

Offentliggjort d. 23. juni 2015

**Avanceopgørelse ved afståelse af udviklingsprojekt - ligningslovens § 8 B – tilsidesættelse af Juridisk Vejledning – begunstigende forvaltningsakt - Skatterådets bindende svar af 24/3 2015, jr. nr. 14-1269602**  
©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skatterådet meddelte ved et bindende svar af 24/3 2015, at avance ved afståelse af udviklingsprojekter omfattet af ligningslovens § 8 B, dvs. know-how, skulle opgøres efter afskrivningslovens § 40, stk. 6 som differencen mellem afståelsessum og anskaffelsessum med fradrag af foretagne afskrivninger, og således - hvilket var udtryk for en praksisændring og tilsidesættelse af Juridisk Vejledning - at udgifter afholdt til projektet, der ikke var fratrukket eller afskrevet efter ligningslovens § 8 B, kunne medregnes ved opgørelsen af anskaffelsessummen. Skatteyderens synspunkt om, at avanceopgørelsen skulle foretages efter statsskattelovens §§ 4 – 5 blev samtidig afvist.*

Efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, 1. pkt. kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv - bortset fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2 - efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår.

**Avanceopgørelsen ved afståelse af et udviklingsprojekt** omfattet af ligningslovens § 8 B, dvs. afståelse af know-how, belyses af Skatterådets bindende svar af 24/3 2015, jr. nr. 14-1269602. Der forelå her det specielle, at skatteyderens udgifter til projektet gav grundlag for fradrag eller afskrivninger efter ligningslovens § 8 B, men skatteyderen havde rent faktisk ikke benyttet sig af disse fradrags- hhv. afskrivningsmuligheder. Hovedproblemet i sagen var følgelig, om disse udgifter kunne medregnes ved avanceopgørelsen.

Offentliggjort d. 23. juni 2015

Spørgsmålet i sagen var herefter nærmere, om avance ved afståelse af denne know-how skulle opgøres efter statsskattelovens § 4 og 5, som principalt anført af skatteyderen, eller efter afskrivningslovens § 40, stk. 6.

I **statsskattelovens §§ 4 – 5**, der hjemler kapitalgevinstbeskatning af aktiver erhvervet som led i næring eller spekulation, tales om den ”derved indvundne handelsfortjeneste”. Udgangspunktet for avanceopgørelsen er en nettoopgørelse med afsæt i almindelige driftsøkonomiske principper.

Efter **afskrivningslovens § 40, stk. 6, 2. pkt.** opgøres fortjeneste og tab ved afståelse af andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow) m.v., jf. § 40, stk. 1 og 2, som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen med fradrag for samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger.

Formuleringen ”...*samtlige foretagne afskrivninger*” skal efter de særlige bemærkninger til afskrivningslovens § 40, jf. FT 1997-98, 2. saml., till. A, s. 2535, 2. sp., på dette punkt forstås i overensstemmelse med den tidligere gældende ligningslovs § 16 E, stk. 7. Efter de særlige bemærkninger til denne bestemmelse, jf. FT 1992-93, till. A, sp. 9700, var bestemmelsen udtryk for en overførelse af opgørelsesreglen i lov om særlig indkomstskat § 6, der talte om ”...*forskellen mellem det ved afhændelsen opnåede vederlag og anskaffelsesomkostningerne med fradrag af over den skattepligtige almindelige indkomst foretagne afskrivninger.*”

I Den Juridiske Vejledning, afsn. C.C.6.5. anføres om avanceopgørelsen bl.a., at ”*Hvis oparbejdet goodwill eller andre immaterielle aktiver, der er skabt af afhænderen selv, bliver afstået, skal fortjenesten opgøres som et beløb svarende til den kontantomregnede afståelsessum, da anskaffelsessummen vil være 0 kr.*”

#### **Skatterådets bindende svar af 24/3 2015.**

Skatterådets bindende svar af 24/3 2015, jr. nr. 14-1269602, drejer sig om avanceopgørelsen ved afståelse af et udviklingsprojekt omfattet af ligningslovens § 8 B, men hvor skatteyderen, en koncern, *ikke* havde foretaget fradrag eller bundne afskrivninger efter §

Offentliggjort d. 23. juni 2015

8 B vedrørende udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomheden. Problemstillingen i sagen var følgelig, hvorledes der skulle forholdes med disse afholdte, men ikke-fradragne henholdsvis ikke-afskrevne udgifter, ved avanceopgørelsen.

**Hovedspørgsmålet** i sagen var på denne baggrund, om avanceopgørelsen skulle foretages efter principperne i statsskattelovens § 4 – 5, og dermed efter et nettoprincip - eller om avanceopgørelsen skulle foretages efter afskrivningslovens § 40, stk. 6, jf. ovenfor, og dermed - som praksis var formuleret i Den Juridiske Vejledning - uden hensyntagen til udgifter, der principielt var omfattet af ligningslovens § 8 B, men som ikke var fratrukket eller afskrevet.

Den konkrete sag drejede sig om en international koncern, der udviklede og markedsførte landbrugsmaskiner. Med henblik på at styrke innovationen havde koncernen i 2006/07 samlet alle forsknings- og udviklingsaktiviteter hos et dansk selskab. Koncernen havde derfor siden 2006/07 afholdt en række udgifter til forskning i og udvikling af nye maskiner. Disse udgifter var skattemæssigt kvalificeret som forsknings- og udviklingsomkostninger omfattet af ligningslovens § 8 B.

