

Udfordringer ved LL § 8 B

Camilla Vincentz Lindholm Refer – Studie nummer: 20203128

Natasja Holst Holbæk Thomsen – Studie nummer: 20242740



Afgangsprojekt

HDR (Viborg) Regnskab og Økonomistyring

12. maj 2026

Aalborg Universitet

Vejleder: Jonas Grud Henriksen

Indholdsfortegnelse

Abstract	5
1.0 Indledning	6
2.0 Problemstilling.....	7
2.1 Problemformulering.....	7
2.2 Afgrænsning	8
3.0 Metode	9
3.1 Metodisk tilgang til analysen af afgørelser	9
3.2 Retskilder.....	10
3.3 Kildekritik.....	11
4.0 Forkortelser	12
5.0 Fradrag efter LL § 8 B.....	13
5.1 Fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed	13
5.2 Definition af forsøgs- og forskningsvirksomhed	14
5.3 De tre skattemæssige kriterier.....	15
5.3.1 Dokumentation.....	16
5.5 Erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssige henseende	17
5.6 Statsskatteloven § 4 og § 6.....	18
5.6.1 Statsskatteloven § 4. Skattepligtig indkomst	18
5.6.2 Statsskatteloven § 6. Fradrag for driftsomkostninger	18
5.7 Delkonklusion	19
6.0 Gennemgang af afgørelser	20
6.1 SKM2023.164.LSR - Udvikling af protein snacks	20
6.1.1 Resumé	20
6.1.2 Retligt udgangspunkt	21
6.1.3 Fortolkningsgrundlaget for LL § 8 B.....	22
6.1.4 Selskabets udviklingsprojekt	22
6.1.5 Nyhedsvurderingen	23
6.1.6 Patenterbarhed og ekstern faglig dokumentation.....	23
6.1.7 Produkt- og procesudvikling.....	24
6.1.8 Dokumentation.....	24

6.1.9 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B	25
6.2 SKM2022.341.BR/ SKM2023.382.ØLR - Udvikling af slimstof.....	25
6.2.1 Resumé	25
6.2.2 Retligt udgangspunkt	26
6.2.3 Selskabets udviklingsprojekt	26
6.2.4 Erhvervsmæssig virksomhed som afgørende kriterium	27
6.2.5 Rentabilitetsvurderingen	28
6.2.6 Dokumentation.....	28
6.2.7 Anken til Østre Landsret og dens betydning	29
6.2.8 Samlet vurdering og retlig betydning	30
6.2.9 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B	30
6.3 SKM2025.270.LSR - Udvikling af strikkekoncept.....	31
6.3.1 Resumé	31
6.3.2 Retligt udgangspunkt	31
6.3.3 Virksomhedens udviklingsprojekt	32
6.3.4 Faktiske forhold	33
6.3.5 Afgrænsningen af udviklingsbegrebet efter LL § 8 B.....	33
6.3.6 Skattestyrelsens vurdering.....	34
6.3.7 Landsskatterettens vurdering	34
6.3.8 Bevisbyrdens karakter og dokumentationskravet	35
6.3.9 Samlet vurdering	36
6.3.10 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B	37
6.4 SKM2021.579.BR - Udvikling af nyt silkestof.....	37
6.4.1 Resumé	37
6.4.2 Retligt udgangspunkt	38
6.4.3 Selskabets udviklingsprojekt	38
6.4.4 Rettigheder, patentering og tredjepartssamarbejde	39
6.4.5 Bevisbyrdens placering og funktion.....	40
6.4.6 Dokumentationskravet.....	41
6.4.7 Samlet vurdering	41
6.4.8 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B	42

6.5 Samlet komparativ analyse	42
7.0 Diskussion.....	45
7.1 Dokumentationskrav	45
7.1.1 Dokumentationskravets udvikling i praksis.....	46
7.1.2 Gennemgang af SKM2023.448.ØLR - Med fokus på dokumentation.....	46
7.1.3 Ændring af praksis	48
7.2 Patenter	48
7.3 Branchespecifikke forskelle	49
7.4 Erhvervsmæssig tilknytning	50
7.5 Delkonklusion	50
8.0 Hensigten med LL § 8 B.....	50
9.0 Konklusion.....	52
Litteraturliste	54

Abstract

Research and Development (R&D) plays a significant role in strengthening the competitiveness and long-term sustainability of Danish businesses. As global markets evolve rapidly, firms increasingly rely on innovation to differentiate their products, streamline production processes and respond to changing consumer demands. In Denmark, R&D acts as a key driver of productivity growth by fostering technological advancement and enabling companies to move up the value chain. To support these developments, Danish tax legislation has provided various incentives over time. Since 1973, Danish tax legislation has allowed firms to deduct costs related to R&D based on LL§ 8 B of the Tax Assessment Act.

This project is intended to highlight which requirements of R&D costs the Danish companies must follow and which of these that can challenge them in their subsequent tax treatment of development costs. The examination is done through legislative preparatory works that will be compared with four case laws, on which an analysis will be conducted to determine whether these legislative preparatory works are attainable and which requirements the Danish companies have difficulty meeting.

The topic is highly relevant, as the tax rules aim to promote innovation, yet companies often face uncertainty in determining whether their development activities qualify as R&D under the law. Such uncertainty can have financial consequences, potentially influencing strategic investment decisions.

The thesis concludes that several requirements must be met for a taxpayer to apply the rules in LL§ 8 B of the Tax Assessment Act. The expenses must be directly enraptured to R&D activities as defined in the preparatory work. Furthermore, the activity must either constitute a commercial business or be carried out with the intention of generating profit. The costs must also have a clear connection to business activity, and the R&D project must contribute to establishing or expanding the income base. The burden of proof rests with the taxpayer, who must be able to document that the expenses meet the conditions for deductibility under LL§ 8 B. The examined case laws indicates that companies often face difficulties in demonstrating the necessary documentation and in proving that their development work falls within the statutory definition of R&D. As a result, the thesis highlights a need for clearer guidance or more predictable administrative practice to ensure that the tax incentive can function as intended.

1.0 Indledning

Flere virksomheder lægger i dag større vægt på investeringer i forskning og udvikling (F&U). Det fremgår i nedstående tabel, at afholdte udgifter til F&U har været stigende de sidste 10 år. Den største stigning ligger i det private erhverv, men der ses stadig en stigning ved den offentlige sektor. Denne tendens forventes stadig stigende i de fremtidige år, hvilket gør F&U omkostninger til et relevant emne.

Samlede udgifter anvendt til egen forskning og udvikling (FoU)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024*
	— mio. kr. i løbende priser —									
FoU-udgifter	62 210	65 191	64 281	66 834	66 945	68 538	73 341	79 722	85 659	94 024
Private erhverv	39 487	42 418	40 757	42 187	41 571	42 494	44 602	49 286	53 417	59 213
Den offentlige sektor	22 723	22 772	23 524	24 646	25 374	26 045	28 740	30 436	32 243	34 810

Figur 1 - Danmarks Statistik - <https://www.statistikbanken.dk/cfabnp>

Den hastige teknologiske udvikling medfører øget konkurrence på markedet for innovation og produktudvikling. Som følge heraf spiller udviklingsomkostninger en stadig større rolle i virksomheders værdiskabelse.

For moderne virksomheder er investeringer i udviklingsaktiviteter ikke blot et strategisk valg, men en nødvendighed for at sikre fortsat vækst, differentiering og langsigtet konkurrenceevne. Derfor har Skattestyrelsen siden 1973 tilladt virksomheder at fradrage omkostninger til udvikling. Disse skattemæssige fradrag- og kreditregler for udviklingsomkostninger kan øge virksomhedernes likviditet og dermed skabe incitament til yderligere investering i udviklingsaktiviteter.

For at øge mulighederne yderligere for udviklingsarbejde for virksomhederne blev der i 2018 indført forhøjet fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, der gradvist forøges, som vist i nedenstående tabel.

År	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Fradragssats	101,50%	101,50%	103,00%	105,00%	105,00%	108,00%	108,00%	108,00%	114,00%	116,00%	120,00%
Superfradrag			27%	25%	25%						
Samlet fradrag	101,50%	101,50%	130,00%	130,00%	130,00%	108,00%	108,00%	108,00%	114,00%	116,00%	120,00%

Figur 2 – Oversigt over fradragssats

Udover det forhøjede fradrag blev der fra 2020 til og med 2022 indført et midlertidigt superfradrag, der medførte, at virksomhederne kunne få fradrag for i alt 130% af deres

omkostninger til udviklingsarbejde – dog med et loft på 845 mio. kr. i indkomståret 2020 og 910 mio. kr. i indkomstårene 2021 og 2022. Dvs., at udgifter over loftet kunne fradrages med 103% for indkomståret 2020 og 105% for indkomstårene 2021 og 2022.

Dette superfradrag blev indført som et midlertidigt superfradrag og havde til hensigt at afhjælpe de økonomiske konsekvenser, som Covid-19 påførte det danske erhvervsliv.

For indkomståret 2026 og fremefter gælder et samlet loft, så der højst kan foretages merfradrag på 1.088,8 mio. kr. (Skat.dk, 2026)

2.0 Problemstilling

Udvikling og innovation udgør centrale drivkræfter for Danmarks økonomiske vækst og internationale konkurrenceevne. For at understøtte virksomhedernes incitament til at investere i F&U aktiviteter blev der i 1973 indført mulighed for at virksomheder kan opnå skattemæssigt fradrag for omkostninger til F&U gennem LL § 8 B. Ordningen har til formål at reducere de økonomiske barrierer, der er forbundet med risikoen ved udviklingsprojekter og dermed fremme teknologisk fremskridt i erhvervslivet.

I praksis opstår der en problematik, da flere virksomheder ikke får anerkendt deres udgifter som fradragsberettigede, selvom intentionen bag bestemmelse er at støtte disse typer investeringer.

Problemstillingen er, at da lovgivningen formelt set sigter mod at fremme innovation, kan den praktiske anvendelse af reglerne resultere i, at virksomheder afskæres fra de skattemæssige fordele. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt gældende praksis henset til den oprindelige lovgivningsmæssige intention korrekt understøtter de danske virksomheders innovationsaktiviteter på en hensigtsmæssig måde, samt hvor eventuelle konflikter ses.

2.1 Problemformulering

Formålet med denne opgave er at undersøge hvordan reglerne i LL § 8 B anvendes i praksis og hvilke forhold, der medfører, at virksomheder får afslag på fradrag for udgifter til udvikling. Selvom bestemmelsen har til hensigt at fremme innovation og styrke danske virksomheders konkurrenceevne, viser praksis, at en betydelig andel af virksomheder ikke opnår det tilsigtede fradrag. På denne baggrund opstilles følgende problemformulering:

Hvilke af kravene i LL § 8 B, udfordrer virksomheder henset til den skattemæssige praksis for anerkendelse af fradrag for udviklingsudgifter?

2.2 Afgrænsning

Opgaven forholder sig udelukkende til LL § 8 B, da denne bestemmelse specifikt regulerer fradragsret for udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Bestemmelsen i LL § 8 X behandles derfor ikke, da den falder uden for rammerne af de forhold, der er relevante for problemstillingen.

I opgaven foretages der ikke en vurdering af genoptagelsesmulighederne efter LL § 8 X. Bestemmelsen vedrører særlige regler om genoptagelse, som ikke er en del af det materielle grundlag, der analyseres. Spørgsmål om eventuel genoptagelse efter LL § 8 X falder derfor uden for opgaven og behandles ikke.

Endvidere tages der ikke stilling til kostbasen i analysen af afgørelsen, idet vurderingen af kostbasen ikke indgår i den skattemæssige bedømmelse efter LL § 8 B. Fokus i analysen af afgørelserne er således alene rettet mod anvendelsen og fortolkningen af § 8 B.

Yderligere vil der afgrænses fra den skattemæssige mulighed for at afskrive udviklingsomkostninger over flere år jf. statsskatteloven- og afskrivningslovens regler. Selvom udviklingsudgifter som udgangspunkt kan afskrives med lige store beløb over fem år, indgår denne behandlingsmetode ikke i analysen. Fokus er alene rettet mod den del af reglerne i LL § 8 B, der vedrører adgangen til omgående fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Derudover afgrænses der for en analyse af udviklingsprojekter inden for software eller IT-baserede løsninger. Softwareudvikling giver ofte anledning til særskilte fortolkningsspørgsmål i relation til LL § 8 B, herunder vurderingen af teknisk nyhedsværdi, dokumentationskrav og sondringen mellem funktionelle tilpasninger og egentlig udviklingsaktivitet. Da disse problemstillinger adskiller sig væsentligt fra de udviklingsprojekter, der behandles i opgaven, indgår softwareudvikling ikke i analysen. Opgavens fokus er alene rettet mod udviklingsomkostninger uden for softwareområdet og de skattemæssige udfordringer, der knytter sig hertil. De to afgørelser vedrørende software

anvendes alene for at sætte fokus på dokumentationskravet, og hvilken betydning afgørelserne har haft i den senere anvendelse.

3.0 Metode

I nedenstående afsnit vil den anvendte metode beskrives, herunder den metodiske tilgang til analysen af fire afgørelser og en beskrivelse af anvendte retskilder.

Der vil blive udarbejdet en kvalitativ analyse af fire afgørelser, her vil der anvendes en komparativ metode hvor de fire afgørelser sammenholdes for at analysere på hvilke udfordringer virksomhederne oplever vedrørende LL § 8 B.

I dette projekt indgår analyser af både domstolsafgørelser og administrative afgørelser som en del af metodegrundlaget. Formålet er at afdække, hvordan LL § 8 B udfordrer virksomheder henset til den skattemæssige praksis for anerkendelse af fradrag for udviklingsudgifter.

3.1 Metodisk tilgang til analysen af afgørelser

I projektet anvendes en metode, hvor formålet er at identificere de afgørende forhold, der fører til enten anerkendelse eller afslag for fradrag efter LL § 8 B. Afgørelserne analyseres derfor ud fra følgende fremgangsmåde:

1. Identifikation af relevante fortolkningsbidrag

Hver afgørelse gennemgås for at afdække hvilke kriterier, instansen lægger vægt på i vurderingen af, om et udviklingsprojekt udgør forsøgs- og forskningsvirksomhed og dermed kan opnå fradrag. Dette omfatter vurderingen af nyhed, teknisk eller videnskabelig usikkerhed og systematisk og målrettet udviklingsarbejde, herunder særlig fokus på dokumentation.

2. Sammenligning på tværs af instanser

Der sammenholdes, hvordan de forskellige instanser anvender lovens forarbejder, administrativ praksis, regler om bevisbyrde og eventuelle supplerende kriterier. Dette giver mulighed for at afdække forskelle i praksis. Landsskatteretten har for eksempel ofte en bredere tilgang sammenlignet med Skattestyrelsens mere restriktive fortolkning.

