersøge og beskrive retstilstanden findes det tillige relevant at inddrage retspraksis i nærværende afhandling. Afgørelser bidrager til forståelsen af, hvad der tillægges vægt, når en række momenter skal afvejes under en sag i henhold til den i sagen omhandlende tvist. I langt de fleste tilfælde vil der i sager, vedrørende skatteretlige spørgsmål, være tale om afgørelser foretaget af Landsskatteretten. Landsskatteretten afgør typisk klager over Skatteforvaltningens afgørelser, hvor klagen ikke afgøres af Skatteankestyrelsen. Landsskatteretten er dog ikke en domstol, men et nævn.<sup>13</sup> Udover afgørelser truffet af Landsskatteretten inddrages også konkrete domme, som er afsagt inden for det relevante retsområde. Derudover kan Skatterådet behandle principielle anmodninger om bindende svar, som har relevans for besvarelsen af afhandlingen.<sup>14</sup> Diskussionen af om domme og afgørelser har samme retskildemæssige værdi, foretages ikke i denne afhandling.

### 2.2.4. Administrativ praksis

Administrativ praksis inddrages i det omfang, det bidrager til forståelsen eller afgrænsningen af lovtekst og de tilhørende forarbejders anvendelsesområde. Generelt bidrager administrativ praksis til

---

<sup>8</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 312)

<sup>9</sup> (Lærebog om indkomstskat 18. udgave, 2018, Aage Michelsen, Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, s. 125), herefter Aage Michelsen et al., 2018

<sup>10</sup> (Aage Michelsen et al., 2018, s. 111)

<sup>11</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 298)

<sup>12</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 304)

<sup>13</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit A.A.1.7.2)

<sup>14</sup> (Skatteforvaltningen.dk, Til rådsmedlemmerne)

at fastlægge, hvad der anses som gældende ret.<sup>15</sup> Inddragelsen af administrativ praksis kan bidrage til undersøgelsen af det valgte retsområde, da det er udtryk for et sædvanligt udfald af retsakter. Netop denne praksis giver en person mulighed for at indrette sig i tillid hertil.<sup>16</sup> Den Juridiske Vejledning er netop en vejledning rettet mod både fysiske og juridiske personer, hvor disse har mulighed for at blive oplyst om både retsgrundlaget for visse afgørelser samt det førnævnte sædvanlige udfald heraf. Uanset at Den Juridiske Vejledning er udtryk for gældende praksis, er den kun bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere. Såfremt Den Juridiske Vejledning viser sig at være i uoverensstemmelse med højere rangerede retskilder, er den ikke bindende. Administrativ praksis er ikke bindende for domstolene.<sup>17 18</sup> Den administrative praksis kan dog få betydning ved domstolene. Hvis den fysiske eller juridiske person har indrettet sig på den administrative praksis, fulgt af en offentlig myndighed, og denne praksis er oplyst for domstolene, vil domstolene ikke ændre denne praksis, medmindre den er forkert.<sup>19</sup>

#### **2.2.5. Ministersvar**

Ministersvar inddrages i det omfang, det kan bidrage til forståelsen af, hvad hensigten med en bestemmelse er. Ofte vil ministersvar angå besvarelse af, hvad der omfattes af en given bestemmelse. I disse tilfælde kan sådanne besvarelser være relevante at inddrage i afhandlingen, i det omfang de tilføjer til, uddyber eller bekræfter, hvad der i øvrigt fremgår af forarbejderne til den omhandlede bestemmelse.

#### **2.2.6. OECD's vejledninger**

Vejledninger udgivet af OECD, er ikke bindende i al almindelighed, medmindre disse er implementeret i dansk lovgivning, jf. legalitetsprincippet. Den værdi vejledningerne tilfører afhandlingen, består i at hjælpe med at afklare fortolkningsspørgsmål, samt sammenligne OECD's fortolkning af visse begreber med den forståelse af de samme begreber vi har i dansk ret og praksis.

---

<sup>15</sup> (Aage Michelsen et al., 2018, s. 112)

<sup>16</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 331)

<sup>17</sup> (Aage Michelsen et al., 2018, s. 115)

<sup>18</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 331)

<sup>19</sup> (Munk-Hansen, 2018, s. 332)

## Kapitel 3 – Reglerne for fradrag og skatte kredit i LL §§ 8 B og 8 X

I de følgende afsnit beskrives reglerne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X. I denne sammenhæng undersøges reglernes formål. Bestemmelserne vedrører henholdsvis fradrag og skatte kredit for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

### 3.1. Ligningslovens § 8 B – fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

Ligningslovens § 8 B blev indført i 1973 med det formål at give virksomheder, som ikke havde forskningsvirksomhed som hovederhverv, fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Indtil da var der kun adgang til fradrag for egentlige driftsomkostninger, der blev afholdt med det formål at sikre, erhverve og vedligeholde indkomsten. Da udøvelse af forsøgs- og forskningsvirksomhed ofte udvider eller etablerer indkomstgrundlaget, er udgifter hertil således ikke fradragsberettiget efter reglen i statsskattelovens § 6, litra a.<sup>20</sup> Der var således kun adgang til fradrag, hvis den skattepligtige afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter, når vedkommende havde som erhverv at drive forsøgs- og forskningsvirksomhed. Hensigten med ligningslovens § 8 B var derfor blandt andet at sikre og fremme forsøgs- og forskningsvirksomhed ved at udvide adgangen til dette fradrag. Selskaber mv. som afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, uden at dette udgjorde hovederhvervet, fik efter ændringen adgang til fradrag.<sup>21</sup> Den nugældende ordlyd i ligningslovens § 8 B, stk. 1, lyder som følgende:

*”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv [...] 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.”<sup>22</sup>*

Ligningslovens § 8 B giver mulighed for at fradrage eller afskrive udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige har, ved behandlingen af udgifterne, mulighed for enten at fradrage udgifterne i det år udgifterne afholdes, eller afskrive udgifterne i det år de afholdes og de efterfølgende 4 år, jf. ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt. Som nævnt i afgrænsningen af afhandlingen, tages der ikke stilling til spørgsmålet om efterforskning af råstoffer.

Lovgiver har siden 2018 anvendt fradragssatsen for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed som et politisk instrument til at fremme den teknologiske og videnskabelige udvikling i Danmark. Med henblik på yderligere at fremme og støtte forsøgs- og forskningsvirksomhed indførtes et ekstrafradrag, som hævdede fradragssatsen. Dette skete ved indførelse af en gradvis forøgelse af fradragssatsen for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i ligningslovens § 8 B, stk.

<sup>20</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 1-2)

<sup>21</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>22</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)

4. Fradragssatsen skulle herefter gradvist stige til 110 % i 2026.<sup>23</sup> Den gradvise forøgelse af fradragssatsen fremgår af følgende tabel:

Tabel 1

| År                  | 2018   | 2019   | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 - |
|---------------------|--------|--------|------|------|------|------|------|------|--------|
| <b>Fradragssats</b> | 101,5% | 101,5% | 103% | 105% | 105% | 108% | 108% | 108% | 110%   |

Forøgelsen af fradragssatsen havde til hensigt at gøre det mere attraktivt for virksomheder at drive forsøgs- og forskningsvirksomhed. Samtidig ønskede lovgiver at fremme væksten af nye og innovative løsninger, som herved skulle forbedre produktiviteten og Danmarks internationale konkurrenceevne.<sup>24</sup>

Ligningsloven § 8 B blev igen ændret i 2020. Her blev et midlertidigt superfradrag indført, der gav et samlet fradrag på 130 % for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomstårene 2020 og 2021. Dette midlertidige superfradrag udgjorde et ekstra fradrag på 27 % i 2020 og 25 % i 2021, som blev tilføjet til den allerede gældende fradragssats i de enkelte indkomstår. Superfradraget forlængedes efterfølgende til også at gælde for indkomståret 2022. Der arbejdes i øjeblikket på at gøre superfradraget på 130 % permanent.<sup>25</sup> Fradragssatserne for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed er illustreret i nedenstående tabel gældende for indkomstårene 2020 til 2023:

Tabel 2

| <b>Fradragssatser</b>                                                        | <b>2020</b> | <b>2021</b> | <b>2022</b> | <b>2023</b> |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Fradrag for udgifter til F&F-aktiviteter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1  | 100 %       | 100 %       | 100 %       | 100 %       |
| Ekstrafradrag – fradrag øges frem mod 2026, jf. ligningslovens § 8 B, stk. 4 | 3 %         | 5 %         | 5 %         | 8 %         |
| Midlertidigt superfradrag (130 %), jf. ligningslovens § 8 B, stk. 4.         | 27 %        | 25 %        | 25 %        | (0 %)       |
| Samlet fradrag for udgifter til F&F-aktiviteter efter ligningslovens § 8 B.  | 130 %       | 130 %       | 130 %       | 108 %       |

Fradragssatserne efter ligningslovens § 8 B, stk. 4 fremgår af ovenstående tabel. Den samlede fradragssats udgør 130 % for indkomstårene 2020-2022, hvorefter superfradraget udløber i 2023.<sup>26</sup> Dette medfører, at fradragssatsen falder til 108 %. Regeringen har i en ny reformpakke afsat midler til at gøre ordningen permanent.<sup>27</sup> Dette er dog ikke fastlagt, hvorfor fradragssatsen for forsøgs- og forskningsvirksomhed fra 2023 igen følger den trinvis stigning der blev vedtaget i 2018, jf. ovenstående tabel 1.

Indførelsen af det midlertidige superfradrag blev gennemført som en del af flere stimuli-initiativer, der havde til hensigt at afhjælpe de økonomiske konsekvenser, som Covid-19-pandemien havde

<sup>23</sup> (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven, s. 1)

<sup>24</sup> (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>25</sup> (Statsministeriet, Aftaletekst til reformpakke, 2022, s. 15)

<sup>26</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)

<sup>27</sup> (Statsministeriet, Aftaletekst til reformpakke, 2022, s. 15)

påført det danske erhvervsliv samt eksportbranchen.<sup>28</sup> Forhøjelsen af virksomhedernes fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed blev indført med et loft, gældende på koncernniveau, der svarer til en skatteværdi på 50 mio. kr.<sup>29</sup> Dette loft indebærer, at superfradraget i ligningslovens § 8 B, stk. 4, 2. pkt. kan anvendes på udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed for maksimalt 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. kr. i 2021 og 2022.

Loftet for udgifterne der afholdes i relation til superfradraget på henholdsvis 27 % og 25 %, gælder samlet set for udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.<sup>30</sup> Hvis de samlede udgifter og omkostninger overskrider den førnævnte begrænsning, vil der for det overskridende beløb, kun kunne fradrages og afskrives efter de øvrige fradragssatser ifølge ligningslovens § 8 B, stk. 4, 1. pkt. og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det fremgår af ligningslovens § 8 B, stk. 3, at fradragsretten ikke omfatter anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom. Anskaffelsessummen hertil omfattes af afskrivningslovens bestemmelser. Det fremgår af afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, at afskrivning af omkostninger afholdt til anskaffelse af driftsmidler og skibe til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed, følger samme fradragssats som i ligningslovens § 8, stk. 4. Udgifter der afholdes til anskaffelse af driftsmidler og skibe til forsøgs- og forskningsvirksomhed, fradrages således ikke efter ligningslovens § 8 B, men nærmere bestemt efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Det er følgelig relevant at undersøge, hvordan anskaffelse af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed behandles efter afskrivningslovens bestemmelser.

### **3.1.1. Anskaffelse af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed**

Driftsmidler som udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, afskrives som udgangspunkt efter de almindelige regler i afskrivningslovens § 5. Ifølge afskrivningslovens § 5, stk. 3 er det muligt at afskrive op til 25 % af saldo værdien årligt. Hertil er det yderligere muligt at straksafskrive anskaffelsessummen for driftsmidler, hvis den understiger en bagatelgrænse. Hvis et driftsmiddels anskaffelsessum er under 31.000 kr. i 2022<sup>31</sup>, kan anskaffelsessummen straksafskrives i anskaffelsesåret.

Er anskaffelsessummen under bagatelgrænsen, kan den skattepligtige generelt, efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, vælge at straksafskrive hele anskaffelsessummen for visse driftsmidler i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted.<sup>32</sup>

Der gælder her en særlig undtagelse for driftsmidler og inventar, som anskaffes til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Af afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 fremgår det, at den skattepligtige altid kan vælge at straksafskrive anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der anvendes til forsøgs-

---

<sup>28</sup> (LFF 2020-10-07 nr. 30 Ændring af Ligningsloven, s. 2)

<sup>29</sup> (LFF 2020-10-07 nr. 30 Ændring af Ligningsloven, s. 2)

<sup>30</sup> (LBKG 2021-02-18 nr. 242 Afskrivningsloven)

<sup>31</sup> (Skatteministeriet: Beløbsgrænser i skattelovgivningen, 2022)

<sup>32</sup> (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven, s. 7)

og forskningsaktivitet. Der gælder således ingen bagatelgrænse, for driftsmidler og inventar der anskaffes til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Der er i forbindelse med forhøjelsen af fradragssatsen i ligningslovens § 8 B indført en tilsvarende mulighed for forhøjet afskrivning ved anskaffelse af driftsmidler, der anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed ifølge afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.<sup>33</sup> Dette indebærer, at anskaffelssummen vedrørende maskiner, inventar og lignende driftsmidler, efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, kan straksafskrives i anskaffelsesåret med en samlet afskrivningssats på 130 % i indkomstårene 2020-2022.<sup>34</sup>

Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 følger samme procentsatser, som ligningslovens § 8 B, stk. 4. Fradragssatsens struktur er beskrevet i afsnit 3.1. I tabel 1 illustreres den gradvise forøgelse i årene 2018-2026.<sup>35</sup> Der er således mulighed for at straksafskrive udgifterne til maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der anvendes til forsknings- og udviklingsaktivitet, efter samme fradragssats som i § 8 B, stk. 4.

### **3.2. Ligningslovens § 8 X – skattekreditordning for forsøgs- og forskningsvirksomhed**

Selskaber og personer som driver selvstændig erhvervsvirksomhed med forsøgs- og forskningsaktiviteter, har ofte en lang opstartsfase, hvor der afholdes udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, uden at der genereres indtægter. I denne periode er aktiviteten typisk underskudsgivende. Ligningslovens § 8 B giver adgang til fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Hvis en virksomhed har positiv skattepligtig indkomst, er det muligt at fradrage udgifterne i det år de afholdes, eller afskrive udgifterne med lige store beløb over det indkomstår hvori de afholdes samt de efterfølgende fire indkomstår. Har virksomheden ingen indtægter, fremføres dette fradrag som et skattemæssigt underskud, der kan fradrages i senere års positive skattepligtige indkomst. I situationer hvor mindre virksomheder, der udøver forsøgs- og forskningsvirksomhed, aldrig genererer positiv skattepligtig indkomst, er det typisk som følge af manglende likviditet til at fortsætte aktiviteterne. De fremførte skattemæssige underskud fra tidligere år udnyttes derfor ikke, og fradraget har således ingen reel værdi for virksomhederne i disse tilfælde.

I 2012 blev ligningslovens § 8 X indført for at støtte forsøgs- og forskningsvirksomhed i den underskudsgivende fase.<sup>36</sup> Bestemmelsen indeholder en såkaldt skattekreditordning, som gør det muligt, at få udbetalt skatteværdien af det underskud der opstår, som følge af afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at indførelsen af ligningslovens § 8 X havde til formål at styrke likviditeten i opstartsfasen for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Hertil fremgår det, at formålet samtidig var at skabe et større incitament til at iværksætte forsøgs- og forskningsvirksomhed, ved at sikre udbetaling af skatteværdien for underskud

<sup>33</sup> (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven, s. 7)

<sup>34</sup> (LFF 2020-10-07 nr. 30 Ændring af Ligningsloven, s. 12-13)

<sup>35</sup> (Se tabel 1, afsnit 3.1.)

<sup>36</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 2)

der skyldes udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, uanset om virksomheden i fremtiden giver et overskud.<sup>37</sup> Skatte kreditten er opstillet som et lån, der tilbagebetales i fremtidigt overskud, ved at det anvendte underskud, der udbetales skatteværdi af, ikke kan fradrages i overskud opnået i senere indkomstår.<sup>38</sup> Skatte kreditordningen reguleres i ligningslovens § 8 X, stk. 1 som har følgende ordlyd:

*”Selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervs virksomhed i virksomhedsordningen, kan 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.”*<sup>39</sup>

Skatte kreditten udgør ifølge bestemmelsens ordlyd, skatteværdien af det underskud der stammer fra udgifter, der straks afskrives som udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningsloven § 6, stk. 1, nr. 3. Ifølge ordlyden af bestemmelsen giver skatte kreditordningen selskaber mv. samt selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, mulighed for at få udbetalt skatte kredit. Det fremgår af forarbejderne, at adgangen til skatte kredit som udgangspunkt ved indførelsen var åben for alle virksomheder, som havde udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1 eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.<sup>40</sup> Adgangen til skatte kredit afgrænses således til udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som opfylder betingelserne for anvendelse af fradraget i ligningslovens § 8 B og afskrivninger efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Derudover kræves ifølge ordlyden, at selvstændige erhvervsdrivende der ønsker at anvende reglerne om skatte kredit, skal anvende virksomhedsordningen.

Skatteværdien udregnes efter den gældende selskabsskatteprocent fastlagt i selskabsskatte loven. I 2022 udgør denne 22%<sup>41</sup>, hvorfor skatteværdien udgør 22% af underskud, der stammer fra udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Ligningslovens § 8 X, stk. 1 henviser direkte til ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Som nævnt ovenfor er adgangen til skatte kredit betinget af, at der er ret til fradrag efter én de to bestemmelser. Det fremgår tillige af forarbejderne ved indførelsen af skatte kreditordningen, at forsøgs- og forskningsvirksomhed skal afgrænses på samme måde som forsøg og forskning efter ligningslovens § 8 B og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.<sup>42</sup>

Skatte kreditordningen er i høj grad rettet mod små og mellemstore virksomheder, da det ofte er disse virksomheder, som har likviditetsmæssige udfordringer i opstartsfasen. Dette følger især af skatte kredittens beløbsmæssige begrænsning, som udgør skatteværdien af underskud fra forsøgs- og

<sup>37</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>38</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>39</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)

<sup>40</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 7)

<sup>41</sup> (LBKG 2021-02-22 nr. 251 Selskabsskatte loven § 17)

<sup>42</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 8)



forskningsvirksomhed på højst 25 millioner om året. Dette betyder, at der højst kan udbetales en skattecredit på 5,5 millioner kr. om året.<sup>43</sup> I det omfang underskuddet fra forsøgs- og forskningsvirksomhed overstiger 25 millioner, fremføres det overskydende underskud dog til senere indkomstår.<sup>44</sup>

I takt med at der i 2018 blev indført en gradvis forøgelse af fradragssatsen i ligningslovens § 8 B, indsattes følgende begrænsning til ligningslovens § 8 X, stk. 1, 2 pkt. ”Der kan dog højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter”. Begrænsningen blev indsat for at sikre, at der efter reglerne om skattecredit højst kan udbetales skatteværdien af det underskud, som stammer fra de faktisk afholdte udgifter der fradrages, eller afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Det er derfor ikke muligt at få udbetalt en større skattecredit, end de faktisk afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, uanset om disse udgifter fradrages med 130 %. <sup>45</sup> I det følgende eksempel illustreres skattecredittens beregning.

| Eksempel: Skattecreditordningen                                                            |   |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|---|------------------|
| Skattepligtig indkomst før udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed                   |   | -                |
| F&F fradrag - Faktisk afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed               | - | 20.000.000       |
| F&F ekstrafradrag efter LL § 8 B, stk. 4 og AL § 6, stk. 1, nr. 3                          | - | 6.000.000        |
| Skattepligtig indkomst efter F&F fradrag                                                   | - | 26.000.000       |
| Underskuddets skatteværdi                                                                  |   | 5.720.000        |
| Maksimal skatteværdi til udbetaling i skattecreditordningen, jf. LL § 8 X, stk. 1, 4. pkt. |   | 4.400.000        |
| Overskydende skatteværdi af underskud: Fremføres til senere indkomstår                     |   | 1.320.000        |
| <b>Skattecredit til udbetaling efter LL § 8 X</b>                                          |   | <b>4.400.000</b> |

I eksemplet behandles en fiktiv virksomhed i opstartsfasen. Virksomheden har afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed der endnu ikke er fuldendt, hvilket betyder, at der ikke genereres indtægter. Virksomheden har afholdt udgifter på i alt 20 millioner kr. fra forsøgs- og forskningsvirksomhed. Udgifterne er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 B og AL § 6, stk. 1, nr.3, hvilket medfører, at udgifterne fradrages med 130 %. Det medfører et samlet fradrag på 26 millioner kr., hvilket resulterer i et samlet underskud på 26 millioner kr. Skatteværdien af dette underskud udgør 5,72 millioner kr. (22% af 26 millioner kr.). Skattecreditordningen begrænses ifølge ligningslovens § 8 X stk. 1, 4. pkt. til skatteværdien af et underskud fra forsøgs- og forskningsvirksomhed på maksimalt 25 millioner kr. Det samlede underskud som følge af fradraget for forsøgs- og forskningsvirksomhed udgør 26 millioner kr. Virksomhed har dog kun afholdt udgifter for 20 millioner kr. Som følge af den ovennævnte begrænsning angående faktisk afholdte udgifter, kan der ikke udbetales skattecredit af den del af underskuddet som skyldes det forhøjede fradrag. Virksomheden kan således maksimalt få udbetalt en 22 % af underskud svarende til de faktisk afholdte udgifter på 20 millioner kr.

