



FORHØJET FRADRAG, FORHØJET KRAV

HD 2. Del

12 maj 2025
Aalborg universitet
HDR Aalborg
Vejleder: Jonas Grud Henriksen
Ej fortrolig

Alexander Marco Engelund
lh57vl@student.aau.dk
Studie nr. 20235570

Indholdsfortegnelse

1.0 Abstract	1
2.0 Indledning	2
3.0 Motivation for problemformulering	2
4.0 Problemformulering	3
5.0 Afgræsning	3
6.0 Metode	3
7.0 Retskilder og præjudikat	4
7.1 Primære retskilder	4
7.2 Sekundære retskilder	4
7.3 Retspraksis	5
7.4 Rets sædvaner og juridisk teori	5
8.0 Domstole hierarkiet	6
9.0 Historisk udvikling af udgifts definitionen - vejen mod statsskattelovens §6A	7
9.1 1789 – Den første formue- og indkomstskat	7
9.2 1810 – Indkomstskat med nettoprincip	7
9.3 1850 – Lovforslag om en ny indkomstskat	8
9.4 1861 – Københavnsk indkomstskat	8
9.5 Lov af den 2. juli 1870	8
9.6 1903 – Statsskatteloven og § 6a	9
10.0 Udgiftsdefinitionen efter statsskattelovens § 6 A.	9
10.1 Erhverve	10
10.2 Sikre	11
10.3 Vedligeholde	12
11.0 Etableringsomkostninger – Definitionen for indkomstgrundlag.	13
11.1 Fradrag efter ligningslovens § 8 J.	14
11.1 Definition erhvervsmæssige virksomhed.	16
12.0 Forskings- og udviklingsomkostninger historisk udvikling Ligningslovens §8b	17
13.0 Forhøjet fradrag & skattekreditter	19
13.1 Sag 1: Udvikling af protein snacks	20
13.1.1 Selskabet	20
13.1.2 Skattestyrelsen og landsskatteretten	21

13.2 Sag: 2 udvikling af silke til tøj.....	22
13.2.1 Skattestyrelsen.....	23
13.2.2 Landsskatteretten.....	24
13.2.3 Byretten	24
13.3 Sag 3: Udvikling af headset til esport.....	25
13.3.1 Selskabet.....	25
13.3.2 Skattestyrelsens.....	26
13.3.3 Selskabets klage til skattestyrelsens afgørelse.....	27
13.3.4 Landsskatterettens afgørelse.....	27
14.0 Driftsudgifter eller forskning og udvikling.	27
15.0 Komparativ analyse.....	28
15.1 Nyhedselement	30
15.2 Tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.....	31
15. 3 Risikomoment	32
16.0 Konklusion.....	33
Referanceliste	35

1.0 Abstract

The written project revolves around understanding the requirements companies must meet in order to qualify for tax deductions related to research and development activities. Since the COVID-19 pandemic commenced in Denmark, significant disagreements in regards of processing tax law, have emerged between the businesses and the Danish Tax Agency in terms of interpreting ligningsloven § 8 B. In order to address this issue, the project examines the fundamental principles and definitions underlying research and development, with particular focus on the evolution of the Danish deductible business expenses. Central to this analysis is Statsskattelovens § 6 A, which has been in force since the introduction of the tax reform in 1903.

This study further investigates how the right to deduct expenses has developed over time, with an emphasis on identifying what currently qualifies as deductible operational expenses, particularly in relation to their direct connection to the taxable income. A key aspect of this analysis involves the distinction between operational expenses and establishment costs, given the connection to the business activities. This distinction is crucial for determining which types of expenditures fall within the relevant legal provisions.

Furthermore, the project considers the requirement that a deductible expense must be incurred within the year they generate sales leading to an examination of the criteria for qualifying as such an enterprise under Danish tax law. This analysis objective is to determine a precise understanding of the deductibility of operational expenses under statsskattelovens § 6 A

This legal framework is then applied to research and development expenses, using three specific rulings as case studies. Each case is analyzed in detail to determine the reasoning behind the final decisions. The cases are compared in terms of their similarities and differences, particularly regarding the Danish Tax Agency's interpretation, arguments, and conclusions. Additionally, academic and professional commentaries from legal and tax experts are included to provide further insight into the distinction between general operational expenses and those specifically related to research and development.

2.0 Indledning

I det seneste årti har forsknings- og udviklingsomkostninger især været på det politiske tegnebræt. Den nylige interesse er en udspringer af den seneste succes som Novo Nordisk har opnået inden for medicinalbranchen. Førhen har det ikke været muligt at opnå fradrag for udgifter, der ikke direkte har til formål at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. jf bestemmelserne i statsskattelovens § 6 A. Dette er dog blevet muligt i dag, næsten ligefrem opfordret til det. I form af skattekreditter, forhøjet fradrag.

Det er derfor interessant at undersøge udgifts betegnelsens udvikling, fra indførelsen af statsskattelovens § 6a, hvilke fradrag der historisk har været givet, samt hvilke der har været afvist. Hertil har der været behov for at tilføje en yderligere lov under ligningsloven til at varetage fradrag, som ellers ikke ville være godkendt.

Det er af dansk skattelov, virksomhederne der bærer bevisbyrden for at deres omkostninger er fradragsberettigede i overensstemmelse med statsskatteloven, det giver ligeledes et øget ansvarskrav for danske virksomheder, og kan være en større indgangsbarriere for nye innovative virksomheder. Der ikke har de nødvendige ressourcer, kompetencer og viden til at følge kravene både af statsskattelovens §6 A, men her især også forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens §8 B.

3.0 Motivation for problemformulering

I forbindelse med mit arbejde, oplevede jeg en større problematik i forhold til at mine klienter ikke havde den korrekte forståelse og kompetencer til at anvende forsknings- og udviklingsomkostninger som det er tiltænkt. Det var især manglende dokumentation og præcision, og jeg havde generelt en tvivl om at kravene var overholdt. Det er derfor interessant at se hvordan udviklingen har været, for udgiftsbetegnelsen igennem den danske historie og lovgivning. Hvilke ændringer har der været og hvordan har danske virksomheder skulle adaptere til disse forandringer, det er min hypotese der er en stor indgangsbarriere for nystartet innovative virksomheder, i forhold til at besidde den viden som det kræver at overholde regeringens krav til forskning og udvikling. Hertil har jeg læst flere sager, hvor fradragsretten efter ligningslovens § 8 B. blev nægtet og jeg var derfor interesseret i at finde ud af hvilke

årsager der medførte dette udfald, om det var på baggrund af at skattestyrelsen stillede for høje krav, eller simple fejl fra virksomhederne.

4.0 Problemformulering

Hvordan følger danske virksomheder bestemmelserne i ligningslovens § 8 B for at opnå forhøjet fradrag og skatte kreditter. Hvordan har den historiske definitions udvikling påvirket forskellene mellem driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6 A og forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B?

5.0 Afgræsning

I analysen afgrænses der fra emner som softwareudvikling og efterforskning efter råstoffer, da det vurderes, at disse områder vil være for omfattende og dermed ikke tillader en dybdegående analyse inden for rammerne af projektets omfang.

Der afgrænses også fra øvrige bestemmelser i ligningsloven, § 8 som er udover ligningslovens § 8 J, § 8 I og § 8 X, da disse bestemmelser ikke vurderes at kunne bidrage væsentligt til besvarelsen af problemformuleringen. Endvidere afgrænses analysen fra de øvrige litra udover litra A i statsskattelovens § 6, da disse ikke anses for relevante i forhold til den specifikke problemstilling, der behandles i projektet.

6.0 Metode

Projektet er udarbejdet ud fra den retsdogmatiske metode (Hansen, 2021), som anvendes til at identificere, analysere og systematisere gældende ret, også kendt som de lege lata. (Hansen, 2022) Projektets formål er at afdække den retlige forståelse og anvendelse af statsskattelovens § 6 A, og ligningslovens § 8 B, samt at belyse de juridiske problemstillinger, der knytter sig hertil.

For at besvare projektets problemformulering inddrages en bred vifte af juridiske kilder, herunder gældende lovgivning, forarbejder og administrativ praksis. Derudover foretages en nærmere analyse og fortolkning af relevante afgørelser. Det centrale fokus i opgaven er, hvordan statsskattelovens § 6 A, som vedrører fradrag for driftsomkostninger. Har udviklet sig

igennem afgørelser, så det er den lovgivning, der giver de fradragsmuligheder vi har i dag. Herudover implementeringen af ligningslovens § 8 B, som er inspireret af Frascati-manualen fra OECD, der regulerer fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger. Med fokus på hvordan den anvendes og tolkes i praksis. Da skattelovgivningen løbende udvikles gennem retspraksis, vurderes tidligere afgørelser med forsigtighed, idet de kan have præjudikats værdi, men ikke nødvendigvis er retningsgivende for fremtidige sager.

Hertil medtages den relevante retslitteratur indenfor området. Selvom retslitteratur ikke har karakter af en egentlig retskilde, da den mangler demokratisk legitimitet (Evald, 2019), kan den bidrage med værdifulde perspektiver på juridiske fortolkningsmuligheder og teoretiske argumenter vedrørende statsskattelovens § 6 A og ligningslovens § 8 B.

Ved at anvende den retsdogmatiske metode sikres en systematisk og analytisk tilgang til projektets problemstillinger, hvilket skaber en solid forståelse af skatterettens retsgrundlag og praksis.

7.0 Retskilder og præjudikat

Retskilder er betegnelsen for alle de værktøjer, som bruges i afgørelser for et givent juridisk scenarie. De udgør den praksis, som myndigheder, domstole og juridiske aktører anvender for at fastlægge den gældende ret. Retskilderne i Danmark er opdelt i et hierarki, som afgør, hvilken retskilde der har højeste prioritet i tilfælde af konflikt mellem kilderne (Dom.dk, 2023)

7.1 Primære retskilder

Den mest centrale retskilde er lovgivningen, eftersom den vedtages af den lovgivende magt og dermed har høj retslig hjemmel. Grundloven, nationale love og internationale traktater, såsom Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, har den højeste prioritet. Højesteret kan i sager også tage udgangspunkt i internationale konventioner, hvis de har betydning for den konkrete sag.

7.2 Sekundære retskilder

Regeringsbekendtgørelser, bekendtgørelser og administrative forskrifter er underordnet lovgivningen, men kan stadig være bindende, når de præciserer eller opfylder lovgivningens rammer.

7.3 Retspraksis

Retspraksis opstår, når domstolene træffer afgørelser baseret på gældende ret og argumenter, som underbygger afgørelsen i den givne sag. Dette medfører præcedens og dermed en fremtidig vejledende betydning. Afgørelser fra Højesteret er bindende, mens landsrets- og byretsafgørelser kan være vejledende. Internationale domstole som EU-Domstolen og Menneskerettighedsdomstolen kan også have indflydelse på national ret, hvilket kan gøre det vanskeligt at afgøre, hvorvidt disse rangerer i forhold til gældende nationale retskilder.

7.4 Rets sædvaner og juridisk teori

Rets sædvaner, administrative forskrifter, lovforarbejder og juridisk teori kan også bidrage til fortolkningen af reglerne (larsen, 2024). Doktriner, såsom juridiske teorier og skrifter fra eksperter i retssystemet, kan anvendes til at forstå lovgivningen, men de har ikke samme vægt som love og retspraksis.