3. Vurdering af retskildemæssig vægt

Metoden indebærer, at afgørelsernes konklusioner tillægges forskellig betydning afhængigt af deres placering i retskildehierarkiet. Hvor Højesteretspraksis har retningsgivende karakter, udgør Landsskatterettens afgørelser administrativ og fortolkningspraksis. By- og Landsretterne placeres mellem disse og kan indikere retning for fremtidig højesteretspraksis, særligt hvor et spørgsmål endnu ikke er afklaret.

Domme og afgørelser anvendes konkret, til at vurdere de faktiske udviklingsprojekter i sagen og til at belyse, hvor virksomheden har svært ved at få anerkendt fradrag i LL § 8 B, samt hvilke krav der stilles til dokumentation. Dette gør det muligt at identificere de afgørende forhold, der fører til enten anerkendelse eller afslag på fradrag efter LL § 8 B.

3.2 Retskilder

Analysen bygger på forskellige retskilder, hvorfor det er vigtigt med en forståelse for det retskildemæssige hierarki. Retssystemet er bygget op med tre domstole (instanser), herunder Højesteret, Landsretten og Byretten. Dette system gør, at man har mulighed for at anke en sag, hvis man ikke er tilfreds med udfaldet. Derudover er der Landsskatteretten, der har væsentlig betydning for dette projekt, da det er den øverste administrative klageinstans på skatteområdet.

- **Højesteret** udgør øverste retsinstans. Dette er derfor den endelige dom og kan ikke appelleres yderligere. Højesteretsdomme tillægges derfor særlig vægt og er med til at fastsætte retspraksis. (dokument24, 2026)
- **Landsretten** som består af to retter, herunder Vestre- og Østre Landsret er den næst øverste domstol. Landsretten behandler typisk sager, som er anket fra Byretten. (Legal Desk, 2023)
- **Byretten** er bestående af 24 retter. Det er som udgangspunkt typisk her alle retssager begynder. Byretten kan dog henvise til Landsretten, hvis der er tale om en retssag der er af principiel betydning, herunder det at retssagen vil have betydning for flere end dem, sagen vedrører. Det kunne være særlig samfundsmæssig interesse, eller en sag, som kan få betydning for andre sager i fremtiden. (Legal Desk, 2023)

Afgørelser fra Byretten og Landsretten giver indblik i, hvordan loven anvendes uden for de helt principielle sager, og fungerer dermed som et vigtigt supplement til Højesterets praksis.

- **Landsskatteretten** fungerer som øverste administrative klageinstans på skatteområdet og spiller en væsentlig rolle i relation til LL § 8 B. I praksis er det ofte Landsskatteretten, der først foretager en dybdegående vurdering af, om et udviklingsprojekt opfylder kriterierne for at være omfattet af forsøgs- og forskningsbegrebet. Sager herfra bliver forberedt af Skatteankestyrelsen, som kommer med forslag til, hvordan en sag kan afgøres. Afgørelserne baseres på lovgivning, forarbejder, praksis samt Skattestyrelsens egne fortolkningsbidrag, herunder Den Juridiske Vejledning. (Skatteankestyrelsen, 2026)

Da projektet omhandler en analyse af LL § 8 B og grænserne for fradragsret er det afgørende at forstå, hvordan reglerne anvendes i praksis. Denne metode kræver ikke kun en teoretisk gennemgang af lovtekst og forarbejder, men også en gennemgang af retspraksis og administrativ praksis, da det i disse afgørelser konkretiseres, hvad der anses for nyhed, udvikling, usikkerhed og teknisk viden på skatteområdet.

Ved at inddrage afgørelser fra flere niveauer i retssystemet etableres et metodisk grundlag, der gør det muligt at foretage en kvalificeret analyse af de relevante udviklingsprojekter og den skattemæssige behandling heraf.

3.3 Kildekritik

I opgaven anvendes både juridiske, regnskabsmæssige og faglige kilder, som varierer i autoritet og fortolkning. Derfor er det nødvendigt med en systematisk kildekritisk vurdering for at sikre opgavens faglige validitet.

De primære kilder udgøres af lovgivning, herunder LL § 8 B og SL. Disse kilder vurderes som troværdige, idet de udgør de juridisk bindende retsregler, der danner grundlaget for den skattemæssige analyse. Hertil kommer Den Juridiske Vejledning, som afspejler Skattestyrelsens fortolkning og administrative praksis. Den Juridiske Vejledning anvendes derfor som en central fortolkningskilde og er et udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis. Den Juridiske Vejledning er som udgangspunkt bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere.

Der er dog en undtagelse, hvis indholdet ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis. (skat.dk, 2026)

Dette medfører, at borgere og virksomheder som udgangspunkt kan finde indholdet i Den Juridiske Vejledning pålideligt og troværdigt, idet Skatteforvaltningens medarbejdere skal behandle sager i overensstemmelse med vejledningens anvisninger.

Domstolsafgørelser og afgørelser fra Landsskatteretten udgør de kilder med mest autoritet og troværdighed i opgaven. Domstolspraksis tillægges særlig vægt, da den fastlægger gældende ret, mens Landsskatterettens afgørelser har høj administrativ autoritet og er særligt relevante i relation til udviklingsprojekter. Det er dog væsentligt at være opmærksom på, at enkelte afgørelser er baseret på konkrete bevisvurderinger, og at konklusionerne derfor ikke nødvendigvis kan generaliseres til alle udviklingsprojekter. (skat.dk, 2026)

Som supplement anvendes faglige artikler og publikationer fra anerkendte revisionsvirksomheder. Disse kilder bidrager med teoretiske perspektiver og praktiske fortolkninger, men kan indeholde subjektive vurderinger præget af forfatterens fortolkning af gældende regler.

Desuden anvendes data i form af SKM-afgørelser, Den Juridiske Vejledning, ligningsloven og artikler. Disse kilder vurderes som troværdige grundet deres officielle karakter.

4.0 Forkortelser

Der vil blive anvendt følgende forkortelser i opgaven,

Love og regler

- LL – Ligningsloven
- SL – Statsskatteloven
- F&U – Forsknings og udviklingsomkostninger

Afgørelser og myndigheder

- SKM – Skatteministeriets afgørelser offentliggjort i SKM-databasen
- LSR – Landsskatteretten
- BR – Byretten
- ØLR – Østre Landsret

5.0 Fradrag efter LL § 8 B

5.1 Fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

I dette afsnit redegøres for indholdet og formålet med LL § 8 B samt de krav og betingelser, der skal være opfyldt for at opnå fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Gennemgangen omfatter både bestemmelsens historiske baggrund, dens anvendelsesområde og de centrale kriterier, der anvendes i den skattemæssige vurdering af udviklingsprojekter.

LL § 8 B blev introduceret i 1973. Forslaget til lov om ændring af LL lyder således: ”*forslaget går ud på, at udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed samt såkaldte tilslutningsafgifter skal kunne gøres til genstand for fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst*”. (Grünbaum, 1973) Det ses at LL § 8 B, blev vedtaget for at give virksomheder, der ikke havde forskning som deres primære aktivitet, mulighed for at fradrage udgifter forbundet med forsøgs- og forskningsarbejde. Før bestemmelsen trådte i kraft, var fradragsretten begrænset til almindelige driftsomkostninger, der havde til formål at sikre, erhverve eller vedligeholde virksomhedens indkomstgrundlag. Formålet med indførelsen af LL § 8 B var blandt andet, at understøtte og øge omfanget af forsøgs- og forskningsaktivitet ved at udvide adgangen til fradrag for sådanne udgifter. Efter ændringen fik selskaber og andre skattepligtige, der afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed uden at have dette som deres primære erhverv, mulighed for at opnå fradrag.

Det fremgår i Den Juridiske Vejledning vedrørende forarbejderne til bestemmelsen, at fradragsretten efter LL § 8 B omhandler det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herunder skal det forstås som, at virksomheden kan få fradrag for de omkostninger, der har været i forbindelse med udviklingsarbejdet, som er videnskabelig eller teknisk viden, som hjælper med at udvikle nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. (skat.dk, 2026)

Det er dog væsentligt at pointere, at vejledningen ikke er bindende for domstolene, og at den udtrykker Skatteforvaltningens fortolkning af gældende ret. Dermed afspejler vejledningen ikke nødvendigvis den faktisk gældende praksis, men mere myndighedens egen opfattelse heraf. En sag, der indbringes for Landsskatteretten eller domstolene kan derfor føre til en anden retlig vurdering end den, Den Juridiske Vejledningen lægger til grund. (skat.dk, 2026)

5.2 Definition af forsøgs- og forskningsvirksomhed

Der forekommer særregler i LL, hvor skatteyder kan opnå fradrag for udgifter, som ikke medfører fradrag af SL § 6, stk. 1, litra a. Det gælder LL § 8 B, den giver adgang til fradrag for udgifter som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv.

Hvis man ser på ordet "forskning", har det en almindelig sproglig forståelse, der betyder, *"systematisk, videnskabelig undersøgelse af noget med det formål at erhverve ny viden eller løse et konkret problem"*. (Info.Skat.dk, 2021)

Ordet "grundforskning" betyder i almindelig sprogforståelse *"forskningsvirksomhed af original karakter med henblik på at erhverve ny viden og indsigt uden primært sigte på bestemte praktiske mål eller anvendelser"*. (Info.Skat.dk, 2021)

Hvis man ser på ordet "forsøg" i forhold til F&U, har ordet en betydning efter almindelig sproglig forståelse, der lyder *"forsøg der har til formål at finde ud af hvad der vil ske under bestemte forhold typisk for at be- eller afkræfte en videnskabelig antagelse"* (Info.Skat.dk, 2021)

Det vil sige, at efter en almindelig sproglig forståelse er begrebet F&U et forholdsvis afgrænset begreb. Dette skyldes, at virksomhedens undersøgelser skal have en bestemt karakter for at være omfattet af begrebet. Ud fra definitionen af F&U ses det, at det ikke er alt produktudvikling, der vil falde ind under bestemmelsen. Udgifter, der afholdes som led i virksomhedens almindelige løbende produktudvikling, anses som udgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde virksomhedens indkomst. Disse driftsomkostninger falder ind i gruppen for fradragsberettigede omkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Udviklingsaktiviteter af rent kosmetisk karakter falder ligeledes uden for den almindelige sproglige forståelse af begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed, når udviklingen alene vedrører produktets ydre fremtræden og ikke tilfører produktet nye egenskaber. (Info.Skat.dk, 2021)

I praksis er det altid virksomheden selv, altså skatteyder, der skal sandsynliggøre at betingelserne for at opfylde LL § 8 B er opfyldt. Det betyder, at det er virksomheden selv, der skal komme med alt dokumentationen. Hvis virksomheden ikke kan fremlægge denne, gives der ingen fradrag for omkostningerne i forbindelse med udviklingsarbejdet. Hvis virksomheden ikke har omsætning i det relevante år, eller projektet finansieres af tilskud, skal dokumentationen være ekstra stærk. Dette skyldes, at udviklingsaktivitet i sådanne tilfælde kun

kan bevises gennem tekniske dokumenter og projektmateriale og ikke gennem driftsmæssige resultater.

5.3 De tre skattemæssige kriterier

For at en udgift kan fradrages som forsøgs- eller forskningsudgift efter LL § 8 B, skal følgende tre betingelser være opfyldt:

1. Nyhedselement

Det første krav, som skal være opfyldt i LL § 8 B, er nyhedselementet. Det betyder, at virksomhederne skal anvende videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. (Skat.dk, 2026)

2. Projektet skal være systematisk og målrettet udviklings- eller forskningsarbejde og have et element af kreativitet

Det andet krav, der skal være opfyldt lyder på, at projektet skal være baseret på et systematisk og metodisk udviklings- eller forskningsarbejde. Arbejdet skal følge en faglig erhvervmæssig metode eller plan, der klart viser, at der er tale om udvikling eller forskning. Det indebærer, at projektet skal indeholde elementer af ny viden, nye produkter, nye processer eller væsentlige forbedringer af eksisterende løsninger. Det er ikke tilstrækkeligt, at virksomheden foretager almindelige driftsmæssige tilpasninger, da projektet skal være båret af et innovativt eller teknologisk udviklingsorienteret indhold, det skal altså være kreativt.

Derudover skal der være tale om et selvstændigt afgrænset projekt. Det betyder, at aktiviteten skal være et selvstændigt og klart afgrænset projekt, som adskiller sig tydeligt fra virksomhedens almindelige drift. Det betyder ligeledes, at projektet skal have et konkret og veldefineret formål, være organiseret separat fra de daglige driftsopgaver og have både en begyndelse og en afslutning. Afgrænsningen skal sikre, at der er tale om en målrettet udviklings- eller forskningsindsats og ikke blot løbende forbedringer eller vedligeholdelsesaktiviteter. (Skat.dk, 2026)

3. Der skal være et usikkerheds-element

Et centralt kriterium for, at en aktivitet kan kvalificeres som forsøgs- og forskningsvirksomhed i skattemæssig henseende er tilstedeværelsen af et reelt teknisk eller videnskabeligt usikkerhedselement. Usikkerhedselementet indebærer, at det ikke

vides om eller hvornår, der kan opnås et resultat. Der skal således foreligge en usikkerhed, som ikke afdækkes med eksisterende viden om området. Hvis resultatet på forhånd er forudsigeligt, vil aktiviteten som udgangspunkt falde uden for anvendelsesområdet for LL § 8 B. Der forekommer forskellige former for usikkerhed i et projekt.

- Om det tekniske mål er opnåeligt. Kan virksomheden færdiggøre projektet?
- Omkostninger til projektet. Hvilke omkostninger knytter sig til projektet, og hvilke omkostninger falder inden for almindelige driftsomkostninger?
- Hvad er tidshorisont for projektet? Er det muligt at færdiggøre det?

Det afgørende er, at usikkerheden har en kvalificeret karakter, og at projektet har til formål at reducere denne usikkerhed gennem systematisk afprøvning, test, forsøg eller analyser. (Skat.dk, 2026)

5.3.1 Dokumentation

Nå man ser på ovenstående nævnte tre kriterier, er der specielt en ting, der går igen, dokumentation. Dette er ikke et specifikt krav, men for at kunne opfylde de tre kriterier skal virksomheden kunne dokumentere, at de opfylder dem. LL § 8 B kræver, at der er samtidsnær og objektiv dokumentation for, at der i det relevante indkomstår er udført reel forsøgs- og forskningsvirksomhed. Dette indebærer, at virksomheden skal kunne fremvise dokumenter, der er udarbejdet i takt med projektets udvikling. Det betyder, at virksomheden i praksis skal føre:

- Projektbeskrivelser udarbejdet ved projektstart
- Løbende notater om forløbet
- Dokumentation for udviklingsmetoder, testresultater og fejlrettelser
- Samtidsnær registrering af ressourcer, tid og omkostninger

Dette er i fuld overensstemmelse med Den Juridiske Vejledning C.C.2.2.2.20, der understreger, at F&U-udgifter kun kan fradrages, når der foreligger løbende dokumentation, der viser projektets fremdrift og udviklingsmæssige karakter.