<sup>43</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven, § 8 X)

<sup>44</sup> (LBKG 2021-02-22 nr. 251 Selskabsskatteloven, § 12)

<sup>45</sup> (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven, s. 1)



Samlet set vil skatte kreditten til udbetaling derfor udgøre 4,4 millioner kr. i det pågældende indkomstår. Det resterende underskud på 6 millioner kr., der stammer fra ekstrafradraget, bliver fremført til senere indkomstår, hvor underskuddet kan fradrages i positiv skattepligtig indkomst.

### 3.3. Ligningslovens §§ 8 B og 8 X – Fradrag og skatte kredit i en sambeskatning

Indgår et selskab med forsøgs- og forskningsvirksomhed i en dansk sambeskatning efter selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A, kan det få betydning ved anvendelse af reglerne om fradrag og skatte kredit i ligningslovens § 8 B og 8 X. Sambeskatning er obligatorisk for danske selskaber, når de er en del af en dansk koncern. Det er følgelig relevant at undersøge, hvordan reglerne om fradrag og skatte kredit anvendes i en dansk sambeskatning.

Det følger af ligningslovens § 8 B, stk. 4, 3. pkt., som nævnt i afsnit 3.2., at superfradraget på 25 % i 2020 og 27 % i 2021 og 2022, højst kan foretages for samlede udgifter på 845 millioner kr. i 2020 og 910 millioner kr. Denne begrænsning gælder ifølge ligningslovens § 8 B, stk. 4, 4. pkt. samlet for sambeskattede selskaber i samme koncern. Herudover fremføres det, at den samlede begrænsning fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskaber, ud fra de afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, efter ligningslovens § 8 B. Overstiger de afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i sambeskatningen 845 millioner kr. i 2020 og 910 millioner kr. i 2021 og 2022, er det stadig muligt at fradrage udgifterne efter den almindelige fradragssats som illustreres i tabel 1 i afsnit 3.1., da begrænsningen kun vedrører det midlertidige superfradrag i ligningslovens § 8 B, stk. 4, 3. pkt.

Anmodningen om skatte kredit efter ligningslovens § 8 X indsendes af administrationsselskabet i sambeskatningen. Ved en national sambeskatning med danske selskaber udpeges det øverste moderselskab til administrationsselskab. Hvis det øverste moderselskab ikke er omfattet af dansk skattepligtigt, udpeges, ifølge selskabsskattelovens § 31, stk. 6, et af søsterselskaberne i sambeskatningen som administrationsselskab.<sup>46</sup> Administrationsselskabet anmoder Skattestyrelsen, og modtager samlet skatte kreditten for de sambeskattede selskaber. Loftet for underskud, hvoraf der kan udbetales skatte værdi i skatte kreditordningen på 25 millioner kr., beregnes samlet for hele sambeskatningen. Hvis én ejer kontrollerer flere virksomheder i virksomhedsordningen, gælder denne begrænsning, ifølge ligningslovens § 8 X, stk. 3, tilmed samlet for de omfattede virksomheder.

Opgørelse af udbetalingen af skatte kredit sker ud fra den samlede sambeskatningsindkomst. Sambeskatningsindkomsten udgør summen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst. Før sambeskatningsindkomsten kan opgøres, skal eventuelt underskud fordeles efter reglerne om underskudsudnyttelse i en sambeskatning i selskabsskattelovens § 31, stk. 2. Som nævnt i afgrænsningen i afsnit 1.3. behandles de generelle reglerne om underskudsudnyttelse ikke yderligere.

---

<sup>46</sup> (LBKG 2021-02-22 nr. 251 Selskabsskatteloven)

Hvis der i et af de sambeskattede selskaber er straksfradraget udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, er det muligt at anmode om skattecredit for realiseret underskud som følge af de førnævnte bestemmelser på op til 25 millioner kr. Der kan ikke anmodes om skattecredit på baggrund af underskud, der overstiger de faktisk afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i et sambeskattet selskab. Skattecredit udgør som nævnt i afsnit 3.2. skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Er sambeskatningsindkomsten, efter de generelle regler om underskudsudnyttelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 2, ikke negativ, er det derfor ikke muligt at anmode om skattecredit.

Er sambeskatningsindkomsten negativ, udbetales eventuel skattecredit til administrationsselskabet i sambeskatningen, som herefter fordeler den udbetalte skattecredit forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har realiseret et underskud i det pågældende indkomstår. Skattecreditten fordeles ud fra det enkelte sambeskattede selskabs underskud i forhold til den samlede negative sambeskatningsindkomst. Det er en betingelse i ligningslovens § 8 X, stk. 4, for udbetaling af skattecredit, at årets underskud nedsættes med den del af underskuddet, hvoraf der udbetales skattecredit. Fordelingen af skattecreditten sker uafhængigt af, hvilket selskab der har afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

## Kapitel 4 – Betingelser for anvendelse af reglerne om fradrag efter LL § 8 B

Reglerne om skattecredit efter ligningslovens § 8 X er beskrevet i afsnit 3.2, og det fremgår heraf, at det er muligt at få skattecredit for underskud, der stammer fra straksafskrivning af udgifter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningslovens 6, stk. 1, nr. 3. Adgangen til skattecredit er således betinget af om den pågældende udgift er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1 eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Det følger af ligningslovens § 8 B, stk. 3, at udgifter afholdt til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger m.v. Disse udgifter behandles, som nævnt i afsnit 3.1.2., efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, hvorefter det muligt at straksafskrive anskaffessummen med 130 %, ved anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed. I både ligningslovens § 8 B, stk. 1 og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, anvendes begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed. Begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed introduceres ved indførelse af ligningslovens § 8 B i 1973, hvorfor lovforarbejderne hertil er udgangspunktet for undersøgelsen af, hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer. Afgrænsningen af hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer i forhold til afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, behandles derfor i denne afhandling ved en undersøgelse af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B.

Den nugældende ordlyd i ligningslovens § 8 B, stk. 1, lyder som følgende:

*”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv [...] 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.”<sup>47</sup>*

I dette kapitel undersøges, hvad begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer samt betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 8 B, stk. 1. Dette sker ved undersøgelse bestemmelsens ordlyd og relevante forarbejder. Hertil inddrages både Den Juridiske Vejledning samt relevant retspraksis.

### 4.1. Hvad indebærer forsøgs- og forskningsvirksomhed?

I ligningslovens § 8 B, stk. 1 fremgår det, at fradraget omfatter udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Bestemmelsens ordlyd afgrænser ikke, hvad der anses som forsøgs- og forskningsvirksomhed. Ordlyden af bestemmelsen bidrager således ikke til forståelsen af, hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer. Det er følgelig relevant at undersøge, hvorvidt forarbejderne til ligningslovens § 8 B bidrager til forståelsen af begreberne. Lovforslaget fra 1973

---

<sup>47</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)

nævner begreberne ”forskning” og ”udvikling” i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed.<sup>48</sup> Formålet med følgende afsnit er således at undersøge, hvad begreberne ”forskning” og ”udvikling” indebærer i relation til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Dette gøres med udgangspunkt i forarbejdernes definitioner, da den seneste praksis henviser til lovforslagets definitioner i 1973.<sup>49</sup> Derudover inddrages Den Juridiske Vejledning for derved at undersøge, Skattestyrelsens fortolkning af reglerne på området. Desuden inddrages praksis på området, for at undersøge om afgørelserne bidrager til forarbejdernes definition af, hvad der anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Det fremgår af forarbejderne, at fradraget i første række omfatter det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Udviklingsarbejde defineres i forarbejderne som *”anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.”*<sup>50</sup> Udviklingsarbejde omfatter herefter anvendelse af allerede kendt videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede resultater. Resultatet, som skal være nyt eller væsentligt forbedret, kan ifølge denne definition være materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Det fremgår, at der ved udviklingsarbejde ikke nødvendigvis skal frembringes noget nyt. Udviklingsarbejde omfatter tillige væsentlig forbedring af materialer, mekanismer mv. ved anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden.

I forarbejderne til ligningslovens § 8 B indgår også begrebet ”forskning”. Dette begreb opdeles i henholdsvis grundforskning og anvendt forskning. Disse to typer af forskning undersøges i følgende.

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 8 B, at fradragsretten omfatter såkaldt ”anvendt forskning”. Anvendt forskning defineres som: *”originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.”*<sup>51</sup>. Forskning består af originale undersøgelser med henblik på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse. Anvendt forskning kræver ydermere, at de originale undersøgelser primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser, hvilket adskiller anvendt forskning fra grundforskning.

Oprindeligt var grundforskning ikke omfattet af fradragsretten. Der fremgår af lovforslaget til ligningslovens § 8 B fra 1973 en negativ afgrænsning over for grundforskning. Grundforskning defineres grundforskning som *”originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser”*<sup>52</sup>. Forskellen mellem definitionerne af anvendt forskning og grundforskning er, at grundforskning ikke er rettet mod praktiske mål og anvendelser. Det bemærkes dog i lovforslaget, at grænserne mellem anvendt forskning og grundforskning er flydende, hvorfor det ikke altid er muligt at adskille de to

---

<sup>48</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>49</sup> (SKM2022.90.LSR, SKM2021.510.LSR, SKM2021.367.LSR, SKM2020.501.LSR)

<sup>50</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>51</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>52</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

former for originale undersøgelser.<sup>53</sup> Grundforskning blev dog omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1 i 1987 i forbindelse med ændringen af ligningsloven ved lov 1987-12-18 nr. 835.<sup>54</sup> Det fremgår af lovforslaget til ændringen, at igangværende virksomheder skal kunne fradrage udgifter til grundforskning, selvom denne aktivitet ikke har tilknytning til virksomhedens erhverv, eller selvom forskningen ikke har et decideret mål. Det fremgår, at ændringen giver mulighed for at grundforske uden at denne forskning sker som led i erhvervsmæssig virksomhed.<sup>55</sup> Tilføjelsen af grundforskning er placeret i bestemmelsens stk. 1, 2. pkt., hvor følgende fremgår: *"Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed"*.<sup>56</sup> Fradragsretten i ligningslovens § 8 B, for udgifter afholdt til grundforskning, betinges således af at den pågældende grundforskning udføres af en igangværende virksomhed.

#### **4.1.1. Den Juridiske Vejledning – Skattestyrelsens opfattelse af hvad der anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed**

Den Juridiske Vejledning er et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis. Vejledningen er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre indholdet ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder, som EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.<sup>57</sup>

Dette indebærer, at borgere og virksomheder kan støtte ret på indholdet af Den Juridiske Vejledning, da Skatteforvaltningens medarbejdere som udgangspunkt skal behandle sagerne efter vejledningens indhold. Det er vigtigt at understrege, at vejledningen ikke er bindende for domstolene, og at den blot er et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis.<sup>58</sup> Det er således ikke den faktisk gældende praksis for området, men nærmere Skatteforvaltningens forståelse heraf. En sag ved Landsskatteretten eller domstolene kan således føre til en anden fortolkning af reglerne.

I det følgende afsnit undersøges det, hvilke krav Skatteforvaltningen stiller til forsknings- og udviklingsaktiviteter, førend der kan opnås fradrag for de medgåede udgifter efter ligningslovens § 8 B. Dette gøres for belyse, hvad Skattestyrelsen lægger vægt på ved behandlingen af sager angående forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Vejledningen opstiller overordnet tre kriterier, som forsknings- og udviklingsaktiviteten skal opfylde kumulativt, før udgifter anses som afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Aktiviteten skal opfylde et *nyhedskriterie*, et *kreativitetskriterie* og et *usikkerhedskriterie*.

*Nyhedskriteriet* skal ifølge vejledningen, vurderes i forhold til det aktuelle vidensniveau inden for branchen. Det uddybes, at aktiviteten ikke skal resultere i viden, der allerede er i anvendelse, inden for den branche hvori virksomheden opererer. Det er således vidensniveauet indenfor den branche,

---

<sup>53</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>54</sup> (L 1987-12-18 nr. 835 Ændring af ligningsloven, s. 1)

<sup>55</sup> (LFF 1987-12-13 nr. 6 Ændring af ligningsloven, s. 4)

<sup>56</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven, § 8 B, stk. 1, 1. pkt.)

<sup>57</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, Bindende virkning)

<sup>58</sup> (Se afsnit 2.2.4. om administrativ praksis)

virksomheden opererer i, der afgør, om forskningen og udviklingen opfylder nyhedskriteriet. Denne sondring begrundes af Skatteforvaltningen med, at opnåelse af ny viden er central for al forsøgs- og forskningsaktivitet. Det er således resultatet der skal opfylde nyhedskriteriet og ikke den anvendte viden. Det følger af forarbejderne, at der ikke nødvendigvis skal frembringes ny viden, for at projektet omfattes af udviklingsbegrebet.<sup>59</sup> Forarbejderne nævner, at frembringelse af væsentligt forbedrede materialer, produkter mv. tillige omfattes af udviklingsbegrebet. I forhold til nyhedskriteriet tages der ikke stilling til, hvad der forstås ved væsentlige forbedringer, og om det omfattes af nyhedskriteriet. Den Juridiske Vejledning indeholder eksempler på, hvad der i hvert fald ikke opfylder nyhedskriteriet. Dette vil være situationer hvor viden opnås ved at kopiere, imitere eller anvende reverse engineering<sup>60</sup>.<sup>61</sup>

Foruden nyhedskriteriet kræves desuden, at aktiviteten indeholder et element af *kreativitet*. Hvad der nærmere forstås ved dette, anfører vejledningen, at forsknings- og udviklingsaktiviteten skal baseres på nye koncepter eller idéer, der ligger ud over det eksisterende vidensniveau. Kreativitetselementet afgrænses overfor aktivitet af rutinemæssig karakter, hvor en kendt metode udføres på baggrund af kendt viden. Det fremføres her, at nye metoder til at udføre almindelige opgaver på basis af tilgængelig viden, efter en konkret vurdering kan være omfattet.<sup>62</sup> Et forsknings- og udviklingsprojekt skal altså, for at opfylde kriteriet om kreativitet, enten være baseret på nye koncepter/idéer, der ligger udover det eksisterende vidensniveau, eller frembringe nye metoder baseret på kendt og tilgængelig viden. Skatteforvaltningen uddyber ikke yderligere, hvornår noget er nyt og hvornår det ligger udover det kendte vidensniveau.

Som det tredje og sidste krav der skal opfyldes, er *usikkerhedskriteriet*. Usikkerheden består i, at der skal foreligge en usikkerhed omkring omkostningerne til projektet, projektets tidshorisont eller om det i det hele taget er muligt at opnå, det forventede resultat.<sup>63</sup> Der følger ikke yderligere en afgrænsning af, hvad der anses som usikkerhed.

Forsknings- og udviklingsaktivitetens opfyldelse af kriterierne beror på en konkret vurdering af omstændighederne i den specifikke sag. Skatteforvaltningens vejledning bidrager til forståelsen af, hvilke momenter de tillægger vægt ved denne vurdering. Aktiviteten skal her særligt indeholde et element af nyhed, hvor der sammenlignes med branchens aktuelle vidensniveau, og et element af kreativitet, hvorefter aktiviteten skal baseres på nye koncepter/idéer, der ligger udover det eksisterende vidensniveau. Derudover skal der foreligge en generel usikkerhed omkring aktiviteten, hvorefter usikkerheden omhandler de medgåede omkostninger, tidshorisonten for projektet og om resultatet kan opnås. Den Juridiske Vejledning giver ikke yderligere informationer om, hvordan disse kriterier skal undersøges. Der bidrages ikke til forståelsen af, hvornår noget er væsentligt forbedret.

---

<sup>59</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>60</sup> (En proces hvor man adskiller et produkt for at undersøge hvordan det er sat sammen)

<sup>61</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

<sup>62</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

<sup>63</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

Fortolkningen og afgrænsningen af forsknings- og udviklingsbegreberne undersøges nærmere i det følgende afsnit.

#### 4.1.2. Fortolkning og afgrænsning af forsknings- og udviklingsbegreberne

I det ovenstående behandles bestemmelsens ordlyd og de dertilhørende forarbejder med henblik på at undersøge, hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer. Herudover undersøges Skattestyrelsens opfattelse af, hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer. I det følgende undersøges begreberne *forskning* og *udvikling* nærmere, med henblik på yderligere at afgrænse, hvad der ifølge forarbejderne og praksis på området, anses for værende forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B.

I en række afgørelser truffet af Landsskatteretten henvises til lovforarbejderne til henholdsvis ligningslovens § 8 B<sup>64</sup> samt ligningslovens § 8 X<sup>65, 66</sup>. Lovforarbejderne til ligningslovens § 8 X angiver, at forsknings- og udviklingsaktiviteter efter ligningslovens § 8 X afgrænses på samme måde som forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B.<sup>67</sup> Forarbejderne til ligningslovens § 8 X fra 2011 bidrager til afgrænsningen af, hvad der omfattes af forsknings- og udviklingsbegrebet. Bidraget består af en ikke-udtømmende opstilling af aktiviteter, som ikke er omfattet af skattekreditordningen. Følgende oplystes i forslaget: *”Undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software.”*<sup>68</sup> Denne negative afgrænsning fremgår ikke i den oprindelige afgrænsning i forarbejderne fra 1973 til ligningslovens § 8 B.

Forarbejderne til ligningslovens § 8 B definerer, hvad der anses som forsøgs- og forskningsvirksomhed. Dette undersøges i afsnit 4.1., hvor det fremgår, at grundforskning, anvendt forskning og udviklingsarbejde udgør forsøgs- og forskningsvirksomhed i overensstemmelse med ligningslovens § 8 B.

Forarbejderne fra 1973 definerer begreberne *grundforskning*, *anvendt forskning* og *udvikling*. Det fremføres at anvendt forskning indebærer *”originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.”*<sup>69</sup>. Grundforskning indebærer *”originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser.”*<sup>70</sup>. Formuleringerne giver anledning til flere fortolkningsspørgsmål. Særligt anføres ikke, hvornår en

---

<sup>64</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven)

<sup>65</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven)

<sup>66</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 4) (SKM2021.367.LSR, s. 29-30) (SKM2021.501.LSR, s. 5) (SKM2021.510.LSR, s. 24)

<sup>67</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 4)

<sup>68</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 8)

<sup>69</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>70</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)



undersøgelse er original, hvad *videnskabelig og teknisk viden* indebærer, eller hvornår denne viden er ny.

Det fremgår, at udvikling indebærer *"anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser"*.<sup>71</sup> Det specificeres ikke, hvad det vil sige at anvende videnskabelig eller teknisk viden, mens det heller ikke fremgår, hvad *videnskabelig og teknisk viden* indebærer. Definitionen på udvikling indeholder yderligere fortolkningsspørgsmål, som hvornår det frembragte er nyt eller væsentligt forbedret. Hertil fremgår det ikke af definitionen, hvad målestokken er for, hvornår noget er nyt eller væsentligt forbedret. Det afgrænses således ikke i forarbejderne, hvad det frembragte skal være nyt eller væsentligt forbedret i forhold til.

Når de enkelte elementer i definitionerne undersøges, opstår der således flere fortolkningsspørgsmål, som ikke besvares i forarbejderne. Det er derfor relevant at undersøge praksis på området, med henblik på at besvare disse fortolkningsspørgsmål.

I afgørelsen, LSR-17-0990528, var ét af spørgsmålene, om udgifter afholdt til både udvikling af software og hardware, kunne fradrages efter ligningslovens § 8 B. Det udviklede software og hardware skulle anvendes i selskabets transportvirksomhed. Ved afgørelsen af spørgsmålet lagde Landsskatteretten vægt på, at det ikke var godtgjort, at der var tale om ny viden. Landsskatteretten gengiver i afgørelsen det relevante lovgrundlag og forarbejderne hertil, i form af relevante bemærkninger til lovforslaget og ministersvar. Afgørelsen blev truffet på baggrund af, at det pågældende udviklingsprojekt ikke opfyldte betingelserne for anvendelse af ligningslovens §§ 8 B og 8 X, ifølge Landsskatterettens fortolkning af disse regler og forarbejder.<sup>72</sup> Afgørelsen bidrager ikke yderligere til fortolkningen af forsknings- og udviklingsbegreberne, og hvad der nærmere skal forstås herved.