Det har derfor været nødvendigt, for at udarbejde et troværdigt projekt, at inddrage kilderne i det ovenfor beskrevne retskildehierarki (By-, 2024) samt andre kilder, såsom retslitteratur, der supplerer retskilderne. Hertil bestræbes det i projektet at undersøge definitionen af begrebet udgift. Dette vil imidlertid ikke være muligt, hvis der ikke er sat fokus på den retslige gyldighed, i forhold til rets hierarkiet. Ydermere bidrager denne vurdering til, at besvarelsen af problemstillingen er korrekt.

Retskildehierarkiet er opgjort som følger efter rangering, fra top til bund:

- Grundlov
- Lov
- Lovbekendtgørelse
- Bekendtgørelse
- Cirkulære
- Vejledning

Som det fremgår af oversigten, udgør grundloven (R., 1953), som trådte i kraft den 5. juni 1849, fundamentet for alt lovgivning i Danmark. Det indebærer, at de love og afgørelser, der inddrages i analysen, ikke må være i strid med grundloven.

Derudover spiller princippet om et retligt hierarki en væsentlig rolle, idet vurderingen af, hvilken lov der har størst juridisk vægt, sker i overensstemmelse med dette hierarki. Denne praksis er anvendt ved domstolene til at afgøre, hvilken part der har ret. Det er derfor vigtigt i argumentationen at appellere til, hvorvidt anvendte retskilder stemmer overens med grundloven, og der er en almen forståelse for, hvordan de vægtes.

8.0 Domstole hierarkiet

Danmark har tre domstole og er opdelt i et hierarki, hvor de øverste domstole er ansvarlige for at fastlægge retspraksis, som er bindende for de lavere instanser. Hierarkiet ser således ud:

Højesteret er den øverste instans i Danmark og de træffer afgørelse i de vigtigste sager (SKAT, 2025). Afgørelser fra Højesteret giver dermed præcedens, hvilket betyder, at de danner retspraksis og dermed kan være bindende for lavere domstole i fremtidige sager.

Landsretterne består af Østre Landsret og Vestre Landsret. De behandler som altovervejende udgangspunkt appelsager og kan revurdere afgørelser truffet af de lavere byretter. Deres afgørelser kan også have betydning for retspraksis, men er ikke bindende på samme måde som Højesteret. Det skal imidlertid bemærkes, at en sag under visse betingelser kan behandles i første instans ved landsretten.

Udgangspunktet er, at retssager, der anlægges ved de danske domstole, behandles i 1. instans ved byretten. Byrettens afgørelser kan appelleres til landsretterne. Byretternes afgørelser er ikke bindende for andre sager, men kan være vejledende, især når der er tale om ny fortolkning af lovgivning. Alle sager bliver som udgangspunkt først stillet for domstolene ved byretten, afhængigt af dennes afgørelse kan sagen appelleres til landsretten.

Under analysen af skattesager, er det væsentligt at sammenholde, hvilken instans sagen er afgjort i, eftersom præcedens fra en afgørelse i Højesteret, er af større betydning end en afgørelse i byretten. Endvidere så er der fokus på ændringen i retsplejeloven, som trådte i kraft i 2007. Inden da var der en større mængde sager, som kunne indbringes direkte for landsretterne, særligt når det drejede sig om økonomisk store sager eller sager, der involverede mere komplekse juridiske spørgsmål. Dette var oftest tilfældet for skattesager. Ændringen i retsplejeloven blev implementeret for at forenkle og standardisere processen, så alle sager som

hovedregel skulle begynde i byretten. Landsretterne blev dermed mere fokuserede på at behandle appelsager, mens byretterne blev den primære instans for de fleste sager.

9.0 Historisk udvikling af udgifts definitionen - vejen mod statsskattelovens §6A

9.1 1789 – Den første formue- og indkomstskat

Før 1789 har skatterne i Danmark været mere tilfældige, under vores tid med enevælde (Bonderup, 2025). Skattesystemet var indviklet, eftersom der både var direkte og indirekte skatter. De direkte skatter blev betegnet som kontributioner, de blev pålagt individer og ejendom, oftest baseret på jord og omdømme. De indirekte skatter, kaldet konsumtionsafgifter, blev tillagt varer og tjenesteydelser. Under indførelsen af forordning 11/3 1789 var Christian 7. konge af Danmark, hans motiv for skatter var til at finansiere krige og dermed initierede han krigsskatten.

Det var også her hvor udgiftsbetragtningen for første gang konkret kunne bevises, generelt var skatten baseret på skøn, og erhvervsdrivende kunne få fradrag for nødvendige udgifter til at opretholde deres erhverv. Der er ikke offentliggjort hvilke specifikke omkostninger som kunne fradrages, men formentlig udgifter til værktøj, materialer og almene driftsomkostninger. Sondringen mellem erhvervsmæssige og private udgifter er ikke defineret konkret.

9.2 1810 – Indkomstskat med nettoprincip

I 1810 indførte kongen en indkomstskat i Danmark for at finansiere krigen (Koefoed, 2025). Det var første forsøg på en mere permanent skat, som skulle gælde i otte år. Skatten var på 4 % af al indkomst, herunder kapital, ejendom, løn og næringsvirksomhed. På Bornholm var satsen dog kun 2 %. Visse minimumsbeløb var fritaget, og indkomst blev opgjort netto, både i penge og naturalier. Skatten blev selvangivet, og skattekommissioner vurderede beløbene. Loven gav forholdsvis fradrag for udgifter til indkomstkabelse, men anlægsudgifter og private udgifter kunne ikke trækkes fra. Skatten blev dog upopulær, da især land- og bybefolkningen underrapporterede deres indtægter. Den blev derfor ophævet allerede i 1811 for bønderne og i 1815 for resten af landet.

9.3 1850 – Lovforslag om en ny indkomstskat

I 1850 blev der fremsat et lovforslag om en ny indkomstskat (Ferniss, 2003), denne blev dog ikke vedtaget. Forslaget havde til formål at udvide skattebasen og omfattede flere indkomstgrupper i samfundet. De væsentlige forhold i lovforslaget, var at erhvervsmæssige driftsomkostninger som f.eks. lønomkostninger, skulle være fradragsberettigede. Dog var anlægsudgifter ikke fradragsberettiget. Ligeledes var løn til privat tjenestefolk heller ikke anset som værende en fradragsberettiget udgift. Dette markerede en tidlig sondring mellem private og erhvervsmæssige udgifter og pegede frem mod moderne skatteprincipper. Selvom forslaget blev afslået, var det et vigtigt skridt i udviklingen af det danske skattesystem, og den primære forståelse som var anvendt for dette forslag, supplerede til den fremtidige lovgivning for området.

9.4 1861 – Københavnsk indkomstskat

I 1861 blev Københavns første egentlige indkomstskattesystem indført, hovedsageligt for erhvervsdrivende. Det markerede starten på en mere systematisk beskatning i Danmark. Driftsomkostninger blev her defineret som "udgifter til at holde erhvervet i gang" (Ferniss, 2003), hvilket betød, at kun nødvendige og løbende udgifter som kunne henføres til indkomstkilden kunne fradrages. Københavns magistrat foreslog at udvide begrebet, så flere typer udgifter var fradragsberettigede, men dette blev afvist. Dermed blev en snæver definition af fradragsret fastlagt, som fik betydning for den senere skattepraksis.

9.5 Lov af den 2. juli 1870

Skatten som var inspireret af briterne, udviklede sig frem til 1870 (Koefoed, 2025), hvor der d. 2. juli blev indført det som vi i dag betragter som den første reelle skattelov. Også kaldet den pålignede overordentlige skat. Loven indførte en statslig indkomstskat, hvor både borgere og virksomheder skulle betale skat af deres indkomst, ligeledes blev forståelsen for ejendomsværdibeskatning væsentligt mere betydelige, i forhold til at have nærmere beregning på ejendommens egentlige værdi.

Denne lov strakte sig over en periode på 30 år frem til 1900. i løbet af denne periode steg statsskatten fra 31,1 millioner kroner til 62,1 millioner kroner (Koefoed, 2025), hvilket svarer

til en næsten fordobling. I perioden er befolkningstallet også forhøjet med ca. 36 %. Dette medfører, at den gennemsnitlige skattebetaling pr. indbygger er højere end for 30 år siden. Denne stigning i statsskatten blev opfattet som gunstig, og disse tiltag blev derfor rammerne for den statsskattelov, vi kender i dag.

9.6 1903 – Statsskatteoven og § 6a

Med Statsskatteoven af 1903 (eLov, 2025) blev der indført en permanent indkomstskat i Danmark. Statsskatteovens § 6 stk. 1, litra a trådte her i kraft og fastsatte, at kun driftsomkostninger var fradragsberettigede, mens private og anlægsudgifter ikke var det. Fradrag blev kun givet for udgifter, der var nødvendige for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Loven markerede et skifte mod et mere objektivt skattesystem baseret på dokumentation fremfor skøn. For første gang fik selvstændige mulighed for at afskrive visse erhvervsmæssige investeringer, hvilket lagde grund for moderne skatteregler.

10.0 Udgiftsdefinitionen efter statsskatteovens § 6 A.

Af den historiske udvikling for dansk skattepligt indkomst, herunder fokus på udgiftsbetragtningen, vurderes det at den forståelse vi har i dag for erhvervsmæssige udgifter. Allerede er begyndt lang tid tilbage i dansk historie, dette fremkommer især af betragtningen "udgifter til at holde erhvervet i gang" som trådte i kraft af københavnsk indkomstskat i 1861. Denne tolkning blev dybere beskrevet da statsskatteovens §6 A trådte i kraft i 1903, hermed blev betingelsen for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten indført, og er den samme betegnelse vi har i dag.

For at en udgift opfylder betingelserne af statsskatteovens §6A (SKAT, 2025), skal den opfylde et af kravene til enten at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. Det kan forekomme mere enkelt end det har vist sig at være. Der har været utallige skattesager for at præcisere udgiftens art og hvordan den skal klassificeres i henhold til de nævnte kriterier.

Dette omfatter bl.a. løbende driftsomkostninger, herunder ordinære afskrivninger.

Udgifter af hvilken som helst art, kan vurderes til at være en fradragsberettiget driftsomkostning, såfremt der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem udgiften og virksomhedens indtægtskilde (SKAT, 2025)

Det er en forudsætning, at udgiften er afholdt som led i en erhvervsmæssig virksomhed, der drives med henblik på at opnå økonomisk overskud. Virksomheden skal være karakteriseret ved at være selvdrevet som tolkes i henblik på at virksomheden selv finansiere sine udgifter med den indebærende risiko. Dette kan sidestilles med, at udgiften ikke må være foretaget med personlig fortjeneste for øje.

10.1 Erhverve

Definitionen for at erhverve er beskrevet som, at komme i besiddelse af noget på baggrund af egen indsats (Ordnet, 2025). Tolkes det i en udgifts betragtning kan det dermed udledes, at afholdte udgifter skal kunne tilbringe ny indkomst. Sagen SKM2012.13.HR (Skat, 2012) vedrørte, om H1 Capital I A/S kunne få fradrag for et årligt management fee betalt til sit moderselskab for administration og investeringsovervågning, efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret skulle tage stilling til, om udgiften kunne anses som værende en fradragsberettiget driftsomkostning.