Hvis virksomhederne ikke opfylder de tre ovenstående krav og mangler dokumentation, opnår de ikke skattemæssigt fradrag for deres forsikrings- og udviklingsaktiviteter. (skat.dk, 2026)

5.5 Erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssige henseende

Når der er tale om en personlig virksomhed, opleves der udfordringer med hvorvidt instanser anser virksomheden som en erhvervsmæssig virksomhed.

En virksomhed anses for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende, når den udøves for skatteyderens egen regning og risiko og har et erhvervsmæssigt formål. Med dette menes, at skatteyderen selv bærer den økonomiske risiko for virksomhedens resultater, og dermed også den risiko, der forekommer for tab. (skat.dk, 2026) Jf. Den Juridiske Vejledning skal virksomheden have karakter af en varig aktivitet, og aktiviteten må ikke være enkeltstående eller tilfældig. (Skat.dk, 2026) Virksomheden skal også være egnet til at give økonomisk overskud, enten med det samme eller på længere sigt. Det er ikke et krav, at der er overskud i det første indkomstår, men der skal kunne fremgå en mulighed for fremtidig rentabilitet, dette vurderes ud fra virksomhedens struktur, markedsforhold og virksomhedens forretningsmæssige tilrettelæggelse.

Når det skal vurderes, om en virksomhed er erhvervsmæssig i skattemæssige henseende, vurderes det, om virksomheden drives på professionel vis. Der vurderes på, om der foreligger forretningsplaner, budgetter, regnskabsføring, markedsføringsaktiviteter og om der forekommer en form for systematik i driften. Det er vigtigt, at aktiviteten er adskilt fra private interesser og må ikke have karakter af hobbyvirksomhed. Hvis aktiviteten indimellem tjener personlige formål, vil virksomheden som udgangspunkt ikke blive anset for erhvervsmæssig. (Skat.dk, 2026)

Overstående grundlæggende kriterier har en vigtig betydning ved vurderingen af, om udgifter kan anses for afholdt i tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed efter LL § 8 B.

LL § 8 B forudsætter, at udgifterne vedrører reel forsøgs- og forskningsvirksomhed, som er erhvervsmæssigt begrundet. (Grünbaum, 1973) Det er derfor en forudsætning, at udviklingsomkostningerne som virksomheder ønsker at fradrage enten knytter sig til en eksisterende erhvervsvirksomhed eller til en virksomhed, som skatteyderen har konkrete planer om at etablere. Hvis en virksomhed ikke har omsætning, er det ikke ens betydning med, at virksomheden ikke ses som en erhvervsmæssig virksomhed i relation til LL § 8 B.

Samlet set betyder det, at en erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende kan opnå adgangen til fradrag efter LL § 8 B. Dette afgøres ved en vurdering, hvor der lægges afgørende vægt på aktivitetens formål, risiko, og dokumenterede sammenhæng med fremtidig eller eksisterende erhvervsvirksomhed. (Skat.dk, 2026)

5.6 Statsskatteloven § 4 og § 6

5.6.1 Statsskatteloven § 4. Skattepligtig indkomst

SL § 4 fastlægger den grundlæggende hovedregel for, hvad der anses som skattepligtig indkomst i Danmark. Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt alle indtægter, uanset karakter, kilde eller fremtrædelsesform, medmindre der findes særregler om skattefritagelse. Det betyder, at både løbende og engangsindtægter, såsom løn, virksomhedsoverskud, lejeindtægter, gaver, renter, udbytter og også indtægter ved hobbyvirksomhed, skal medregnes ved opgørelsen af indkomsten. (skat.dk, 2026)

5.6.2 Statsskatteloven § 6. Fradrag for driftsomkostninger

SL § 6 regulerer hvilke udgifter, der kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst. Efter SL § 6, stk. 1, litra a, gives der fradrag for *“de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten”*. (skat.dk, 2026)

De fradragsberettigede driftsomkostninger efter SL § 6, skal afgrænses over for udgifter, som ikke vedrører den løbende drift i virksomheden. Dette er eksempelvis udgifter, der har til formål at udvide eller etablere et nyt indkomstgrundlag. (Skat.dk, 2026)

For at en udgift kan fradrages efter S

L § 6, skal følgende betingelser være opfyldt:

- Udgiften skal være afholdt som led i en erhvervmæssig virksomhed. Det betyder, at virksomhedens aktivitet skal give udsigt til økonomisk overskud for virksomheden.
- Der skal være en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem udgiften og indkomsterhvervelsen, hvilket betyder, at udgiften skal have et aktuelt driftsmæssigt formål.

- Udgiften må ikke være en privatudgift, etableringsudgift eller en udvidelsesudgift, da sådanne udgifter falder uden for fradragsretten efter SL § 6.
- Udgiften må ikke kunne omdannes til et aktiv. (skat.dk, 2026)

5.7 Delkonklusion

LL § 8 B udgør en særregel i dansk skatteret, der udvider fradragsretten ud over SL almindelige driftsomkostningsbegreb i SL § 6, stk. 1, litra a. Bestemmelsen blev indført for at fremme erhvervmæssig F&U aktivitet og giver virksomheder adgang til fradrag for udviklingsudgifter, selv om disse ikke har karakter af løbende driftsomkostninger og selv om forskning ikke udgør virksomhedens primære aktivitet.

For at opnå fradrag efter LL § 8 B skal udgifterne vedrøre reel F&U-virksomhed i tilknytning til en erhvervmæssig virksomhed. Dette forudsætter, at projektet opfylder de tre skattemæssige kriterier herunder det, at der skal foreligge et nyhedselement, arbejdet skal være systematisk og målrettet samt udvise et kvalificeret teknisk eller videnskabeligt usikkerhedselement. Almindelig produktudvikling og kosmetiske ændringer falder dermed som udgangspunkt uden for bestemmelsens anvendelsesområde og skal i stedet vurderes efter SL regler.

Dokumentation spiller en afgørende rolle i den skattemæssige vurdering. Selvom LL § 8 B ikke opstiller et dokumentationskrav, er samtidsnær og objektiv dokumentation i praksis en forudsætning for, at skatteyder kan løfte bevisbyrden. Manglende projektbeskrivelser, løbende notater og tids- og omkostningsregistrering vil som udgangspunkt medføre, at fradrag nægtes.

Endvidere er det en grundlæggende betingelse, at F&U aktiviteten er erhvervmæssigt begrundet. Særlig for personligt drevne virksomheder foretages der en konkret vurdering af, om virksomheden har karakter af erhvervmæssig aktivitet og ikke hobbyvirksomhed. Her lægges der vægt på virksomhedens formål, risiko og udsigt til fremtidig indtjening. Manglende omsætning udelukker ikke i sig selv fradrag, men øger kravene til dokumentation for den erhvervmæssige sammenhæng.

Samlet viser gennemgangen, at LL § 8 B giver en udvidet fradragsret, hvor adgangen afhænger af en konkret og dokumentationsbaseret vurdering. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med SL §§ 4 og 6 og fungerer som et supplement, der muliggør fradrag for udviklingsudgifter, som ellers ikke ville være fradragsberettigede efter de almindelige regler.

6.0 Gennemgang af afgørelser

De fire analyserede afgørelser er udvalgt med henblik på at belyse anvendelsen af LL § 8 B i praksis, i situationer hvor udviklingsarbejde ligger på grænsen mellem egentlig forsøgs- og forskningsvirksomhed og almindelig erhvervmæssig drift. Fælles for afgørelserne er, at de vedrører udviklingsprojekter, der har kreativt og innovativt indhold, herunder udvikling af nye materialer, fødevarer og produktionskoncepter, som ikke umiddelbart falder ind under klassisk teknologisk forskning.

Afgørelserne er valgt, fordi de illustrerer nogle af de udfordringer, der opstår, når udviklingsarbejde ikke udføres med entydige tekniske gennembrud, men gennem praktiske, kreative eller procesmæssige innovationer. Her kan grænsen mellem udviklingsudgifter og almindelige driftsomkostninger være vanskelige at fastlægge, og dokumentationen af udgifternes udviklingsmæssige karakter er ofte mere kompleks end i traditionelle forsknings- og udviklingsprojekter.

Analysen fokuserer derfor ikke kun på, om projekterne materielt set kan kvalificeres som udviklingsarbejde efter LL § 8 B, men også på, hvordan skattemyndigheder og domstole vurderer dokumentation og bevisførelse i disse grænsetilfælde. Ved den samlede analyse af afgørelserne belyses der, hvordan kreativt udviklingsarbejde ofte møder skærpede beviskrav, og hvordan fradragsretten i praksis i vidt omfang afgøres på dokumentationsniveau frem for på projektets innovationsmæssige karakter.

Formålet med analysen er ikke at gennemgå afgørelserne kronologisk, men at identificere hvad instanserne lægger til grundlag for nægtelse af fradrag i hver sag. Herved belyses, hvordan fradragsretten i sidste ende ofte afgøres på bevis- og dokumentationsniveau frem for på projektets innovationsmæssige karakter.

6.1 SKM2023.164.LSR - Udvikling af protein snacks

6.1.1 Resumé

Sagen vedrører, hvor grænsen går mellem almindelig produktudvikling inden for fødevarerbranchen og forsknings- og udviklingsarbejde omfattet af LL § 8 B. Det centrale spørgsmål er, om et projekt, der resulterer i ernæringsmæssigt forbedrede protein snacks, kan

anses for at have frembragt et nyt eller væsentligt forbedret produkt i skattemæssig forstand, eller om der alene er tale om en variant inden for en allerede kendt produktkategori.

Analysen fokuserer på Landsskatterettens anvendelse af udviklingsbegrebet, nyhedskriteriet og dokumentationskravet i LL § 8 B samt på betydningen af, at der forelå både potentiel patenterbarhed og omfattende ekstern faglig dokumentation fra eksperter. Sagen bruges til at illustrere, hvordan bestemmelsen i praksis afgrænses snævert, særligt i brancher, hvor innovation ofte fremtræder sig gennem sammensætning, kvalitet og proces, frem for gennem ny teknologiske viden. (info.skat.dk, SKM2023.164.LSR, 2023)

6.1.2 Retligt udgangspunkt

Efter LL § 8 B gives der adgang til fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, herunder udviklingsarbejde. Bestemmelsen har karakter af en lempelsesregel og udvider den almindelige adgang til fradrag for driftsomkostninger efter SL § 6 ved at tillade straks fradrag for udviklingsudgifter.

For at bestemmelsen finder anvendelse, forudsættes det, at der foreligger et udviklingsprojekt, som indebærer udvikling af ny viden eller væsentlig forbedring af eksisterende produkter eller processer. Udviklingsbegrebet fungerer som et retligt standardbegreb, hvis indhold nærmere fastlægges på baggrund af praksis.

Det er ikke enhver form for forbedring eller innovation, der er omfattet, men alene udvikling med et teknisk eller videnskabeligt indhold, som rækker ud over almindelig erhvervmæssig produktudvikling.

Vurderingen af, om et projekt opfylder nyhedskravet, sker som udgangspunkt relativt strengt og med reference til det eksisterende niveau i branchen på udviklingstidspunktet. Da der kun foreligger en begrænset mængde offentliggjort praksis, er bestemmelsens indhold fortsat i høj grad baseret på dens forarbejder og efterfølgende lovbemærkninger, som fastlægger rammerne for, hvilke typer projekter og omkostninger der kan henføres til LL § 8 B.

En gennemgang af offentlig praksis indikerer, at Landsskatteretten ofte anlægger en bredere fortolkning af LL § 8 B, stk. 1, end Skattestyrelsen, og at dette i et betydeligt antal tilfælde har medført, at klagerne får fuldt eller delvist medhold.

Bevisbyrden for, at disse betingelser er opfyldt, påhviler skatteyderen.

Udviklingsbegrebet må derfor anses som et retligt standardbegreb, hvis indhold udfyldes gennem praksis og ikke gennem en bred innovations vurdering.

6.1.3 Fortolkningsgrundlaget for LL § 8 B

Da der ikke foreligger fast offentlig praksis om anvendelsen af LL § 8 B på fødevareudvikling, aktualiserer sagen spørgsmålet om, hvilke kriterier der kan tillægges vægt ved vurderingen af, om et projekt er omfattet af bestemmelsen. I sådanne tilfælde må vurderingen tage udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd og forarbejder, herunder kravet om, at der skal foreligge et nyt eller væsentligt forbedret produkt eller en tilsvarende proces.

I sagen fremhæver Skattestyrelsen blandt andet forhold såsom virksomhedens struktur og karakteren af innovationen. Disse kriterier fremgår ikke eksplicit af LL § 8 B's ordlyd eller forarbejder, hvilket rejser spørgsmålet om, i hvilket omfang sådanne forhold kan indgå som led i nyheds- og udviklingsvurderingen.

Landsskatteretten baserede ikke afgørelsen på formelle kriterier, såsom virksomhedens registrering eller branchekode, men fortog i stedet en materiel vurdering af, om det udviklede produkt adskiller sig væsentligt fra eksisterende snacks på markedet. Retten lægger dermed afgørende vægt på selve udviklingsresultatet frem for projektets struktur eller procesmæssige karakter.

Afgørelsen viser herved, at selvom der mangler praksis på området, fastholder Landsskatteretten en snæver anvendelse af LL § 8 B, hvor nyhedskravet vurderes ud fra produktets teknisk faglige karakter og særlige markedsforhold mere end projektets kompleksitet, usikkerhed eller erhvervmæssige karakter.

6.1.4 Selskabets udviklingsprojekt

Det omhandlede projekt bestod i udviklingen af protein snacks med et særligt højt indhold af protein og fibre samt en sundhedsprofil, som efter selskabets opfattelse adskilte sig klart fra eksisterende produkter på markedet. Udviklingsarbejdet involverede anvendelse af både animalske og plantebaserede proteiner, utraditionelle råvarer samt omfattende testforløb med mange mislykkede forsøg, hvilket ifølge selskabet dokumenterede både teknisk kompleksitet og betydelig usikkerhed.

Landsskatteretten sætter ikke spørgsmålstegn ved, at udviklingsprocessen har været omfattende og ressourcekrævende. Det afgørende for retten er ikke udviklingsforløbets sværhedsgrad, men om det endelige resultat kan kvalificeres som nyt eller væsentligt forbedret i forhold til produkter, der allerede fandtes på markedet.

Retten placerer protein snacksene i en kendt produktkategori og vurderer dem som en variant frem for et egentligt udviklingsresultat i skattemæssig forstand.

Afgørelsen illustrerer dermed, at produktudvikling ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at opfylde betingelserne i LL § 8 B. Selv hvor udviklingsprocessen er teknisk krævende og forbundet med høj risiko, kræves det, at resultatet adskiller sig kvalitativt og væsentligt fra eksisterende løsninger.

6.1.5 Nyhedsvurderingen

Et centralt element i sagen er, hvordan nyhedskravet fortolkes. Selskabet gjorde gældende, at snacksenes ernæringsprofil, herunder indhold af protein, fibre, vitaminer og stabile blodsukkereffekter, udgjorde en væsentlig forbedring i forhold til eksisterende produkter. Denne argumentation understøttedes af eksperterklæringer og testresultater.