Sagen SKM2022.90.LSR vedrørte udgifter afholdt til udvikling/videreudvikling af powerbanks og højtalere, som skulle integreres i selskabets virksomhed med salg af møbler. Selskabets egen begrundelse for, at udgifterne var afholdt til forsknings- og udviklingsaktivitet, var, at de nøje fulgte med i nye behov i markedet, og at de på baggrund heraf havde afholdt udgifter til ny- og videreudvikling af produkter. Selskabet udtalte, at prioriteringen var at skabe nye fremtidssikre og tidløse designs af deres produkter, og at de ved flere af de udviklede produkter var de første på markedet med det pågældende produkt. Landsskatteretten fremførte i afgørelsen, at forsøgs- og forskningsvirksomhed ikke omfatter enhver form for produktudvikling. Hertil bemærkes det, at udgifter der afholdes som led i en almindelig løbende produktudvikling og tilpasning af produkter, må anses som almindelige driftsomkostninger. Yderligere fremførtes, at udgifter til udvikling eller ændring af produktets "ydre fremtræden" ikke omfattes af reglerne i ligningslovens § 8 B, medmindre udviklingen tilfører produktet nye eller væsentligt forbedrende egenskaber.<sup>73</sup> Landsskatteretten fandt,

---

<sup>71</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>72</sup> (LSR-17-0990528, s. 14)

<sup>73</sup> SKM2022.90.LSR, s. 28)



efter en samlet vurdering, at det ikke var dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at selskabet havde afholdt udgifter til udvikling af produkter, som indebar tilstrækkelig ny viden eller teknologisk fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingspunktet.<sup>74</sup> I sagen fremfører Landsskatteretten, at forsøgs- og forskningsvirksomhed ikke omfatter enhver form for produktudvikling. Afgørelsen bidrager til afgrænsning af, hvad der ikke omfattes af udviklingsarbejde ifølge ligningslovens § 8 B. Landsskatteretten præciserer at almindelig løbende produktudvikling, tilpasning af produkter og ændring af et produkts ydre fremtræden ikke udgør udviklingsarbejde ifølge ligningslovens § 8 B, medmindre udviklingen tilfører produktet nye, eller væsentligt forbedrede egenskaber. Landsskatteretten uddyber dog ikke, hvad der forstås ved nye og væsentligt forbedrede egenskaber.

Landsskatteretten fastlægger således, at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed ikke omfatter enhver form for produktudvikling. I forlængelse heraf henvises der i Landsskatterettens afgørelse, SKM2022.90.LSR, til et ministersvar som blev afgivet i forbindelse med vedtagelse af ligningslovens § 8 X i 2011/12.<sup>75</sup> Her besvarer Skatteministeren en forespørgsel omkring, hvorvidt innovation ifølge OECD's Oslo manual, omfattes af Ligningslovens § 8 X. Det er herefter relevant at sammenligne definitionen af udviklingsarbejde, i lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B, med definitionen af innovation efter OECD's Oslo manual.

Skatteministeren besvarede spørgsmålet med, at en udvidelse af ordningen til også at omfatte, *produktinnovation, procesinnovation, markedsføringsinnovation og organisatorisk innovation*, ville medføre at almindelige udgifter til introduktion af nye forretningsgange, metoder, systemer, markedsføringsstrategier, HR-aktiviteter m.v. dermed ville omfattes af skattekreditordningen. Ministeren udtalte, i forhold til inklusion af innovation i skattekreditordningen, at skattekreditordningen ville blive en generel ordning med udbetaling af negativ skat, for virksomheders underskud, der stammer fra almindelige driftsomkostninger, afskrivninger mv.<sup>76</sup>

Produktinnovation beskrives i Oslo-manualen som "*udgifter til introduktionen af nye eller væsentligt forbedrede varer eller tjenesteydelser m.v.*".<sup>77</sup> Denne definition anvender delvist samme formulering som definitionen af udviklingsarbejde. Udviklingsarbejde defineres i forarbejderne som "*anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.*" Der er således betydelige ligheder mellem de to definitioners ordlyd. Særligt frembringelse af noget "nyt" eller "væsentligt forbedret" bruges om begge begreber. Det fremgår i OECD's Oslo manual, at der ved vurderingen af hvornår en vare eller tjenesteydelse er ny, henses til virksomhedens tidligere producerede produkter. Som nævnt i afsnit 4.1., fremgår det ikke af lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B, hvad der ved udviklingsarbejde skal henses til ved vurderingen af, hvornår det frembragte er nyt eller væsentligt forbedret. Begge definitioner omfatter herudover tjenesteydelser,

---

<sup>74</sup> (SKM2022.90.LSR, s. 28-29)

<sup>75</sup> (Høringsskema vedrørende lovforslag L 29 - Forslag til Lov om ændring af ligningsloven)

<sup>76</sup> (Høringsskema vedrørende lovforslag L 29 - Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, s. 2-5)

<sup>77</sup> (OECD Oslo Manual 2005, s. 48)

mens produkter og varer må betragtes som synonyme i denne sammenhæng. Til trods for lighederne i definitionerne af innovation og udvikling er der dog forskel. Det fremgår af definitionen på *udviklingsarbejde*, at der tillige kræves anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden. Denne formulering fremgår modsat ikke af definitionen på *produktinnovation*.

Som nævnt i ministersvaret vil en sådan udvidelse medføre, at skatte kreditordningen bliver en generel ordning, som ikke kun omfatter udgifter til afholdt til forsknings- og udviklingsaktiviteter, men også almindelige driftsomkostninger. Dette ville ikke være i overensstemmelse med bestemmelsens formål om at fremme forskning og udvikling.<sup>78</sup> Skatteministeren afgrænser således reglernes anvendelsesområde over for innovationsbegrebet.

Afgørelsen af hvornår en vare eller tjenesteydelse omfattes af innovationsbegrebet, skal ifølge OECD's Oslo Manual, som nævnt ovenfor, afgøres efter virksomhedens tidligere produkter og tjenesteydelser. Ifølge ministersvaret, falder innovationsbegrebet ikke ind under forskning og udvikling. Målestokken for, hvornår noget er nyt i relation til forskning og udvikling må følgelig antages ikke at være virksomhedens tidligere udviklede produkter og tjenesteydelser. Hvornår noget anses for nyt efter definitionen af udvikling, afgrænses således overfor virksomhedens tidligere udviklede produkter og tjenesteydelser. Hvad der forstås ved ny viden i forhold til allerede kendt teknik mv., indebærer dermed ikke innovation af produkter mv., som følgelig er et særskilt begreb. Dette forklarer dog ikke, hvad der herefter må være målestokken for, hvornår det frembragte anses for værende nyt eller væsentligt forbedret i relation til udvikling. Det er følgelig relevant at undersøge, om det i praksis besvares, hvad målestokken for ny viden er efter definitionen af udviklingsarbejde.

I SKM2022.90.LSR anvender Landsskatteretten følgende formulering angående, hvad nyheden af det frembragte skal vurderes i forhold til: *”udgifter til udvikling af produkter, der indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingstidspunktet.”*<sup>79</sup>

Om forsknings- og udviklingsbegrebet udtaler Landsskatteretten i SKM2020.501.LSR: *”for at udviklingen og forskningen herefter kan omfattes af bestemmelsen [ligningslovens § 8 B] må kræves, at denne indeholder en vis ny viden i forhold til allerede kendt teknik”*.<sup>80</sup>

Ifølge Landsskatteretten skal der ved vurderingen af, hvornår produkter indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt, sammenholdes med allerede kendt teknik. Denne frase bruger Landsskatteretten uden at uddybe, hvornår viden eller teknik anses for værende allerede kendt.

Som nævnt i afsnit 4.1.1. opstilles der i Den Juridiske Vejledning et nyhedskriterie. Først forsknings- eller udviklingsaktiviteten opfylder nyhedskriteriet, skal det frembragte være nyt i forhold branchens aktuelle vidensniveau. Hvis branchen er målestokken for ny viden, bliver spørgsmålet

---

<sup>78</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>79</sup> (SKM2022.90.LSR, s. 28)

<sup>80</sup> (SKM2020.501.LSR, s. 5)

herefter, hvordan den pågældende branche afgrænses, og dermed hvilken branches aktuelle vidensniveau, der skal sammenlignes med.

I SKM2021.510.LSR var der tale om udgifter afholdt til udvikling af en webbaseret handelsplatform med salg af vin. Det omhandlende selskab var af den opfattelse, at de havde den mest avancerede e-handelsplatform inden for handel af vin på det europæiske marked og muligvis i hele verden. Landsskatteretten bemærkede dog, at der ikke alene skulle henses til andre handelsplatforme inden for vinhandelsbranchen, men den teknologiske udvikling generelt på udviklingstidspunktet.<sup>81</sup> I sagen var der tale om udvikling af en e-handelsplatform, hvorfor målestokken var det aktuelle teknologiske vidensniveau indenfor udvikling af e-handelsplatforme. Hvilken branche, der konkret er målestokken i forhold til det aktuelle vidensniveau, afhænger således af, hvad der forskes i og udvikles på. I ovennævnte afgørelse blev der udviklet på en e-handelsplatform, hvorfor målestokken er den generelle teknologiske viden indenfor denne branche. Havde selskabet eksempelvis udviklet en ny type vin, og ikke en e-handelsplatform til handel med vin, ville den nye vintype efter denne praksis blive vurderet i forhold til vinbranchens aktuelle vidensniveau og ikke det aktuelle teknologiske vidensniveau for e-handelsplatforme.

Det kan følgelig slutes, at praksis ikke udtømmende besvarelse af de mange fortolkningsspørgsmål der eksisterer i lovforarbejdernes definitioner af forskning og udvikling. Landsskatteretten behandler i afgørelsernes begrundelse ikke de nævnte fortolkningsspørgsmål angående, hvornår en undersøgelse er original og hvad *videnskabelig og teknisk viden* indebærer. Praksis bidrager således ikke yderligere til besvarelsen af disse fortolkningsspørgsmål.

Der henvises i praksis til lovforarbejdernes definition af forsknings- og udviklingsarbejde, uden generelt at fastlægge hvad der lægges vægt på ved fortolkningen af begreberne. Landsskatteretten tager dog stilling til, hvad der skal sammenholdes med i vurderingen af om det frembragte er nyt eller væsentligt forbedret. I denne forbindelse nævnes, at den frembragte viden skal være ny i forhold til allerede kendt viden og teknik. Ifølge Den Juridiske Vejlednings nyhedskriterie er det branchens aktuelle vidensniveau der anvendes som målestok. Landsskatteretten fremfører her, angående hvilken branches vidensniveau der skal sammenholdes med, at det afhænger af hvad der forskes i og udvikles på. Der skal altså ved vurderingen af, hvornår noget anses som nyt, henses til hvad der anses som kendt viden indenfor det udvikledes pågældende branche. Landsskatteretten henviser i en afgørelse til et høringssvar, hvor den daværende skatteminister fremførte, at innovation ikke omfattes ligningslovens § 8 X, da inklusion heraf ville gøre ordningen generel. Der består en række forskelle på definitionerne af udviklingsarbejde og innovation. Derudover er målestokken for frembringelse af ny viden indenfor innovation, de omfattede virksomheders tidligere produkter og ikke, som udvikling, branchens aktuelle vidensniveau.

---

<sup>81</sup> (SKM2021.510.LSR, s. 25)

## 4.2. Hvilke udgifter omfattes af fradragsretten efter ligningslovens § 8 B

Det fremgår i Ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt., at udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed, kan fradrages. Det er derfor nærliggende at undersøge, hvilke udgifter der omfattes af dette fradrag.

Fradragsretten i ligningslovens § 8 B omfatter, ifølge forarbejderne, udgifter, til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv.<sup>82</sup> Det fremgår herudover at de mest almindelige udgifter, som omfattes af ligningslovens § 8 B, stk. 1, formentlig vil være lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler behandles nu efter afskrivningslovens regler, jf. ligningslovens § 8 B, stk. 3. Også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, udført hos andre, vil falde ind under disse bestemmelser, så længe resultatet tilfalder en dansk virksomhed.<sup>83</sup> Betragtningen om, hvad der anses for at være de mest almindelige udgifter, bekræftes igen i cirkulære nr. 72 af 17-04-1996 til ligningsloven, afsnit 14.4., hvor lovforarbejderens ordlyd gentages.

Ifølge Den Juridiske Vejledning angives ikke, hvilke typer af udgifter der anses for omfattet af bestemmelsen. Nærmere bestemt henviser Skattestyrelsen til, at der blot skal være den fornødne tilknytning til den skattepligtiges erhverv.<sup>84</sup>

Landsskatteretten har flere gange taget stilling til spørgsmålet. I SKM2020.230.LSR fandt man, at udgifter på i alt 1.193.432 kr., til blandt andet lønninger til udvikling af pasform, særligt design og mønstre, vareprøver og udvikling af printdesign samt materialer til udvikling, kunne fradrages efter ligningslovens § 8 B, stk. 1. Samtlige udgifter medgik til projektsamarbejdet om udviklingen af en ny type silke, hvorfor alle disse udgifter blev omfattet af bestemmelsen. I afgørelsen SKM2021.510.LSR fandt Landsskatteretten, at et selskabs udgifter til blandt andet materialeudvikling og produktionstest medgik til udvikling af en e-handelsplatform inden for handel med vin ikke var omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1. Projektet levede ikke op til betingelserne for, hvad der kunne anses for et forsknings- og udviklingsprojekt, og udgifterne var derfor ikke fradragsberettigede efter reglerne i ligningslovens § 8 B.

I førstnævnte afgørelse kunne udgifter til udviklingen af et nyt silkemateriale fradrages efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, da der var tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed. Dette var ikke tilfældet i sidstnævnte afgørelse, hvor udgifter til f.eks. materialeudvikling ikke kunne fradrages efter samme bestemmelse, da projektet, efter Landsskatterettens opfattelse, ikke var tilstrækkeligt godtgjort, at der var tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Foruden Landsskatterettens afgørelser har Skatterådet ligeledes truffet afgørelse i sager relevante for besvarelsen af spørgsmålet behandlet i nærværende afsnit. I afgørelsen SKM2012.634.SR var der tale

<sup>82</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>83</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 4)

<sup>84</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

om et spørgsmål fra et dansk selskab om, hvorvidt dets udgifter var omfattet af ligningslovens § 8 B, og at selskabet dermed kunne anvende skattekreditordningen i ligningslovens § 8 X. Det skulle vurderes af Skatterådet, hvorvidt selskabets udgifter udgjorde forsøgs- og forskningsvirksomhed. Der var tale om udgifter til udvikling af en særlig teknologi inden for udvinding af vedvarende energi, som skulle leveres til det globale energimarked. Skatterådet fandt, at der var tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed. Selve afgørelsen giver ikke indblik i, hvilke momenter Skatterådet tillagde vægt ved vurderingen. Til gengæld nævnes hvilke udgifter, der anses som mest almindelige. Benævnelsen af de mest almindelige udgifter, er identisk med hvad der fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 8B.<sup>85</sup> I SKM2016.199.SR fandt Skatterådet tillige, at der var tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed, hvorfor udgifter, afholdt til udvikling af en applikation til online lektiehjælp, var omfattet af ligningslovens § 8 B. Skatterådet behandlede i sagen ikke, hvorvidt udgiftens art havde en betydning.

Som ved de ovenfor nævnte afgørelser, truffet af Landsskatteretten, tyder det ikke på, at Skatterådet finder det relevant, hvilken type udgift der er tale om, men nærmere om udgiften er afholdt i forbindelse med hvad der anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed.

I lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B angives, hvilke udgifter der almindeligvis vil være omfattet af bestemmelsen. Det følger dog af ovenstående praksis, at det ikke er selve typen af udgifter der er bestemmende for, om udgiften kan fradrages efter ligningslovens § 8 B. Det væsentlige er, hvorvidt udgiften er afholdt som en del af et samlet forsknings- eller udviklingsprojekt.

#### **4.2.1. Etableringsomkostninger eller driftsomkostninger**

Indførelse af ligningslovens § 8 B i 1973 medførte, som beskrevet i afsnit 3.1., adgang til fradrag for udgifter afholdt til etablering og udvidelse af indkomstgrundlag ved forsøgs- og forskningsvirksomhed. Før indførelsen af ligningslovens § 8 B var der kun mulighed for fradrag for egentlige driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Som nævnt i afsnit 3.1. og 3.2. indførtes skattekreditordningen i 2011, og fradragssatsen for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed blev efterfølgende forhøjet i 2018 og 2020 som et skattemæssigt incitament til at fremme forsøgs- og forskningsvirksomhed. De seneste års implementering af skattemæssige incitamenter, ved anvendelse af reglerne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X, har medført, at det er særligt relevant at afgrænse driftsomkostninger fra omkostninger til etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget ved forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a fremgår, at driftsomkostninger er udgifter som i årenes løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.<sup>86</sup> Forsøgs- og forskningsvirksomhed omfatter ofte etablering og udvidelse af indkomsten, hvorfor disse udgifter ikke omfattes af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. I det omfang en virksomhed har som erhverv at drive forsøgs- og forskningsvirksomhed, vil udgifterne hertil følgelig være udgifter anvendt til at erhverve, sikre og

---

<sup>85</sup> (SKM2012.634.SR, s. 5)

<sup>86</sup> (L 1922-04-10 nr. 149 Statsskatteloven)

vedligeholde indkomsten, hvorfor en sådan udgift omfattes af driftsomkostningsbegrebet og dermed statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.<sup>87</sup> I den situation hvor en virksomhed afholder udgifter til forsknings- og udviklingsaktivitet, hvor denne aktivitet *ikke* udgør formålet med virksomheden, og udgifter hertil dermed *ikke* medgår til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, kan udgifterne omfattes af ligningslovens § 8 B, stk. 1. Det egentlige spørgsmål der bør stilles, er derfor, om udgiften vedrører vedligeholdelse af indkomsten, eller om den vedrører etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget.

Ifølge lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B er formålet med bestemmelsen at give adgang til fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som ikke omfattes af de almindelige fradragsregler.<sup>88</sup> Skattestyrelsen henviser i denne sammenhæng til lovforarbejderne i Den Juridiske Vejledning.<sup>89</sup> Ligningslovens § 8 B er begrænset til udgifter vedrørende udvidelse af indkomstgrundlaget. Dette understøttes af Skatteministerens besvarelse af, hvad der er omfattet af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Hertil forklarer Skatteministeren:

*”Udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter vil ofte være af en sådan karakter, at de anses som udgifter, der er afholdt for at udvide indtægtsgrundlaget. Sådanne udgifter kan ikke trækkes fra som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6 a. [...]. Ligningslovens § 8 B sikrer netop, at der er hjemmel til fradrag for sådanne udgifter.”*<sup>90</sup>

Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed blev behandlet i SKM2021.367.LSR. Det omhandlende selskab havde afholdt udgifter til udvikling af en handelsplatform, som kunne indhente oplysninger fra forskellige landes toldmyndigheder. Her skulle det afgøres, hvorvidt udgifterne var omfattet af reglerne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Landsskatteretten udtalte vedrørende de afholdte udgifter:

*”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.”*<sup>91</sup>

Der skelnes i afgørelsen mellem, om udgifterne medgår til selve udviklingsprojektet, eller om udgifterne vedrører løbende eller efterfølgende brug. I det omfang udgifterne ikke medgår til selve udviklingsprojektet, anses de ikke for omfattet af ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

---

<sup>87</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>88</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 3)

<sup>89</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

<sup>90</sup> (Ministersvar på spørgsmål nr. 14 af 26. november 2020 vedrørende L 30, s. 2-3)

<sup>91</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 31)



Det kan således slutes, at udgifter, afholdt i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed som udvider eller etablerer indkomstgrundlaget, almindeligvis vil være omfattet af ligningslovens § 8 B stk. 1. Afholdes udgifterne for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomstgrundlaget, er udgiften fradragsberettiget efter de almindelige regler om fradrag ifølge statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Omkostninger omfattet af driftsomkostningsbegrebet giver således ikke adgang til anvendelse af fradraget efter ligningslovens § 8 B, og omfattes dermed ikke af skattekreditordningen i ligningslovens § 8 X.

### 4.3. Hvad forstås ved tilknytning til den skattepligtiges erhverv?

Det fremgår af ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt., at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som afholdes i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan fradrages.<sup>92</sup> Det er følgelig relevant at undersøge, hvornår udgifter anses for afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv.

I afsnit 4.3.1. og 4.3.2. behandles begreberne *erhverv* og *tilknytning* særskilt for at klarlægge, hvornår der er tale om erhverv, og hvilke betingelser der stilles, før udgifter anses som afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv.

#### 4.3.1. Hvad forstås ved erhverv?

Det fremgår af ordlyden af ligningslovens § 8 B, at udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan fradrages. Hvad der nærmere forstås ved erhverv, fremgår ikke af bestemmelsens ordlyd.