H1 Capital argumenterede for, at management fee'et dækkede rådgivning, administration og overvågning af investeringsmuligheder, hvilket tidligere retspraksis havde anerkendt som fradragsberettiget. De henviste blandt andet til UfR 1942.278 H, hvor formueforvaltningen blev anset som en fradragsberettiget udgift. Selskabet fremhævede, at management opgaverne havde en direkte sammenhæng med erhvervelsen og sikring af skattepligtige indtægter som renter, udbytter og aktieavancer. De understregede, at skattefrie indtægter kun udgjorde en meget lille del af den samlede indkomst, og at alle handler, skete på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Skatteministeriet gjorde gældende, at H1 Capitals aktivitet primært bestod i passiv kapitalanbringelse og derfor ikke kunne begrunde fradrag efter statsskattelovens § 6. Der fremhæves, at hovedparten af selskabets investeringer var sket med henblik på skattefri avance, hvilket ikke kunne sidestilles med erhvervsmæssig spekulation. Ministeriet lagde vægt på, at de få skattepligtige indtægter hovedsageligt stammede fra renter på selskabets kontantbeholdning, og at investeringsstrategien reelt indebar en forventning om ejerskab i mere end tre år, hvorved aktieavancer blev skattefrie. Højesteret lagde vægt på, at H1 Capital udøvede reel erhvervsmæssig aktivitet, og at der opstod både skattepligtige og skattefrie indtægter. Selskabet havde i perioden 2001-2009 haft betydelige skattepligtige indtægter, hvilket berettigede fradrag for udgifter, der medgik til at erhverve og sikre disse indkomster.

Management fee'et blev derfor anerkendt som en fradragsberettiget driftsomkostning. Højesteret afviste dog fradrag for den del af management fee'et, der vedrørte administration af porteføljeselskaberne, da disse udgifter ikke direkte relaterede sig til H1 Capitals egen drift.

Sagen viser, at fradragsretten efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra A, afhænger af en konkret vurdering af, om udgiften er afholdt til at erhverve, sikre eller vedligeholde skattepligtige indtægter, og at et vist omfang af skattefrie indtægter ikke nødvendigvis udelukker fradragsret, ligeledes skelnes der mellem om det er virksomhedens egen drift, da der skal være en sammenhæng mellem afholdt udgift og indtægt.

10.2 Sikre

Definitionen for at sikre er at beskytte mod angreb, skader, nedbrydning eller lignende ved at iværksætte forebyggende tiltag (Ordnet, 2025). Der har tidligere været en stor adskillelse mellem formue og drift, hvor der i de seneste årtier været en stigende udvikling af denne type fradragsmuligheder

Der blev af højesteretsdom SKM2009.271.HR (SKAT, 2025) ikke givet medhold i, at bonus udbetalt til ansatte som udøvede hjælp til at indbringe størst mulig gevinst, vedrørende salg af virksomhed kunne gøre fradrag efter Statsskattelovens §6A. Højesterets kendelse var at bonussen betalt i forbindelse med salg af virksomhed, ikke er grundlag for at sikre indkomsten, og dermed ikke en del af virksomhedens drift. Hvorfor der ikke kunne gøres fradrag.

Udgifter afholdt til at sikre selskabers overholdelse af krav til at bevare børsnotering, blev af højesteretsdom SKM2011.602.HR (SKAT, 2025) ikke anerkendt som værende driftsomkostninger jf. statsskattelovens §6 A, dette blev dannende retspraksis for, at udgifter vedrørende børsnotering ikke er fradragsberettigede. Der blev af UfR 1980, 712HRD (Karnov, 2025), givet medhold i, at et selskab kunne gøre fradrag for udgift til noteringsafgift og ændring af vedtægter, da det vurderes at noteringen var væsentligt for selskabets omdømme og mulighed for at erhverve indkomst.

Af TfS 1998, 325 VLD (Højesterets dom af 19. januar 1998, j.nr. 10/94, 1998) blev der nægtet fradrag for børsnotering, da det af højesteret vurderes at børsnoteringens karakter, var så omfangsrig i forhold til virksomhedens struktur, at udgifter afholdt i denne forbindelse, vurderes at være etableringsomkostninger. Dette var især grundet en stor ændring af selskabets

ledelse, kapitalforhøjelse og kundekartotek. Ligeledes var udgifter til annoncering og promovering heraf ikke fradragsberettiget. Det vurderes, at udgifter afholdt til børsnotering, er etableringsudgifter og dermed ikke fradragsberettiget efter statsskattelovens §6, stk. 1, litra a. Dog er løbende udgifter som er en del af selskabers drift herunder, noteringsafgifter fradragsberettiget. Dermed bliver noteringsafgifter et godt eksempel på hvad der kan fradrages efter statsskattelovens § 6 A, udgiften skal afspejle sig i virksomhedens kommercielle del det år hvor udgiften er afholdt (SKAT, 2025).

10.3 Vedligeholdelse

Definitionen for vedligeholdelse er at sikre, at noget forbliver i god stand ved regelmæssigt at vedligeholde det og reparere slid eller eventuelle skader (Ordnet, 2025).

Udgifter som afholdes til at vedligeholde indkomstkilden (SKAT, 2025), er løbende udgifter som sørger for at virksomheden fortsat kan operere på samme niveau, ikke til at forveksle med at sikre indkomsten, som havde til fokus at bevare indkomstgrundlaget og dermed sikre indkomstkilden.

En af de store problemstillinger heraf er, hvorvidt der er tale om almindelig vedligeholdelse eller om aktivitets kvalitet overstiger den nuværende og i så fald, ville være en forbedring til det oprindelige.

De mere generelle vedligeholdes områder er:

Reparation og vedligeholdelse af udstyr og bygninger, det kan være en maskine, som bliver anvendt i en produktionsenhed som ved slid er blevet langsommere, og dermed ikke kan opnå den samme produktionsmængde som den har hidtil. Udgiften til vedligeholdelse af denne, tjener til at vedligeholde den indkomst, virksomheden får ved at bruge maskinen. Erstatte denne maskine dog med en ny, som kan producere mere end den anden har gjort, vil der her være tale om en forbedring. Lovgivningen for vedligeholdelse eller sikring af den skattepligtiges ejendele følger betingelserne for statsskattelovens §6, stk. 1, litra e. og vil derfor ikke blive gennemgået dybere, dog væsentligt at understrege at elementer af statsskattelovens §6 A, kan henføres hertil.

Øvrige områder som oftest ses anvendt, er uddannelse og træning af medarbejdere (Skat, 2025), det er vigtigt for en virksomhed at deres ansatte er opdateret på udviklingen i branchen og besidder den viden som kræves, for at virksomheden har kompetente medarbejdere der er konkurrencedygtige. Uddannelsesudgifter kan være fradragsberettiget efter statsskattelovens §6, stk. 1, litra A. såfremt der er en overvejende lighed mellem kurssets læringsområder og

virksomhedens indkomsterhvervelse. Kurset må ikke betragtes som en videregående uddannelse, da dette vil kunne have indflydelse på virksomhedens indkomstgrundlag og dermed være en etableringsudgift. Ligeledes vil kurser som vurderes at være af privat interesse, ikke være fradragsberettiget, oftest vil disse heller ikke efterleve kravet til ligheden mellem indkomsterhvervelsen og kurset. Endvidere følger kurser afholdt af brancheforeninger samme regler og det er kursusmodtageren som har bevisbyrden heraf.

Af afgørelse ved højesteret SKM2007.321.HR (Kursusudgift - grund eller videreuddannelse - virksomhedsophør - afskrivning, 2007) ønskede A fradrag for hans udgift til et kursus, han deltog i beløbet var 3.950 kr. Højesteret vurderede, at kurset udgjorde grund- eller videreuddannelse og ikke vedligeholdelse af eksisterende kompetencer. Derfor var udgiften ikke fradragsberettiget.

11.0 Etableringsomkostninger – Definitionen for indkomstgrundlag.

Betegnelsen for etableringsomkostninger er af skats juridiske vejledning (SKAT, 2025) beskrevet som udgifter, der har til formål at skabe et nyt indkomstgrundlag. Enten ved at starte en helt ny virksomhed eller ved at udvide en eksisterende virksomhed ud over dens nuværende rammer. Disse udgifter kan ikke fradrages efter statsskattelovens § 6 A. For at udgifterne er fradragsberettiget etableringsomkostninger, skal det være løbende udgifter og enkelte engangsudgifter, det kan f.eks. være husleje, lønomkostninger mm (SKAT, 2025). Det skal hertil være for en kortere periode, hvor det kan dokumenteres at værdiskabelse for indkomstgrundlaget er påbegyndt, således at udgifter er anvendt i et erhvervsmæssigt etableret formål. Desuden skal der udarbejdes reelle budgetter, strategier og planer, som kan dokumentere at virksomheden er erhvervsmæssig. Kravene til erhvervsmæssig virksomhed er yderligere beskrevet i følgende afsnit: erhvervsmæssig virksomhed. Generelt er betingelserne, at indkomstgrundlaget bliver dannet inden for rimelig tid efter afholdelse af de løbende udgifter, er påbegyndt. Udgifter til husleje, der starter 6 måneder forud for virksomhedens opstart, kunne ikke fradrage. jf. LSRM 1975. Det forventes dermed at virksomheden skal være indtjenings dygtig inden for en kortere tidshorisont, i dette tilfælde 6 måneder. Den egentlige tidsramme vil være en vurderingssag, hvor der tages stilling til udgiftens art, virksomhedens planer og niveauet af etableringen.

Etableringsomkostningernes bestemmelser følger ligningslovens § 8 J, af den oprindelig lovbetegnelse kunne der fradrages udgifter til advokat og revisor, som er opstået i forbindelse med etablering eller udvidelsen af en erhvervsvirksomhed. Samme var gældende for gebyr til erhvervsstyrelsen (Karnov, 2004). Der kunne derfor tages fradrag for stiftelsesomkostninger af selskab, primært var det stiftelsesgebyret til erhvervsstyrelsen og advokathonorar for udarbejdelse af registrering og vedtægter. Af cirkulære nr. 2 af 17. april 1996 afsnit 14.9 (Jurabibliotek, 1996), under ligningslovens § 8 I, som i dag er ophævet, var det muligt at få skattemæssigt fradrag for udgifter til markedsanalyser i forbindelse med opstart af en ny virksomhed eller udvidelse af en eksisterende. Disse udgifter betragtes i dag som grundforskning og er derfor ikke længere fradragsberettigede.

For at opnå fradrag for analyser foretaget før virksomheden reelt blev oprettet, var der krav til, at disse analyser faktisk førte til etableringen, jf. ligningslovens § 8 I, stk. 2. Hvis en eksisterende virksomhed afholdt markedsanalyser med henblik på at udvide forretningen, kunne udgifterne fradrages uanset udfaldet af analysen, der er spor af denne forståelse overført til forskning og udviklingsomkostninger, under tilknytning til erhvervsvirksomheden jf. cirkulære nr. 72 afsnit 14.4. (Karnov, 2022)

Vurderingen af, om en virksomhed reelt er etableret, finder stadig grundlag i gældende regler og administrative praksis. Omfattende udgifter i forhold til dette er specifikt hvad anvendes til at udforske mulighederne for at sælge produkter eller ydelser på nye markeder. Dette kunne være betaling til konsulenter eller lokale kontaktpersoner, der vurderer markedsmuligheder, lovgivning, normer og handelsforhold. Udgifterne kan fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvor virksomheden bliver etableret, eller fordeles ligeligt over fem år, jf. ligningslovens § 8 I, stk. 3. Denne betragtning findes ligeledes også i ligningslovens § 8 B.