Landsskatteretten anerkender ikke denne form for forbedring som tilstrækkelig til at opfylde nyhedskravet. Retten lægger i stedet vægt på, at forbedringer i sammensætning og næringsindhold som udgangspunkt anses for yderligere variationer inden for kendt teknik. Nyhedsvurderingen bliver dermed meget teknisk snæver, hvor forbedringer i kvalitet og sundhedsværdi ikke ligestilles med teknologisk udvikling.

Sagen viser således, at nyhed i LL § 8 B sammenhæng ikke forstås bredt som enhver væsentlig forbedring, men som forbedringer, der ændrer produktets eller processens tekniske karakter i forhold til kendt teknik. Afgørelsen viser herved, at Landsskatteretten reelt opstiller et krav om teknisk nyhed, hvor forbedringer i kvalitet, ernæring og sammensætning ikke i sig selv er tilstrækkelige til at opfylde nyhedskravet i LL § 8 B.

6.1.6 Patenterbarhed og ekstern faglig dokumentation

Et særligt aspekt af sagen er, at Patent- og Varemærkestyrelsen havde vurderet, at både produktet og fremstillingsprocessen potentielt kunne patenteres. Parallelt hermed havde

selskabet indhentet udtalelser fra faglige eksperter, herunder forskere, som vurderede produktet som nyskabende.

Landsskatteretten tillægger disse forhold begrænset vægt. Afgørelsen viser dermed, at patentrettens nyhedsbegreb og den skattemæssige vurdering efter LL § 8 B er funktionelt adskilte. At noget er patenterbart, indebærer ikke nødvendigvis, at det skattemæssigt kvalificeres som udviklingsarbejde. Tilsvarende er ekstern faglig anerkendelse ikke i sig selv tilstrækkelig, hvis retten ikke finder, at der foreligger dokumentation for nyhed i forhold til markedets eksisterende produkter.

Dette understreger, at dokumentationskravet efter LL § 8 B ikke blot er kvantitativt, men kvalitativ. Dokumentationen skal specifikt påvise, hvordan og hvorfor resultatet adskiller sig væsentligt fra kendte løsninger.

6.1.7 Produkt- og procesudvikling

Selskabet gjorde gældende, at selv hvis produktet ikke ansås som nyt, burde udviklingen af fremstillingsprocessen kunne kvalificeres som et selvstændigt udviklingsprojekt. Landsskatteretten afviser denne opdeling og vurderer produkt- og procesudviklingen samlet.

Retten lægger vægt på, at procesudviklingen er knyttet til udviklingen af det konkrete produkt, og at der ikke er dokumenteret et selvstændigt procesmæssigt fremskridt, som kan adskilles fra produktudviklingen. Dermed illustrer afgørelsen, at retten anlægger en helhedsvurdering, hvor udviklingsindsatsen bedømmes ud fra det samlede resultat.

Dette har væsentlige konsekvenser for anvendelsen af LL § 8 B, idet selv teknisk krævende procesudvikling kan falde uden for bestemmelsen, hvis det samlede projekt ikke fører til et nyt eller væsentligt forbedret resultat.

6.1.8 Dokumentation

Afgørelsen illustrer tydeligt den skærpede bevisbyrde, der påhviler skatteyderen. Det er ikke tilstrækkeligt at dokumentere et omfattende og komplekst udviklingsforløb. Det afgørende er, om dokumentationen overbevisende godtgør, at der er opnået et udviklingsresultat, som opfylder bestemmelsens krav.

Landsskatterettens tilgang viser, at dokumentationskravet fungerer som et materielt afgrænsningskriterium. Kan nyhed og væsentlig forbedring ikke dokumenteres klar, nægtes fradrag uanset udviklingsforløbets karakter. Dette stiller særligt høje krav til virksomheder i brancher, hvor udvikling sjældent resulterer i åbenlyse teknologiske gennembrud.

6.1.9 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B

Sagen om udvikling af protein snacks viser, at LL § 8 B fortolkes snævert i praksis, og at grænsen mellem produktinnovation og forsknings- og udviklingsarbejde trækkes relativt restriktivt. Selv hvor et projekt er forbundet med høj teknisk kompleksitet, usikkerhed og omfattende testforløb, er dette ikke tilstrækkeligt, hvis det endelige produkt skattemæssigt vurderes som en variant inden for en kendt produktkategori.

Afgørelsen illustrer samtidig, at hverken potentiel patenterbarhed, ekstern faglig anerkendelse eller dokumenteret procesmæssig kompleksitet i sig selv kan erstatte kravet om dokumenteret teknisk nyhed. Det samlede billede peger på, at LL § 8 B i praksis primært finder anvendelse ved udviklingsprojekter, hvor nyheden manifesterer sig tydeligt i teknologi eller proces, mens udviklingsarbejde baseret på forbedret sammensætning og kvalitet som udgangspunkt falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde.

Afgørelsen bidrager dermed til at fastlægge en praksis, hvorefter LL § 8 B som udgangspunkt forudsætter dokumenteret teknologisk eller procesmæssig nyhed, mens udviklingsarbejde, der primært vedrører forbedret sammensætning og kvalitet, falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde.

6.2 SKM2022.341.BR/ SKM2023.382.ØLR - Udvikling af slimstof

6.2.1 Resumé

Sagen vedrører fortolkningen og anvendelsen af LL § 8 B, som giver adgang til skattemæssigt fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, herunder udviklingsarbejde. Det centrale spørgsmål er, i hvilket omfang et udviklingsprojekt, der teknisk og fagligt er velbegrunder og nyskabende, men som ikke fører til økonomisk udnyttelse, kan anses for omfattet af bestemmelsen.

Analysen fokuserer på, hvordan kravet om erhvervmæssig virksomhed skal forstås i relation til forsknings- og udviklingsaktiviteter, og om manglende omsætning og efterfølgende

manglende indtjening kan føre til, at ellers reelle udviklingsudgifter falder uden for fradragsretten. Hertil kommer spørgsmålet om dokumentationskravets betydning, herunder i hvilken udstrækning manglende dokumentation kan have afgørende betydning for fradragsnægtelse. (Info.skat-dk, 2022)

Analysen har til formål at undersøge forholdet mellem bestemmelsens ordlyd og formål på den ene side og rettens konkrete, praksisbaserede kriterieanvendelse på den anden side.

6.2.2 Retligt udgangspunkt

Efter LL § 8 B gives der fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, herunder udviklingsprojekter. Af bestemmelsens ordlyd følger ikke et krav om faktisk omsætning eller økonomisk succes, men derimod, at udgifterne skal være erhvervmæssigt begrundede og knyttet til skatteyderens virksomhed.

Af forarbejderne af 17 maj 1973 fremgår, at bestemmelsen har til formål at fremme erhvervslivets investeringer i forskning og udvikling. Det anerkendes, at sådanne aktiviteter ofte strækker sig over længere perioder og er forbundet med betydelig usikkerhed, herunder risiko for, at projektet ikke fører til indtægter. Forarbejderne giver således støtte for en forståelse af LL § 8 B som en lempelsesregel, der netop skal mindske den skattemæssige risiko ved udviklingsaktiviteter. (Info.skat-dk, 2022)

Samtidig fremgår det, at fradragsretten forudsætter, at der er tale om et særskilt, systematisk tilrettelagt udviklingsprojekt, og at aktiviteten skal have tilknytning til erhvervmæssig virksomhed. Bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at kun reelle forsknings- og udviklingsaktiviteter får anvendelse af fradraget, og at udgifter til drift, vedligeholdelse, rutineprægede tilpasninger eller generel forretningsudvikling ikke omfattes.

6.2.3 Selskabets udviklingsprojekt

Det omhandlede udviklingsprojekt havde det formål at udvikle en ny metode til udvinding af slimstof, også kaldet (hydrokolloider), fra et bestemt plantefrø med henblik på industriel anvendelse. Projektet tog udgangspunkt i et teknisk problem, som ikke kunne løses ved kendte

metoder, og udviklingsarbejdet førte til udviklingen af en ny proces, der efterfølgende blev patenteret.

Projektets karakter taler klart for, at der var tale om egentligt udviklingsarbejde i LL § 8 B's forstand. Der var ikke kun tale om rutinemæssige forbedringer eller almindelig produktudvikling, men om frembringelse af ny teknisk viden, hvilket også understøttes af patentet og samarbejdet med forskere og andre fagfolk samt med deltagelse af udenlandske universiteter og virksomheder. Retten anfægter ikke, at der forelå et teknisk nyhedselement, og nyhedskriteriet vurderes værende opfyldt.

Sagen viser derfor tydeligt, at opfyldelse af nyhedskriteriet ikke i sig selv er tilstrækkeligt til fradrag efter LL § 8 B, idet vurderingen også afhænger af, om udviklingsarbejdet er forbundet med erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig forstand. (Info.skat-dk, 2022)

6.2.4 Erhvervmæssig virksomhed som afgørende kriterium

Det centrale element i rettens begrundelse er, hvorvidt udviklingsarbejdet kan anses for udført som led i en erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig forstand. Retten lægger afgørende vægt på, at virksomheden i indkomståret 2011 ikke havde nogen omsætning, og at den eneste indtægt bestod af offentlig innovationsstøtte. Denne støtte anses som skattepligtig efter SL § 4, men tillægges ikke betydning ved vurderingen af erhvervmæssighed. Derudover tillægges det betydning, at projektet heller ikke i de efterfølgende år, på trods af en patenteret metode, færdigudviklede prototypeprodukter og dokumenteret industriel interesse, førte til salg, licensindtægter eller anden økonomisk udnyttelse, idet det ikke lykkedes at indgå aftaler med virksomheder, som ville påtage sig den kommercielle udnyttelse af teknologien. Virksomheden ophørte uden at have opnået markedsbaseret indkomst.

Hermed opstiller retten et krav om faktisk eller i hvert fald nært forestående erhvervmæssig aktivitet. Dette krav fremgår ikke direkte af LL § 8 B's ordlyd eller forarbejder, men udledes af rettens samlede vurdering. Retten foretager derved en snæver fortolkning af erhvervmæssighedsbegrebet, hvor fraværet af omsætning får afgørende betydning.

6.2.5 Rentabilitetsvurderingen

Retten lægger endvidere vægt på, at projektet aldrig blev økonomisk rentabelt, og at der ikke forelå udsigt til en rimelig fortjeneste i forhold til den investerede arbejdsindsats og kapital. Ved at tillægge projektets manglende faktiske rentabilitet afgørende betydning, foretager retten i realiteten en ex post-vurdering, idet den tager udgangspunkt i projektets endelige udfald i stedet for den forventning, der forelå på tidspunktet for udgiftsafholdelsen. Dette kan problematisere i forhold til § 8 B's funktion, idet bestemmelsen netop forudsætter, at også projekter med betydelig usikkerhed kan være fradragsberettigede.

Dette rejser et centralt spørgsmål, idet forsknings- og udviklingsprojekter er karakteriseret ved usikkerhed. Hvis fradragsretten efter LL § 8 B i praksis er betinget af faktisk økonomisk succes, risikerer bestemmelsen at miste sin funktion som incitament til risikofyldt innovation. Sagen illustrer således, at mislykkede, men seriøse udviklingsprojekter i praksis kan falde uden for bestemmelsens anvendelsesområde. Dette kan betyde mindre incitament til risikofyldt innovation.

6.2.6 Dokumentation

Et selvstændigt bærende element i afgørelsen er manglen på tilstrækkelig samtidsnær dokumentation. En væsentlig del af udviklingsudgifterne bestod af skatteyderens egen arbejdsindsats, som først blev indregnet i regnskaberne flere år efter det relevante indkomstår. Derudover var der kun begrænset dokumentation i form af fakturaer, som klart kunne henføres til 2011.

Retten anlægger dermed en streng bevisbedømmelse, hvor senere udarbejdede timeregistreringer og regnskabskorrektioner anses som rekonstruktive og derfor tillægges vægt. Bevisbyrden for fradragsretten anses ikke for løftet, selvom der forelå omfattende materiale i form af projektansøgninger, patentdokumentation og samarbejdsaftaler. Det forhold, at projektet havde opnået offentlig innovationsstøtte og patent ikke tillægges afgørende betydning understreger, at den skattemæssige vurdering foretages uafhængigt af innovationsretlige vurderinger.

Dette viser, at dokumentationskravet i praksis spiller en afgørende rolle ved anvendelsen af LL § 8 B, og at manglende rettidig dokumentation i sig selv kan føre til fradragsnægtelse uanset projektets indhold.

6.2.7 Anken til Østre Landsret og dens betydning

Skatteyder ankede byrettens dom til Østre Landsret, idet vedkommende var uenig i nægtelsen af fradrag efter LL § 8 B, jf. Af landsrettens afgørelse fremgår det, at retten tiltræder byrettens fremstilling af de faktiske forhold uden at supplere denne med yderligere oplysninger. Parterne gentog i det væsentlige deres retlige argumentation fra byretssagen, og der blev ikke fremlagt nyt bevismateriale for landsretten. (Info.skat.dk, SKM2023.382.ØLR, 2023).

Landsrettens prøvelse af sagen tog således udgangspunkt i det samme faktiske og bevismæssige grundlag som byrettens, herunder at virksomheden i 2011 ikke havde nogen omsætning, at den eneste indtægt bestod af offentlig innovationsstøtte, og at der ikke forelå tilbagebetalingspligt for det modtagne tilskud. På dette grundlag fandt landsretten ikke anledning til at foretage en fornyet bevisbedømmelse eller til at anlægge en anden retlig vurdering end byretten, og stadfæstede derfor dommen.

Den faktor, at landsretten uden nærmere bemærkninger tiltræder byrettens resultat, viser, at afgørelsen ikke består af særlige bevismæssige skøn, men på en overordnet retlig vurdering af betingelserne for fradrag efter LL § 8 B. Anken ændrer således ikke sagens vurdering, idet udfaldet må anses for bestemt af de grundlæggende kriterier om erhvervmæssighed, rentabilitet og dokumentation, som byretten har lagt til grund.

Landsrettens stadfæstelse medfører endvidere, at byrettens fortolkning og anvendelse af LL § 8 B bekræftes som udtryk for gældende ret. Afgørelsen bidrager dermed ikke med nye retlige synspunkter, men fastlægger en restriktiv praksis, hvorefter fradragsretten forudsætter en klar skattemæssig tilknytning til erhvervmæssig aktivitet med udsigt til indtjening. Ankesagen får herved betydning ved at styrke dommens praksisværdi og tydeliggøre, at teknisk nyskabende udviklingsarbejde ikke i sig selv er tilstrækkelig til fradrag efter LL § 8 B.

Landsrettens stadfæstelse bidrager til at skabe forudsigelighed i den skattemæssige praksis vedrørende LL § 8 B, idet det tydeliggøres, hvilke krav der stilles til erhvervmæssighed og dokumentation. Samtidig kan denne praksis begrænse anvendelsesområdet for bestemmelsen i forhold til risikofyldte udviklingsprojekter.