Ifølge lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B fremgår følgende: *"Fradragsretten omfatter som nævnt kun udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv. Forsøgene eller forskningen skal således knytte sig til en erhvervsvirksomhed [...]."*<sup>93</sup> Der uddybes ikke yderligere, hvad der menes med erhvervsmæssig virksomhed. Det er herefter relevant at undersøge Den Juridiske Vejledning samt praksis på området.

Ifølge Den Juridiske Vejledning sondres der mellem, om der er erhvervsmæssig virksomhed, eller hobbyvirksomhed (ikke-erhvervsmæssig virksomhed). Det fremgår heraf, at erhvervsmæssig virksomhed grundlæggende vil være indrettet med gevinst for øje, hvor det primære formål er, at virksomheden er overskudsgivende. Ifølge vejledningen er der næppe tvivl, i det omfang en virksomhed er rentabel over en længere periode, det vil sige, giver overskud på den primære drift, giver mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede egenkapital, samt giver adgang til en rimelig driftsherreløn. Udover det førnævnte rentabilitetskrav stilles tillige en betingelse om, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse. Dette benævnes intensitetskravet.<sup>94</sup> Ifølge Den Juridiske Vejledning er der således tale om erhvervsmæssig virksomhed, når betingelserne om rentabilitet og intensitet er opfyldt.

<sup>92</sup> (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)

<sup>93</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>94</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.3.1)



I praksis er spørgsmålet undersøgt i SKM2008.641.BR, hvor det skulle afgøres, om der var tale om erhvervsmæssig virksomhed eller amatørforskning. Her blev en række kriterier behandlet for at afgøre, om omkostninger til udviklingsarbejde afholdt af en revisor, var afholdt i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed, og dermed kunne fradrages efter ligningslovens § 8 B. Udgifterne vedrørte sideløbende aktivitet med udvikling og patentering af en lampe. Det traditionelle rentabilitetskrav blev tillagt mindre betydning i den pågældende sag, da indtægterne ikke afspejlede det seriøse arbejde der blev lagt i virksomheden. Retten fandt på trods af, at virksomheden aldrig nåede at afsætte produkterne, at der var udfoldet intense bestræbelser på at udnytte produktets kommercielle potentiale. Her blev der navnlig lagt vægt på hensigten om at opnå patent samt karakteren af skatteyderens arbejde med udviklingen og arbejdet med at gøre opfindelsen kommercielt anvendelig. På denne baggrund fandtes udviklingsaktiviteterne således at udgøre erhvervsmæssig virksomhed, selvom virksomheden viste sig ikke at være rentabel.

Skatteministeriet kommenterer på denne dom ved SKM2008.854.DEP. Her uddybes og forklares Byrettens anvendelse af kriterierne om rentabilitet og intensitet. Det fremføres her, at Byrettens dom er et udtryk for, at der i visse tilfælde kan være tale om erhvervsmæssig virksomhed, uanset at det endnu ikke er lykkedes at afsætte virksomhedens produkter. Dommen må, ifølge Skatteministeriet, ses som udtryk for, at retten efter bevisførelsen har lagt til grund, at virksomheden blev udøvet med henblik på rentabel drift. Skatteministeriet fremfører i denne anledning følgende:

*”Byretten anså med andre ord rentabilitetskravet for opfyldt. Dommen giver således et billede af, hvilke konkrete momenter, der tillægges vægt i relation til vurderingen af, om rentabilitetskravet er opfyldt i tilfælde, hvor virksomheden (endnu) ikke har opnået en vis afsætning af sit/sine produkt(er), og det sædvanlige intensitetskrav dermed ikke kan anses for opfyldt.”*

Byrettens dom er et udtryk for, at der i visse tilfælde kan være tale om erhvervsmæssig virksomhed, uanset at det endnu ikke er lykkedes at afsætte virksomhedens produkter.<sup>95</sup> Er virksomheden ikke overskudsgivende, skal der være grundlag for at antage, at virksomheden vil udvikle sig således, at den vil kunne give en rimelig fortjeneste.

Viser det sig på et senere tidspunkt, at de positive forventninger man havde til projektet ikke indfries, vil det således være afgørende for adgangen til fradrag, om virksomheden opfyldte rentabilitetskriteriet på tidspunktet hvor udgiften afholdes.<sup>96</sup> Der vil således i disse tilfælde være adgang til fradrag for forgæves afholdte udgifter, så længe der er grundlag for at antage, at virksomheden på sigt vil kunne give en rimelig fortjeneste.

---

<sup>95</sup> (SKM2008.854.DEP, kommentar til SKM2008.641.BR)

<sup>96</sup> (SKM2008.854.DEP, kommentar til SKM2008.641.BR)

#### 4.3.2. Hvad forstås ved tilknytning?

Ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt. forudsætter, at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed afholdes i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Der stilles således et krav om, at der er en forbindelse, mellem de afholdte udgifter og den skattepligtiges erhverv.

I forarbejderne fremgår følgende angående denne tilknytning til erhverv: *“Forslaget går ud på, at udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed [...] skal kunne gøres til genstand for fradrag [...]”*<sup>97</sup> Det følger således heraf, at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed skal være afholdt med en erhvervsmæssig begrundelse. Det fremføres i forlængelse heraf, at fradragsretten kun omfatter udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv. Angående denne forbindelse og erhvervsmæssige begrundelse, fremgår det følgende i lovforarbejderne: *“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.”*<sup>98</sup> De fradragsberettigede udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, afgrænses således i forhold forsøgs- og forskningsvirksomhed, der hverken er, eller ville blive tilknyttet en erhvervsvirksomhed. Hvad der nærmere forstås ved denne tilknytning, fremgår ikke af de relevante forarbejder, hvorfor øvrig praksis undersøges.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, at der ifølge ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt. gælder, at udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, skal have et kommercielt formål og ikke et abstrakt videnskabeligt formål.<sup>99</sup> Ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt. omhandler den generelle fradragsret for forsøgs- og forskningsvirksomhed, som ifølge afsnit 4.1 omfatter anvendt forskning og udviklingsarbejde. Skattestyrelsen fremfører således, at tilknytningen til erhverv indebærer, at udgifter til sådan forsøgs- forskningsvirksomhed skal have et kommercielt formål og ikke et abstrakt videnskabeligt formål. Hvad der konkret anses for et kommercielt formål, uddybes ikke yderligere i vejledningen. Der gælder som nævnt i afsnit 4.1. en særlig undtagelse vedrørende grundforskning i ligningslovens § 8 B, stk. 1, 2. pkt. Efter denne undtagelse kan udgifter til grundforskning fradrages, selvom forskningen ikke er rettet mod praktiske formål eller anvendelse, så længe udgifterne til grundforskning afholdes af en igangværende virksomhed.

I SKM2016.199.SR udviklede et selskab en applikation med henblik på at kunne udbyde en ydelse igennem applikationen. Skatterådet fandt, at udgifter afholdt til udvikling af en applikation, var omfattet af ligningslovens § 8 B. De afholdte udgifter var fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 til trods for, at der ikke skete et egentligt salg af den udviklede applikation. Applikationen blev ifølge Skatterådet anset for udviklet med henblik på kommercialisering.<sup>100</sup> Udgifter afholdt til erhvervsmæssig begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed kan således have et kommercielt

<sup>97</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 1)

<sup>98</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>99</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

<sup>100</sup> (SKM2016.199.SR, s. 5)

formål, uden at der stilles krav til, at det udviklede skal sælges. Der henvises i SKM2021.367.SR, til dette bindende svar fra Skatterådet.

I SKM2021.367.LSR tog Landsskatteretten ligeledes stilling til, hvorvidt udgifter var afholdt i tilknytning til erhverv med forsøgs- og forskningsvirksomhed. Landsskatteretten fandt, at selskabet var berettiget fradrag for udgifter til videreudvikling af systemer, processer og algoritmer til en handelsplatform. I afgørelsen fremfører Landsskatteretten følgende om kommercielt formål:

*”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.”*

Det er ifølge Landsskatteretten en betingelse for anvendelse af fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, at udgifterne afholdes i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. I denne sammenhæng fremføres det, at forsøg og forskning, og de hertil afholdte udgifter, skal have et kommercielt formål. Landsskatteretten fremfører følgende omkring tilknytningen til erhverv:

*”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.”<sup>101</sup>*

I begrundelsen til afgørelsen fremgår det således, at der ved kravet om udgifternes tilknytning til selskabets erhverv, ifølge Landsskatteretten, ikke kan indfortolkes et krav om særlig tilknytning mellem det udviklede og et kommercielt salg heraf. Det er ifølge ovenstående en betingelse, for anvendelse af fradraget efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, at udgifterne afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv. Dette indebærer, at forskningen og udviklingen og de hertil afholdte udgifter skal afholdes med et kommercielt formål. Landsskatteretten fremfører i denne forbindelse, at kravet om kommercielt formål, ikke nødvendigvis indebærer, at udviklingen skal ske med henblik på et kommercielt salg.

Ifølge Den Juridiske Vejledning kræves det tillige, at der foreligger identitet mellem den som har skabt resultatet, og den som har ret til fradrag. Dette indebærer, at vedkommende, der skaber resultatet, samtidig udnytter den forskning og udvikling, som er resultatet af de afholdte udgifter.<sup>102</sup>

Dette krav om identitet blev undersøgt i SKM2020.230.LSR. Sagen angik, om selskabets udgifter afholdt til udvikling af en ny type silke hos en producent i Sydkorea var omfattet af ligningslovens § 8 B. Selskabet havde hertil et ønske om at anvende skatte kreditordningen efter ligningslovens § 8 X.

---

<sup>101</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 30)

<sup>102</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

Selskabet indgik i et samarbejde med en stofproducent i Sydkorea for at udvikle og fremstille et nyt og væsentligt forbedret silkemateriale. Al udvikling og fremstilling blev udført i Sydkorea, og stofproducenten i Sydkorea havde tilmed rettighederne til det udviklede produkt. Det danske selskab påtog sig den fulde økonomiske risiko, idet der var betalt for den anvendte tid samt materialeforsøg hos producenten. I det omfang forskningen og udviklingen ikke medførte et resultat, eller at processen stoppedes, ville selskabet have tabt de afholdte omkostninger.<sup>103</sup> Det skulle herefter vurderes, om det danske selskabs udgifter faktisk var afholdt til at udvikle den nye type silke, eller om der blot var tale om køb af et færdigt produkt.

Udover de anførte omstændigheder, vedrørende den økonomiske risiko for udviklingen, nævnte hovedaktionæren også, hvordan vedkommende bidrog under udviklingsprocessen. Dette skete ved, at hovedaktionæren fungerede som en sparringspartner, og således bidrog med dennes specifikke ekspertise. Sparringen bestod i at sikre, at materialet skulle være i stand til at leve op til danske standarder tillige med at bevare den eksklusivitet, der sættes i forbindelse med silke. Dette blev testet ved løbende gennemgang af vareprøver, som skatteyderen afholdt udgifterne til.<sup>104</sup> Der er umiddelbart ingen uoverensstemmelse mellem Skattestyrelsens opfattelse og hovedaktionærens opfattelse af dennes rolle under udviklingsprocessen.

Landsskatteretten nævner i afgørelsen følgende omkring udviklingsarbejdet: *”På baggrund af hovedaktionærens forklaring om samarbejdet og de færdige resultater, som samarbejdet førte til, finder Landsskatteretten, at de afholdte udgifter må anses for at være udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed omfattet af ligningslovens § 8 B.”*<sup>105</sup> Selve udviklingsarbejdet opfyldte således ifølge Landsskatteretten betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 8 B, stk. 1. Endvidere fremføres i Landsskatterettens afgørelse:

*”Der er henset til, at der var tale om udvikling af nye materialer, som selskabet efterfølgende har anvendt i deres tøjkollektioner. Det ændres efter Landsskatterettens opfattelse ikke af, at udviklingen af produkterne er foretaget i samarbejde med andre, hvor hver part har afholdt en andel af udgifterne.”*<sup>106</sup>

Landsskatteretten tillagde således vægt, at udviklingen af det nye silkemateriale efterfølgende blev anvendt i selskabets erhvervsmæssige virksomhed. Dette stemmer overens med, hvad der fremgår af Den Juridiske Vejledning, hvor fradragsretten tilkommer den, der, ved at forske og udvikle, skaber et resultat, der er grundlag for erhvervsvirksomheden.<sup>107</sup> At både selskabet samt stofproducenten havde afholdt en andel af udgifterne, har ifølge Landsskatteretten, ikke betydning for om udgifterne omfattes af ligningslovens § 8 B.

---

<sup>103</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 4)

<sup>104</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 4)

<sup>105</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 5)

<sup>106</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 5)

<sup>107</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

Det var Skattestyrelsens opfattelse, at selskabet havde medvirket til at få det ønskede slutprodukt, men at den økonomiske risiko ved udviklingen havde været hos stofproducenterne. Derudover mente Skattestyrelsen, at selskabet ikke havde særlige rettigheder til produktet, dersom der ikke var opnået patent herpå.<sup>108</sup> Skattestyrelsen anså ikke udgifterne, som selskabet havde afholdt, var omfattet af ligningslovens § 8 B, da selskabet ikke havde godtgjort, at det var selskabet der havde båret den økonomiske risiko under udviklingsprocessen, og ikke havde opnået særlige rettigheder over produktet.<sup>109</sup>

Der fremgår følgende af Landsskatterettens begrundelse: *"Landsskatteretten finder endvidere, at det ikke er en forudsætning for, at en udgift kan karakteriseres som udgift til forsøgs- og forskningsvirksomhed, at selskabet opnår patent på produktet, eller at selskabet er det eneste, der anvender det færdigudviklede produkt."*<sup>110</sup> Der kan efter Landsskatterettens opfattelse, ikke opstilles en betingelse om, at selskaber der afholder udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, tillige skal opnå patent på produktet. Landsskatteretten fremførte, som nævnt, at udgifterne afholdt til udvikling af den nye type silke ved en leverandør i Sydkorea var omfattet af ligningslovens § 8 B, da der var tale om udvikling af nye materialer som anvendes i selskabets tøjkollektioner. Det følger heraf, at adgang til fradrag efter ligningslovens § 8 B, ikke udelukkes af, hvem der har rettighederne, eller om selskabet er det eneste, som anvender det færdigudviklede.

Det kan på baggrund af ovenstående slutes, at udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, skal være tilknyttet den skattepligtiges erhverv. I forlængelse heraf er det et krav, at forskningen og udviklingen, samt udgifterne hertil, skal have et kommercielt formål. Landsskatteretten har i den forbindelse fremført, at der ikke kan indfortolkes et krav om kommercielt salg af udviklingsarbejdet. Det er tillige et krav, at den som afholder udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed, også benytter det udviklede kommercielt. Dette gælder, uanset at flere parter afholder udgifter til udviklingsarbejdet, eller anvender udviklingsarbejdet efterfølgende. I den forbindelse kan der ikke opstilles en betingelse om, at der skal opnås patent eller særlige rettigheder over det udviklede. Der afgørende er, at der skal foreligge identitet, mellem den som afholder udgifterne til forskning og udvikling, og den som efterfølgende udnytter resultatet kommercielt.

#### 4.4. Bevisbyrde og krav til dokumentation

Det fremføres i en række af Landsskatterettens afgørelser, at det ikke er tilstrækkeligt godtgjort, at der er tale om ny viden i forhold til allerede kendt viden og teknik.<sup>111</sup> Landsskatteretten anser, som følge heraf, ikke forsknings- og udviklingsaktiviteten som omfattet af ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

Det er derfor relevant at undersøge, hvilke krav der stilles til denne godtgørelse, og hvem der har bevisbyrden for, at forsknings- og udviklingsaktiviteten opfylder betingelserne for anvendelse af

---

<sup>108</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 2)

<sup>109</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 3)

<sup>110</sup> (SKM2020.230.LSR, s. 5)

<sup>111</sup> (SKM2020.501.LSR, s. 5, SKM2021.510.LSR, s. 25, SKM2022.95.LSR, s. 28, LSR 17-0990528, s. 13)

ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Derudover undersøges, hvad Skattestyrelsen efterspørger ved kontrol af virksomheder med forsknings- og udviklingsaktivitet. En undersøgelse af dette skal give et indblik i, hvad Skattestyrelsen finder relevant ved vurderingen af, om der er tale om forsknings- og udviklingsaktiviteter. I den forbindelse inddrages eksempler, i form af anonymiserede breve, fra Skattestyrelsens kontrol af konkrete virksomheder. Fælles for disse virksomheder er, at de har anvendt fradrag efter ligningslovens § 8 B, og samtidig anmodet om skattecredit efter ligningslovens § 8 X. Brevene er fremsendt i konkrete sager, hvor den efterspurgte dokumentation afhænger af den konkrete sags omstændigheder. Som følge heraf er det derfor ikke muligt at udlede generelle dokumentationskrav fra brevene. Brevene inddrages derfor udelukkende for at give indblik i, hvilken type dokumentation Skattestyrelsen efterspørger i sager, der omhandler virksomheder som driver forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Efter ordlyden i ligningslovens § 8 B, stk. 1, følger det, at udgifter som er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, kan fradrages. Fradragsretten afhænger således af, at der reelt er afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det fremgår dog ikke af bestemmelsens ordlyd, hvem der har bevisbyrden for, at denne udgift afholdes. Det følger tillige ikke af forarbejderne til bestemmelsen, hvem der har bevisbyrden. Praksis undersøges herefter for at fastlægge, hvem der har bevisbyrden for, at udgifter reelt afholdes, samt hvorvidt udgiften er fradragsberettiget. Landsskatteretten fremfører følgende angående bevisbyrde i SKM2022.117.LSR: *”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 SKM2004.162.HR.”*<sup>112</sup>

Landsskatteretten fremfører her, at bevisbyrden som udgangspunkt påhviler den skattepligtige. Det er altså den skattepligtige, som skal kunne bevise udgiftens afholdelse og størrelse, samt at udgiften er fradragsberettiget. Der henvises i afgørelsen til en højesteretsdom, der omhandlede et anvendt befodringsfradrag, som blev afvist, da den selvangivne befodrning ikke var sandsynliggjort. I denne dom fremfører højesteret følgende angående bevisbyrden for skattemæssige fradrag: *”Der kan imidlertid kun opnås fradrag for en befodrning, der rent faktisk har fundet sted, og bevisbyrden herfor påhviler – i overensstemmelse med hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag – som udgangspunkt skatteyderen.”*<sup>113</sup>

Det er således skatteyderen der har bevisbyrden for udgiftens afholdelse og størrelse, samt at udgiften er fradragsberettiget. I det følgende undersøges derfor, hvad der skal til for at løfte denne bevisbyrde.

Det følger af den ovenfor behandlede højesteretsdom, vedrørende befodringsfradrag, at skatteyderen i fornødent omfang skal kunne dokumentere, eller i hvert fald sandsynliggøre, at befodrningen rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang. Hertil fremføres det, at bevisbyrden skærpes, i tilfælde hvor der foreligger omstændigheder, som indikerer, at befodrningen ikke har fundet sted i det

---

<sup>112</sup> (SKM2022.117.LSR, s. 10)

<sup>113</sup> (SKM2004.162.HR, s. 7)



selvangivne omfang. Et eksempel på dette er meget betydelige daglige rejsetider, hvilket kan tale imod formodningen for at befordringen reelt har fundet sted.<sup>114</sup> For at løfte bevisbyrden skal skatteyder således, i fornødent omfang, kunne dokumentere eller som minimum sandsynliggøre, at udgiften er afholdt i det omfang der selvangives, og at udgiften opfylder betingelserne for at anvende et skattemæssigt fradrag. Bevisbyrden kan ifølge højesteret tilmed være skærpet, hvis der foreligger særlige omstændigheder, som indikerer, at udgiften ikke er afholdt, eller at betingelserne ikke er opfyldt. Byretten tager i dommen, SKM2021.579.BR, udelukkende stilling til, om den fremlagte dokumentation er tilstrækkelig til at løfte bevisbyrden for, om en række udgifter til løn, materialer mv., var afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det fremføres i Byrettens begrundelse, at der var fremlagt følgende dokumentation:

*”Vedrørende løn; lønseddel, vedrørende materialer; afkrydsning på detaljeret råbalance fra virksomhedens regnskab, vedrørende printdesigns; fakturaer fra fire firmaer i London, vedrørende kursus; kursusannonce og betalingsudskrift, vedrørende rejseaktivitet; regninger for fortæring samt udskrifter fra F2-bank og F3-bank og faktura fra rejseagent, vedrørende “screens” og varer; fakturaer fra G1.*

*Der er fremlagt en e-mail af 28. marts 2017 fra en tidligere medarbejder hos det nu ophørte G1., som til hvem det måtte vedrøre bekræfter et samarbejde med WS omkring at udvikle alternative måder til at printe på og væve silke. Der er derudover fremlagt to e-mails fra 2014 fra G1. om hhv. stofprøver og et problem med 9 farver, samt en mail fra G1. fra 2013 om et møde i Y1-by den 14. og 15. oktober 2013.”<sup>115</sup>*

Selskabet fremlagde således, dokumenter angående, løn, materialer, kurser, printdesigns mv. Dokumenterne vedrørte betalinger samt oplysninger om udgiftens størrelse og afholdelse. Der fremgår ingen oplysninger, der indikerer at den fremsendte dokumentation indeholder bevis for at udgifterne er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B.