11.1 Fradrag efter ligningslovens § 8 J

Ligningslovens § 8 J gav mulighed for skattemæssigt fradrag for udgifter til advokat og revisor i forbindelse med virksomhedens etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget. Rådgivningsomkostninger som er afholdt før virksomhedens etablering eller udvidelse, kunne først fradrages i det år, hvor etableringen eller udvidelsen var endelig. Det er en forudsætning, at udgifterne er direkte tilknyttet etableringen eller udvidelsen.

Virksomhedsomstruktureringer som omdannelser, fusioner, spaltninger og aktie tilførsler gælder fradragsreglerne efter Ligningslovens § 8 J, stk. 1, også selvom det er skattefrit. Det samme gælder ved køb af kontrollen over datterselskaber (Ramskov, 2009). Disse typer udgifter betragtes typisk som etableringsomkostninger og er som udgangspunkt ikke fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6 A. Dog kan ydelser, der både har karakter af generel rådgivning og konkrete opgaver, behandles særskilt i vurderingen. Dvs. udarbejdelse af dokumenter og mere driftsorienteret rådgivning. Derfor afgørende at skelne både i fakturaer og dokumentationen hvilken rådgivning der omfatter diverse dele af virksomheden. Der skelnes mellem om det er en igangværende erhvervsvirksomhed omfattet af statsskattelovens § 6 A, eller en virksomhed under etablering som følger ligningslovens § 8J, af LSR2024.23-0109883 (LSR af 07.10.2024 Journalnr. 23-0109883, 2024) fik selskabet ikke godkendt fradrag på 4.600 for udgiften til revisor, i forbindelse med at ændre selskabsformen fra I/S til ApS, det vurderes at ændringer i virksomhedsstrukturen følger ligningslovens § 8 J, og vil derfor være en ændring af indkomstgrundlaget, hvorfor der ikke er fradragsret efter statsskattelovens § 6 A.

I dag er betegnelsen for ligningslovens § 8 J. Udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktier m.v. med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere selskaber m.v. med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det var især dommen i 2008 jf. LSR2008.06-03530 (LSR af 22/12-08. Journalnr. 06-03530, 2008) som ændrede praksis. H1 Holding som deltog i Projekt X, havde til formål at undersøge muligheden for at fusionere eller sælge søsterselskaberne H3 A/S og H4 A/S. H1s andel af udgiften udgjorde 75.904 kr. Projektet blev aldrig realiseret, og der kom ikke noget samarbejde, salg eller fusion ud af det.

Både SKAT, Landsskatteretten og Højesteret vurderede, at udgiften ikke kunne fradrages som en driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der blev især lagt vægt på, at udgiften vedrører strategiske og strukturelle overvejelser om ejerforhold, ikke den løbende drift. Tilsvarende blev fradrag efter ligningslovens § 8 J afvist, da der ikke var tale om etablering eller udvidelse af virksomheden, men alene undersøgelser herom. Højesteret fastslog, at udgiften ikke havde karakter af at vedligeholde indkomsten og dermed ikke kunne anses som fradragsberettiget.

De ophørte elementer fra ligningslovens § 8 I. og ligningslovens § 8 J. har været set anvendt af skattestyrelsen under deres tolkning af ligningslovens § 8 B ordlyd, samt forståelsen af

Frascati-manualen i deres behandling af sager vedrørende forsknings- og udviklingsomkostninger.

11.1 Definition erhvervsmæssige virksomhed.

Det kunne konkluderes af forhenværende analyse, af gældende retspraksis så er en etableringsomkostning en udgift, der har været afholdt i forbindelse med at erhverve et nyt indkomstgrundlag. Hertil kræves det, at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Til at vurdere hvorvidt en virksomhed er erhvervsmæssig eller ikke, er der flere kriterier som har relevans i forbindelse med denne klassifikation jf. skats juridiske vejledning 2025-1. (SKAT, 2025) Det vurderes, om virksomheden inden for en kort tidsramme har mulighed for at opnå et overskud og dermed blive rentabel. Et midlertidigt underskud kan f.eks. skyldes opstartsproblemer eller anden større investering, men det er afgørende, om der er tale om en vedvarende situation, eller om virksomheden kun kan fungere med støtte fra ejerens øvrige, stabile indkomstkilder.

Endvidere kræves det at virksomhedens lønsomhed og muligheder for at opnå en rentabel drift er blevet analyseret forud for opstarten. Det vurderes derfor, om der er blevet foretaget den fornødne undersøgelse, det kan være udarbejdelse af budgetter, strategier og forretningsplaner.

Der stilles herudover krav til virksomhedens ledelse, de skal kunne drive virksomheden med den nødvendige intensitet og seriøsitet, og ligeledes have de nødvendige faglige kvalifikationer og kompetencer. Det kan også have betydning, om virksomheden hænger sammen med ejerens øvrige erhvervsaktiviteter.

Virksomheden må ikke drives med andre formål end erhvervsmæssige, ligeledes må virksomhedens aktiver ikke anvendes privat, hvis den skal anses for erhvervsmæssigt drevet. Ydermere tages der stilling til, om virksomhedens omfang og varighed er tilstrækkelig, det forudsætter at den opfylder de væsentlige krav af going concern principperne. Driftsformen skal være almindelig inden for branchen, og virksomheden lever op til den standard, der gælder for erhverv af tilsvarende art.

Skatteministeriets kommentar i SKM2008.854.DEP (Skatteministeriet; Departementets kommentar af 28. oktober 2008, j.nr. 2007-78-0799, 2008) omhandler spørgsmålet, om en

virksomhed, der endnu ikke har opnået væsentlig omsætning, alligevel kan anses som erhvervsmæssig og dermed give fradragsret for driftsudgifter. I den konkrete sag anerkendte retten i Aalborg en virksomhed som erhvervsmæssig, selvom den i 2003 kun havde haft en omsætning på 80 kr. og et underskud på 157.272 kr.

Sagen illustrerer, at en virksomhed i udviklingsfasen kan opnå skattemæssig godkendelse til at være en erhvervsmæssig virksomhed, hvis der foreligger målrettet og seriøst arbejde hen imod kommerialisering. Retten lagde vægt på rentabilitetskravet, hermed om virksomheden drives med henblik på at skabe overskud, frem for at opnå en vis omsætning. Virksomheden havde arbejdet målrettet med udvikling, patentering og markedsføring. Det udviklet produkt blev vurderet til at have kommercielt potentiale. Desuden skelnes der skattemæssigt mellem etableringsudgifter, der normalt ikke er fradragsberettigede, og driftsudgifter, som kan fradrages, når virksomheden anses for at være i drift. Dommen fremhæver betydningen af en konkret vurdering i udviklingsprægede virksomheder, hvor manglende omsætning kan accepteres, hvis der foreligger realistiske forventninger om fremtidig rentabel drift.

12.0 Forskings- og udviklingsomkostninger historisk udvikling Ligningslovens §8b

Ligningslovens § 8 B blev indført i 1973 og omhandler den skattemæssige behandling af forsøgs- og forskningsudgifter. Bestemmelsen giver virksomheder mulighed for at fradrage udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i forbindelse med deres erhverv.

Ved indtrædelse af loven, var der dengang mulighed for at få fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, dog ikke efterforskning efter råstoffer. Der kunne foretages fradrag i indkomståret, hvor udgiften opstod, eller afskrives med lige store beløb de fire efterfølgende år. Endvidere kunne der først tages fradrag i året hvor forskningsaktiviteten bliver en indkomstkilde. Krav for afskrivning af efterforskning efter råstoffer, fastsættes af skatteministeren. Hertil oplyses det at afskrivning af maskiner, inventar og andre driftsmidler følger de gældende krav af afskrivningslovens bestemmelser. Af Lovbekendtgørelse 2004-10-07 (Karnov, 2004), ændres den ældre praksis, hvor Skatteministeren og Ligningsrådet havde kompetence til at give visse tilladelser. Disse beføjelser overgår til Told- og Skatteforvaltningen.

Med lovbekendtgørelse 2006-05-10 (Karnov, 2006) bliver afskrivningssatsen for efterforskning efter råstoffer nærmere fastsat, fra den tidligere bestemmelse hvor kravet var at forsknings- og udviklingsomkostninger kunne afskrives over en årrække efter regler, der fastsættes af skatteministeren. Til at der kan afskrives med lige store årlige beløb over 5 år. Dette er kommet som en naturlig følge, efter at beføjelserne er overgået til told og skatteforvaltningen. Som har valgt at fastsætte en præcis afskrivningssats i lovgivningen.

Ved lovbekendtgørelse LBKG 2016-09-01 (Karnov, 2016) indføres stk. 4, til den gældende lov som giver mulighed for forhøjet fradrag. I 2018 og 2019 kunne der forhøjes med 101.5 procent af den afholdte udgift, i 2021 og 2022 med 105 procent og i 2023-2025 kan der fradrages med 108 procent. Ydermere er der fra 2026 og frem fortsat forhøjet fradrag med 110 procent. Planen er, at det forhøjet fradrag skal stige helt op til 130, over en længere årrække. Denne plan holdt dog ikke længe, efter at Corona epidemien for alvor ramte Danmark i marts måned 2020. En epidemi som medførte en økonomisk krise og generelt skabte stor usikkerhed for dansk økonomi og velstand. Denne usikre tid betød at befolkningen blev mere sparsommelig, og dette satte en stor klods for den økonomiske udvikling. Kort fortalt oplevede den danske stat, at de danske virksomheder mistede aktivitet og dette kostede arbejdspladser. Beskæftigelsen faldt samlet med 77.000 personer i perioden fra marts - maj 2020 (Wanscher, 2022). For at få gang i aktiviteten foretog regeringen en række tiltag, herunder var forsknings- og udviklingsomkostninger et stort fokusområde. Det var af politisk forståelse muligt at øge aktiviteten, ved at gøre det mere lukrativt for virksomheder at øge deres aktivitet i forskning og udvikling. Dette skulle øge danske virksomheders aktivitet og dermed skabe flere arbejdspladser.

Ændringerne kom med lovbekendtgørelsen for 2021 af LBKG 2021-01-01 (karnov, 2021), i stk. 4, tilføjes at der kan foretages fradrag eller afskrivninger udover de 103 og 105 procent af stk. 1 med henholdsvis 27 procent og 25 procent. Fradrag eller afskrivninger efter punkt 2 og afskrivningslovens § 6 begrænses til en fradragsret for samlede udgifter på 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. i 2021. Dette gælder også for sambeskattede selskaber i en koncern. Dermed var der en forhøjet fradragsret på 130 procent for henholdsvis 2020 og 2021. For LBKG 2021-04-21 tilføjes øvrigt fradrags år, så det forhøjet fradrag ligeledes også er gældende for 2022.

Af LBKG 2025-01-01 (karnov, 2023) overgår bestemmelserne for ligningslovens § 8 B til den oprindelige plan, som kortvarigt blev implementeret med LBKG 2016-09-01. Hvor der for 2026 gives forhøjet fradrag med et beløb svarende til 114 procent af samlede afholdte udgifter.

For 2027 er den forhøjet fradragsret på et beløb svarende til 116 procent af de samlede afholdte udgifter. Fra 2028 og frem er der forhøjet fradrag med et beløb svarende til 120 procent af de samlede udgifter. Udgifter der overstiger loftet, som er oplyst i LBKG 2021-01-01 kan fra indkomståret 2026 og fremadrettet fradrages med 110 pct. Grundbeløbet i loftet reguleres jf. personskatteloven § 20, reguleringen er afrundet op til nærmeste 100.000.