Ankesagen illustrer samtidig, at den skærpede dokumentationsbyrde i praksis er vanskelig at opfylde, når den ikke er løftet samtidig med udgiftsafholdelsen. Fraværet af nyt bevismateriale

understreger, at efterfølgende rekonstruktioner sjældent kan ændre den skattemæssige vurdering.

Det bemærkes, at landsretten i lighed med byretten ikke sætter spørgsmålstegn ved projektets faglige indhold eller dets tekniske nyhedsværdi. Afvisningen af fradrag består således udelukkende på en skattemæssig vurdering af erhvervsmæssighed og dokumentation.

6.2.8 Samlet vurdering og retlig betydning

Samlet set viser sagen, at fradrag efter LL § 8 B kræver mere end faglig innovation og teknisk nyhed. Retten anerkender, at der er udført egentlig udviklingsarbejde, men nægter fradrag, fordi projektet ikke vurderes værende en erhvervsmæssig virksomhed med udsigt til indtjening, og fordi dokumentationen for udgifterne ikke opfylder kravet om samtidsnærhed og klarhed.

Afgørelsen giver indtryk af en restriktiv praksis, hvor LL § 8 B i højere grad beskytter udviklingsprojekter med tydelig erhvervsmæssig fremdrift end forskning og udvikling. Sagen illustrer dermed, at bestemmelsens praktiske anvendelsesområde kan være betydeligt mere snævre end det, der følger af bestemmelsens formål.

6.2.9 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B

Sagen understreger, at det ikke er tilstrækkeligt for fradragsret efter LL § 8 B, at et projekt er teknisk nyskabende og fagligt velbegrunder. Selvom der i denne sag blev udført egentlig udviklingsarbejde med et dokumenteret nyhedselement, kræver bestemmelsen også, at udviklingsarbejde kan indpasses i en skattemæssigt erhvervsmæssig ramme. Det er således afgørende, at projektet kan anses for udført som led i en erhvervsmæssig aktivitet med realistisk udsigt til indtjening.

Retten lægger i denne forbindelse vægt på, at virksomheden hverken i det relevante indkomstår eller i de efterfølgende år opnåede omsætning eller anden økonomisk udnyttelse af projektet, og at der derfor ikke forelå udsigt til en rimelig fortjeneste i forhold til den investerede arbejdsindsats og kapital. Retten lægger mere vægt på projektets faktiske udfald end den afgørende betydning ved bedømmelsen af erhvervsmæssighed og rentabilitet.

Hertil kommer, at fradragsretten efter LL § 8 B er betinget af, at udgifterne er dokumenteret på en rettidig og tilstrækkelig klar måde. I sagen fandt retten ikke, at denne bevisbyrde var løftet, idet en væsentlig del af udgifterne bestod af egen arbejdsindsats, som først blev opgjort efterfølgende, og hvor der manglede samtidsnær dokumentation. Dokumentationskravet fik dermed selvstændig betydning for fradragsnægtelsen.

Samlet set viser sagen, at anvendelsen af LL § 8 B i praksis forudsætter en tæt sammenhæng mellem udviklingsarbejdets tekniske karakter, dets erhvervsmæssighed og en streng opfyldelse af dokumentationskravene. Mangler ét af disse elementer, kan selv omfattende og seriøst udviklingsarbejde falde uden for bestemmelsens anvendelsesområde. Sagen illustrer dermed, at LL § 8 B fortolkes restriktivt, og at bestemmelsen tilgodeser udviklingsprojekter, som enten allerede har eller med rimelighed kan forventes at opnå økonomisk gennemslag.

6.3 SKM2025.270.LSR - Udvikling af strikkekoncept

6.3.1 Resumé

Sagen i SKM2025.270.LSR vedrører afgrænsningen af LL § 8 B i forhold til kreative og designbaserede erhverv. Det centrale spørgsmål er, om udvikling af et nyt strikkekoncept, der kombinerer bæredygtighed, nye designudtryk og en anderledes produktionsmodel, kan kvalificere som forsknings- og udviklingsarbejde i skattemæssig forstand, eller om aktiviteterne må anses som almindelig produktudvikling og driftsmæssig tilrettelæggelse.

Sagen rejser således et principielt fortolkningsspørgsmål vedrørende LL § 8 B, herunder hvor grænsen går mellem teknisk udvikling og kreativ innovation og hvilke krav, der stilles til dokumentation for, at der foreligger et udviklingsprojekt omfattet af bestemmelsen. Problemstillingen minder om slimstof-sagen, i det retten også her anerkender projektets seriøsitet og innovative karakter, men alligevel nægter fradrag som følge af en snæver skattemæssig kvalifikation. (info.skat.dk, SKM2025.270.LSR, 2025)

6.3.2 Retligt udgangspunkt

Efter LL § 8 B gives der fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, herunder udviklingsarbejde. Det er en grundlæggende forudsætning, at der er tale om et særskilt projekt,

som indebærer udvikling af ny viden eller væsentlige tekniske forbedringer af produkter eller processer.

Bestemmelsen omfatter ikke almindelig drift, løbende produktforbedringer, designarbejde eller forretningsudvikling. Dette følger både af forarbejderne og af fast administrativ praksis, hvorefter LL § 8 B fortolkes restriktivt. Skattemynderen har bevisbyrden for, at de konkrete aktiviteter kan kvalificeres som udviklingsarbejde i skattemæssig forstand, og denne bevisbyrde er skærpet, når projektet ligger tæt på almindelig driftsaktivitet.

I kreative erhverv, såsom mode- og designbranchen, bliver afgrænsning særligt central, idet innovation ofte udtrykker sig gennem æstetik, materialevalg og forretningsmodeller mere end gennem teknologiske gennembrud.

6.3.3 Virksomhedens udviklingsprojekt

H1 ApS' udviklingsprojekt havde til formål at skabe en alternativ måde at producere strikket tøj på, hvor bæredygtighed, minimal spildproduktion og lokal produktion i Danmark var centrale elementer. Projektet omfattede udvikling af nye strikdesign, herunder transparente strikprodukter samt anvendelse af restgarn og ordrebaseret produktion frem for masseproduktion.

Projektet byggede teknisk på anvendelsen af professionelle G1-strikkemaskiner kombineret med standardsoftwaren M1-Plus. Internt i virksomheden blev dette opfattet som et teknisk krævende og risikofyldt udviklingsarbejde, idet programmeringen af maskinerne krævede oplæring og specialviden. Selskabet anså derfor projektet som et udviklingsprojekt, der både indeholdt tekniske og procesmæssige nyheder.

Landsskatteretten foretog en væsentlig afgrænsning af projektets karakter. Retten adskilte klart den forretnings- og designmæssige ambition fra det, der i skattemæssig forstand kan anses som teknisk udvikling. Det afgørende blev ikke, om projektet fremstod nyskabende i branchen, men om det indebar udvikling af ny eller væsentligt forbedret teknologi. Skattemynderen mente, at deres udviklingsarbejdet var både nyt, teknisk krævende, men også risikofyldt og at branchen anerkendte nyhedsværdien for udviklingsprojektet gennem omtale i tøjmagasiner. (info.skat.dk, SKM2025.270.LSR, 2025)

6.3.4 Faktiske forhold

Flere faktiske forhold tillægges særlig betydning i rettens vurdering. For det første konstateres det, at produktionen skete på fuldt færdigudviklede strikkemaskiner, som ikke var ændret eller videreudviklet af selskabet. For det andet anvendtes standardsoftwaren M1-Plus, som er almindeligt udbredt i branchen. For det tredje bestod nyhedselementet primært i design, farvesammensætninger, materialevalg og en bæredygtig produktionsmodel.

Disse forhold blev samlet set lagt til grund som indikation for, at aktiviteterne ikke havde karakter af teknisk udvikling. Retten lagde således større vægt på den anvendte teknologi end på projektets overordnede formål og værdigrundlag. Denne tilgang afspejler en teknisk snæver forståelse af udviklingsbegrebet i LL § 8 B, hvor det afgørende er, om der sker ændringer i den underliggende teknologi, ikke i den måde teknologien anvendes på.

6.3.5 Afgrænsningen af udviklingsbegrebet efter LL § 8 B

Sagen giver anledning til at belyse omfanget af udviklingsbegrebet i LL § 8 B. Selvom H1 ApS' projekt fremstod nyskabende og indebar anvendelse af avanceret teknologi, illustrerer afgørelsen, at Landsskatteretten anlægger en snæver og teknisk betinget forståelse af, hvad der kan anses for udviklingsarbejde i skattemæssig forstand.

Retten sondrer mellem udvikling af teknologi og ny anvendelse af eksisterende teknologi. Det forhold, at selskabet anvendte færdigudviklede strikkemaskiner og standardsoftware på en ny og kreativ måde, blev ikke anset som udvikling efter LL § 8 B, idet der ikke var dokumenteret ændringer i den underliggende teknologi. Udviklingsbegrebet omfatter dermed ikke ny brug, kombination eller organisering af eksisterende tekniske løsninger, men forudsætter, at der sker en teknisk nyskabelse på proces- eller produktniveau. Hermed kvalificerer Landsskatteretten udviklingsbegrebet som et teknisk standardbegreb, hvis indhold fastlægges restriktivt på baggrund af praksis mere end en bred innovationsforståelse.

Denne fortolkning indebærer, at innovation, som primært udtrykker sig gennem design, materialevalg eller produktionsmodel, falder uden for § 8 B, selv om den er teknisk krævende og indebærer betydelig erhvervsmæssig risiko.

6.3.6 Skattestyrelsens vurdering

Skattestyrelsen vurderede, at de afholdte udviklingsomkostninger ikke kunne anses som forsknings- eller udviklingsudgifter efter LL § 8 B. Styrelsen lagde vægt på, at projektets hovedindhold bestod i designudvikling, produktionsplanlægning, bæredygtighedstiltag og organisering af produktion i Danmark.

Efter Skattestyrelsens opfattelse dokumenterede selskabet ikke, at der var udviklet nye tekniske løsninger eller processer. Anvendelsen af avanceret udstyr og specialiseret software blev anset som almindelig brug af standardværktøj og ikke som teknologisk udvikling.

Nyhedselementerne i projektet blev mere kvalificeret som kreative og forretningsmæssige end tekniske.

Skattestyrelsens vurdering illustrer dermed, at bæredygtighed og innovation i erhvervmæssig forstand ikke automatisk medfører, at et projekt også er udviklingsarbejde i skattemæssig forstand.

6.3.7 Landsskatterettens vurdering

Landsskatteretten tiltrådte Skattestyrelsens vurdering og lagde afgørende vægt på karakteren af de udførte aktiviteter. Retten anerkendte, at udgiftstyperne (løn, materiale og afskrivninger) principielt kunne være omfattet af LL § 8 B, men understregede, at det afgørende er aktiviteternes indhold.

Retten fandt, at selskabets aktiviteter overvejende bestod i kreativt designarbejde, valg af materialer og opbygning af en bæredygtig forretningsmodel. Disse aktiviteter blev anset som almindelig drift efter SL § 6. Det forhold, at arbejdet krævede oplæring og særlige kompetencer, blev ikke tillagt afgørende betydning, idet dette anses som en naturlig del af anvendelsen af avancerede standardværktøjer.

Særligt bemærkelsesværdigt er rettens afvisning af, at produktionen af transparente strikprodukter udgjorde en teknisk nyhed. Retten fandt, at der ikke var dokumenteret en ny eller væsentligt forbedret teknisk proces, men alene en designmæssig variation. Dermed blev nyhedskriteriet fortolket snævert og teknisk.

Retten tillagde heller ikke omtale i medierne, brancheanerkendelse eller deltagelse i et forskningsprojekt i 2024 betydning, dels fordi dette ikke dokumenterede teknisk udvikling, dels fordi det lå uden for det relevante indkomstår.

Skatteyder bemærkede også at deres koncept bidrog til grøn omstilling, som politisk er et område, der ønskes styrket gennem forskning og udvikling, og dette er der et stort politisk ønske om. Dette var retten ikke enige i og afviste, at dette ikke var en selvfølge for at selskabet kunne få fradrag for LL § 8 B, fordi det fortsat kræver, at aktiviteten udgør teknisk forskning eller udvikling.

6.3.8 Bevisbyrdens karakter og dokumentationskravet

Afgørelsen i SKM2025.270.LSR illustrer, at der ved anvendelsen i LL § 8 B påhviler skatteyderen en betydelig og skærpet bevisbyrde. Det er ikke tilstrækkeligt, at skatteyderen selv beskriver et projekt som teknisk nyt eller innovativt, ligesom brancheanerkendelse, omtale i medierne eller deltagelse i senere forskningsprojekter ikke i sig selv dokumenterer, at der foreligger teknisk udviklingsarbejde i skattemæssig forstand i det relevante indkomstår.

Landsskatteretten afviser i den forbindelse selskabets egne forklaringer om projektets tekniske karakter samt henvisninger til bæredygtighed og grøn omstilling som utilstrækkelig dokumentation. Retten efterspørger derimod et konkret og teknisk forbedret produkt. At selskabet har anvendt avanceret udstyr og modtaget oplæring i standardsoftware, ændrer ikke ved beviskravets karakter.

Sagen viser således, at dokumentationskravet efter LL § 8 B ikke har bevismæssig betydning, men fungerer som et selvstændigt afgrænsningskriterium. Manglende dokumentation for teknisk nyhed og udvikling medfører fradragsnægtelse, selv hvor projektet fremstår innovativt og risikofyldt i erhvervmæssig forstand. Dette stiller særlige høje krav til virksomheder i kreative erhverv, hvor udviklingsindsatsen ofte er svær at dokumentere i traditionelle tekniske termer. Dette indebærer, at dokumentationskravet i praksis ikke alene har bevismæssig betydning, men fungerer som et materielt afgrænsningskriterium for adgangen til fradrag efter LL § 8 B.

6.3.9 Samlet vurdering

SKM2025.270.LSR illustrer på tydelig vis, at LL § 8 B anvendes restriktivt, særligt i brancher hvor innovation primært sker gennem design, bæredygtighed og forretningskoncepter. Retten fastholder en teknisk betinget forståelse af udviklingsbegrebet, hvorefter der kræves dokumentation for udvikling af ny eller væsentligt forbedret teknologi.

Sagen viser dermed, at selv projekter, som fremstår nyskabende og risikofyldte i erhvervsmæssig forstand, kan falde uden for LL § 8 B, hvis nyhedsværdien ikke kan henføres til teknologi eller tekniske processer. Dette svarer tæt til slimstof-sagen, hvor fradrag ligeledes blev nægtet, ikke fordi projektet manglede faglig kvalitet, men fordi det ikke kunne kvalificeres skattemæssigt som udviklingsarbejde.

Set i forhold til formålet med LL § 8 B, kan afgørelsen give anledning til metodiske overvejelser. Bestemmelsen har til formål at fremme forskning og udvikling i erhvervslivet, herunder projekter, der er risikofyldte og ikke nødvendigvis fører til umiddelbar erhvervsmæssig succes.