Mailkorrespondancerne bekræfter samarbejdet om udvikling af en alternativ metode til produktion af silke fra en tidligere ansat hos en samarbejdspartner. Derudover fremlægges mails vedrørende stofprøver og farveproblemer i produktionen. Korrespondancen fremfører dog ikke et aftalemæssigt bevis på samarbejdet. Der er alene tale om en bekræftelse af et samarbejde fra en tidligere ansat. Der fremgår ikke yderligere oplysninger om, hvad dette samarbejde indeholdte og medførte. De øvrige mails omhandler stofprøver og produktionsfejl ved farver, som indikerer, at der har været løbende tests af produktet i forbindelse med produktionen. Der fremgår heraf ikke yderligere oplysninger omkring det udviklede produkt, der kan dokumentere at udgifterne afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

---

<sup>114</sup> (SKM2004.162.HR, s. 8)

<sup>115</sup> (SKM2021.579.BR, s. 30)



I den tidligere nævnte Højesterets dom af 19. marts 2004, offentliggjort i SKM2004.162.HR, fastlægges at skatteyder har bevisbyrden for, at de afholdte udgifter opfylder betingelserne for det selvangivne fradrag. I dommen fremføres, at der kræves dokumentation i fornødent omfang eller som minimum sandsynliggørelse af at betingelserne er opfyldt.

På baggrund af sagens omstændigheder fandt Byretten, at udgifterne kunne være afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Den fremlagte dokumentation var ikke tilstrækkeligt bevis for, at aktiviteten opfyldte betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 8 B og dermed 8 X.<sup>116</sup>

Ifølge Byretten er det således ikke tilstrækkeligt bevis at dokumentere selve afholdelsen af udgifterne. Fremlæggelse af mailkorrespondancer der ikke indeholder informationer, omkring hvorvidt udgifterne er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, kan ikke tjene som tilstrækkelig dokumentation for at opnå fradrag efter ligningslovens § 8 B. Grundlaget for vurderingen af om de afholdte udgifter opfylder betingelserne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X, består herudover udelukkende af hovedaktionærens forklaringer.

Det kan således udledes, at de fremsendte oplysninger samt hovedaktionærens forklaring i SKM2021.579.BR i hvert fald ikke var tilstrækkelig dokumentation for opfyldelse af betingelserne for fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 1. Landsskatteretten fremfører i SKM2022.117.LSR følgende: *”Der er ved vurderingen lagt vægt på, at selskabets egen forklaring ikke i sig selv kan anses for tilstrækkelig dokumentation for, at der i dette tilfælde er tale om ny viden og teknologi”*<sup>117</sup> Selskabets egen forklaring udgør således ikke tilstrækkelig dokumentation for, at den pågældende forskning og udvikling frembringer ny viden og teknologi, og derved omfattes af ligningslovens § 8 B.

Ud fra de ovenstående sonddringer kan det udledes, at dokumentationen er vigtig for virksomheders mulighed for at opnå fradrag for udgifter til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Landsskatteretten anser ikke selskabers egen forklaring for tilstrækkelig dokumentation. Der stilles hermed krav til, at der fremlægges dokumentation for, at det frembragte er nyt eller væsentligt forbedret. Herudover omfatter bevisbyrden, at den skattepligtige skal kunne dokumentere udgifternes afholdelse og størrelse. Det er dog ikke ud fra ovenstående muligt at fastlægge generelle retningslinjer for, hvad der præcist anses for værende tilstrækkeligt bevis, eller hvilken type dokumentation der skal fremlægges, før bevisbyrden kan løftes. Det er en vurdering i forhold til den pågældende sags omstændigheder. I det følgende inddrages eksempler på, hvad Skattestyrelsen efterspørger til vurderingen af, hvorvidt udgifter er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Skattestyrelsen kontrollerer anvendelsen af ligningslovens §§ 8 B og 8 X, ved efterprøvelse af de selvangivne beløb. Skattestyrelsens kontrolenheder udvælger fysiske og juridiske personer, til efterprøvelse af vedkommendes samlede skatte-, moms- og afgiftsforhold. I relation til forsøgs- og

---

<sup>116</sup> (SKM2021.579.BR, s. 31)

<sup>117</sup> (SKM2022.117.LSR, s. 17)

forskningsvirksomhed, efterspørger Skattestyrelsen dokumentation for udgifternes afholdelse og fradragsberettigelse.<sup>118</sup> Det undersøges derfor i det følgende, hvad Skattestyrelsen efterspørger af information, ved efterprøvelsen og vurderingen af forsknings- og udviklingsaktiviteterne. Her inddrages dele af breve fremsendt af Skattestyrelsen til selskaber med forsknings- og udviklingsaktivitet i konkrete sager. Brevene er vedlagt som bilag 1 og bilag 2.

Skattestyrelsen efterspørger oplysninger med henblik på at afgøre, hvorvidt det kontrollerede selskab opfylder betingelserne for anvendelse af reglerne om fradrag og skattecredit efter ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Det fremgår af brevene i bilag 1 og bilag 2, at der i begge controlsager efterspørges regnskabs- og skattemæssige opgørelser for de afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Her efterspørges blandt andet årsrapporter, skattemæssige specifikationer og specificering af de afholdte udgifter med afstemning til selskabets årsrapport. Skattestyrelsen efterprøver således, hvilke udgifter der er medregnet ved opgørelsen af fradrag og dermed skattecredit efter henholdsvis ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

Det følger af brevene, at der i begge tilfælde efterspørges en beskrivelse af selskabets udviklingsprojekter, hvortil der er afholdt udgifter. I bilag 1 efterspørges der dokumentation for forsøgs- og forskningsaktiviteter udført i indkomståret, hvor det fremføres, at sådan dokumentation kan være undersøgelser, resultater mm. I denne forbindelse efterspørges der yderligere dokumentation for teknologisk eller videnskabelige fremskridt opnået under udviklingen. I bilag 2 udføres udviklingsarbejdet af et andet selskab. Selskabet udtaget til kontrol har dog rettighederne til det udviklede, og afholder alle udgifterne til udviklingen. Der efterspørges, i tillæg til beskrivelse og specificering af udviklingsarbejdet, dokumentation for, at der faktisk foreligger en aftale om såkaldt kontraktsforskning og dokumentation for betaling af ydelserne forbundet hermed. Der efterspørges i denne sag ikke yderligere dokumentation for, at det udviklede opfylder betingelserne for anvendelse af ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

Som nævnt ovenfor er det selskabet som har bevisbyrden, hvorfor vedkommende skal kunne dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at aktiviteten er fradragsberettiget. Denne dokumentation, som tilsendes Skattestyrelsen, skal altså bevise udgifternes størrelse og afholdelse, samtidig med at det skal dokumenteres, at udgiften er afholdt til en aktivitet, der omfattes af reglerne for fradrag efter ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Det fremgår af Skattestyrelsens brev i bilag 1, at der ved kontrollen lægges vægt på beskrivelsen af aktivitet samt dokumentation for, at den pågældende forskning og udvikling opnår teknologiske eller videnskabelige fremskridt. I controlsagen fra bilag 2, hvor der anvendes kontraktsforskning, efterspørges der ikke dokumentation i samme omfang, hvorfor det antages at have betydning for den skattepligtiges bevisbyrde, at der foreligger et aftaleforhold om køb af forsknings- og udviklingsarbejde ved tredjepart.

Skattestyrelsen efterspørger både en beskrivelse af aktiviteten, men også en redegørelse for, hvorfor aktiviteten er fradragsberettiget. Den efterspurgte dokumentation afhænger af de pågældende omstændigheder i den konkrete sag. Det er derfor ikke muligt at anvende ovenstående breve som

---

<sup>118</sup> (Skat.dk, Kontrol med skat, moms og afgifter, 2022)

generelle retningslinjer for, hvilken dokumentation Skattestyrelsen efterspørger og tillægger vægt ved skattekontrol af selskaber med forsøgs- og forskningsvirksomhed. Ovenstående gennemgang af brevene giver et indblik i, hvad Skattestyrelsen kan efterspørge ved en sådan skattekontrol.

Afslutningsvis kan det slutes, at den skattepligtige, som anvender de skattemæssige regler om fradrag i ligningslovens § 8 B, har bevisbyrden for udgifternes størrelse, afholdelse og fradragsberettigelse. For at løfte denne bevisbyrde kræves det, at den skattepligtige kan dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at aktiviteten er fradragsberettiget. Det fremgår af eksemplerne fra Skattestyrelsens kontrolsager, at der særligt efterspørges regnskabs- og skattemæssige opgørelser, beskrivelse af aktiviteten, samt redegørelse og dokumentation for aktivitetens opfyldelse af betingelserne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

#### 4.5. Hvornår indtræder fradragsretten?

Fradragsretten i ligningslovens § 8 B afgrænses ikke overfor fysiske personer, hvorfor fysiske personer, som driver erhvervsmæssig virksomhed og selskaber mv., såvel som erhvervsmæssige virksomheder omfattes af bestemmelsen. Som nævnt i afsnit 4.3., er det en betingelse, at udgifterne til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, er afholdt i tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Det undersøges herefter i det følgende, hvornår fradragsretten indtræder.

Ifølge ligningslovens § 8 B, stk. 1, 3. pkt. er udgangspunktet, at aktie- og anpartsselskaber opnår ret til fradrag allerede ved stiftelse af selskabet. Fradragsretten for øvrige virksomhedsformer indtræder ifølge ligningslovens § 8 B, stk. 1, 3. pkt. først, når erhvervet er påbegyndt. Dette betyder således, at såfremt den skattepligtige har oppebåret forsknings- og udviklingsomkostninger, før erhvervet er påbegyndt, kan fradraget først opnås i det indkomstår, hvor erhvervet påbegyndes. Ifølge lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B er årsagen hertil, at det først efter dette tidspunkt er muligt at dokumentere, om forskningen er tilstrækkeligt tilknyttet den skattepligtiges erhverv.<sup>119</sup>

I SKM2004.187.VLR havde et aktieselskab afholdt udgifter til udvikling af en elmåler. I sagen ønskede selskabet at støtte ret på undtagelsen om, at ApS'er samt A/S'er har ret til fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, 3. pkt. før påbegyndt erhverv. Denne undtagelse blev indsat i ligningslovens § 8 B, stk. 1, gældende fra den 1. januar 2000.<sup>120</sup> Problemet var, at udgifterne var afholdt i perioden 1997-1999, før denne undtagelse blev indsat. Landsretten fandt således, at udgifterne ikke kunne fradrages. Der blev, med hensyn til disse udgifter, anvendt de almindelige betragtninger om intensitet og rentabilitet. Aktieselskabet kom ikke i en egentlig driftsfase og havde ikke udsigter til at opfylde rentabilitetskravet. Ifølge Landsretten var der herefter ikke tale om forskningsudgifter, der var fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 B, stk. 1. Dette understreger således, at der skal være tale om *udøvelse* af erhvervsmæssig virksomhed, førend det er muligt at opnå fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

<sup>119</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 4)

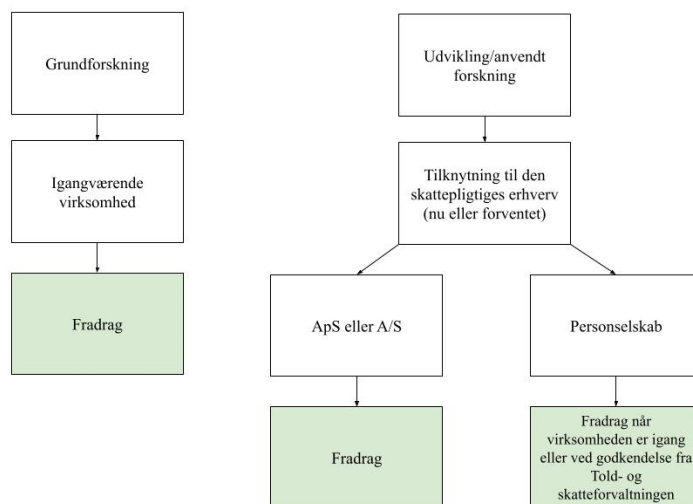
<sup>120</sup> (L 1999-03-24 nr. 166 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove), med virkning fra den 1. januar 2000)

Det er dog alligevel muligt at fradrage udgifterne før påbegyndelse af erhvervet, hvis man opnår tilladelse hertil fra Told- og Skatteforvaltningen. Dette kræver, at den pågældende forskning og udvikling er erhvervsmæssig begrundet, og at den med stor sandsynlighed, inden for en overskuelig fremtid, resulterer i rentabel drift.<sup>121</sup> Tilladelse fra Told- og Skatteforvaltningen er, som nævnt, ikke nødvendig at indhente, hvis der er tale om et ApS eller A/S, da der allerede fra stiftelsestidspunktet anses for at være tale om påbegyndt erhverv. Dette gælder dog ikke, i det omfang intensitets- og rentabilitetskravet ikke opfyldes.

I forbindelse med vurderingen af hvornår fradragsretten indtræder, gælder der særlige regler for udøvelse af grundforskning. Det fremgår i ligningslovens § 8 B, stk. 1, 2. pkt., at udgifter til grundforskning, kun kan fradrages efter ligningslovens § 8 B, hvis de afholdes af en igangværende virksomhed. Der kan dermed ikke fradrages udgifter til grundforskning, som er afholdt før påbegyndelsen af erhvervet. Denne afgrænsning medfører således, at ligningslovens § 8 B, stk. 1, 3. pkt. kun finder anvendelse, når der er tale om enten udvikling eller anvendt forskning.<sup>122</sup> Fradragsrettens indtræden afhænger således af, hvilken type forsøgs- og forskningsvirksomhed der udøves.<sup>123</sup>

Nedenfor illustreres muligheden for at få fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, afhængigt af, om der udføres grundforskning eller udvikling/anvendt forskning.

Figur 1



Egen tilvirkning af figur 1 fra artikel RR.10.2021.40, s. 1

## 4.6. Delkonklusion

Det fremgår af ligningslovens § 8 B, stk. 1, at udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige

<sup>121</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 4)

<sup>122</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)

<sup>123</sup> (Se afsnit 4.1. for gennemgang af forsknings- og udviklingsbegreberne)

indkomst. Ifølge bestemmelsens ordlyd gælder en række betingelser for, hvornår den skattepligtige er berettiget til fradraget. Der skal først og fremmest være tale om udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer ifølge lovforarbejderne grundforskning, anvendt forskning og udviklingsarbejde. Definitionen af disse begreber danner grundlag for flere fortolkningsspørgsmål, som ikke besvares i lovforarbejderne.

Fortolkningsspørgsmålene vedrører særligt, hvornår noget er nyt eller væsentligt forbedret, samt hvad der skal sammenholdes med i denne vurdering. Skattestyrelsen angiver i Den Juridiske Vejledning, at der ved vurderingen af hvorvidt det frembragte er nyt, skal sammenholdes med det aktuelle vidensniveau indenfor branchen. Her afgrænses branchen til kredsen af virksomheder beskæftiget med samme aktivitet. Ifølge praksis fremfører Landsskatteretten hertil, at der ved vurderingen skal sammenholdes med vidensniveauet i branchen for det udviklede produkt. Det fremføres i praksis, at udviklingsarbejde ikke omfatter al produktudvikling, hvor der afgrænses overfor innovationsbegrebet, der også indebærer fornyelse og videreudvikling af virksomheders tidligere udviklede produkter. Udgifter til introduktionen af nye forretningsgange, metoder, systemer, markedsføringsstrategier, HR-aktiviteter m.v. i relation til innovation omfattes ligeledes ikke af ligningslovens § 8 B.

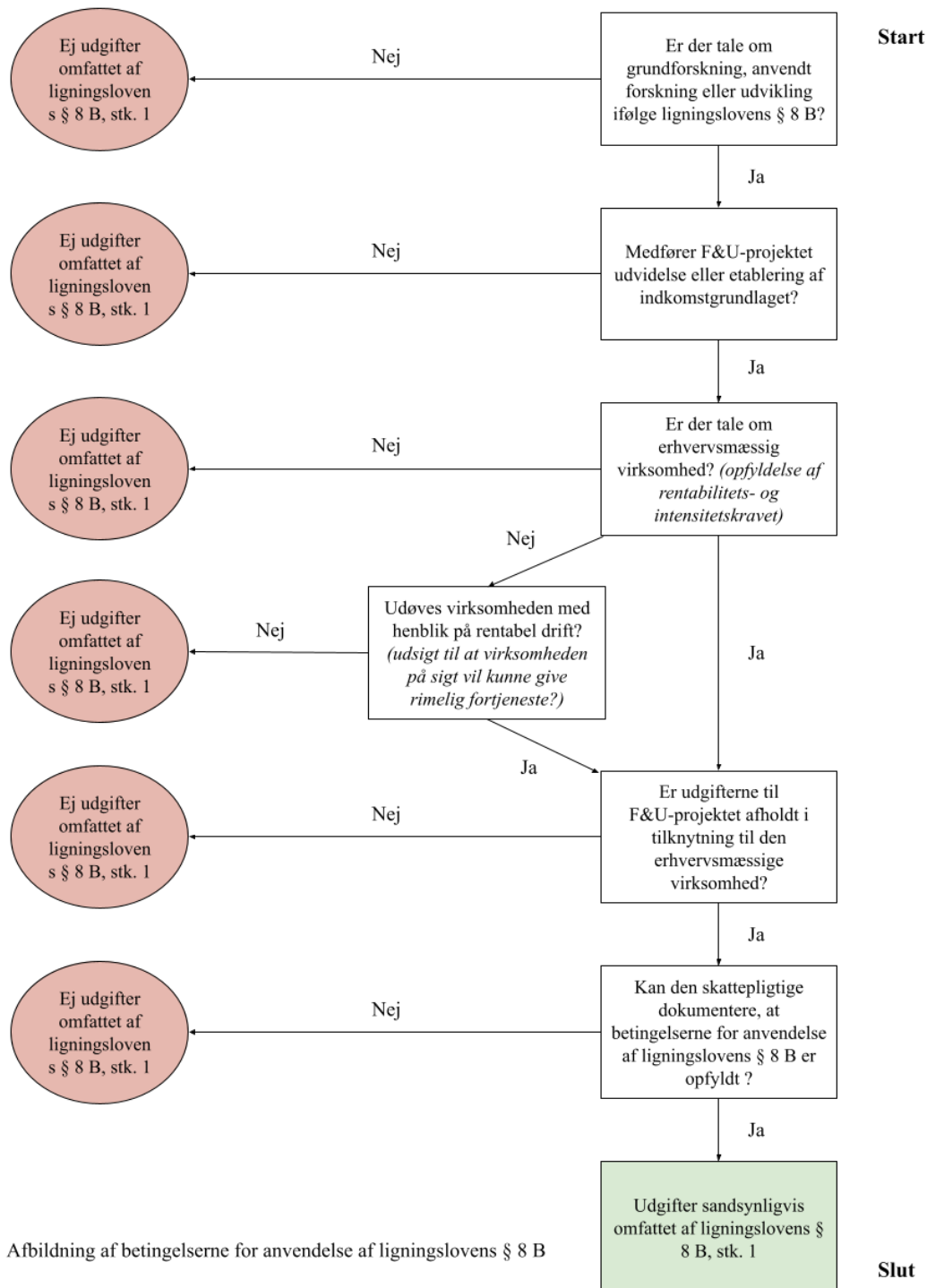
Det er ikke selve typen af udgifter der er bestemmende for, om udgiften kan fradrages efter ligningslovens § 8 B. Det væsentlige er, hvorvidt udgiften er afholdt som en del af et samlet forsknings- eller udviklingsprojekt. Ligningslovens § 8 B omfatter udgifter anvendt til at etablere eller udvide indkomstgrundlaget. I det omfang en virksomhed afholder udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, omfattes disse af statsskattelovens regler.

Ifølge bestemmelsen ordlyd skal udgifterne herudover være afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Udgifterne skal således være afholdt i tilknytning til erhverv, og der skal være faktisk udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed. Erhvervsmæssig virksomhed afgrænses overfor hobbyvirksomhed, og defineres som virksomhed med gevinst for øje. I praksis stilles der generelt krav til driftens intensitet og rentabilitet. Opfyldes kravene ikke, er det afgørende herefter, hvorvidt virksomheden udøves med henblik på rentabel drift. For at udgifter anses for afholdt i tilknytning til erhverv, skal udgifterne være afholdt i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed, hvilket indebærer at udgiften afholdes med et kommercielt formål. Det er hertil en betingelse, at der foreligger identitet, hvorefter den skattepligtige, som afholder udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, også anvender eller udnytter det frembragte resultat.