Den 28. november 2024 vedtog Folketinget en lovændring (From, 2024), som giver mulighed for virksomheder at opnå et permanent forhøjet skattefradrag på 120 procent af udgifter til forskning og udvikling. Fradragsprocenten stiger gradvist fra de nuværende 108 procent til 114 procent i 2026, 116 procent i 2027 og 120 procent fra 2028 og frem. For udgifter over 1 mia. kr. pr. år vil fradraget være 110 % fra 2026 og fremadrettet. Der er foreslået en forhøjelse af det nuværende loft for skattekredit, så den stiger fra 25 mio. kr. til 35 mio. kr., hvilket betyder, at virksomheder kan få udbetalt op til 7,7 mio. kr. årligt i skattecredit, som er skatteværdien på de 22 procent. Dette forslag er endnu ikke vedtaget.

13.0 Forhøjet fradrag & skattekreditter

Under perioden med Corona i 2020 og 2021, hvor regeringen forhøjede fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens §8, stk. 4 litra B, med 130 procent (Sørensen, 2022). Blev der sat større fokus på udvikling af nye koncepter og produkter fra danske virksomheders side, de forhøjet fradrag gjorde det til en mere gunstig investeringsmulighed. Det var især veletableret større virksomheder der kunne drage fordele af skattereduktion i forhold til deres øvrige aktivitet, og dermed blev mere risikovillige i forhold til opstart af ny forskning.

Det øgede politiske fokus, som der har været for forsknings- og udviklingsomkostninger, er løbende blevet dækket af medierne i takt med de øvrige tiltag, der blev gjort til at sætte gang i erhvervslivet. Det kan have været med til at motivere den del af befolkningen, som har gået med en god ide og give dem det sidste skub til at komme i gang. Det har dog vist sig, at kravene til ligningslovens § 8 B. Ikke har været lige let at overholde, og flere virksomheder har derfor ikke kunnet løfte bevisbyrden for at være berettiget til de forhøjet fradrag og skattekreditter.

Det forhøjet fradag betyder at investere en virksomhed 100.000 i forsikring og udvikling, som efterlever kravene til at være fradragsberettigede udgifter jf. ligningslovens § 8 B, så vil de kunne gøre fradrag for 130.000 i den skattepligtige indkomst, det forhøjede fradrag kan derfor

give virksomhederne en lempeligere skat, og dermed åbne en bedre fortjeneste på deres investeringer. Skulle det forhøjet fradrag derimod betyde at virksomheden har et skattemæssigt underskud, vil de kunne få udbetalt underskud der stammer fra udgifter afholdt til forskning jf. ligningslovens § 8 X (Karnov, 2023)

Dette gælder virksomheder og selvstændige i virksomhedsordningen, som kan få udbetalt en skattecredit baseret på underskud fra forsknings- og udviklingsomkostninger, der kan straks afskrives (Rath, 2024). Udbetalingen af skattecreditten svarer højst til skatteværdien af de faktisk afholdte udgifter, beregnet ud fra den aktuelle selskabsskatteprocent på 22%. Der er en årlig grænse på 35 mio. kr., som kan nedsættes ved kortere regnskabsår herunder delperioder mm. Det udbetalte beløb er ligeledes skattefrit, og sambeskattede selskaber behandles som en samlet enhed. Moderselskabet søger om udbetalingen, baseret på koncernens samlede forskningsudgifter og underskud. Beløbet fordeles mellem de relevante selskaber, ved samme betragtning som anvendes i beregningsmetoden til fordeling af koncerninterne underskud i sambeskatningen og udbetalinger for udenlandske enheder medregnes her i. Beløbet fordeles proportionalt, hvis der er søgt om mere end grænsen, baseret på forskning udgifternes del af underskuddet. Anmodningen skal indsendes samtidig med års oplysningerne til Skattestyrelsen. Det ansøgte underskud skal trækkes ud af årets samlede underskud. Udbetalingen følger reglerne for udbetaling af overskydende skat. Hvis der udbetales for meget, skal det tilbagebetales. Beløbet beregnes til underskud for det pågældende år, og opkrævningen følger reglerne for restskat. Før skattecreditten udbetales, bliver virksomhedens eventuelle gæld til det offentlige først modregnet, hvorefter det resterende kan udbetales.

13.1 Sag 1: Udvikling af protein snacks

Sagen blev genoptaget ved landsskatteretten SKM2023.164.LSR (Udbetaling af skattecredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks – Driftsomkostninger, 2023)

13.1.1 Selskabet

Sagen omfatter hvorvidt moderselskab H2 A/S udgifter til udvikling af protein-snacks kan anses som forsøgs- og forskningsomkostninger efter ligningslovens § 8 B, og dermed berettiget til skattecredit efter ligningslovens § 8 X. Selskabet fremhæver, at deres snacks er unikke, sunde og teknologisk komplekse at producere, bl.a. fordi de er baseret på utraditionelle ingredienser som hamp protein og kræver mange ekstruderings test. Danmarks førende ekspert

inden for ekstrudering, påpeger at processen er vanskelig og ud over normalen for tilsvarende produkter i branchen. Det er derfor af H2's holdning at kravet til det høje risikomoment er opfyldt i forbindelse med de mange mislykkede tests (Udbetaling af skattecredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks – Driftsomkostninger, 2023)

. Der sammenlignes her i øvrigt med hvad der allerede befinder sig på markedet, hvor det er af H2 med opbakning fra Patent- og Varemærkestyrelsens forståelse at der ikke findes tilsvarende to-go produkter i forhold til at have samme høj produktkvalitet. Det er b.la. den crunch og smag som de har tilført deres chips, som tilnærmer sig den typiske chips, den gængse befolkning foretrækker. Samtidig med at den besidder sundhedsegenskaber som ikke ses i andre produkter på markedet. Herudover er der fokus på clean label og indholdet af bedre proteinkilder, samt at de er økologiske, fiberrige, glutenfri mm. Det at deres produkter besidder kvalitet af disse karakterer udover det øvrige på marked, har de kunne patentere, og selskabet mener derfor at deres produkter er fradragsberiget efter ligningslovens § 8B, da de har forsket ud over hvad anses for normalen i branchen for, at erhverve viden til at kunne producere disse to-go produkter af højere kvalitet. Mener selskabet, at der er tale om forskningsbaseret udvikling med nyhedsværdi. Virksomheden har i forvejen tilknytning til branchen, eftersom dens datterselskab allerede producerede proteinrige snacks, ved igangsættelse af forsikringen. Underskuddene stammer fra forsknings- og udviklingsomkostninger, ligeledes mener de ikke at der af lovens ordlyd kan drages konklusion til, at allerede ved virksomhedens opstart skal specificeres ved erhvervsstyrelsen at virksomheden foretager forsknings- og udviklingsaktivitet. Endvidere stilles der ikke krav til, at virksomhedens formål er rendyrket forskning og udvikling. Der lægges især vægt på, at landsskatterettens hovedsageligt fokuserer på elementer, der ikke direkte kan udledes af ligningslovens § B. bestemmelser. Det er især kritiseret for nyhedselement, usikkerhed og kreativitet. Der henvises til, at disse kriterier stammer fra SKATs egen juridiske vejledning, som er inspireret af Frascati-manualen, men ikke indeholdt i forarbejderne, og der er dermed ikke retlig præcedens for domspraksis.

13.1.2 Skattestyrelsen og landsskatteretten

Skattestyrelsen og Landsskatteretten lagde derimod vægt på, at der ikke er dokumenteret noget teknologisk gennembrud i forhold til markedsniveauet, men nærmere tale om almen produktudvikling inden for fødevarerbranchen, hermed innovation frem for forskning. Det er af deres vurdering, at produktet kun udgør en ny variant af allerede eksisterende snacks, og at muligheden for patent ikke automatisk kvalificerer udgifterne som forskningsrelaterede (Udbetaling af skattecredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks

– Driftsomkostninger, 2023). Endvidere har det ikke været præciseret i virksomhedens formål, hverken til erhvervsstyrelsen eller i deres årsrapporter, at de beskæftiger sig med forsknings- og udvikling. Udgifter er ikke aktiveret i balancen, men derimod fradraget som driftsudgifter i resultatopgørelsen og derfor ikke fradragsberettiget efter ligningslovens § 8 B. På denne baggrund blev selskabets anmodning om skattecredit afvist.

13.2 Sag: 2 udvikling af silke til tøj

Efter uenighed med Skattestyrelsen blev sagen prøvet ved landsskatteretten jf. SKM2020.230.LSR (Udbetaling af skattecredit, 2020). Herefter blev afgørelsen appelleret til byretten. jf. SKM2021.579.BR. (Forsøgs- og forskningsudgifter – ligningslovens § 8 B – skattecredit - forrentning, 2021)

Sagen er først prøvet ved landsskatteretten, efter at selskabet blev nægtet fradrag fra skattestyrelsen, det var af deres overbevisning, at udgifterne på 1.193.432 kr. er forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B. Eftersom formålet med udgifterne var at udvikle et nyt silkeprodukt med forbedrede egenskaber, som opfylder nyhedskriteriet. Det gør de ved at deres silketøj med lycra gør pasformen strækbar, derfor er udgifter hertil essentiel for udviklingen, ligeledes er silkens farve mere modtagelig for vask, og der findes ikke anden silke på markedet med samme egenskaber og produktkvalitet. Denne udvikling var ifølge selskabet vigtig for at sikre virksomhedens fremtidige overlevelse og konkurrenceevne. Selskabet mener at krav til risiko overholdes, under udviklingen har selskabet løbende haft udgifter, bla. til screencost for at optimere udnyttelsen af silken, som er en væsentlig udgift. Virksomheden har deltaget i 2-4 årlige face to face møder med leverandøren, efter kvalitet ikke var ordentlig har de været nødsaget til at lave om af flere omgange (Udbetaling af skattecredit, 2020).. Øvrig risiko ved at samarbejdet med leverandøren i Korea kan ophøre og de dermed vil have forgæves udgifter og intet nyt produkt. Der henvises til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, afsnit 14.4 (Jurabibliotek, 1996), at udviklingsarbejde er anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden med henblik på at skabe nye eller væsentligt forbedrede materialer. Af den juridiske vejledning C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025). vedrørende udgifter til udvikling understøttes dette. Det er af selskabets vurdering, at de afholdte udgifter vedrører udviklingen af et nyt silkeprodukt og derfor ikke kan betragtes som almindelige driftsomkostninger efter statsskattelovens §6A. Dog er det af SKATs holdning at design udgifter ikke anses for at være forskning og udvikling.

Dette betyder, at hele designbranchen er afskåret fra de skattemæssige fordele, som forskning og udvikling tilbyder.

Udviklingsomkostningerne er afholdt i den erhvervsmæssige tilknyttede virksomhed, dog er en stor del ligeledes afholdt af selskabets partnere, som tager part i udviklingen af silken efter aftale, hvorpå selskabet har rettigheder til at anvende silken. Ligeledes besidder kun selskabet viden om hvordan silken anvendes i tøjproduktion. Selskabet har ikke patent, da det vil være omkostningsrigt både at erhverve, men også at skulle håndhæve på internationale markeder. Der er derfor truffet en beslutning blandt ledelsen om, at formålet med udviklingen er at opnå fortjenesten, inden øvrige kan kopiere. De mener ikke at opnå patent for produktet er et krav for forskning og udvikling.