Den foreliggende afgørelse illustrer, at bestemmelsen i praksis fortolkes restriktivt, idet der stilles høje krav til, at nyhedsværdien kan henføres til konkret teknisk eller videnskabelig udvikling. Innovation i form af bæredygtige produktionsmodeller, nye designudtryk og alternative forretningskoncepter synes således ikke værende omfattet, selvom sådanne projekter kan være både risikofyldte og samfundsmæssigt relevante.

Herved opstår der en vis spænding mellem LL § 8 B's formål og dens praktiske anvendelse, idet bestemmelsen i realiteten primært tilgodeser teknologisk udvikling i snæver forstand frem for innovation, bredt forstået.

Set i sammenhæng med slimstof-sagen, illustrer SKM2025.270.LSR et gennemgående mønster i praksis vedrørende LL § 8 B. I begge sager anerkender retten, at der er tale om seriøse og fagligt ambitiøse projekter, som indebærer betydelig arbejdsindsats og innovation i erhvervsmæssig forstand. Fradragsnægtelsen består ikke på projektets kvalitet eller formål, men på den skattemæssige kvalifikation af udviklingsarbejdets karakter.

I både slimstof-sagen og strikkekoncept-sagen lægger retten afgørende vægt på, om nyhedsværdien kan henføres til udvikling af nye eller væsentligt forbedret teknologi. Hvor nyheden i stedet knytter sig til anvendelsen af eksisterende tekniske løsninger, design,

materialevalg eller forretningsmodeller, falder projektet uden for LL § 8 B's anvendelsesområde.

Sammenstillingen af de to sager viser således, at LL § 8 B i praksis fortolkes snævert og teknisk, og at bestemmelsen ikke fungerer som en generel støtte til innovation, men alene omfatter udviklingsprojekter, hvor der er dokumenteret teknologisk nyhed i skattemæssig forstand.

6.3.10 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B

Samlet set fastslår SKM2025.270.LSR, at fradrag efter LL § 8 B forudsætter dokumenteret teknisk eller videnskabelig udvikling, som går ud over kreativt design og forretningsmæssig innovation. Selvom selskabets strikkekoncept var nyskabende, bæredygtigt og adskilte sig fra traditionelle produktionsformer, fandt Landsskatteretten, at aktiviteterne ikke udgjorde et særskilt udviklingsprojekt i skattemæssig forstand.

Afgørelsen bekræfter, at LL § 8 B ikke har til formål at begunstige innovation generelt, men alene teknisk og videnskabelig udvikling. Afgørelsen bidrager dermed til at fastlægge en praksis, hvorefter LL § 8 B i overvejende grad finder anvendelse på udviklingsprojekter, hvor nyheden udtrykker sig i den underliggende teknologi, mens innovation baseret på design, proces og forretningsmodel som udgangspunkt falder uden for bestemmelsen. Dermed må udgifter til design, bæredygtighedstiltag og produktionsomlægning som udgangspunkt behandles som almindelige driftsomkostninger efter SL § 6.

6.4 SKM2021.579.BR - Udvikling af nyt silkestof

6.4.1 Resumé

Sagen angår, om et selskabs udgifter på i alt 1.193.432 kr., kan anses for fradragsberettigede efter LL § 8 B som udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, eller om udgifterne i stedet må kvalificeres som almindelige driftsomkostninger omfattet af SL § 6. Det centrale spørgsmål er ikke, om der faktisk er udviklet et nyt silkemateriale, men om det er tilstrækkeligt dokumenteret, at de konkrete udgifter kan henføres til udviklingsarbejde i skattemæssig forstand.

Sagen rejser dermed en principiel problemstilling om forholdet mellem projektets karakter og bevisførelsen for udgifternes anvendelse samt om bevisbyrdens placering og styrke ved

anvendelsen af LL § 8 B. Analysen fokuserer på forskellen mellem Landsskatterettens og Byrettens tilgang og på, hvilken betydning dokumentationskravet får for fradragsretten.

6.4.2 Retligt udgangspunkt

LL § 8 B giver adgang til fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, herunder udviklingsarbejde, i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Bestemmelsen udgør en undtagelse til udgangspunktet i SL § 6 og har til formål at fremme erhvervsmæssig forskning og udvikling ved at give mulighed for straks fradrag.

Udviklingsbegrebet efter LL § 8 B må anses som et retligt standardbegreb, hvis indhold udfyldes gennem praksis. Det afgørende er, om der foreligger anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden med henblik på at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, produkter, processer eller systemer. Bestemmelsen forudsætter ikke, at der skabes grundforskning, men omfatter også anvendt forskning og udvikling med praktisk foremål.

Det er samtidig fast praksis, at LL § 8 B kan anvendes, selv om udgifterne også ville kunne fradrages som driftsomkostninger, idet der foreligger et frit valg mellem fradragshjemler, så længe betingelserne for LL § 8 B er opfyldt. Bevisbyrden for, at udgifterne falder ind under bestemmelsen, påhviler skatteyderen.

6.4.3 Selskabets udviklingsprojekt

Det er ubestridt, at der hos selskabets leverandør i Sydkorea, er udviklet et nyt silkestof med særlige egenskaber, herunder strækbarhed og vaskbarhed. Det er ligeledes ubestridt, at udviklingen af et sådant materiale i sig selv kan være omfattet af LL § 8 B. Sagens kerne er derfor ikke udviklingsprojektets karakter, men om selskabet har dokumenteret, at udgifterne er afholdt som led i dette udviklingsarbejde.

Landsskatteretten lægger i sin vurdering vægt på projektets indhold og finder, at selskabets arbejde med udviklingen af det nye silkestof, herunder samarbejdet med leverandøren, anvendelsen af teknisk viden og den betydelige usikkerhed, opfylder de materielle kriterier for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Retten tillægger det ikke afgørende betydning, at udviklingen er sket i samarbejde med en ekstern producent, eller at selskabet ikke har opnået patent på slutproduktet.

Dermed fastslår Landsskatteretten, at projektet i sig selv falder inden for anvendelsesområder for LL § 8 B.

Et centralt stridspunkt i sagen er afgrænsningen mellem almindelig design- og kollektionsudvikling på den ene side og forsøgs- og forskningsvirksomhed efter LL § 8 B på den anden. Skattestyrelsen kvalificerede de omhandlede udgifter som led i en almindelig designproces og dermed som driftsudgifter.

Retten accepterer skatteydernes forklaring om, at der sideløbende med udviklingsprojektet blev gennemført en egentlig designproces, hvis omkostninger blev fratrukket særskilt som almindelige driftsomkostninger. Dette understøtter, at udgifterne ikke alene kan henføres til løbende design, men vedrørte et selvstændigt udviklingsspor med fokus på materialets tekniske egenskaber.

Afgørelsen viser, at vurderingen efter LL § 8 B tager udgangspunkt i, hvad udgifterne konkret bruges til i projektet, frem for blot deres generelle tilknytning til udvikling. Sagen gør det også tydeligt, at der er forskel på reglerne for, hvornår bestemmelsen gælder, og hvilke beviser der kræves for at få fradrag, dette viser sig afgørende for sagens udfald. (Info.Skat.dk, 2021)

6.4.4 Rettigheder, patentering og tredjepartssamarbejde

Et centralt tema i sagen er, om manglende patentering og det forhold, at leverandøren også har haft økonomisk og teknisk involvering nægter fradragsret. Skattestyrelsen gjorde gældende, at selskabet ikke havde rettighederne til det udviklede stof, da selskabet ikke havde ansøgt om patent på det udviklede produkt, og pegede på, at rettighederne derfor kunne ligge hos leverandøren, og at udgifterne derfor ikke kunne henføres til selskabets eget udviklingsarbejde.

Landsskatteretten afviser denne argumentation og fastslår, at patentering ikke er en forudsætning for fradrag efter LL § 8 B. Bestemmelsen indeholder krav om, at skatteyderen skal eje rettighederne til udviklingsresultatet, og udviklingsarbejde kan ske i samarbejde med andre, uden at dette i sig selv fratager dem fradragsretten. Det afgørende er, om udgifterne er afholdt som led i skatteyderens erhvervsmæssige udviklingsarbejde og med henblik på at opnå økonomiske fordele.

Dette stemmer med formålet i LL § 8 B, da bestemmelsen ikke har til hensigt at beskytte rettighedshaveren i sig selv, men derimod at fremme erhvervsmæssigt udviklingsarbejde, dette gælder også i tilfælde, hvor beskyttelsen alene består i særlig viden.

Afgørelsen viser dermed, at LL § 8 B fortolkes med fokus på dens formål og det reelle indhold.

6.4.5 Bevisbyrdens placering og funktion

Den afgørende sondring mellem Landsskatterettens afgørelse og Byrettens dom, ligger i bevisvurderingen. Hvor Landsskatteretten accepterer, at udgifterne er omfattet af LL § 8 B, anlægger Byretten en betydeligt strengere vurdering af, om skatteyderen har løftet bevisbyrden for, at udgifterne faktisk er anvendt til udviklingsarbejdet.

Byretten fastslår, at det ikke er tilstrækkeligt at påvise, at der har været et udviklingsprojekt. Skatteyderen skal derudover dokumentere, at hver enkel udgift kan henføres direkte og konkret til udviklingsarbejdet og ikke kan være anvendt til almindelig drift, herunder produktion af nye kollektioner eller pasformtilpasninger.

I sager, hvor udviklingsarbejdet sker i samarbejde med en eksisterende leverandør, og hvor der i forvejen afholdes betydelige driftsudgifter, skærpes beviskravet yderligere. Byretten lægger vægt på, at udgifterne til leverandøren også kunne dække almindelig produktion eller design, og at mailkorrespondance, fakturaer og skatteydere forklaring derfor ikke i sig selv er tilstrækkelig dokumentation.

Sagen illustrerer, at der i LL § 8 B sager kan stilles særligt strenge krav til skatteyderens bevisbyrde, hvor udviklingsarbejdet er gennemført i samarbejde med en eksisterende leverandør, som samtidig udfører almindelige drifts- og produktionsopgaver. Under sådanne omstændigheder foreligger der en nærliggende risiko for, at de afholdte udgifter også kan vedrøre løbende drift, hvilket begrundet et skærmet dokumentationskrav.

Skatteyder henviser i den forbindelse til kriterierne om nyhedsværdi, kreativitet og usikkerhed, som omtales i Den Juridiske Vejledning, og gør gældende, at projektet opfylder disse krav. Byretten tillægger disse faktorer underordnet betydning ved bevisvurderingen og fokuserer i stedet på, om der foreligger tilstrækkelig objektiv dokumentation for, at de konkrete udgifter kan henføres direkte til udviklingsarbejdet.

Retten afviser endvidere skatteydere argument om bevislempelse som følge af tidens gang. Selv om det anerkendes, at ældre materiale som interne notater og korrespondance kan være bortfaldet, fastslår retten, at det forsat påhviler skatteyderen at dokumentere udgifternes udviklingsmæssige karakter. Manglende mulighed for efterfølgende dokumentation kan ikke erstatte kravet om klar og efterprøvelig sammenhæng mellem udgift og udviklingsaktivitet.

Afgørelsen viser dermed at hverken projektets nyhed, tekniske kvalitet eller tilstedeværelsen af en formodning for, at der er afholdt udviklingsudgifter, er tilstrækkelig til at opnå fradrag. Det afgørende er, om udgifterne kan dokumenteres korrekt og detaljeret, også mange år efter, hvilket understreger, at bevisbyrden fungerer som en grundlæggende betingelse ved anvendelsen af LL § 8 B.

Afgørelsen viser, at Byretten reelt opstiller et krav om detaljeret, udgiftsnær dokumentation, hvorefter hver enkelt udgift skal kunne knyttes entydigt til udviklingsarbejdet for at være fradragsberettiget efter LL § 8 B.

6.4.6 Dokumentationskravet

Sagen viser, at dokumentationskravet i LL § 8 B, ikke kun angår bevisførelsen, men fungerer som en grundlæggende betingelse for fradragsretten. Selv hvor projektet i sin helhed anerkendes som udviklingsarbejde, kan fradrag nægtes, hvis det ikke dokumenteres klart og detaljeret, at de konkrete udgifter relaterer sig til dette arbejde.

Byretten afviser skatteydernes argument om bevislempelse som følge af tidens gang og fastslår, at det er skatteydernes ansvar at sikre tilstrækkelig dokumentation. Manglende interne noter, detaljerede tidsregistreringer og entydige bilag taler derfor imod skatteyderen.

Afgørelsen illustrerer dermed, at udgiftsdokumentationen er det centrale omdrejningspunkt i LL § 8 B sager, særligt hvor udvikling og drift foregår parallelt.

6.4.7 Samlet vurdering

Sagen illustrerer en klar deling i vurderingen efter LL § 8 B. På den ene side er der bred enighed om, at udviklingen af et nyt, strækbart og vaskbart silkestof kan udgøre forsøgs- og forskningsvirksomhed i skattemæssig forstand. Projektets karakter, nyhedsværdi og tekniske indhold afvises ikke.

På den anden side viser Byrettens dom, at dette ikke er tilstrækkeligt til at opnå fradrag. Den afgørende faktor er, om skatteyderen kan dokumentere en klar, direkte og entydig sammenhæng mellem de afholdte udgifter og udviklingsarbejder. Hvor denne dokumentation ikke er til stede i tilstrækkelig grad, må udgifterne anses som almindelige driftsomkostninger, selvom de er afholdt i forbindelse med et udviklingsprojekt.

6.4.8 Dokumentationens betydning for fradrag efter LL § 8 B

Gennemgang af afgørelsen viser, at fradragsretten efter LL § 8 B ikke alene afhænger af projektets udviklingsmæssige karakter, men i høj grad af bevisførelsen for udgifternes anvendelse. Landsskatteretten og Byretten er grundlæggende enige om, at projektet materielt set opfylder betingelserne for forsøgs- og forskningsvirksomhed, men når frem til forskellige resultater som følge af forskellig vægtning af dokumentationskravet.

Byrettens dom understreger, at skatteyderen har en skærpet bevisbyrde for at dokumentere, at udgifter konkret og udelukkende relaterer sig til udviklingsarbejde. Manglende, objektiv og detaljeret dokumentation kan ikke kompenseres ved henvisning til projektets realitet, nyhed eller tekniske kvalitet. Det afgørende er således ikke, om udviklingsarbejdet fandt sted, men om dette kan bevises på udgiftsniveau.

Sagen viser derfor med tydelighed, at dokumentationen udgør den afgørende sondring mellem fradrag og ikke-fradrag efter LL § 8 B, og at dette krav ofte er udslagsgivende i praksis.

Afgørelsen bidrager således til at fastlægge en praksis, hvorefter LL § 8 B i stigende grad afgøres på dokumentationsniveau mere end på projektets materielle karakter, særligt i tilfælde hvor udviklingsarbejde udføres i samarbejde med eksterne leverandører.