Ifølge praksis påhviler bevisbyrden den skattepligtige, som anvender de skattemæssige regler om fradrag og skattecredit i ligningslovens § 8 B. Dette indebærer, at den skattepligtige skal kunne dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, udgiftens afholdelse og størrelse, samt at udgiften er fradragsberettiget.

Nedenfor ses en afbildning af betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 8 B. Afbildningen opsummerer gennemgangen af betingelserne i kapitel 4.

Figur 2



## Kapitel 5 – Undersøgelse af fradrag og skattecredit ved forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT

I ovenstående behandles, hvilke betingelser der gælder for anvendelse af fradrag efter ligningslovens § 8 B, og dermed skattecreditordningen ifølge ligningslovens § 8 X. I nærværende kapitel søger afhandlingen svar på, om udvikling af software og IT omfattes af bestemmelsen, og om bestemmelsens lovforarbejder fra 1973 kan rumme den teknologiske udvikling i dag. Følgelig vil ligningslovens § 8 B samt dertilhørende lovforarbejder undersøges. Herefter inddrages Skattestyrelsens fortolkning af gældende ret inden for forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT. Desuden undersøges praksis på området for at belyse, om visse momenter tillægges særlig vægt ved afgørelser vedrørende forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT.

### 5.1. Generelt om forsøgs- og forskningsvirksomhed indenfor software og IT

I kapitel 4 undersøges de generelle betingelser for anvendelse af reglerne om fradrag og skattecredit efter ligningslovens §§ 8 B og 8 X. I denne forbindelse behandles ordlyden af ligningslovens § 8 B. Heraf fremgår der ingen eksplicit benævnelse af software og IT. I det følgende inddrages lovforarbejderne til bestemmelsen for at afklare, hvorvidt software og IT har været tiltænkt omfattet af bestemmelsen.

I bemærkninger til lovforslaget fremgår følgende ”*Forslaget går ud på, at udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed samt såkaldte tilslutningsudgifter skal kunne gøres til genstand for fradrag eller afskrivning ved opgørelse af den skattepligtige indkomst*”.<sup>124</sup> Grundlæggende er der, ud fra formålet med bestemmelsens indførelse, intet til hinder for, at udgifter til software og IT kan omfattes af bestemmelsen, så længe der er tale om erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det følgende spørgsmål bliver derfor, hvornår aktiviteter med forskning og udvikling af software og IT udgør en sådan forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det følger af lovforarbejderne, at forsøgs- og forskningsvirksomhed udgøres af udviklingsarbejde og forskning.<sup>125</sup> Det kræves således, at software og IT kan omfattes af disse begreber. Software og IT er ikke udtrykkeligt nævnt i definitionerne. Som nævnt i afsnit 4.1. er udviklingsarbejde defineret som, anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Forskning er originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse. Ved indførelsen af ligningslovens § 8 X, tilføjedes følgende afgrænsning af, hvad der i hvert fald ikke var omfattet af bestemmelsen:

*”Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen,*

<sup>124</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 1-2)

<sup>125</sup> (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven, s. 2)



*produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software."*

Det fremføres i bemærkningerne til lovforslaget, at rutinemæssig udvikling af software ikke omfattes af ligningslovens § 8 X og dermed heller ikke af ligningslovens § 8 B.<sup>126</sup> Dette skyldes, at det er en betingelse, for anvendelse af skattekreditordningen efter ligningslovens § 8 X, at der skal være tale om forsknings- og udviklingsarbejde omfattet af ligningslovens § 8 B.<sup>127</sup> Hvad der nærmere forstås ved rutinemæssig software, uddybes ikke yderligere i forarbejderne.

Til trods for at forarbejderne stammer fra 1973, danner definitionernes ordlyd ramme om en bred vifte af forskellige forhold der kan forskes i og udvikles på. Så længe forsknings- eller udviklingsarbejdet opfylder, hvad der kræves af definitionerne herfor, kan sådant arbejde med software og IT ifølge forarbejderne ikke udelukkes fra at være omfattet af ligningslovens § 8 B, og dermed ligningslovens § 8 X.

## 5.2. Den Juridiske Vejledning – udvikling af software og IT

I Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.2.2.2.20 har Skattestyrelsen angivet en negativliste. Her afgrænses, hvad der i forbindelse med udvikling af software og IT, ikke anses for faktisk forsknings- og udviklingsarbejde, og dermed ikke omfattes af ligningslovens § 8 B.

*"Omfattet er ikke:*

- *Udvikling af software af rutinepræget natur (rutinemæssig udvikling af software). Dette omfatter bl.a. fremskridt, som var alment kendt før påbegyndelsen af udviklingen. Tekniske problemstillinger, som allerede er løst ved tidligere udviklingsprojekter, er desuden ikke omfattet.*
- *Rutinemæssige softwareopdateringer.*
- *Udviklingen af software under anvendelse af kendte metoder og eksisterende softwareværktøjer.*
- *Tilføjelsen af brugerfunktionaliteter til eksisterende programmer.*
- *Udviklingen af websites under anvendelse af eksisterende softwareværktøjer.*
- *Tilpasningen af software til en specifik anvendelse, medmindre der under denne proces oparbejdes erfaring/viden, der væsentligt forbedrer det grundlæggende program, og hvorved kravet om nyhedsværdi opfyldes.*"<sup>128</sup>

I negativlisten anvendes vendinger som "rutinemæssig", "alment kendt", "anvendelse af kendte metoder og eksisterende softwareværktøjer" og "tilpasning af software til en specifik anvendelse". Disse vendinger indikerer, at negativlisten særligt vedrører viden, metoder og værktøjer som allerede

---

<sup>126</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 8)

<sup>127</sup> (Se afsnit 3.2. for undersøgelse af ligningslovens § 8 X)

<sup>128</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

er i brug. Det er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke muligt at opnå fradrag efter ligningslovens § 8 B for udgifter medgået til udviklingsarbejde, som fremgår af negativlisten. Negativlisten bidrager til forståelsen af, hvad Skattestyrelsen i hvert fald ikke anser for omfattet af forsknings- og udviklingsarbejde der vedrører software og IT. Fælles for alle punkter i negativlisten er, at der ved ingen af situationerne skabes ny viden, som kræves ifølge forarbejdernes definitioner af forskning og udvikling.<sup>129</sup> Det angives ikke, om listen er udtømmende, men det må antages, at dette ikke er tilfældet, således at den kan opdateres løbende, hvis der i praksis opstår øvrige tilfælde, der er/ikke er omfattet af ligningslovens § 8 B.

Skattestyrelsen har i negativlisten særligt fremført følgende om rutinemæssig udvikling af software:

*”Udvikling af software af rutinepræget natur (rutinemæssig udvikling af software). Dette omfatter bl.a. fremskridt, som var alment kendt før påbegyndelsen af udviklingen. Tekniske problemstillinger som allerede er løst ved tidligere udviklingsprojekter er desuden ikke omfattet [af ligningslovens § 8 B]”.*<sup>130</sup>

Hvis et fremskridt inden for software og IT var alment kendt før påbegyndelsen af udviklingen, ville der ikke være tale om udviklingsarbejde. Det fremføres i relation til software og IT, at tekniske problemstillinger, som allerede er løst ved tidligere udviklingsarbejde, ikke omfattes af ligningslovens § 8 B.

### 5.3. Seneste praksis om forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT

I ovenstående inddrages Skattestyrelsens opfattelse af, i hvilket omfang udvikling af software og IT kan anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed, og dermed omfattes af ligningslovens § 8 B. Herefter undersøges, hvad der lægges vægt på i praksis, når det skal afgøres, om forsknings- og udviklingsaktiviteter vedrørende software og IT omfattes af anvendelsesområdet for ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

#### 5.3.1. SKM2016.199.SR – Software til lektiehjælp

I SKM2016.199.SR var der tale om et selskab som udviklede en avanceret applikation til online lektiehjælp, med støtte fra Markedsmodningsfonden, og en række investorer mv. Formålet var at tilbyde online lektiehjælp via applikationen, mellem lærer og elev, mellem elever, og mellem elever og eksterne tutorer. Produktet var ikke kommercialiseret på en sådan måde, at omsætningsgrundlaget kunne dække udgifterne til udviklingen. Selskabet ønskede således at få bekræftet af Skatterådet, om selskabet kunne anvende skattekreditordningen efter ligningslovens § 8 X, hvilket indirekte kræver, at der er tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Først angiver Skatterådet det relevante regelgrundlag for afgørelsen. Herunder nævnes både ligningslovens §§ 8 B og 8 X, samt dertilhørende lovforarbejder. Skatterådet lægger således vægt på, hvad der fremgår af

---

<sup>129</sup> (Se afsnit 4.1. for undersøgelse af forsøgs- og forskningsvirksomhed)

<sup>130</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 18)

bestemmelserne, samt forarbejderne hertil, ved vurdering af om udgifter, afholdt til udvikling af applikationen, kan fradrages. Definitionen af udvikling udtrykkes i forarbejderne. Skatterådet lægger anvender således denne definition, når det skal vurderes, om der er tale om udvikling. I begrundelsen til afgørelsen udtaler Skatterådet:

*”[selskabet] har afholdt – og forventes at afholde yderligere – omkostninger med henblik på udvikling af en applikation/et edb-program, der faciliterer online lektiehjælp. Der er efter det oplyste tale om et innovativt/fornyende produkt, hvilket også tydeliggøres ved Markeds[modnings]fondens deltagelse. Produktet udvikles med henblik på kommercialisering heraf.”*<sup>131</sup>

Skatterådet antog den holdning, at der var tale om et fornyende produkt. Her underforstået frembringelse af et produkt der, efter forarbejderne til ligningslovens § 8 B, anses for nyt eller væsentligt forbedret. Der lægges således vægt på, at der er tale om et ”fornyende produkt”. Dette bestyrkedes ifølge Skatterådet af, at Markedsmodningsfonden deltog i projektet. Markedsmodningsfondens formål var at modne produkter inden markedsintroduktion, ved at støtte test af nye, innovative produkter og services.<sup>132</sup> Eksterne parter, hvis virksomhed består i at støtte nye produkter på markedet, og som deltager i forsknings- og udviklingsprojekter, antages hermed at kunne bestyrke formodningen for, at der er tale om forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8. Desuden tillægges vægt, at produktet udvikles med henblik på kommercialisering. Som fundet i afsnit 4.3.2. anses det for en generel betingelse, at udgifterne til det udviklede produkt afholdes med et kommercielt formål. Betragtningen om kommercielt formål anvendes således også, i sager vedrørende forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT.

### 5.3.2. LSR-19-0093331 – Dataindsamling til udvikling af algoritme

I LSR-19-0093331 var der tale om et selskab, som afholdte udgifter til indsamling af data, i forbindelse med udvikling af en algoritme. Formålet var at indsamle ny viden om mineralforekomster i undergrunden, hvilket skulle anvendes i en algoritme udviklet af selskabet. Algoritmen var udviklet til at vise miljøforhold i et givet område, og det blev gjort gældende af klager, at den bredt kunne kommercialiseres, da den kunne anvendes i mange brancher.<sup>133</sup> Spørgsmålet i sagen var således, om indsamlingen af data vedrørende mineralforekomster, var rutinemæssig, og udgifterne dermed ikke kunne omfattes af ligningslovens §§ 8 B, og 8 X. Landsskatteretten fandt, at udgifterne til udviklingen af algoritmen var omfattet af ligningslovens § 8 B, eftersom Skattestyrelsen og selskabet ikke var uenige om dette forhold. Det blev herefter et spørgsmål om, hvorvidt indsamlingen af den relevante data, der skulle indgå som en del af algoritmen, kunne anses for ”rutinemæssig”. Landsskatteretten henviste i den forbindelse til bemærkningerne til ligningslovens § 8 X, hvoraf det fremgår, at hverken rutinemæssig udvikling af software, eller rutinemæssig indsamling af data omfattes af bestemmelsen. Som fundet i afsnit 5.2. kan rutinemæssig udførelse af en opgave næppe opfylde kravet om at frembringe noget nyt eller væsentligt forbedret, hvorfor det som følge heraf,

<sup>131</sup> (SKM2016.199.SR, s. 5)

<sup>132</sup> (Teknologiudvikling.dk, Markedsmodningsfonden)

<sup>133</sup> (19-0093331, s. 1)

ikke ville omfattes af ligningslovens §§ 8 B og 8 X. Vedrørende om udgifterne til den indsamlede data var omfattet af ligningslovens § 8 B, anførte Landsskatteretten: *"Udgifter til indsamling af data, der ikke kan anses som rutinemæssig, og som har så nær tilknytning til udviklingsprocessen, at den må anses at være et afgørende skridt i udviklingsprocessen, er efter Landsskatterettens opfattelse omfattet af bestemmelsen."*<sup>134</sup> Her lægges således vægt på tilknytningen til udviklingsprocessen, og vigtigheden af den indsamlede data. Herefter anfører Landsskatteretten at *"det må anses som godtgjort, at den indsamlede data er en del af selve udviklingsprocessen i nærværende sag. Der er ved vurderingen lagt vægt på, at selskabet har forklaret, at selve udviklingen af algoritmen bygger på konkret indsamlet data"*.<sup>135</sup> Som nævnt ovenfor i afsnit 4.4. er det skatteyder, som skal føre tilstrækkeligt bevis for, at udgifterne omfattes af ligningslovens § 8 B. Dette mener Landsskatteretten er tilfældet i nærværende sag. Udviklingen af algoritmen udgjorde ifølge Landsskatteretten et sådant udviklingsarbejde, hvis udgifter kunne omfattes af ligningslovens § 8 B. Begrundelsen herfor var, at den indsamlede data udgjorde grundlaget for udviklingen af algoritmen og indsamlingen af data fungerede som en integreret del af udviklingsarbejdet. Indsamlingen af data til udvikling af algoritmen omfattes under disse omstændigheder af ligningslovens § 8 B. Det er således ifølge Landsskatteretten relevant, når det skal afgøres, om indsamling af data er rutinemæssig eller ej, at den har en tilstrækkelig nær tilknytning til udviklingsprocessen, således at den er afgørende for udviklingen og resultatet af det frembragte. Afgørelsen er således udtryk for, at indsamling af data, som udgør en integreret del af udviklingen af ny software, også omfattes af ligningslovens § 8 B.

### 5.3.3. SKM2020.501.LSR – Udvikling af webbaseret kundeplatform

I SKM2020.501.LSR havde et selskab afholdt udgifter til udvikling af en webbaseret kundeplatform. Platformen skulle automatisere flere arbejdsgange, som hidtil havde været udført manuelt. De arbejdsgange der automatiseredes ved udviklingen, bestod blandt andet af følgende; Mulighed for deaktivering af kunder mv., web baseret standardskabelon til fragtopsætning, web baseret aftaleskema med kunder, hvorved der indføres automatisering fra tilbud til fx fakturering, web baseret program for rettelser, web baseret bookingsystem, lagerstyringssystem, arkivsystem, dataplatform, hjemmeside mv. For at muliggøre dette, investerede selskabet i både hardware og software, heriblandt afholdtes der udviklingsomkostninger til programmering af løsningen.<sup>136</sup> Landsskatteretten fandt i afgørelsen, at de afholdte udgifter til udviklingsarbejdet ikke omfattes af ligningslovens § 8 B. I denne forbindelse anfører Landsskatteretten følgende: *"For at udviklingen og forskningen herefter kan omfattes af bestemmelsen, må kræves, at denne indeholder en vis ny viden i forhold til allerede kendt teknik, og i relation til software teknologisk eller videnskabelig fremskridt mv."*<sup>137</sup> Det fremføres således, at ny viden i relation til udvikling af software, ved anvendelse af ligningslovens § 8 B, må kræve teknologisk eller videnskabelige fremskridt mv. Det fandtes tillige i afsnit 4.1.2., at frembringelse af ny viden, i forbindelse med forskning og udvikling, var påkrævet, før udgifter hertil kan omfattes af ligningslovens § 8 B. Landsskatteretten fremfører ydermere i afgørelsens begrundelse følgende:

---

<sup>134</sup> (19-0093331, s. 7)

<sup>135</sup> (19-0093331, s. 7)

<sup>136</sup> (SKM2020.501.LSR, s. 5)

<sup>137</sup> (SKM2020.501.LSR, s. 5)

*”Det findes herefter ikke godtgjort, at der er tale om sådanne udgifter, som kan anses for omfattet af forsøgs- og forskningsudgifter i ligningslovens § 8 B. Der er således ikke oplyst om sådan ny viden mv. i forhold til eksisterende viden, teknik mv., som må kræves, jf. ovenfor.”<sup>138</sup>*

Afgørelsen begrundes således med, at det ikke findes godtgjort eller oplyst, at udviklingsarbejdet indeholdt en sådan ny viden i forhold til eksisterende viden og teknik, som må kræves ved anvendelse af ligningslovens § 8 B. Det blev således i begrundelsen tillagt særlig vægt, at selskabet ikke havde bevist, at udviklingen indeholdt ny viden, i forhold til allerede kendt viden og teknik. Landsskatteretten tager i denne forbindelse ikke stilling til, hvornår noget er teknologisk eller videnskabeligt fremskridt. Dette understreger således vigtigheden af betragtningerne i afsnit 4.4. omkring bevisbyrde og dokumentationskrav.

#### **5.3.4. SKM2021.510.LSR – E-handelsplatform til vinhandel**

Landsskatteretten behandlede i, SKM2021.510.LSR, en sag vedrørende et selskab, som havde afholdt udgifter til udvikling af en e-handelsplatform til salg af vin. Formålet med platformen var at samle alle virksomhedens arbejdsområder og arbejdsprocesser i ét fælles system. Dette skulle give kunderne en optimal og tilpasset oplevelse, når de købte vin via e-handelsplatformen. I sagen skulle det således afgøres, om udgifterne medgået til udviklingen af handelsplatformen, var omfattet af ligningslovens § 8 B, som dermed ville give selskabet mulighed for udbetaling af skattecredit efter ligningslovens § 8 X. Landsskatteretten fandt, efter en samlet vurdering, at selskabet ikke havde dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at udviklingen havde medført en handelsplatform der indeholdt tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt. Landsskatteretten bemærkede i denne forbindelse følgende:

*”Der er ved vurderingen lagt vægt på, at selskabets formodning om, at det er indehaver af den mest avancerede handelsplatform inden for handel med vin, ikke i sig selv kan anses som tilstrækkelig dokumentation for ny viden og teknologi.”<sup>139</sup>*

Selskabets egen formodning om, at den udviklede handelsplatform, var den mest avancerede på markedet, udgjorde således ikke ifølge Landsskatteretten tilstrækkelig dokumentation for ny viden eller teknologi. Landsskatterettens begrundelse således afgørelsen med, at den af klager fremsendte dokumentation, ikke var tilstrækkelig, uden at tage stilling til, hvorvidt udviklingsarbejdet faktisk var nyt. Der henvises i afgørelsen til den ovenfor behandlede afgørelse SKM2020.501.LSR, hvor den fremlagte dokumentation tillige ikke blev anset for tilstrækkelig. Afgørelsen understreger, at dokumentationskravene for, at udgifter er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed omfattet af ligningslovens § 8 B, tillige tillægges betydelig vægt, når denne forsøgs- og forskningsvirksomhed vedrører software og IT.

---

<sup>138</sup> (SKM2020.501.LSR, s. 5-6)

<sup>139</sup> (SKM2021.510.LSR, s. 25)

Det fremføres, som behandlet i afsnit 4.1.2., at der ved vurderingen af, om udviklingsarbejdet frembragte noget nyt, ikke blot skulle henses til vidensniveauet indenfor vinhandel, men til den teknologiske udvikling generelt indenfor udvikling af e-handelsplatforme.

### 5.3.5. SKM2021.367.LSR – Handelsplatform til logistikhåndtering

Landsskatteretten behandler i, SKM2021.367.LSR, endnu en sag vedrørende udvikling af en platform. Denne afgørelse vedrørte udvikling af en handelsplatform til webbaseret salg og intern logistikhåndtering i et selskab. Handelsplatformen kunne indhente oplysninger fra toldmyndigheder i forskellige lande, når kunder handlede på platformen.