Det vurderes ikke, at der hverken af lovgivningen er et krav om, hvorvidt udgifter kunne være medtaget i statsskattelovens §6 A, begrænser fradrag efter ligningslovens § 8 B. eller af den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025). Selskabet søgte lempelse grundet, at udgifterne blev afholdt flere år tilbage, så det ikke er muligt at hente konkrete oplysninger. Hverken SKAT eller landsskatteretten har betvivlet udgifternes medvirken til udviklingen og derfor lempelses krav til byretten grundet denne sene efterspørgsel på dokumentation.

13.2.1 Skattestyrelsen

Udgifter til lønninger, som har været anvendt til design og pasformen, samt materiale hertil vurderes at være driftsudgifter efter statsskattelovens §6 A. Ligeledes fremgår det af ledelsesberetningen, at selskabets aktivitet er inden for design og salg, grundet at design er nærmere produktudvikling snarere end forskning (Udbetaling af skattecredit, 2020)..

Selskabet har ikke den primære økonomiske risiko, men vurderes derimod at være ved leverandøren i Korea. Der er ikke erhvervet patent, og partneren har rettighederne til produktet. Det vurderes derfor at leverandøren står for den primære forskning og selskabet bidrager kun med ekspertise, hvor de nærmere bliver rådgivere for udviklingen. Dokumentationspligten vurderes ikke at være opfyldt og fradrag efter ligningslovens §8 B nægtes, og skattecreditter tilbagebetales jf. ligningsloven §8 X.

13.2.2 Landsskatteretten

Det var af landsskatterettens (Udbetaling af skattecredit, 2020). vurdering nok at have været med til at forske og udvikle med en øvrig part, da selskabet stadig har afholdt udgifter og båret en risiko.

Silkestoffet overholder nyhedskriteriet, eftersom der ikke findes tilsvarende stof på markedet. Ikke et krav af juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025). at erhverve patent på det nyudviklede produkt. Fradrag efter ligningslovens §8 B er opfyldt, allerede udbetalt skattecredit efter ligningslovens § 8 X kan bevares.

13.2.3 Byretten

Byretten vurderede at silken opfyldte kravet til nyhedselement, eftersom det er en væsentlig forbedring til den øvrige silke i branchen. Det skal dog dokumenteres at de afholdte udgifter har en væsentlig betydning for udførelsen af forskningen, som ikke har været løftet. Af sagen er der sparsom dokumentation fra selskabets side, mangler beviser i henhold til oplysninger af aftaler, mødereferater eller andet, der kan fastlægge selskabets deltagelse i forskningen. Det er ikke nok at forklare, der skal ligge et objektivi bevis på, at de omhandlede udgifter blev afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Ingen endegyldige skriftlige aftaler med leverandøren, men bygger på gensidig tillid (Udbetaling af skattecredit, 2020).. Ikke dokumenterbart at ansat har arbejdet på udvikling i forhold til fradrag for lønudgift, mangler datering, direkte bevis på at udgifter anvendes til forskningen og ikke almen drift. Leverandøren samarbejder i øvrigt med selskabet i forhold til driften, har ikke dokumenteret nok hvad der adskilles mellem driftsudgifter og udvikling. Ingen retlige aftale om at screencost skulle afholdes af virksomheden og var en del af udviklingen. Fokus på cirkulære nr. 72 af 17/4-96 afsnit 14.4, vedrørende at udgifter skal have tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed, som foretager forskningen. Det endegyldige produkt skal være nyt eller væsentligt forbedret i forhold til det øvrige i branchen.

Statsskattelovens § 6 A krav er at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, snævert kriterier for at denne type udgifter overholder forskning og udviklingens betingelserne. Der vurderes at den kosmetiske behandling er i forhold til pasform og design er driftsudgifter, da de kan karakteriseres af samme art som selskabets øvrige produktudvikling. Det er ikke muligt at fradrage som forskning og udvikling, når udgiften kan fradrages efter statsskattelovens § 6A. Der er adgang til at fradrage erhvervsmæssigt begrundede udgifter til forsøgs- og

forskningsaktiviteter, medmindre den skattepligtige har forskning som sit erhverv. Der kan dermed kun fradrages efter ligningslovens § 8 B, hvis udgifterne ikke kan fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra A. Af denne vurdering tages der afsæt i, om udgifterne er tilknyttet til produktudvikling med henblik på at udvide virksomhedens indkomstgrundlag, eller om de har karakter af udgifter, der er afholdt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten.

Der følger to sondringer af dette: Indsamlet viden og forståelse, som anvendes direkte i den primære udvikling, og som dermed er fradragsberettiget. Viden, som ikke anvendes direkte, og derfor anses som grundforskning og ikke er fradragsberettiget. Til at betragte nyhedskriteriet, vurderes der på produkter i branchen og ikke selskabets egne. Selskabet blev nægtet fradrag efter ligningslovens § B, begrundelsen var at det kan ske at selskabet er involveret i selve forskningen, men af sagens forhold har det ikke været muligt at bevise dette. Dette blev vurderet ud fra den dokumentation, som selskabet præsenterede i sagen.

Det kan udledes, at selve produktet efterlever kravene til nyhedskriteriet vedrørende cirkulære nr. 72 af 17/4-96 afsnit 14.4. At silken er væsentligt forbedret til det øvrige i branchen, selskabet formår ikke at vise deres tilknytning til stoffet.

13.3 Sag 3: Udvikling af headset til esport

Sagen blev afgjort ved landsskatteretten jf. SKM2022.541.LSR (Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit, 2022)

Sagen mellem H1 ApS og Skattestyrelsen om forhøjet fradrag og udbetaling af skattecredit for indkomståret 2019 var der uenighed om, hvorvidt selskabets udgifter til udvikling af et støjdæmpende headset til esports-events kunne kvalificeres som forsøgs- og forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 B.

13.3.1 Selskabet

Selskabets formål til erhvervsstyrelsen og af ledelsesberetningen er at udvikle, producere og markedsføre elektroniske produkter. Ved opstartsfasen beskæftigede de sig med forskning i naturvidenskab og teknik. Formålet med forskningen var at udvikle et støjdæmpende headset, som kan anvendes til e-sport events, hvor der er et højt støjniveau. Produktet besidder støjdæmpning, som er udviklet gennem algoritmer, behandling og forstærkning af analog og

andre processer. Som involverer avanceret software og digital elektronik, materiale i metal og stof, er specifikt produceret til at være støjdæmpende. Generelt har der i udviklingsfasen været et enormt arbejde i at efterforske, forsøge og udvikling af produktet, hvorfor de mener, at headsettet er langt bedre end øvrige på markedet. Selskabet har ligeledes modtaget 2 bevillinger fra InnoBooster, som skal bekræfte, hvor omfattende forskningen er. De modtagne midler har været anvendt til ansættelse af kompetente medarbejder og udviklingsingeniører, som er et krav InnoBooster stiller virksomhederne de investere i. Endvidere invester de kun i innovative og udviklings virksomheder og dermed ikke hvad anses for drifts og etablerings virksomheder. Selskabet ejer selv rettigheden over alt udviklet soft- og hardware det er derfor af selskabets holdning at de opfylder kravene til ligningslovens § 8 B (Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit, 2022), eftersom headsettet besidder et helt nyudviklet system som ikke kan findes i branchen og udviklet en mikrofon som reducere baggrundsstøj. Der har været søgt patent tidligt i fasen, dog ikke betalt indleveringsgebyret, formålet med patentsøgning var kun at fremme deres prioritet i en fremtidig søgning, der har ikke været søgt patent igen siden. De har ligeledes vedlagt en rapport, hvor de sammenligner deres udviklet headset, med en af de andre store producenter indenfor samme område, hvor selskabets headset viser sig markant bedre på de målte parametre.

13.3.2 Skattestyrelsens

Efterlever ikke krav af juridisk vejledning C.2.2.2.20 (SKAT, 2025)., om at det udviklet materiale er nyt eller væsentligt forbedret, end hvad der allerede tilbydes i branchen. De karakteriserer udgiftens art som værende innovation og dermed nærmere produktudvikling. Af en google søgning på "støjdæmpende headsets" kommer der mange lignende alternativer til selskabets headset, og det vurderes ikke at selskabet har bevis for at deres er væsentligt bedre (Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit, 2022). Af klagen kom der nye oplysninger i forhold til mikrofonen, som kan reducere støj vha. af en algoritme. Det er af skattestyrelsens vurdering en væsentlig forbedring til mikrofonen på markedets øvrige headsets, og afviser ikke selskabets fradragsmuligheder efter ligningslovens §8 B, for udgifter der har været anvendt til udviklingen af denne, såfremt det kan dokumenteres. Skattestyrelsen afviser forhøjet fradrag efter ligningslovens §8 B og skattecreditter tilbagebetales jf. ligningslovens §8X, på baggrund af de modtaget oplysninger på nuværende tidspunkt.

13.3.3 Selskabets klage til skattestyrelsens afgørelse

Det er af selskabets holdning, at de afholdte udgifter er tilknyttet den erhvervsmæssige virksomhed, ligeledes har den indsamlede forståelse og viden været anvendt i den primære forskning, og dermed ikke grundforsikring. Der henvises til sagen SKM 2020.230.LSR (Udbetaling af skattecredit, 2020)., som allerede er beskrevet under sag 2, hvor der blev givet medhold i at den nye udviklede silke, efterlevede kravet til nyhedskriteriet. Selskabet fastholder at udgifterne har karaktere af etableringsudgifter i henhold til ligningslovens §8B, og dermed ikke er driftsudgifter.

13.3.4 Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten vurderede, at selskabets udviklingsarbejde med headsettet udgjorde en væsentlig forbedring af eksisterende teknologi og derfor kunne kvalificeres som forsøgs- og forskningsvirksomhed efter ligningslovens § 8 B. Retten lagde vægt på den modtagne støtte fra Innovationsfonden og den fremlagte dokumentation for udviklingsprocessen (Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit, 2022). På denne baggrund ændrede Landsskatteretten Skattestyrelsens afgørelse, hvilket betød, at selskabet ikke skulle tilbagebetale den tidligere udbetalte skattecredit, og at de var berettiget til yderligere udbetaling på 40.309 kr.

14.0 Driftsudgifter eller forskning og udvikling.

Skattestyrelsen henviser i de tre analyserede sager til juridiske vejledning C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025). Det er her følgende aspekter som vægtes højt i deres vurdering: Nyhedselement, tilknytning til erhvervsvirksomheden og usikkerhedsmoment. Den juridiske vejledning er udledt af cirkulære nr. 72 afsnit 14.4: Fradragsretten er gældende for det udviklingsarbejde der er knyttet til erhvervsvirksomheden, herunder viden som er brugt i praksis til at frembringe nye eller væsentlige forbedrede materialer. Den juridiske vejledning er inspireret af OECD's Frascati-manual, vedrørende research and development. Der tages i henhold til tilknytningen til erhvervsvirksomheden stilling til om forskningen og udviklingen bliver udarbejdet af virksomheden, som tager fradrag for udgifterne. Endvidere om selve udgiften har den primære forudsætning om at tilegne virksomheden viden og forståelse, som anvendes direkte i selve forskningen. Der skelnes her mellem grundforskning, som er den del af undersøgelser der bliver udarbejdet inden virksomheden kan påbegynde det egentlige forskningsarbejde. Dertil

at selve forskningen er nærtstående med virksomhedens øvrige aktivitet, dette deler forståelsen af betingelserne for en erhvervsmæssig virksomhed, at selve ledelsen skal besidde de rigtige kompetencer, så virksomheden har de rigtige forudsætninger for at blive veletableret. Der skelnes også mellem om forskningen og udviklingen har et salgsmæssigt formål, dvs. at det udviklet produkt direkte skal kunne henføre salgsdelen af virksomheden. Der må derfor ikke udvikles på intern struktur mm. i virksomheden, som kun indirekte har påvirkning på den kommercielle del, det kan her være at der udvikles et system der gør oplæringen af ansatte mere effektiv eller hjælpeprogrammer til at optimere den interne salgsprocess. Det er af René Lønne Ventzels (Ventzel, 2020) forståelse at det direkte krav vedrørende tilknytning til den skattepligtiges erhverv som håndhævet i retspraksis ikke er baseret på lovgrundlag. Det er hverken af forarbejderne eller ordlyden i ligningslovens § 8 B. Denne forståelse finder generelt ikke sted i øvrig lovgivning, her kan sammenlignes med statsskattelovens § 6 A, hvor der kan tages fradrag for udgifter, der kun har indirekte salgs virkning, det kan f.eks. være administrationsomkostninger. Det er af OECD's vilkår muligt at research og development kan indgå i virksomhedens interne brug i forbindelse med f.eks. produktion eller serviceydelser.