6.5 Samlet komparativ analyse

De fire analyserede afgørelser, herunder slimstof-sagen, stikkekoncept-sagen, protein snacks-sagen og silkestof-sagen, giver tilsammen et billede af, hvordan LL § 8 B anvendes i praksis. Afgørelserne illustrerer både væsentlige ligheder, men også afgørende forskelle i rettens vægtning af projekternes karakter, nyhedsværdi og særligt dokumentationskravet.

Et gennemgående træk i alle fire sager er, at udviklingsbegrebet i LL § 8 B fortolkes relativt snævert. I både slimstof-sagen og strikkekoncept-sagen anerkender retten, at der er udført seriøst og fagligt krævende arbejde, men fradrag nægtes, fordi nyheden ikke kan henføres til udvikling af ny teknologi i skattemæssig forstand. I protein snacks-sagen når Landsskatteretten ligeledes frem til, at ernæringsmæssige forbedringer og procesmæssig kompleksitet ikke udgør teknisk nyhed, men blot yderligere variationer inden for en kendt produktkategori.

Modsat viser silkestof-sagen, at udviklingsbegrebet også kan anvendes bredere, når der faktisk foreligger udvikling af et nyt materiale med ændrede tekniske egenskaber. Her er der ikke uenighed om, at projektet materielt falder inden for LL § 8 B's anvendelsesområde. Den komparative analyse viser dermed, at forskellen mellem fradrag og fradragsnægtelse ofte ikke ligger i projektets innovationsniveau men i, hvorvidt nyheden kan kvalificeres som teknologisk i skattemæssig forstand.

Flere af sagerne omhandler, hvorvidt procesudviklingen kan stå alene som udviklingsarbejde. I både proteinsnacks-sagen og strikkekoncept-sagen afviser Landsskatteretten, at procesudvikling kan behandles isoleret, når den er tæt knyttet til et produkt, der ikke anses som nyt. Retten mener derfor, at projektets samlede resultat er afgørende.

I silkestof-sagen er situationen anerkendt. Her anerkender Landsskatteretten både produkt- og procesudviklingen som udviklingsarbejde, men Byretten fokuserer mere på, hvordan udgifterne anvendes, hvorfor det her er afgørende med bevisførelsen.

Alle fire sager omhandler på forskellige måder, patentering og ekstern faglig anerkendelse. Her kan der på baggrund af praksis udledes, at patentering ikke er en forudsætning for fradrag efter LL § 8 B. Dette vises især i både strikkekoncept-sagen og silkestof-sagen. Derudover ses det i sagerne, at ekstern anerkendelse, medieomtale og eksperterklæringer har begrænset betydning, hvis der ikke er konkret dokumentation for teknisk nyhed og udviklingsresultat.

Adskillelsen mellem patentretslig og skattemæssig nyhed ses særligt i proteinsnacks-sagen. Potentielt patenterbare løsninger er ikke nødvendigvis udvikling i LL § 8 B. Denne sondring går igen i slimstof-sagen, hvor selv et patent ikke kunne kompensere for manglende dokumentation og manglende erhvervsmæssighed.

Ud fra de fire afgørelser ses det tydeligt, at de alle fejler på dokumentation. Det er netop ikke projektets karakter, men dokumentationens kvalitet, der er afgørende i hvorvidt virksomhederne opnår fradraget. I afgørelserne erkender retten, at der i nogle tilfælde, er tale om noget nyt eller forbedret, men virksomhederne kan ikke dokumentere det. Dette medfører, at de ikke opfylder et af kravene for at kunne opnå fradraget. Virksomhederne fejler konkret på, at de ikke kan dokumentere:

- Hvilke konkrete udviklingstrin, der blev gennemført hvornår.
- Hvilke udgifter, der knytter sig til hvilke udviklingsaktiviteter.
- Hvilke tekniske problemstillinger, der blev forsøgt løst, og hvordan disse er forsøgt løst.

I både slimstof- og silkestof-sagerne, var der materielt tale om nye eller væsentligt forbedrede processer, men de kunne ikke dokumentere en tidsmæssig sammenhæng for udviklingsarbejdet, eller hvilke projekter, der knytter sig til specifikke udviklingsprojekter, og de fremlagde ikke general dokumentation.

Virksomhederne, der ønsker at anvende fradraget og udviklet noget nyt eller forbedret, har en anden forventning til, hvad der reelt vægter højt som dokumentation, end det retten rent faktisk ligger vægt på i sine afgørelse. Fra virksomhedernes synspunkt vægter ekstern dokumentation fra både faglige personer, styrelser og samarbejder højt. Virksomhederne fremlægger dokumentation fra patentansøgninger eller patenter, positiv faglig vurdering fra Patent- og Varemærkestyrelsen, omfattende testmateriale samarbejde med universiteter eller andre institutter. Men retten anser ikke dette for tilstrækkelig dokumentation.

Men i praksis ses det modsatte.

- Patenter dokumenterer resultatet af udviklingsarbejdets nyhed, men ikke udviklingsudgifternes karakter.
- Testmateriale dokumenterer, at noget virker, ikke hvordan udgifterne er afholdt.
- Universitetssamarbejder dokumenterer faglighed, ikke intern udgiftsfordeling.

Sagerne ligner derfor hinanden, da bevisbyrden har afgørende betydning. I slimstof-, strikkekoncept- og proteinsnacks-sagerne nægtes fradrag, selv om projekterne fremstår fagligt seriøse, fordi skatteyderen ikke har godtgjort enten erhvervsmæssighed eller teknisk nyhed. I silkestof-sagen bliver dette endnu tydeligere, idet Landsskatteretten og Byretten når modsatte resultater udelukkende på baggrund af forskellig vægtning af dokumentation.

Byrettens dom i silkestof-sagen illustrer, at bevisbyrden i LL § 8 B fungerer som et kriterie for fradragets ret. Det er ikke tilstrækkeligt, at udviklingsarbejdet faktisk har fundet sted, skatteyderen skal kunne dokumentere en klar, direkte og detaljeret sammenhæng mellem udgifterne og udviklingsarbejdet.

Den samlede komparative analyse viser, at LL § 8 B i praksis anvendes restriktivt. Bestemmelsen fungerer ikke som en generel innovationsstøtte, men som en snæver skattemæssig lempelse, hvor nyheden kan dokumenteres som teknologisk og hvor udgifterne kan henføres klart og entydigt til udviklingsarbejdet. På tværs af alle fire sager, er det ikke

projekternes ambition eller kompleksitet, der er afgørende, men evnen til at dokumentere både udviklingsresultat og udgiftsanvendelse.

7.0 Diskussion

Analysen af de fire afgørelser viser, at vurderingen efter LL § 8 B bevæger sig i et spændingsfelt mellem juridiske, tekniske og bevismæssige hensyn. Selvom afgørelserne formelt følger de samme kriterier, herunder nyhed, teknisk udvikling, erhvervmæssig tilknytning og tilstrækkelig dokumentation, varierer vægtningen betydeligt mellem både sager og instanser. Dette rejser flere principielle spørgsmål om retssikkerhed, forudsigelighed og sammenhæng i retsanvendelsen.

7.1 Dokumentationskrav

På tværs af sagerne ses det tydeligt, at dokumentationskravet er det mest udslagsgivende. Dette ses særligt i sagerne om slimstof og silkestof, hvor virksomhederne reelt havde udviklet nye eller teknisk forbedrede processer, men ikke kunne dokumentere udgiftsposter eller udviklingsforløb med den samtidighed og detaljeringsgrad, myndighederne kræver.

Dette dokumentationskrav giver mening og er nødvendigt for at undgå misbrug og sikre, at kun reelle udviklingsudgifter anerkendes efter LL § 8 B.

Dog rammer kravet især små og mellemstore virksomheder, der ofte ikke har formel projektledelse eller interne F&U-processer. Dermed risikerer § 8 B at modarbejde sit eget formål om at fremme innovation.

Dokumentationskravet er ikke et specifikt kriterie, der skal opfyldes, når man vil have fradrag for udgifter til et udviklingsprojekt. Men det er en nødvendighed, at skatteyder kan dokumentere, at de opfylder de tre krav, derfor er dokumentation vigtig. Her vægter patenter og omfattende testmateriale samt samarbejde med universiteter lavt, som det ses ud fra de fire afgørelser. Det er særligt tydeligt i sagen om protein snacks, hvor Patent- og Varemærkestyrelsens vurdering af både produktet og processen ikke ændre resultatet.

7.1.1 Dokumentationskravets udvikling i praksis

En sag, der har haft betydning for dokumentationskravet, er SKM2023.448.ØLR. Sagen angiver netop, at retten ikke tager stilling til, om der kan være tale om udvikling, men konstaterer, at det ikke er dokumenteret tilstrækkeligt. Efter afgørelsen er Landsskatteretten blevet mere tilbageholdende med at lægge vægt på overordnede beskrivelser og at acceptere bagudrettet forklaring som tilstrækkelig dokumentation. I nyere afgørelser ses der henvisning til, at der ikke er fremlagt tilstrækkelig teknisk dokumentation og at udgifterne ikke kan adskilles fra drift og vedligehold. Retten ligger nu større vægt på periodisering af udvikling og dokumentation for, hvad der er udviklet i de konkrete indkomstår. Til gengæld ligger retten mindre vægt på patenter, laboratorietests, eksterne faglige vurderinger, hvis de ikke kan kobles direkte til udgifter og aktiviteter. (Info.skat.dk, SKM2023.448.ØLR, 2023).

7.1.2 Gennemgang af SKM2023.448.ØLR - Med fokus på dokumentation

Sagen SKM2023.448.ØLR angik, om et selskabs udgifter afholdt i indkomstårene 2014–2017 til udvikling af en softwarebaseret digital handelsplatform kunne anses for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed omfattet af LL § 8 B, stk. 1, eller om udgifterne måtte kvalificeres som almindelige driftsomkostninger. Landsretten fastslog, at der ved vurderingen efter LL § 8 B ikke er tilstrækkeligt, at et udviklingsarbejde indebærer forbedringer eller effektiviseringer for den enkelte virksomhed. Der skal lægges vægt på, om det udviklede udgør noget nyt eller væsentligt forbedret i forhold til, hvad der allerede anvendes inden for den relevante branche.

Det forhold, at softwareudvikling kan være kompleks, eller at der sker betydelig tilpasning af standardløsninger, er i sig selv ikke tilstrækkeligt til at opfylde bestemmelsens krav.

Retten fandt, at selskabet ikke havde fremlagt tilstrækkelig teknisk dokumentation for systemernes opbygning og funktion. Dokumentation for hvilke konkrete udviklingsaktiviteter, der var gennemført i de omhandlede indkomstår, eller dokumentation, der gjorde det muligt at adskille egentlige udviklingsaktiviteter fra løbende vedligeholdelse, fejlretning og opdateringer. De fremlagte kontrakter og fakturaer blev anset som for generelle til, at retten kunne vurdere karakteren af det udførte arbejde i relation til § 8 B.

Det ses i denne afgørelse, at retten accepterer mange af de faktiske forudsætninger virksomheden fremlægger for sit udviklingsarbejde, men afviser, at disse er bevist til at kunne opnå fradrag efter LL § 8B.

Skatteyder fremlagde dokumentation med samarbejdspartner i form af leverandører af webshops, lagerstyringssystem og andre it-systemer. Aftalerne dokumenterede, at selskabet havde købt ydelser hos leverandørerne, men ikke hvad der konkret var udviklet, hvornår, eller med hvilken teknisk karakter, der manglede altså dokumentation for, hvad der konkret var udviklet. Der forekom også en del fakturaer for udgifter, som lå til grund for fradraget. Men fakturaerne er ikke konkrete, og det var ikke muligt for retten at skelne mellem almindelig drift og udvikling. Dette er et central krav for at kunne opnå fradrag.

Det ses, at selvom skatteyder mener at have tilstrækkelig dokumentation for det præcise udviklingsarbejde, at dette ikke er dybdegående nok, og at der mangler en klar adskillelse mellem almindelige driftsomkostninger og udviklingsomkostninger. Det er ikke nok med en mundtlig forklaring fra skatteyder om, hvad der er drift eller udvikling. Der skal foreligges helt specifikt materiale.

Et særligt forhold i sagen er, at det lægges til grund, at selskabet bevidst har fravalgt dokumentation. *”Det må lægges til grund, at H1 har fravalgt udarbejdelse af systemdokumentation vedrørende centrale dele af den samlede løsning.”* (Info.skat.dk, SKM2023.448.ØLR, 2023)

Dette er vigtigt at have fokus på, da bevisbyrden ligger hos selskabet, og der opstår en usikkerhed for grunden til dette fravalg.

Virksomheden fejler også på, at hovedudviklingen af deres udviklingsprojekt skete før 2014, hvor 68 % af de samlede udviklingsudgifter lå i 2011–2013 og platformen blev taget i brug i 2013.

Landsretten lægger derfor til grund, at: *“... udgifterne forbundet med platformen efter 2013 således har været relativt beskedne.”* (Info.skat.dk, SKM2023.448.ØLR, 2023)

Selskabet formår ikke at dokumentere, at udgifterne i 2014–2017 ikke blot er drift, vedligehold og opdateringer, men fortsat er egentlige udviklingsaktiviteter. Der mangler altså periodiseret udviklingsdokumentation, der kan vise, hvad der stadig var under udvikling.

7.1.3 Ændring af praksis

Denne afgørelse er den første landsretsdom om fradrag for softwareudvikling efter LL § 8 B, den korrigerer og strammer en markant lempelig bevisvurdering anvendt af Landsskatteretten i SKM2023.448.ØLR og den bringer fortolkningen tilbage på linje med øvrig administrativ praksis. Tidligere har samme skatteyder fået fradrag for samme projekt i SKM2021.367LSR. Det ses i afgørelsen SKM2021.367LSR, at Landsskatteretten anlagde en usædvanligt mild bevisvurdering, accepterede overordnede beskrivelser af projektet og tillod fradrag, selv om udgifterne samtidig var anset som driftsomkostninger. Det er altså en modsætning til SKM2023.448.ØLR, hvor retten præcist lagde vægt på, at disse ting ikke var opfyldt. Det ses i SKM2023.448.ØLR, at Landsrettens dom reelt lukker den åbning, som SKM2021.367LSR havde skabt. Siden sagen blev omgjort, har mange virksomheder henvist til SKM2021.367LSR, men dette er blevet afvist af retten, og den må ikke bruges som sammenligning, når skatteyder fremlægger dokumentation.

Afgørelserne viser altså en stram praksis for udvikling. § 8 B giver kun fradrag for udgifter, der ikke allerede er fradragsberettigede som driftsomkostninger, det betyder, at virksomhederne ikke frit kan vælge mellem SL § 6 og LL § 8 B, der skal være belæg for dette valg. I SKM2021.367LSR accepterede retten dette, men med omgørelsen blev det fastslået, at der ikke var et frit valg mellem dem. (Info.skat.dk, SKM2021.367.LSR, 2021)

Det er også vigtigt at pointere, at ikke enhver form for udviklingsarbejde er omfattet, kun udviklingsarbejde af en vis kvalificeret karakter. Her ses der på, om det udviklede er nyt eller væsentligt forbedret, og om løsningen allerede anvendes i branchen

Det politiske ønske om at fremme innovation, går ikke i hånd med rettens afgørelser, da der ses en meget stram skatteretlig bevisbedømmelse (Jane Bolander, 2023)

At retten først accepter fradraget og derefter ikke anerkender fradraget vanskeliggør forståelsen for LL § 8 B, skatteyderende har svært ved at opnå en forståelse for, hvornår der er tilstrækkelig dokumentation for anerkendelse af LL § 8 B.