Landsskatteretten tog i den forbindelse blandt andet stilling til, om de afholdte udgifter var omfattet af ligningslovens § 8 B. Med udgangspunkt i lovforarbejderne til ligningslovens §§ 8 B og 8 X, fremførte Landsskatteretten følgende: ” [...] udvikling af ny software, herunder nye operative systemer, algoritmer, processer mv., som omfattet af ligningslovens § 8 X.”<sup>140</sup>. Landsskatteretten anerkender således i denne afgørelse, at udvikling af software og IT kan være omfattet af ligningslovens §§ 8 B og 8 X, i de tilfælde hvor der udvikles ny software, i form af nye operative systemer, algoritmer, processer mv. Der var ifølge Landsskatteretten ikke tale om rutinemæssig udvikling af software, som er negativt afgrænset i forarbejderne til ligningslovens § 8 X.<sup>141</sup> I forlængelse heraf, henvises der ydermere til det ovenfor behandlede bindende svar, SKM2016.199.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at omkostninger afholdt til udvikling af ny software, var omfattet af ligningslovens § 8 X.<sup>142</sup> Såfremt der udvikles ny software, bør det således ikke anses som rutinemæssig, og softwareudvikling omfattes herefter af ligningslovens §§ 8 B og 8 X.<sup>143</sup> I tillæg hertil behandler Landsskatteretten anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B i relation til software og IT. Her bemærkes følgende:

*”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.”*<sup>144</sup>

Landsskatterettens fortolkning af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B indebærer, at udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed med software og IT kan omfattes, og at bestemmelsen skal ses i forhold til samfundets udvikling. Det fremføres her, om den teknologiske udvikling i samfundet, at størstedelen af alle virksomheder benytter sig af IT-systemer som led i driften. Rutinemæssig udvikling af et IT-system, som ikke er nyt eller væsentligt forbedret i forhold til øvrige IT-systemer på markedet, vil således ikke være omfattet af ligningslovens § 8 B.

---

<sup>140</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 30)

<sup>141</sup> (LFF 2011-11-21 nr. 29 Ændring af ligningsloven, s. 8)

<sup>142</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 30)

<sup>143</sup> (Se afsnit 5.2. om rutinemæssig udvikling af software)

<sup>144</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 30)

## 5.4. Delkonklusion

Ifølge ordlyden og forarbejderne til ligningslovens § 8 B, er der intet til hinder for, at udgifter til software og IT kan omfattes af bestemmelsen, så længe der er tale om erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed. I Den Juridiske Vejledning har Skattestyrelsen angivet en negativliste, som afgrænser, hvad der i forbindelse med udvikling af software og IT, ikke anses for faktisk forsknings- og udviklingsarbejde, og dermed ikke omfattes af ligningslovens § 8 B. Negativlisten afgrænser arbejde med udvikling af software og IT, der er af rutinemæssig karakter, hvor der ikke frembringes ny viden, overfor forsøgs- og forskningsvirksomhed ifølge bestemmelsen.

Ved vurderingen af om forskning i og udvikling af software og IT omfattes af definitionen af forsøgs- og forskningsvirksomhed, fremgår der ifølge praksis ikke øvrige momenter, end de som allerede er nævnt i kapitel 4. Skattestyrelsen og Landsskatteretten anvender, de i kapitel 4 behandlede betingelser. Særligt lægger Landsskatteretten vægt på dokumentation og bevisførelse for, at udgifterne faktisk er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Overordnet set anerkender Landsskatteretten, at forskning og udviklingsarbejde indenfor software og IT kan anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Det fremføres her særskilt, at udviklingsarbejdet og forskningen skal frembringe ny viden i forhold til allerede kendt teknik, og i relation til software, indeholde teknologisk eller videnskabelige fremskridt. Langt størstedelen af alle virksomheder benytter i dag IT-systemer som led i driften af deres virksomhed, i modsætning til hvad der var sædvanligt ved indførelsen af ligningslovens § 8 B i 1973. Det frembragte skal, ifølge Landsskatteretten, derfor vurderes i forhold til den faktiske udvikling i samfundet på forsknings- og udviklingstidspunktet.



## Kapitel 6 – OECD's Frascati-Manual

Definitionen af forskning og udvikling fremgår af lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B fra 1973. Seneste praksis på området angående fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed viser, at der i dag til stadighed henvises til lovforarbejderne fra 1973.<sup>145</sup> Anvendelsesområdet for og omfanget af ligningslovens § 8 B vurderes ifølge Landsskatteretten i forhold til den faktiske udvikling i samfundet. Som behandlet i afsnit 4.1.2., eksisterer flere ubesvarede fortolkningsspørgsmål vedrørende definitionen på forskning og udvikling i forarbejderne til ligningslovens § 8 B fra 1973. I det ovenstående er anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B undersøgt ifølge lovens ordlyd, lovforarbejder og seneste rets- og administrativ praksis.

I forbindelse med indførelsen af superfradraget i 2020, udviste skatteministeren tilbageholdenhed fra at afgrænse anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B yderligere. Skatteministeren henviser her til den løbende opdatering af Den Juridiske Vejledning og ved tvivlstilfælde, muligheden for anmodning om bindende svar.<sup>146</sup> Det er derfor relevant at undersøge, om OECD's Frascati-manual kan bidrage til forståelsen af begreberne forskning og udvikling. Den første udgave af Frascati-manualen fra 1963 indeholdt definitioner på begreberne forskning og udvikling samt kriterier for, hvornår en given aktivitet kunne kategoriseres som forskning og udvikling. Manualen opdateres løbende, med sidste udgave fra 2015. Herefter diskuteres Frascati-manualens relevans i dansk ret.

### 6.1. Frascati-manualens definition af forskning og udvikling

Frascati-manualen er, som nævnt i 2.2.6. først og fremmest skrevet til eksperter som indsamler og udgiver nationale forsknings- og udviklingsstatistikker. Der er ikke tale om et bindende dokument, men et forslag til retningslinjer som er blevet diskuteret og aftalt ved konsensus.<sup>147</sup> Begreberne og definitionerne anvendt i lovforarbejderen til Ligningslovens § 8 B fra 1973 er forud for indførelsen af bestemmelsen introduceret i netop Frascati-manualen.<sup>148</sup> I betænkning nr. 1089 fra 1986 om ligningslovens § 8 B, fremførte Skatteministeriet følgende om definitionen af forskning og udvikling i dansk ret: *"Disse definitioner svarer til de definitioner, som anvendes af OECD og EF, f.eks. i forbindelse med det forskningsstatistiske samarbejde mellem medlemslandene."*<sup>149</sup> Frascati-manualen indeholder således en række oplysninger om begreberne, som er relevante i forhold til forsknings- og udviklingsbegrebet. Manualen nævner tre typer af aktiviteter: applied research, basic research og experimental development.<sup>150</sup>

Applied research er defineret som *"original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is however, directed primarily towards a specific, practical aim or objective"*.<sup>151</sup> Der

---

<sup>145</sup> (Se afsnit 4.1. om hvad forsøgs- og forskningsvirksomhed indebærer)

<sup>146</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07, spørgsmål 14 side 2)

<sup>147</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 20)

<sup>148</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

<sup>149</sup> (Betænkning nr. 1089 fra 1986 om ligningslovens § 8 B, s. 12)

<sup>150</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 29)

<sup>151</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 51)

er således tale om originale undersøgelser som foretages med henblik på at skabe ny viden, primært er rettet mod et praktisk formål. Resultaterne af applied research er tilsigtet anvendelse i produkter, processer, metoder eller systemer.<sup>152</sup> Som behandlet i afsnit 4.1. udgør *anvendt forskning* ligeledes originale undersøgelser, med sigte på at opnå ny viden, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser. Definitionen af *applied research* i Frascati-manualen og *anvendt forskning* i lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B, er således i betydeligt omfang sammenlignelige, da ordlyden er nær identisk.

Definitionen på basic research er "*experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundations of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view*".<sup>153</sup> Basic research er således opnåelse af ny viden om det undersøgte fænomen, uden at det har et bestemt praktisk formål.<sup>154</sup> Dét der ifølge Frascati-manualen forstås ved, at basic research ikke har et praktisk formål er, at forskeren ikke nødvendigvis under selve forskningsforløbet kender til de potentielle anvendelsesmuligheder. Der nævnes yderligere, at resultaterne af basic research normalt ikke sælges heller, men udgives i videnskabelige artikler.<sup>155</sup> Som behandlet i afsnit 4.1. fremgår det af lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B, at grundforskning tillige ikke har praktiske mål og anvendelser. Der kan således også drages paralleller til det danske begreb *grundforskning*.

Experimental development er ifølge Frascati-manualen "*systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experiences and producing additional knowledge, which is directed to producing new products or processes or to improving existing products or processes*".<sup>156</sup> Ved experimental development skal den viden, som er opnået i forbindelse med undersøgelser og erfaringer, anvendes systematisk til at skabe nye eller forbedrede produkter eller processer. Beskrivelsen af udviklingsarbejde i lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B er foretaget i afsnit 4.1. herved forstås tillige, at der i forbindelse med udviklingsarbejdet skal frembringes noget nyt eller væsentligt forbedret. Forskellige er definitionernes ordlyd dog, da Frascati-manualens definition kræver, at arbejdet udføres systematisk, samt at arbejdet udføres på baggrund af viden opnået fra tidligere undersøgelser og praktiske erfaringer. Dette fremgår ikke af definitionen af udviklingsarbejde i lovforarbejderne til ligningslovens § 8 B, som blot angiver, at der skal ske anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden.

#### 6.1.2. Frascati-manualens fem kriterier

Udover at definere hvad applied research, basic research og experimental development er, opstiller Frascati-manualen desuden fem kriterier, som kumulativt skal være opfyldt førend noget kan klassificeres som forskning og udvikling.<sup>157</sup> Skattestyrelsen har i ministersvar af 20. november 2020 fremført følgende om OECD's Frascati-manual: "*Visse synspunkter, der kommer til udtryk i seneste*

<sup>152</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 51)

<sup>153</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 50)

<sup>154</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 29)

<sup>155</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 50)

<sup>156</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 51)

<sup>157</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 46)

udgave af Frascati-manualen, har Skattestyrelsen ladet indgå ved beskrivelsen af administrativ praksis i *Den juridiske Vejledning*”<sup>158</sup>. Skattestyrelsen udtrykker således, at der er anvendt synspunkter fra Frascati-manualen i *Den Juridiske Vejledning*. I afhandlingens afsnit 4.1.1. undersøgtes hvilke krav Skattestyrelsen stiller til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Kravene der følger af *Den Juridiske Vejledning* er nyheds-, kreativitets- og usikkerhedskriteriet. Det er således relevant at undersøge, hvilke kriterier Frascati-manualen angiver, skal være til stede førend der er tale om forskning og udvikling, og sammenligne disse med kriterierne som fremgår af *Den Juridiske Vejledning*.

Frascati-manualen fremsætter fem kriterier for hvornår et projekt anses for forskning og udvikling. Kriterierne *novel*, *creative*, *uncertain* beskrives og sammenholdes med de kriterier der angives i *Den Juridiske Vejledning*.

*Novel* betyder, at forsknings- og udviklingsprojektet skal medføre, at der opnås ny viden. I forhold til om den opnåede viden er ny, skal der henses til hvad der allerede eksisterer af viden i den pågældende branche, og at denne viden ikke allerede må være i brug. I det omfang man opnår viden ved at kopiere, efterligne eller reverse engineer, anses dette ikke som *novel*.<sup>159</sup> Nyhedskriteriet i *Den Juridiske Vejledning* anvender flere af de samme vendinger som angivet om *novel*. Herunder skal der eksempelvis også henses til den allerede eksisterende viden i den pågældende branche. Hvornår noget anses for *novel* ifølge Frascati-manualen, er nær identisk med, hvornår noget opfylder *nyhedskriterie* ifølge *Den Juridiske Vejledning*.<sup>160</sup>

*Creative* betyder, at forsknings- og udviklingsprojektet skal have formål at skabe nye koncepter eller idéer, der forbedrer allerede eksisterende viden. Dette betyder endvidere, at rutinemæssige ændringer eller naturlige forbedringer af produkter mv. ikke anses for *creative*. Nye metoder der forbedrer rutinemæssige koncepter og allerede eksisterende viden, anses dog for *creative*.<sup>161</sup> *Den Juridiske Vejlednings* kreativitetskriterie angiver, at projektet skal basere sig på nye koncepter/idéer, der ligger udover det eksisterende vidensniveau. Herefter er rutinemæssig aktivitet ikke omfattet, men nye metoder til at udføre gængse opgaver kan være omfattet.<sup>162</sup> Der er således betydelige ligheder mellem Frascati-manualens begreb *creative* og *Den Juridiske Vejlednings* kreativitetskriterie.

*Uncertain* betyder, at der i forbindelse med projektet skal være en vis usikkerhed. Usikkerheden kan ligge i, at man ikke præcist kan afgøre, hvad resultatet bliver, hvor lang tid projektet kommer til at tage eller hvad omkostningerne til projektet vil beløbe sig til.<sup>163</sup> Ifølge *Den Juridiske Vejlednings* usikkerhedskriterie, skal projektet være usikkert omkring omkostningerne, tidshorisonten eller om

---

<sup>158</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30, spørgsmål 4)

<sup>159</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 46)

<sup>160</sup> (Se afsnit 4.1.1. for undersøgelse af nyhedskriteriet)

<sup>161</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 47)

<sup>162</sup> (Se afsnit 4.1.1. for undersøgelse af kreativitetskriteriet)

<sup>163</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 47)

det forventede resultat kan opnås.<sup>164</sup> Der er som ved de ovenstående begreber, stor lighed mellem Frascati-manualen og Den Juridiske Vejledning omkring usikkerhed.

Frascati-manualen fremsætter dog yderligere to kriterier, *systematic* og *transferable/reproducible*, som medgår i vurderingen af, hvornår der er tale om forskning og udvikling, som Skattestyrelsen ikke har inddraget i Den Juridiske Vejledning.

*Systematic* betyder, at forsknings- og udviklingsaktiviteten skal udføres systematisk. Dette betyder, at aktiviteten udføres efter en plan, hvortil der føres journal over processen og resultatet.<sup>165</sup>

*Transferable/reproducible* betyder, at den viden der opnås som følge af et forskningsprojekt, skal kunne overføres og dets anvendelse sikres, samt give andre forskere adgang til at reproducere resultatet som en del af deres egne forskningsprojekter.<sup>166</sup>

Frascati-manualens beskrivelse af begreberne grundforskning, anvendt forskning og udvikling er næsten identisk med den beskrivelse, der fremgår af lovforarbejderen fra 1973 om ændringen af Ligningslovens § 8 B. Derudover beskrives fem kriterier, for, hvornår noget anses for forsøgs- og forskningsvirksomhed, hvoraf tre indgår i Den Juridiske Vejledning. Der er også her betydelige ligheder mellem Frascati-manualen og Den Juridiske Vejledning i forhold til, hvornår et forsknings- og udviklingsprojekt anses for nyt, kreativt og usikkert. Udover kriterierne novel, creative og uncertain, opstilles der i Frascati-manualen to øvrige kriterier, *systematic* og *transferable/reproducible*, som ikke fremgår i Den Juridiske Vejledning. Om de to sidste kriterier tillægges vægt ved vurderingen i ligningslovens § 8 B-sager i dansk praksis, kan ikke på baggrund af ovenstående afvises eller bekræftes. Skattestyrelsen fremfører dog i forbindelse med det ovenfor nævnte ministersvar til indførelse af superfradraget, at visse dele af den seneste udgave af Frascati-manualen allerede følger af gældende retskilder, og at Frascati manualens synspunkter typisk ikke er i strid med de gældende retskilder.<sup>167</sup>

## 6.2. Frascati-manualens relevans i dansk skatteret – kan den anvendes?

Ovenfor undersøges Frascati-manualens definitioner applied research, basic research og experimental development, samt de fem kriterier som ifølge manualen gælder, før et projekt anses som forskning og/eller udvikling. Herefter fandtes betydelige ligheder mellem, hvad der gælder ifølge Frascati-manualen, og hvad der gælder ifølge dansk lovgivning og administrativ praksis. I forlængelse heraf har Skatteministeriet tillige udtalt i 1986, at den danske forståelse af begreberne anvendt forskning, grundforskning og udviklingsarbejde følger OECD's Frascati-manual. Skatteministeriet fremfører dog i et ministersvar fra 2020, at en overgang til, at Frascati-Manualen i alle tilfælde regulerer fradragsretten efter ligningslovens § 8 B, ville indebære en udvidelse af adgangen til fradrag for

<sup>164</sup> (Se afsnit 4.1.1. for undersøgelse af usikkerhedskriteriet)

<sup>165</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 47)

<sup>166</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 48)

<sup>167</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30, spørgsmål 4)

udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B.<sup>168</sup> Det er naturligvis nærliggende at diskutere Frascati-manualens relevans for dansk skatteret, og om manualen kan anvendes som fortolkningsbidrag.

OECD's Frascati-manual er som nævnt i afsnit 6.1. først og fremmest skrevet til eksperter som indsamler og udgiver nationale forsknings- og udviklingsstatistikker. Den henvender sig altså ikke til skattemyndigheder eller domstole, som skal fortolke på spørgsmålet om, at der er tale om forskning eller udvikling. Frascati-manualens kapitel 2 uddyber, hvad der forstås ved forskning og udvikling, hvilke krav der stilles hertil, samt eksempler på, hvad der anses for forskning og udvikling, og hvad der ikke gør.<sup>169</sup> Den første udgave af OECD's Frascati-manual er fra 1963, og den seneste udgave inden indførelsen af ligningslovens § 8 B udkom i 1970.<sup>170</sup> Til trods herfor er der ikke henvist til Frascati-manualen i forarbejderne. Det må ubestridt tolkes således, at det ikke fra lovgivers side, har været hensigten, at manualen skulle finde anvendelse direkte. I praksis har Skattestyrelsen dog henvist til manualen.

I SKM2021.367.LSR angiver Skattestyrelsen blandt andet manualens betydning, hvortil det anføres, at det ikke er en retskilde.<sup>171</sup> Herefter går Skattestyrelsen i dybden med, hvordan forskning og udvikling skal forstås ifølge Frascati-manualen. Hertil anfører Skattestyrelsen: *"Henset til tilblivelsesprocessen [af ligningslovens § 8 B] kan de i 1970 udgaven givne definitioner dog antageligvis ses som udtryk for den almindelige opfattelse af, hvad der kendetegner forsøgs- og forskningsaktivitet"*.<sup>172</sup> Her anerkender Skattestyrelsen definitionerne i Frascati-manualen som værende hvad der kendetegner forsøgs- og forskningsaktivitet.

Skattestyrelsen henviser tillige til Frascati-manualen i SKM2022.90.LSR, hvor OECD's definition af forskning og udvikling, samt kriterierne herfor, citeres.<sup>173</sup> Frascati-manualen anvendes således af Skattestyrelsen, når det kommer til forståelsen af forsknings- og udviklingsaktivitet. I Den Juridiske Vejledning nævnes også Frascati-manualen. Her fremgår følgende:

*"De i forarbejderne anvendte begreber og definitioner heraf, er, forudgående til indførelsen af LL § 8 B, introduceret ved den såkaldte Frascati-manual. Det følger af et ministersvar, at Frascati Manual ikke kan inddrages som en egentlig retskilde, hvad angår fortolkningen af bestemmelsen, men det udelukker ikke, at manualen kan tjene som inspiration, så længe fortolkningen er forenelig med bemærkningerne fra lovforslaget, der ligger til grund for indførelsen af LL § 8 B [...]"*.<sup>174</sup>

I det i citatet nævnte ministersvar forholder Skatteministeren sig til Frascati-manualens anvendelighed i forbindelse med behandlingen af LFF 2020-10-07 nr. 30. Der efterspørges en

<sup>168</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30, spørgsmål 5)

<sup>169</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 43-81)

<sup>170</sup> (OECD Frascati Manual 2015, s. 20)

<sup>171</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 16)

<sup>172</sup> (SKM2021.367.LSR, s. 16)

<sup>173</sup> (SKM2022.90.LSR, s. 10)

<sup>174</sup> (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)

redegørelse for, hvordan anvendelsesområdet for fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed ville være, hvis de internationale standarder i Frascati-manualen følges. Skatteministeren henholder sig her til bidrag fra Skattestyrelsen, hvor det fremføres, at den seneste udgave af Frascati-manualen, ifølge Skattestyrelsen, ikke udgør et fortolkningsbidrag ved forståelsen af ligningslovens § 8 B. Aktuelt sker begrebsfastlæggelsen under inddragelse af sædvanlige retskilder, Det vil sige lovens ordlyd, forarbejder samt rets- og administrativ praksis.<sup>175</sup>

Skattestyrelsen anerkender i det fremsendte herudover, at forarbejderne fra lovens vedtagelse i 1973 indeholder begreber og definitioner, der var introduceret af OECD udgaven af Frascati-manualen fra 1970. Dette medfører dog ikke ifølge Skattestyrelsen, at der er tale om en egentlig retskilde, til brug for fortolkningen af bestemmelsen. Det udelukker dog ikke, efter Skattestyrelsens vurdering, at manualen kan tjene som inspiration, så længe fortolkningen er forenelig med bemærkningerne i lovforslaget fra 1973. I ministersvaret fremføres det, at Skattestyrelsens opfattelse er, at direkte anvendelse af Frascati-manualens definitioner, som standard for forsøgs- og forskningsvirksomhed i LL § 8 B, ville indebære en udvidelse af anvendelsesområdet for bestemmelsen.<sup>176</sup> Skatteministeren henholder sig til Skattestyrelsens bidrag, uden at kommentere yderligere på dette. Skattemyndighederne anser ikke Frascati-manualen som en egentlig retskilde, men anvender OECD's definitioner i afgørelser ved afgrænsningen af definitionen på forskning og udvikling.