René Lønne Ventzels holdning vedrørende at det forskede og udviklet bør også omfattet indirekte processer, til virksomhedens eget brug, forholder jeg mig en smule skeptisk til. Dette er grundet betingelsen jf. cirkulære nr. 72 afsnit 14.4 (Jurabibliotek, 1996) at det udviklet materiale skal være nyt eller væsentligt forbedret. Dette er en vurdering, der bliver foretaget under en sammenligning med tilsvarende produkter i branchen, ikke virksomhedens eget produktsortiment. Det vil derfor kunne mod stride dette element, da det ikke vil være muligt at sammenligne hvilke interne processer de øvrige virksomheder har i branchen, og dokumentere at det udviklet systemet er bedre. Grundet at de interne processer som virksomheder har opbygget til at skabe værdi for deres kunder, er fortrolig information, og formentlig de færreste virksomheder som ønsker offentligt tilgængelig. Det vil derfor kræve en større reform af hvordan research og development, generelt Frascati-manualen som helhed tolkes af den danske skattestyrelse.

15.0 Komparativ analyse

Der analyseres derfor ud fra en forudsætning om at selskaberne i de tre analyserede sager skal overholde disse elementer, som skattestyrelsen nærmere beskriver i juridisk vejledning C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025)..

Sag 1: Skattestyrelsen og Landsskatteretten havde fokus på at udviklingen af protein snacks ikke var et nyhedselement i forhold til det øvrige i branchen (Udbetaling af skatte kredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks – Driftsomkostninger, 2023). Selvom selskabet kunne dokumentere at deres snacks formåede at ligne mere de usunde snacks, som befolkningen efterspørger. Her forstås det som f.eks. Kims chips, marsbar og andre velkendte snack brands. Samtidig med at de indeholder en række sundhedsmæssige egenskaber. De flere elementer sammenholdt, betød at selskabet kunne erhverve patent på deres produkt. Udover dette har der været foretaget en større mængde test, som er vedlagte oplysninger i sagen, der taler for at selskabet har forsøgt at løfte bevisbyrden. Det var af skattestyrelsen og landsskatterettens holdning, at patent ikke er ens betydning med forskning og udvikling, hvorfor selskabet ikke havde krav på fradrag. Der blev ikke konkret afviklet hvorvidt virksomheden efterlevede krav til risikomoment og tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed i afgørelsen. Det vurderes at disse var opfyldt, grundet de mange tests og oplysninger i dokumentation efter flere års udvikling.

Sag 2: Det er af skattestyrelsen holdning at udgifter til design ikke er omfattet af ligningslovens bestemmelser og dermed betegnes som almindelig produktudvikling (Forsøgs- og forskningsudgifter – ligningslovens § 8 B – skatte kredit - forrentning, 2021). dette er hovedsageligt grundet det manglende risikomoment. Det er af Rene Lønne Ventzel (Ventzel, 2020) opfattelse et tyndt holdningsgrundlag fra skattestyrelsen side, ligeledes indgår design i OECD's retningslinjer, det vurderes at der kan opstå spilde vare og forgæves arbejdstid i en designproces hvorfor udgifter design bør være omfattet af ligningslovens § 8 B. Det blev ved byretten vurderet at selve silken opfyldte kravet til nyhedskriteriet, eftersom der ikke er anden silke i branchen med samme egenskaber. Grundet den flerårige udviklingsproces, med flere komplikationer og fejl, sammen med udtagelsen fra leverandøren. Blev betingelsen til risikomomentet ligeledes opfyldt. Krav fra tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed blev dog ikke opfyldt, der kunne fra virksomhedens side ikke præcist dokumentere en endegyldig aftale med samarbejdspartneren. Der blev stillet spørgsmål fra byrettens side, i forhold til om de afholdt udgifter var en del af selve udviklingen. Endvidere manglede der også konkret dokumentation for hvilke udgifter virksomheden selv specifikt afholdt til både drift og udvikling. Det kan være svære at bevise forskellen, eftersom udgiftsarten er ens for begge dele af deres aktivitet, der skal derfor bevises hvilken forbindelse udgiften er brugt i, som ikke har været bevist.

Sag 3: Selskabet fik bevillinger fra InnoBooster (InnoBooster, 2025), som er en dansk innovationsfond der investerer i nyopstartet virksomheder, med speciale i forskning og udvikling. En del af deres krav er at der ansættes kompetent i forhold til udviklingen, samtidig kan man formode at virksomheden har modtaget en del sparring fra InnoBooster. Det har sandsynligvis hjulpet virksomheden med at dokumenterer deres aktivitet til forskning og udvikling, tidligt i udviklingsprocessen. Det hjælper naturligvis til at bevise tilknytningen til erhvervsmæssig virksomhed. Efter afslag fra skattestyrelsen, var virksomheden ude og hente oplysninger der kunne bevise, at deres headset og mikrofon overholdt kravet til nyhedselement (Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit, 2022). Dette blev gjort igennem adskillige tests, hvor der sammenlignes med det udviklet headsets performance mod øvrige velkendte headsets der også var målrettet støjreduktion. Testene viste at det udviklet headset var markant bedre, eftersom der var anvendt komplekse algoritmer og analog forstrækninger, som var udover normalen og med en øget risiko, var krav til risikomoment ligeledes også opfyldt.

<https://innovationsfonden.dk/da/p/innobooster#accordion5667>

15.1 Nyhedselement

Det kan forekomme en smule snævert, at silken fra sag 2, som kan strække sig mere grundet det indarbejdet lycra, samt bedre tåle farve og vask end den øvrige silke i branchen, overholder kravene til at være en væsentlig forbedring. Når der sammenlignes med de udviklet proteinsnacks i sag 2 som har bedre smag og konsistens med en produktindholdsfortegnelse der er “sundere” og mere næringsrig end andre proteinsnacks på markedet. Der ligeledes også er patenteret, ikke overholder kravet. Dette sammenholdt med den præcise vurdering, skattestyrelsen havde til headsettet i sag 3. Med vurdering af at selve headsettet med dens støjreducering i forhold til lyd ikke var en væsentlig forbedring, men kun selve mikrofonen der har indarbejdet algoritmer, som hjælper med stemme genkendelse i forhold til hvilken lyd den skal opfange. Det vurderes svært at præcisere hvor den grænse er imellem at overholde kravet til nyhedselement jf. C.C.2.2.2.20 (SKAT, 2025). og produktudvikling jf. statsskattelovens § 6 A. Det blev konkret vurderet af landsskatteretten i sag 1, at der sammenlignes med øvrige produkter i branchen og ikke virksomhedens egen produktsortiment. Daniel Rath udtaler at vurderingen i forhold til nyhedselement er af skattestyrelsen og skatterådets holdning objektivt, i forhold til at der skal være en vis opfindelseshøjde. Der har baseret i afgørelserne været

anvendt forskellige vurderinger, fortolkninger og betragtninger i forhold til hvornår nyhedselementet er opfyldt. Hvoraf disse ikke stemmer overens med ligningslovens § B eller forarbejderne (Rath, 2024) .

Jeg synes man fra skattestyrelsen side kan savne en nærmere beskrivelse af hvilke elementer der konkret indgår i denne vurdering. Især hvilken beregningsmetoder der anvendes til at fastlægge om det nyudviklet materiale er væsentligt forbedret, eller kun en forbedring efter produktudviklingens betegnelse. Jeg kan her blive i tvivl om dette overhovedet er muligt, lovgivningen skal være baseret på lovhjemmel i et hvis omfang, og ikke statsstyrelsens følelser og holdninger. Der skal kunne fastlægges en konkret metode til hvordan nyhedselementet beregnes. Det er efter min vurdering at afgørelserne er baseret mere på politik og holdninger, fremfor grundlæggende fakta. Der ses heller ikke nævnt at der tages forbehold for den relative branche der forskes i, dette kan f.eks. være at der tages højde for konkurrencen i branchen, levetid mm. Det kunne være en branche hvor selve udviklingen er kommet så langt, at blot en mindre forbedring kan vurderes at være af en ”vis opfindelseshøjde”.

15.2 Tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed

Der henvises af Landsskatteretten til bemærkninger vedrørende udgiftsarter der er omfattet af ligningslovens § 8 B som ikke er udtømmende, primært er det materiale, produktionstest, rejseudgifter og løn. Daniel Rath vurderer at lovgiver bør definere dette yderligere, så der ikke forekommer en fortolkningstvivl i forhold til hvad indgår i tilknytningskravet. Sag 1 Der er ikke konkret beskrevet i afgørelsen at virksomheden overholder kravet til erhvervsmæssig tilknytning, der formodes af praksis at der først tages stilling til om produktet besidder nyhedselement, herefter tages der stilling til om tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed er overholdt. Det kan derfor udledes at eftersom proteinsnacksne ikke er en forbedring til det øvrige i branchen, er der ikke yderligere vurderet på andre elementer.

Sag 2 opfyldte ikke bevisbyrden for deltagelsen i selve udviklinger af silken, hvoraf hovedforskningen forgik ved deres leverandør og de blev derfor partnere i selve udviklingen. Hvilket som udgangspunkt er fint, det kan dog blive en ulempe for virksomheden da dette forudsætter forøget krav til at konkret bevise hvilken del af forskningen de har varetaget. Selskabet har forud for opstarten af forskningen og undervejs, haft driftsmæssige udgifter som relaterer sig til branchen. Hvor der også har været anvendt materiale fra leverandøren, der ligeledes også er samarbejdspartner for forskning og udviklingen. Dette betyder at

virksomheden også her skal oplyse hvilke udgifter der er brugt i henholdsvis sammenhænge. Endeligt kan jeg godt følge skattestyrelsen antagelse, at der kan være en mistro til, at selve udviklingen virksomheden har varetaget, er at finde ud af hvordan de kan anvende det nyudviklet silkestof i tøjproduktionen. Dette vil kræve en yderligere afgørelse for at bekræfte dennes overhold af nyhedselement.