7.2 Patenter

I adskillige af de analyserede sager, er der tale om patentansøgninger og patenter. Her ses det, at dette har en mindre betydning i de skattemæssige vurderinger.

Patenter dokumenterer nyhed, opfindeshøjde og teknisk effekt, præcis de elementer, der også anvendes i vurderingen efter LL § 8 B. De burde derfor være et stærkt bevismiddel.

På trods af, at patenter dokumenterer nyhed, opfindeshøjde og teknisk effekt, fortæller et patent dog ikke, hvad virksomheden har brugt sine penge på, eller hvornår udgifterne er afholdt. Derfor må man antage, at det for skattemæssige formål er udgiftskarakter og samtidighed vægter højere end teknisk nyhed.

De fire afgørelser, der analyseres, viser, at på trods af at virksomhederne opnår patenter for deres udvikling stadig kan nægtes fradrag for deres udgifter. Dette svækker forudsigeligheden for virksomheder, der investerer i F&U.

Skattestyrelsen accepterer ofte OECD-inspirerede kriterier om nyhed, kreativitet og usikkerhed. Dette er kriterier, der også anvendes af patentmyndighederne, men alligevel nægter Landsskatteretten at tillægge patentretlige forhold særlig betydning.

Man kan derfor diskutere, om der er en sammenhæng mellem patentretlige og skattemæssige kriterier, særligt når begge vurderer innovationens tekniske karakter.

7.3 Branchespecifikke forskelle

I de fire afgørelser, der analyseres, ses der at projekterne anses som design eller produktforbedringer.

Fødevarer- og tekstilbranchen indebærer ofte kreativitet og konceptudvikling, hvilket kan vanskeliggøre afgrænsningen mellem teknisk udvikling og almindeligt drift.

Det kan være svært at vurdere sådanne projekter, og der risikeres derfor i praksis at undervurdere innovationens tekniske aspekter.

Det virker derfor som om, at praksis er udviklet ud fra industrivirksomheder og traditionelle teknologiske miljøer, og der ikke er taget højde for alle brancher.

7.4 Erhvervsmæssig tilknytning

Sagen om slimstof lægger vægt på, at virksomheden ikke havde omsætning i udviklingsperioden. Denne sag viser, at manglende indtægter kan føre til, at virksomheden slet ikke anses som erhvervsmæssig og dermed ikke kan få fradrag jf. LL § 8 B.

En vis erhvervsmæssig aktivitet indikerer, at udviklingen er forretningsmæssigt forbundet.

Dog er der mange reelle innovationsprojekter, der især i opstartsperioden ingen omsætning har i mange år. Forarbejderne anerkender dette. Alligevel fungerer manglende omsætning i praksis som et argument for, der ikke kan fradrages udgifter jf. LL § 8 B, hvilket kan hæmme innovationen.

Denne praksis indebærer en risiko for, at udviklingsprojekter i deres mest kritiske fase ikke kan få de skattemæssige fradrag, de havde tiltænkt.

7.5 Delkonklusion

Diskussionen viser, at anvendelsen af LL § 8 B præges af meget høje og strengt håndhævede dokumentationskrav, begrænset betydning af patenter og tekniske beviser, en tendens til at vurdere innovationsprojekter i enkelte brancher strengere, en praksis hvor manglende omsætning kan føre til ingen erhvervsmæssig tilknytning.

På den ene side kan disse stramme kriterier ses som nødvendige, for at sikre, at fradraget kun gives til reelle udviklingsprojekter. På den anden side risikerer praksis at blive så restriktiv, at den begrænser den innovation, som LL § 8 B er skabt for at understøtte. Projekter med høj teknisk nyhedsværdi og dokumenteret kompleksitet kan ende uden fradrag, grundet manglende samtidighedsdokumentation eller fravær af tidlig omsætning.

På denne baggrund fremstår der et behov for en klarere, mere forudsigelig og mere branchetilpasset praksis, hvor teknisk udvikling, uanset branche, anerkendes som et selvstændigt kriterium, og hvor dokumentationskravet ikke i sig selv bliver en barriere for at opnå fradrag.

8.0 Hensigten med LL § 8 B

Det overordnede formål med reglerne om fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger er at styrke virksomhedernes likviditet og incitament til løbende udvikling.

Udviklingsaktiviteter er ofte forbundet med betydelig usikkerhed, høje omkostninger og en lang tidshorison, før der opnås indtægter. Netop derfor har lovgiver ønsket at reducere de økonomiske barrierer ved at tillade skattemæssigt fradrag for sådanne udgifter, så virksomheder kan allokere flere ressourcer til innovation, produktudvikling og teknologisk fremdrift.

Intentionen for fradraget er tydelig, virksomheder skal have mere likviditet i udviklingsfasen, så de kan udvikle mere, og turde igangsætte større udviklingsprojekter.

De gældende regler i praksis risikerer at få en mere begrænset effekt end tilsigtet. Når fradragsmuligheden kræver stor viden, faglig indsigt og systematisk dokumentation, svækkes den likviditetsforbedring, som skulle give virksomhederne mulighed for at udvikle mere og hurtigere. Dette kan føre til forsigtighed i investeringsbeslutninger, grundet øget usikkerhed af de fremtidige økonomiske konsekvenser af udviklingsprojekter. Usikkerheden for efterregninger og dermed en dårligere likviditet, stiller virksomhederne sårbare i beslutningsprocessen. (Dansk Erhverv.dk, 2024)

Samlet set er det ikke manglen på politisk vilje til at fremme innovation, men udformningen og anvendelsen af reglerne, der skaber udfordringer. Kravene til dokumentation og afgrænsning af udviklingsprojekterne er vigtige, men det kan også modarbejde formålet om at styrke virksomhedernes likviditet. Det rejser derfor spørgsmålet, om lovgiver reelt har opnået den tilsigtede effekt. På den baggrund opstår et nyt spørgsmål: I hvilket omfang er det nødvendigt for virksomheder at anvende rådgivere for at opnå fradrag efter LL § 8 B, og på hvilket tidspunkt i processen bør en sådan rådgivning inddrages?

Det er ikke et krav i LL § 8 B, at virksomheder skal have en rådgiver, men kompleksiteten kan gøre det nødvendigt. Det kan være svært for virksomheder at følge med i den løbende retspraksis, da der hele tiden sker udvikling på området. Flere virksomheder fejler på anvendelsen af LL § 8 B, hvorfor skattestyrelsen som følge heraf foretager flere kontroller. Rådgivers rolle vurderes derfor på nuværende tidspunkt alt afgørende i processen, for at sikre virksomhedernes forståelse og løbende dokumentation.

Men er dette hensigten, at virksomhederne grundet stor kompleksitet og usikkerhed om fremtidige reguleringer, skal have faglige stærke kompetencer og rådgivere med, for at adgangen i praksis er muligt? (Dansk Erhverv.dk, 2024)

9.0 Konklusion

Der kan konkluderes på baggrund af redegørelsen, analysen og diskussionen, at den skattemæssige praksis for anerkendelse af udviklingsudgifter efter LL § 8 B ikke i fuldt omfang understøtter den oprindelige lovgivningsmæssige intention om at fremme innovation i danske virksomheder. Bestemmelsen blev skabt for at styrke virksomhedernes lyst og mulighed for at investere i udviklingsaktiviteter, fordi disse aktiviteter er risikofyldte og ikke giver et hurtigt økonomisk afkast. I praksis er det imidlertid tydeligt, at en række fortolkningsmæssige og dokumentationsmæssige krav gør det vanskeligt for mange virksomheder at opnå fradraget.

Det ses tydeligt, at dokumentationskravet i praksis er det mest afgørende og samtidig det mest udfordrende for virksomhederne. Sagerne viser, at selv udviklingsprojekter, der indeholder faglig nyhed, teknisk kompleksitet og reelt udviklingsarbejde, kan blive afvist, hvis dokumentationen ikke er udarbejdet løbende og kan knyttes direkte til det konkrete indkomstår. Det ses i analysen, at virksomhederne har svært ved at dokumentere samtidsnær dokumentation. Det ses, at det ikke kun er udviklingsarbejdets indhold, men i høj grad virksomhedens administrative struktur, der bliver afgørende for, om fradraget kan opnås.

Derudover viser analysen, at praksis ofte anlægger en snæver vurdering af, hvad der udgør nyhed og udvikling. Afgørelserne illustrerer, at selv når virksomhederne kan dokumentere omfattende udvikling, testforløb og eksterne faglige vurderinger, og også opnået patentet, vurderer retten, at der er tale om almindelige driftsudgifter eller variationsudvikling. Dette viser, at kriterierne for teknisk nyhed i praksis fortolkes relativt stramt.

Et andet forhold er kravet om erhvervmæssig tilknytning. Selvom lovgivningen anerkender, at udviklingsprojekter kan være flerårige og ikke nødvendigvis giver indtægter i udviklingsfasen, viser praksis, at manglende omsætning ofte tillægges stor vægt. Det ses i den ene afgørelse om slimstof, at de opnår patent og samarbejde med universiteter og dokumenteret industriinteresse blev afvist, fordi virksomheden ikke havde omsætning og derfor ikke blev anset som erhvervmæssig. Dette står i kontrast til formålet med bestemmelsen, som netop skal understøtte udviklingsarbejde.

Samlet set viser analysen, at der er et markant spænd mellem lovens intention og den praksis, der er udviklet gennem afgørelser hos Skattestyrelsen, Landsskatteretten og domstolene. Intentionen var at skabe et incitament til innovation, men det ses i praksis, at reglerne er blevet vanskelige at anvende for virksomheder, der ikke har stærke administrative systemer eller

arbejder i brancher, hvor innovation ikke altid er teknologisk. Virksomheder får derfor ofte afslag for fradragsretten i LL § 8 b. Dette sker ikke på grund af manglende udvikling, men på grund af manglende dokumentation, snæver forståelse af nyhed eller manglende omsætning i projektperioden.

På den baggrund kan det konkluderes, at den nuværende praksis ikke fuldt ud understøtter de virksomheder, som LL § 8 B oprindeligt var tiltænkt at hjælpe. Tværtimod kan de strenge dokumentationskrav og fortolkningskrav risikere at hæmme netop den innovation, bestemmelsen blev indført for at fremme.

Litteraturliste

- Dansk Erhverv.dk. (24. maj 2024). *Flere og flere laver fejl: Nu udfører Skattestyrelsen stikprøvekontrol på F&U-fradraget*. Hentet fra Dansk Erhverv:
<https://www.danskerhverv.dk/presse-og-nyheder/nyheder/2024/maj/flere-og-flere-laver-fejl-nu-udforer-skattestyrelsen-stikprøvekontrol-pa-fu-fradraget/>
- dokument24. (12. Marts 2026). *Højesteret*. Hentet fra dokument24:
<https://dokument24.dk/ordbog/højesteret>
- Grünbaum, F. H. (30. Marts 1973). L 95 Lov om ændring af ligningsloven, statskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven. *Folketingstidende*.
- Info.skat.dk. (7. juli 2021). *SKM2021.367.LSR*. Hentet fra Ekstraordinær genoptagelse - Udbetaling af skattecredit – Tilbagebetaling af skattecredit:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2317001>
- Info.Skat.dk. (08. oktober 2021). *SKM2021.579.BR*. Hentet fra Forsøgs- og forskningsudgifter – ligningslovens § 8 B – skattecredit - forrentning:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2347642>
- info.skat.dk. (4. April 2023). *SKM2023.164.LSR*. Hentet fra Udbetaling af skattecredit af afholdte udviklingsomkostninger til udvikling af protein-snacks – Driftsomkostninger:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2383630>
- Info.skat.dk. (28. juni 2023). *SKM2023.382.ØLR. Ikke fradrag for produktudviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B*. Hentet fra
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2387580>
- Info.skat.dk. (1. septeber 2023). *SKM2023.448.ØLR*. Hentet fra Fradrag for forsøgs- og forskningsvirksomhed – skattecredit – software:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2387917>
- info.skat.dk. (15. maj 2025). *SKM2025.270.LSR*. Hentet fra Forsøgs- og forskningsudgifter – Udgifter til udvikling af et strikkekoncept anses som driftsomkostninger:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2444704>
- Info.skat-dk. (17. maj 2022). *SKM2022.341.BR*. Hentet fra Forsøgs- og forskningsudgifter – erhvervsmæssig virksomhed: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2350890>
- Jane Bolander, p. (2023). *Kommentarer til udvalgte afgørelser forsknings- og udviklingsomkostninger ligningslovens §§ 8 B og X – software*. Juridisk Institut, Copenhagen Business School (CBS). Hentet fra chrome-extension://efaidnbmninnibpcapjpcgclefindmkaj/file:///C:/Users/xx1122/Downloads/kommentarer-til-udval_370efe15fa983fd4629fc7f6d1d6635a09203f9e_c87060c6ecb5731f.pdf

- Legal Desk. (12. Oktober 2023). *Byretten, landsretten og Højesteret*. Hentet fra Legal Desk: <https://www.legaldesk.dk/privat/diverse/byretten-landsretten-og-hoejesteret>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *A.A.4.1 Betingelser for at støtte ret på administrativ praksis*. Hentet fra A.A.4.1 Betingelser for at støtte ret på administrativ praksis: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1898813#:~:text=a.,uoverensstemmelse%20med%20h%C3%B8jere%20rangerende%20retskilder>.
- skat.dk. (30. Januar 2026). *A.A.4.2 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1898814#:~:text=Ved%20fastl%C3%A6ggelse%20af%20praksis%20forst%C3%A5s%20den%20situation%2C,en%20praksis%20for%20fortolkningen%20af%20en%20bestemt>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *Bindende virkning*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=80437>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *Bindende virkning*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=80437>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2048527>
- Skat.dk. (30. januar 2026). *C.C.1.2.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere*. Hentet fra Skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2048530>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *C.C.2.1.2.1 Indtægter, SL § 4*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2048514>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6 stk. 1, litra a*. Hentet fra skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083469>
- Skat.dk. (30. Januar 2026). *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv*. Hentet fra Skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083520>
- skat.dk. (30. Januar 2026). *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv*. . Hentet fra skat.dk: https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083520&vid=220619&search=Udviklingsomkostninger*
- Skat.dk. (30. januar 2026). *Den juridiske vejledning - C.C.2.2.1.4*. Hentet fra Skat.dk: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2083471>
- Skatteankestyrelsen. (30. Januar 2026). *Skatteankestyrelsen*. Hentet fra Skatteankestyrelsen er en uafhængig klagemyndighed: <https://skatteankestyrelsen.dk/om-os>