Frascati-manualen er som nævnt udarbejdet til indsamling af data omkring forskning og udviklingsarbejde til brug for nationale statistikker. Sammenlignes der med OECD's øvrige manualer indenfor skatteretten, som for eksempel OECD's modeloverenskomst og Transfer Pricing Guidelines, er disse udarbejdet specifikt til anvendelse indenfor det skatteretlige område. OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer samt OECD's Transfer Pricing Guidelines, fremgår herudover i bemærkningerne til relevante lovforarbejder, og anvendes i dansk praksis som fortolkningsbidrag.<sup>177 178</sup> Frascati-manualen fremgår ikke af lovforarbejderne i dansk ret, og Skattemyndighederne anser ikke Frascati-manualen som en retskilde, der kan anvendes som fortolkningsbidrag.

Manualen udgør således ikke en retskilde, men kan, ifølge Skattestyrelsen, tjene som inspiration ved fortolkningen af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B, så længe denne er forenelig med bemærkningerne til bestemmelsens forarbejder. En overgang til, at Frascati-Manualen i alle tilfælde skal regulere fradragsretten efter ligningslovens § 8 B, vil ifølge Skatteministeriet indebære en udvidelse af adgangen til fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Frascati-manualens relevans for fortolkningen af bestemmelsens anvendelsesområde er således begrænset, til trods for at centrale definitioner, i de oprindelige forarbejder og Skattestyrelsens kriterier i Den Juridiske Vejledning, er baseret på definitionerne og kriterier fra Frascati-manualen.

---

<sup>175</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30, s. 13)

<sup>176</sup> (Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30, s. 17)

<sup>177</sup> (LFF 2020-10-07 nr 28 Ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, s. 30)

<sup>178</sup> (LFF 2020-10-07 nr. 28 Ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, s. 21-22)



## Kapitel 7 – Konklusion

Selskaber og erhvervsdrivende mv. har efter ligningslovens § 8 B mulighed for at fradrage udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Udgifterne kan fradrages i det år de afholdes, eller afskrives over fem år, startende fra året hvor udgifterne afholdes. Hvis afholdte udgifter fradrages i afholdelsesåret efter ligningslovens § 8 B, er der mulighed for at anvende reglerne om skattecredit efter ligningslovens § 8 X.

Anvendelse af reglerne kræver, at betingelserne i ligningslovens § 8 B er opfyldt. Betingelserne fremgår af bestemmelsens ordlyd, dertilhørende forarbejder og praksis på området. Der skal først og fremmest være tale om udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Forsøgs- og forskningsvirksomhed udgør ifølge forarbejderne grundforskning, anvendt forskning og udviklingsarbejde. Ifølge forarbejderne fremgår, at forskning indebærer, originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse. Forskellen på grundforskning og anvendt forskning er, at anvendt forskning primært retter sig mod praktiske mål og anvendelser, hvilket grundforskning ikke gør. Udviklingsarbejde er defineret som anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Forarbejdernes definition af disse begreber, danner grundlag for flere fortolkningsspørgsmål, som ikke besvares i bemærkningerne til lovforslaget. Særligt angående, hvad der skal sammenholdes med, ved vurdering af hvornår noget er nyt eller væsentligt forbedret. Ifølge både Den Juridiske Vejledning og Landsskatteretten sammenholdes det frembragte med det aktuelle vidensniveau i branchen. I praksis udgør den relevante branche, den pågældende branche for det frembragte ved forskning eller udviklingsarbejde.

Ikke al produktudvikling omfattes af definitionen af udviklingsarbejde. Der afgrænses overfor, hvad der betragtes som innovation, hvor der i vurderingen om det udviklede er nyt, blandt andet kan henses til virksomhedens tidligere producerede produkter. Udvikling der kun vedrører almindelig løbende produktudvikling, tilpasning af produkter og ændring af et produkts ydre fremtræden udgør ikke udviklingsarbejde ifølge ligningslovens § 8 B.

Forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B, indebærer således udgifter afholdt til forskning og udviklingsarbejde omfattet af definitionen i forarbejderne til ligningslovens § 8 B fra 1973. Det kræves, at der ved forskning frembringes ny viden på baggrund af originale undersøgelser, mens der ved udvikling skal frembringes noget nyt eller væsentligt forbedret i forhold til det aktuelle vidensniveau i branchen for det frembragte.

Ifølge praksis er det ikke selve udgiftstypen, der er bestemmende for, om udgiften kan fradrages efter ligningslovens § 8 B. Det væsentlige er, hvorvidt udgiften er afholdt i tilknytning til forskning eller udviklingsarbejde omfattet af ligningslovens § 8 B.

Udgifter, afholdt i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed, som udvider eller etablerer indkomstgrundlaget, vil almindeligvis være omfattet af ligningslovens § 8 B stk. 1. Afholdes



udgifterne for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomstgrundlaget, er udgiften fradragsberettiget efter de almindelige regler om fradrag ifølge statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Driftsomkostninger giver ikke adgang til anvendelse af fradraget efter ligningslovens § 8 B.

Ifølge ordlyden af ligningslovens § 8 B skal udgifterne være afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Erhvervsmæssig virksomhed indebærer ifølge praksis, at der generelt skal opfyldes et rentabilitets- og intensitetskriterie. Det gælder her en undtagelse, hvorefter en virksomhed kan anses for erhvervsmæssig, hvis blot rentabilitetskriteriet opfyldes. Er virksomheden ikke rentabel, skal der være grundlag for at antage, at virksomheden vil udvikle sig således, at den vil kunne give en rimelig fortjeneste. Afholdes udgifterne til grundforskning, er det yderligere en betingelse, at forskningen er udført i en igangværende virksomhed.

En udgift til forsøgs- og forskningsvirksomhed skal være afholdt i tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. Forskningen og udviklingsarbejdet skal have et kommercielt formål. Landsskatteretten har her fremført, at der ikke kan indfortolkes et krav om kommercielt salg af udviklingsarbejdet. Det er et krav, at den som afholder udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed, har ret til eller i hvert fald udnytter resultatet af forskningen og udviklingsarbejdet. Dette gælder, uanset at flere parter afholder udgifter til udviklingsarbejdet, eller anvender udviklingsarbejdet efterfølgende. Der kan ikke opstilles en betingelse om, at der skal opnås patent eller særlige rettigheder over det udviklede.

Det er den skattepligtige, som anvender de skattemæssige regler om fradrag og skattecredit i ligningslovens §§ 8 B og 8 X, der skal løfte bevisbyrden for udgifternes størrelse, afholdelse og fradragsberettigelse. For at løfte denne bevisbyrde kræves det, at den skattepligtige kan dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at aktiviteten er fradragsberettiget. I praksis tillægges dokumentation stor vægt, og en række afgørelser begrundes med, at det ikke er fundet godtgjort, at betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 8 B er opfyldt.

Fradragsretten efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, gælder for både fysiske personer, som driver erhvervsmæssig virksomhed, og selskaber mv. Retten til at anvende fradraget opstår ved stiftelse for aktie- og anpartsselskaber. For øvrige virksomhedsformer indtræder fradragsretten, når udøvelse af virksomheden anses for værende erhvervsmæssig. Afholdes udgifter til forsøgs- og forskningsaktivitet, før aktiviteten anses for værende erhvervsmæssig, opstår adgangen til fradrag i det indkomstår, hvor erhvervet er påbegyndt.

Ifølge ordlyden og forarbejderne til ligningslovens § 8 B, er der intet til hinder for, at udgifter til software og IT kan omfattes af bestemmelsen, så længe der er tale om erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed. Ved vurderingen af om forskning og udvikling af software og IT omfattes af definitionen af forsøgs- og forskningsvirksomhed, fremgår der ifølge praksis ikke øvrige momenter. Landsskatteretten lægger i praksis særlig vægt på dokumentation og bevisførelse for, at udgifterne faktisk er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Landsskatteretten anerkender, at forskning og udviklingsarbejde indenfor software og IT kan anses for forsøgs- og

forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Det fremføres særskilt, at udviklingsarbejdet og forskningen skal frembringe ny viden i forhold til allerede kendt teknik, og i relation til software, indeholde teknologisk eller videnskabelige fremskridt. Det frembragte skal, ifølge Landsskatteretten, vurderes i forhold til den faktiske udvikling i samfundet på forsknings- og udviklingstidspunktet.

Skatteministeriet har i 2020 fremført, at OECD's Frascati-manualen ikke udgør en retskilde. Hertil fremfører Skattestyrelsen, at manualen udelukkende kan tjene som inspiration ved fortolkningen af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 B, så længe denne er forenelig med bemærkningerne til bestemmelsens forarbejder. En overgang til at Frascati-Manualen i alle tilfælde skal regulere fradragsretten efter ligningslovens § 8 B, vil ifølge Skatteministeriet indebære en udvidelse af adgangen til fradrag for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Frascati-manualens relevans for fortolkningen af bestemmelsens anvendelsesområde er således begrænset til blot at tjene som inspiration, uden faktisk at kunne anvendes som fortolkningsbidrag. Dette til trods for at centrale definitioner i de oprindelige forarbejder og Skattestyrelsens kriterier, i Den Juridiske Vejledning, er baseret på definitioner og kriterier fra Frascati-manualen.

## **Litteraturliste**

### **Lovgrundlag**

- (L 1922-04-10 nr. 149 Statsskatteloven)
- (L 1973-03-30 nr. 184 ændring af Ligningsloven, 1973)
- (L 1987-12-18 nr. 835 ændring af Ligningsloven, 1987)
- (L 1999-03-24 nr. 166 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove)
- (L 2020-12-29 nr. 2219 Ændring af afskrivningsloven og ligningsloven)
- (LBKG 2021-08-17 nr. 1735 Ligningsloven)
- (LBKG 2021-02-18 nr. 242 Afskrivningsloven)
- (LBKG 2021-02-22 nr. 251 Selskabsskatteloven)

### **Lovforarbejder**

- (LFF 1973-05-17 nr. 95 Ændring af ligningsloven)
- (LFF 1987-12-13 nr. 6 Ændring af ligningsloven)
- (LFF 2018-04-25 nr. 277 Ændring af ligningsloven)
- (LFF 2020-10-07 nr 28 Ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love)

### **Cirkulærer**

- (Den Juridiske Vejledning 2022-1, Bindende virkning)
- (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit A.A.1.7.2)
- (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.2.2.2.20)
- (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.3.1)
- (Cirkulære nr. 72 af 17-04-1996 til ligningsloven)

## **Vejledninger**

(OECD Oslo Manual 2005)

(OECD Frascati Manual 2015)

## **Afgørelsesregister**

SKM2004.162.HR – Den skattepligtige skal ved dokumentation godtgøre fradrag

SKM2004.187.VLR – Elmåler, ej erhvervsvirksomhed, ikke påbegyndt drift.

SKM2008.641.BR – Revisors sideløbende erhvervsvirksomhed med udvikling af lampe, Byretten

SKM2012.634.SR – Udvikling af teknologi indenfor vedvarende energi var F&U

SKM2020.230.LSR – Silkeafgørelsen, Landsskatteretten

SKM2021.579.BR – Silkeafgørelsen, Byretten

SKM2021.367.LSR – Udvikling af handelsplatform, indhentelse oplysninger fra toldmyndigheder

SKM2021.501.LSR – Udvikling af webbaseret kundeplatform

SKM2021.510.LSR – E-handelsplatform med vin

SKM2022.90.LSR – Udvikling af powerbanks og højtalere

SKM2022.117.LSR – Udvikling af software til digital diktering

LSR-17-0990528 – Transportsystem og håndscannere

LSR-19-0093331 – Dataindsamling til udvikling af algoritme

## **Bøger**

(Retsvidenskabsteori 2. udgave, 2018) af Carsten Munk-Hansen

(Lærebog om indkomstskat 18. udgave, 2018) af Aage Michelsen, Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Lauersen, Inge Langhave

## **Artikler**

(RR.10.2021.40, Renne Lønne Ventzel)

## Hjemmesider

(Skat.dk, Kontrol med skat, moms og afgifter, 2022)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2303874&msclid=34da925eba6311ecabc47928acd7dac4> senest besøgt 18-05-2022

(Skatteforvaltningen.dk, Til rådsmedlemmerne)

<https://www.skatteforvaltningen.dk/skatteraadet/til-raadsmedlemmerne/> senest besøgt 18-05-2022

(Teknologiudvikling.dk, Markedsmodningsfonden)

[https://www.teknologiudvikling.dk/markedsmodningsfonden?gclid=Cj0KCQjwr-SSBhC9ARIsANhzu179gGKjlOgLMSZuT5QDFaFMoQrA2ySXkam62NfQeWo82EauXFnHhFwaAhVrEALw\\_wcB](https://www.teknologiudvikling.dk/markedsmodningsfonden?gclid=Cj0KCQjwr-SSBhC9ARIsANhzu179gGKjlOgLMSZuT5QDFaFMoQrA2ySXkam62NfQeWo82EauXFnHhFwaAhVrEALw_wcB) senest besøgt 18-05-2022

## Øvrige kilder

(Ministersvar på spørgsmål nr. 14 af 26. november 2020 vedrørende L 30)

(Statsministeriet, Aftaletekst til reform, 2022)

(Skatteministeriet: Beløbsgrænser i skattelovgivningen, 2022)

(SKM2008.854.DEP, kommentar til SKM2008.641.BR)

(Spørgsmål og svar til LFF 2020-10-07 nr. 30)

(Høringsskema vedrørende lovforslag L 29 - Forslag til Lov om ændring af ligningsloven)

(Betænkning nr. 1089 fra 1986 om ligningslovens § 8 B)

## Bilag 1



Retadresse: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing

[Redacted address]

SMS 06 - Moms, selskabsskat  
og hovedakt.  
Helgesøvej Allé 9  
2630 Taastrup

Telefon [Redacted]  
skat.dk

Cpr-/cvr-nr. [Redacted]  
Sags-id [Redacted]  
Jeres Journal-nr.

[Redacted] 2022

Direkte nr. [Redacted]  
Mail [Redacted]

### Skattestyrelsen har brug for oplysninger

Vi behandler selskabets anmodning om genoptagelse for 2020. Derfor har vi brug for følgende oplysninger:

1. Internt årsregnskab med opgørelse af skattepligtig indkomst og skattemæssige specifikationer for indkomståret 2020 for [Redacted] og de sambeskattede selskaber.
2. Oplysning om hvilke selskaber der har haft udgifter til forsøg og forskning.
3. Fyldestgørende beskrivelse af selskabets udviklingsprojekter, herunder dokumentation for hvad der specifikt er udviklet i indkomståret 2020. Der ønskes dokumentation for de forsøgs- og forskningsaktiviteter der har været i indkomståret 2020, herunder gerne undersøgelser, resultater m.m.
4. Dokumentation for at der under udviklingen er opnået et teknologisk eller videnskabeligt fremskridt, se Skattestyrelsens kriterier i den juridiske vejledning afsnit C.C.2.2.2.20.
5. Specifikation af selskabets udviklingsomkostninger på [Redacted] kr. med afstemning til selskabets årsrapport.

Vi henter selv årsrapporten, som I har sendt til Erhvervsstyrelsen.

Vi behandler selskabets opgørelse af skat, fordi selskabet har anmodet om genoptagelse af skatteansættelsen.

#### Sådan sender I oplysningerne

Vi beder jer sende os oplysningerne, så vi har dem senest den [Redacted] 2022. Husk at oplyse jeres sags-id [Redacted] og oplys også gerne et telefonnummer.

I kan sende oplysningerne på én af følgende måder:

- Log på jeres digitale postkasse (fx e-Boks), hvis I har fået dette brev digitalt → brug svarfunktionen.

## Bilag 2



Returadresse: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing

[Redacted]  
[Redacted]  
[Redacted]  
[Redacted]

SMS 16 - Moms, selskabsskat  
og hovedskat,  
Brovej 20 A  
8800 Viborg

Telefon [Redacted]  
skat.dk

Cpr-/cvm-/se-nr. [Redacted]  
Sags-id [Redacted]  
Jeres Journal-nr. [Redacted]

[Redacted] 2022

Direkte nr. [Redacted]  
Mail [Redacted]

### Skattestyrelsen har brug for oplysninger

[Redacted] har den [Redacted] 2021 på selskabets vegne fremsendt anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2020. Anmodningen vedrører forhøjet fradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 4.

#### Indkomstår 2020

For at vi kan behandle genoptagelsesansmodningen har vi brug for følgende oplysninger:

- Opgørelse af selskabets skattepligtige indkomster med skattemæssige specifikationer for indkomståret 2020
- Specifikation af de afholdte udgifter til forskning og udvikling på [Redacted] kr., med afstemning til selskabets årsregnskab
- Indgået aftale om kontraktforskning mellem selskabet og [Redacted]
- Dokumentation for betaling af ydelser udført af [Redacted]
- Nærmere redegørelse for den forskning der ligger til grund for opnåelse af [Redacted] som oplyst i anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen af [Redacted] 2021.

#### Indkomstår 2019

I forbindelse med behandlingen af genoptagelsesansmodningen for indkomståret 2020 har vi konstateret, at der ligeledes i **indkomståret 2019** er fratrasket omkostninger jf. ligningslovens § 8 B. Skattestyrelsen ønsker ligeledes, at kontrollere om betingelserne vedrørende forskning- og udviklingsomkostninger jf. ligningslovens § 8 B er opfyldt i indkomståret 2019.

For at vi kan behandle selvangivelsen/oplysningsskemaet for **indkomståret 2019** har vi derfor brug for følgende oplysninger/dokumentation:

- Beskrivelse af det udviklingsprojekt, hvortil selskabet har afholdt udviklingsomkostninger på [Redacted] kr. i indkomstår 2019
  - Det er i forbindelse med anmodning om skattekredit for 2019 oplyst, at omkostningerne vedrører [Redacted] Dette ønskes yderligere specificeret, blandt andet med hensyn til det nyhedsskabende og unikke i udviklingen af produktet.



- Specifikation af de afholdte udgifter til forskning og udvikling med afstemning til selskabets årsregnskab.
- Redegørelse for årsagen til, at selskabet anser de afholdte udgifter for omfattet af reglerne i ligningslovens § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Vi henter selv årsrapporten, som I har sendt til Erhvervsstyrelsen.

Vi skal bruge ovennævnte oplysninger til vurdering af, om de afholdte omkostninger opfylder betingelserne for fradragsret som forskning- og udviklingsomkostninger jf. ligningslovens § 8 B.

#### Sådan sender I oplysningerne

Vi beder jer sende os oplysningerne, så vi har dem senest den 29. marts 2022. Husk at oplyse jeres sags-id [REDACTED] og oplys også gerne et telefonnummer.

I kan sende oplysningerne på én af følgende måder:

- Log på jeres digitale postkasse (fx e-Boks), hvis I har fået dette brev digitalt → brug svar-funktionen.
- Log på [skat.dk/tastselverhverv](https://skat.dk/tastselverhverv) → vælg *Kontakt* → *Skriv til os* → *Indsend/indberet til os (fx blanket/bilag)* → *Blanketter* → *Andre blanketter og bilag*. Start beskeden med "Att.: [REDACTED]"
- Brug sikker mail ved at sende mig en mail på [REDACTED] med mailadresse og mobiltelefonnummer på den eller de medarbejdere i jeres virksomhed, som skal skrive til os. Derefter får medarbejderen en mail med et link til det sikre mailsystem Bluewhale og en sms med en pinkode.
- Skriv et brev til Skattestyrelsen, att.: [REDACTED]  
[REDACTED] Hvis I ønsker, at vi sender materialet tilbage til jer, er det vigtigt, at I skriver det til os.

Hvis I ikke sender oplysningerne, vil vi ikke godkende fradrag for de omhandlede omkostninger.

#### Love og regler

Reglerne om, at vi kan bede om bilag til regnskabet står i skattekontrollovens § 53, stk. 1. I finder loven på [skat.dk/skattelove](https://skat.dk/skattelove).

Kravene til skatteregnskab står i mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder (bekendtgørelse nr. 1296 af 14. november 2018). Vi kan bede om opgørelsen efter § 6 i denne bekendtgørelse. Bekendtgørelser finder I på [retsinfo.dk](https://retsinfo.dk). Søg på nummer og årstal for at finde den rigtige bekendtgørelse.

#### Har I spørgsmål?

Hvis I har spørgsmål eller kommentarer til sagen, er I velkomne til at ringe til mig på [REDACTED]  
Hvis I har fået dette brev i jeres digitale postkasse (fx e-Boks), kan I også skrive til mig og sende bilag herfra ved at bruge svar-funktionen.