Sag 3 Det vurderes at virksomheden her også har formået at efterleve krav til tilknytningen til at erhvervsmæssig virksomhed. Det er tidligere nævnt at virksomheden har modtaget bevillinger fra InnoBoost, formegentligt haft en positiv indflydelse på dette, ved at give den nødvendige rådgivning indenfor området. De har ligeledes også noteret både til erhvervsstyrelsen og af ledelsesberetninger at de beskæftiger sig med forskning, hvilket af skattestyrelsen holdning vægter positivt. René Lønne Ventzel, mener at fortolkningen som skattestyrelsen har foretaget af Frascati-manualen, ikke er nærtstående med de egentlige retningslinjer fra OECD. Generelt står hele tilknytningsproblematikken meget åben, og afventer yderligere lovgivning eller retspraksis (Ventzel, 2020).

15. 3 Risikomoment

Det sidste krav til risikomoment, er både af afgørelser og diskussioner blevet gemt lidt i skyggen af de to forhenværende krav. Det forekommer en smule u håndgribeligt og svært at præcisere hvornår udviklingen er risikoopfyldende nok. Under analysen af de tre sager, er den gængse tolkning fra skattestyrelsen at selve processen skal være vanskelig, og gerne besidde forskningstyper som ikke ses anvendt af øvrige i branchen. Generelt søges der en unik tilgang til at forarbejde materialet i forskningen, og på denne måde bevæger virksomhederne sig ud i noget ukendt, som involverer risiko. Der kan ikke udledes af sagerne at der er krav til fejl, blot at der er risiko for at de kan opstå. Hvilket alt andet lige, må være svært at dokumentere. Kathrine Brandt og Lars Kjærgård Terkilsen (Brandt & Terkilsen, 2023) har i en samlet indsats set på dette, selve risikomomentet er udledt af uncertain princippet fra Frascati-manualen. Risikomomentet skal opstå som en følge af at overholde kravet til nyhedselementet, ved at virksomheden fra start af ikke kan vide sig sikre på, at de kan udvikle materiale der er nyt eller væsentligt forbedret til det øvrige i branchen.

16.0 Konklusion

Der er i denne opgave blevet analyseret med henblik på at besvare følgende problemformulering: Hvordan følger danske virksomheder bestemmelserne i ligningslovens § 8 B for at opnå forhøjet fradrag og skattekreditter. Hvordan har den historiske definitions udvikling påvirket forskellene mellem driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6 A og forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B?

Udgiftsbetegnelsen definition som anvendes til fradrag i dag, startede tilbage 1870, med betegnelsen ”udgifter til at holde erhvervet i gang” tolkningen af en udgift har altid været den samme siden dengang. Dog har fradragsretten været under udvikling, virksomhederne skal derfor klassificere deres udgifter efter art, for at vide hvilken fradragsret som er gældende. Det kan derfor konkluderes at danske virksomheder kan få fradrag for deres driftsudgifter efter statsskattelovens § 6 A, efter betingelse om at de har været anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. Der skal derfor konkret vurderes om udgiften her en direkte sammenhæng med indkomstkilden, det pågældende år, hvor udgiften er afholdt. Udgifter som har været anvendt til at etablere indkomstgrundlaget eller udvidelse heraf, betegnes som etableringsomkostninger og er ikke fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6 A. Ophørte elementer fra ligningslovens § 8 J & 8 I, finder anvendelse sammen med Frascati-manualen under forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B. Det kan konkluderes at før en dansk virksomhed kan få fradrag efter ligningslovens § 8 B, skal der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed, som opfylder kravene skattestyrelsen har tolket af Frascati-manualen og beskrevet i juridisk vejledning C.2.2.2.20. Disse krav er hovedsageligt nyhedselement, tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed og risikomoment. Der mangler stadig egentligt konkret retspraksis og lovgivning for disse krav, på nuværende tidspunkt er slutresultatet uklart. Det bliver derfor spændende at følge de fremtidige afgørelser indenfor forskning og udvikling. Det er af min vurdering, at før en dansk virksomhed kan overholde kravene til ligningslovens § 8 B. For at få forhøjet fradrag og skattekreditter er der behov for ekspertise fra skatterådgivere eller øvrige personer med speciale indenfor forskning og udvikling. Jeg tør næsten godt gå så langt at sige, at almene revisorer og bogholdere ikke har de nødvendige kompetencer til at gennemføre dette. Der kan med fordel søges bindende svar fra SKAT, men en problematik til dette kan være krav til de mange test mm. der skal udføres, før virksomheden har grundlæggende oplysninger som SKAT kræver, for at kan afgive et bindende svar. Det vil formegentligt blive omkostningsrigt, og de forhøjet fradrag kan let blive

spist op i udgifter til rådgiver, test og andre eksperter for området. Dette kan umuligt være det tiltænkte dengang forsknings- og udviklingsomkostninger først gang var på det politiske tegnebræt.

Referanceliste

Brandt, K. & Terkilsen, L. K., 2023. *Karnov.dk*. Available: <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000907656?dq=forskning%20og%20udvikling#SR20220156>
[2025, 29-4-2025].

Bonderup, G., 2025. *Danmarkshistorien.dk*. Available: https://danmarkshistorien.lex.dk/Enev%C3%A6lden_1660-1849
[2025, 2-4-2025].

By-, L.-. o. K., 2024. *P.support.kirkenet.dk*. Available: <https://p-support.kirkenettet.dk/hc/da/articles/360015646740-Retsregler-Hieraki>
[2025, 4-3-2025].

Dom.dk, 2023. *Hvilke retskilder har vi?*. Available: <https://dom.dk/artikler/blog/hvilke-retskilder/>
[2025].

eLov, 2025. *eLov.dk*. Available: <https://www.elov.dk/statsskatteloven/paragraf/6/>
[2025, 2-4-2025].

Evald, J., 2019. *At tænke juridisk*. 5 red. s.l.:Djøf Forlag.

Ferniss, J., 2003. *Karnov*. Available: https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000548936?dq=hvad%20der%20%20maa%20henregnes%20til%20driftsomkostninger%20%2C%20%20ere%20rigtige%2C%20om%20end%20ufuldst%C3%A6ndige%20og%20utydeligt%20affattede.%22#MI_TFS_2003_394_AUTO_2_141
[2025, 2-4-2025].

Forsøgs- og forskningsudgifter – ligningslovens § 8 B – skattecredit - forrentning (2021)
SKM2021.579.BR.

Forsøgs- og forskningsvirksomhed - Udbetaling af skattecredit (2022) SKM2022.541.LSR.

From, H., 2024. *Ey.com*. Available:

https://www.ey.com/da_dk/insights/tax/permanent-fradrag-for-forskning-og-udviklingsomkostninger-vedtaget

[2025, 17-4-2025].

Hansen, C. M., 2021. *Den Juridiske Løsning*. 2 red. s.l.:Djøf Forlag.

Hansen, C. M., 2022. *Rets videnskabsteori*. 3 red. s.l.:Djøf Forlag.

Højesterets dom af 19. januar 1998, j.nr. 10/94 (1998) Karnov.

Jurabibliotek, 1996. *Jurabibliotek.dk*. Available:

<https://www.jurabibliotek.dk/display/book/9788771981841/back-4.xml>

[2025, 9-4-2025].

Karnov, 2004. *Karnov.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000300091?tab=karnov_consolidations#LBKG2004995_P8
J

[2025,10-4-2025].

Karnov, 2004. *karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000300091?tab=karnov_consolidations#LBKG2004995_P8
B

[2025, 17-4-2025].

Karnov, 2006. *Karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000323626?tab=karnov_consolidations#LBKG2005887_P8
B

[2025,17-4-2025].

Karnov, 2016. *Karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000823556?tab=karnov_consolidations#LBKG20161162_P8
8B

[2025,18-4-2025].

karnov, 2021. *Karnovgroup*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000861613?tab=karnov_consolidations#LBKG2019806_P8

B

[2025, 18-4-2025].

Karnov, 2022. *Karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000300091?tab=karnov_consolidations#LBKG2004995_P8

J

[2025, 10-4-2025].

karnov, 2023. *Karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000977364?tab=karnov_consolidations#LBKG202342_P8

B

[2025, 18-4-2025].

Karnov, 2023. *Karnovgroup.dk*. Available:

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000977364?tab=karnov#LBKG202342_P8X

[2025, 19-4-2025].

Karnov, 2025. *Karnov.dk*. Available: <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000207983>

[2025, 8-4-2025].

Koefoed, M., 2025. *Tidsskrift.dk*. Available:

<https://tidsskrift.dk/nationaloekonomisktidsskrift/article/download/58343/79986?inline=1>

[2025, 2-4-2025].

Koefoed, M., 2025. *Tidsskrift.dk*. Available:

<https://tidsskrift.dk/nationaloekonomisktidsskrift/article/download/58249/79798?inline=1>

[2025, 2-4-2025].

Kursusudgift - grund eller videreuddannelse - virksomhedsophør - afskrivning (2007) Skat.

larsen, J. D., 2024. *Lex.dk*. Available: <https://lex.dk/retskilder>

[2025, 19-02-2025].

LSR af 07.10.2024 Journalnr. 23-0109883 (2024) Karnov.

LSR af 22/12-08. Journalnr. 06-03530 (2008) Karnov.

Ordnet, 2025. *Ordnet.dk*. Available: <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=erhverve&tab=for>
[2025, 4-4-2025].

Ordnet, 2025. *Ordnet.dk*. Available: <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=Sikre&tab=for>
[2025, 6-4-2025].

Ordnet, 2025. *Ordnet.dk*. Available: <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=vedligeholde>
[2025, 9-4-2025].

Ramskov, B., 2009. *Karnov*. Available: <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000423104>
[2025, 12-4-2025].

Rath, D., 2024. *Karnov.dk*. Available:
<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000970564?dq=forskning%20og%20udvikling#SR20240272>
[2025, 29-4-2025].

Rath, D., 2024. *Karnovgroup.dk*. Available:
https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000938852?dq=hvad%20er%20skattekreditter#SR20240069_20240219104941_1
[2025, 24-4-2025].

R., F., 1953. *Retsinformation*. Available: <https://www.retsinformation.dk/eli/ta/1953/169>
[2025].

Sørensen, O. B., 2022. *Bdo.dk*. Available:
<https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2022/fou-omkostninger-vaer-forsigtig-med-at-soege-om-skatte kredit>
[2025, 18-4-2025].

Skat, 2012. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1976728>
[2024, 5-4-2025].

Skat, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083495>
[2025, 9-4-2025].

SKAT, 2025. *skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1976880>
[2025, 3-4-2025].

SKAT, 2025. *skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083471>
[2025, 8-4-2025].

SKAT, 2025. *skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083471>
[2025, 4-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1900388>
[2025, 4-3-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available at: [SKM2009.271.HR](#)
[2025, 7-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1966666>
[2025, 7-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083476&chk=219882>
[2025, 9-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083469&chk=219882>
[2025, 6-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083474>
[2025, 12-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083457>
[2025, 16-4-2025].

SKAT, 2025. *Skat.dk*. Available: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083520>
[2025, 26-4-2025].

Skatteministeriet; Departementets kommentar af 28. oktober 2008, j.nr. 2007-78-0799 (2008) Karnov.

Udbetaling af skatte kredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks –

Driftsomkostninger (2023) SKM2023.164.LSR.

Udbetaling af skattecredit (2020) SKM2020.230.LSR.

Ventzel, R. L., 2020. *Karnovgroup.dk*. Available:
<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000857886>
[2025, 26-4-2025].

Wanscher, H. M., 2022. *Dst.dk*. Available:
<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/bagtal/2022/2022-03-08-fakta-om-okonomien-i-dk-og-andre-lande-under-covid-19>
[2025, 18-4-2025].