Regnskabsmæssigt havde koncernen aktiveret de samlede omkostninger på en enkelt konto benævnt ”Udviklingsprojekter”. Der var alene tale om en konto, men internt kunne koncernen opdele omkostningerne i forskellige projekter, så man præcist kunne udskille omkostningerne til f.eks. udvikling af en nærmere bestemt maskine. Herudover kunne koncernen årstalsopdele omkostningerne. Skattemæssigt havde omkostningerne ligeledes været aktiveret.

Koncernen havde ikke afskrevet efter ligningslovens § 8 B, men efter en skatterevision havde koncernen anmodet om genoptagelse med henblik på at foretage skattemæssige afskrivninger fra og med indkomståret 2009, og koncernen havde derfor afskrevet med 1/5 fra og med 2009.

Koncernen påtænkte nu at overdrage samtlige forsknings- og udviklingsprojekter til et dansk datterselskab på markedsvilkår og ønskede på denne baggrund klarhed over prin-

Offentliggjort d. 23. juni 2015

cipperne for avanceopgørelsen ved afståelse af de omhandlede forsknings- og udviklingsprojekter.

Koncernen forespurgte således som **spørgsmål 1** for det første Skatterådet om, hvorvidt der ved overdragelse af udviklingsprojekter omfattet af ligningslovens § 8 B skulle foretages en skattemæssig avanceopgørelse efter reglerne i statskattelovens § 4 (5a), og som **spørgsmål 2** videre, om avancen skulle opgøres efter nettoindkomstprincippet, forstået som afståelsessum fratrukket udviklingsomkostninger omfattet af ligningslovens § 8 B, og reduceret med faktisk foretagne afskrivninger.

For så vidt Skatterådet besvarede disse spørgsmål benægtende, ønskede koncernen som **spørgsmål 3** Skatterådets bekræftelse på, at en avanceopgørelse efter afskrivningslovens § 40, stk. 6 kunne foretages som salgssum fratrukket udviklingsomkostninger omfattet af ligningslovens § 8 B reduceret med faktisk foretagne afskrivninger.

#### **Skatterådets svar på spørgsmål 1 og 2**

Der var enighed mellem koncernen og SKAT om, at en afståelse af udviklingsprojektet indebar afståelse af know-how.

Men der var **uenighed om hjemmelsgrundlaget** for beskatning af avance ved afståelse af denne know-how.

**Koncernens hovedsynspunkt** var her nærmere, at know-how oparbejdet i forbindelse med en målrettet udviklingsindsats var omfattet af statskattelovens §§ 4 - 6 – og altså ikke af afskrivningslovens § 40, stk. 6. Koncernen begrundede dette synspunkt gennem en længere udredning af retsgrundlaget på området, herunder afgrænsningen af afskrivningslovens § 40, stk. 6 om afståelse af goodwill og andre immaterielle aktiver samt Landsskatterettens kendelser ref. i henholdsvis TfS 1992, 7 LSR og TfS 1993, 275 LSR.

Dette førte efter koncernens synspunkt videre frem til, at avanceopgørelsen skulle foretages efter nettoindkomstprincippet – alt med den konsekvens, at koncernen fik mulighed for ved avanceopgørelsen at medregne de udgifter, som koncernen havde afholdt til

Offentliggjort d. 23. juni 2015

de omhandlede udviklingsprojekter, men som koncernen altså ikke havde fratrukket eller afskrevet efter ligningslovens § 8 B.

**SKAT**, hvis indstilling og begrundelse i det hele blev fulgt af Skatterådet, anførte her, at afskrivningslovens § 40, stk. 6 omfattede såvel erhvervet som **selvskabt know-how**, jf. herved de særlige bemærkninger til forslaget til lov nr. 428 af 25/6 1993 om ligningslovens § 16 E.

På denne baggrund indstillede SKAT til en benægtende besvarelse af spørgsmål 1 og til bortfald af spørgsmål 2.

### Svar på spørgsmål 3

Vedrørende det 3. spørgsmål anførte **koncernen**, at en beskatning efter afskrivningslovens § 40, stk. 6 ville føre frem til det samme resultat som en avanceopgørelse efter statskattelovens §§ 4 -5, og begrundede dette med en henvisning til motivudtalelserne til ligningslovens § 27 E, hvor der tales om fradrag for omkostninger afholdt i tilknytning til forsknings- eller udviklingsarbejdet ved avanceopgørelsen.

**SKAT**, hvis indstilling og begrundelse som allerede nævnt blev fulgt af Skatterådet, nåede frem til samme resultat, men med en noget enklere begrundelse:

SKAT tog således afsæt i, at afskrivningslovens § 40, stk. 6 ved sin anvendelse af betegnelserne fortjeneste og tab og omtalen af en opgørelse af avancen som differencen imellem en afståelsessum og en anskaffelsessum udtrykte en nettobetragtning. Med henvisning videre til, at begrebet anskaffelsessum efter kapitalgevinstbeskatningslovene tillige omfattede fremstillingsomkostninger var det SKAT's opfattelse, at afholdte omkostninger til udviklingsarbejde med henblik på frembringelse af nye produkter, der blev afsat som led i virksomhedens almindelige omsætning, kunne anses for afholdt med henblik på opnåelse af know-how, og at de afholdte udgifter af samme grund potentielt ville kunne indgå som anskaffelsessum i forbindelse med avanceopgørelsen ved afståelse af den af virksomheden selvskabte knowhow.

Offentliggjort d. 23. juni 2015

Herefter bemærkede SKAT, at udsagnet i Den Juridiske Vejledning, der måtte anses som udtryk for administrativ praksis – hvorefter fortjeneste ved selvskabte rettigheder blev opgjort til den kontantomregnede afståelsessum, idet anskaffelsessummen ville udgøre 0 kr. - efter SKAT's opfattelse ikke kunne fortrænge en ret, der efter grundlæggende skatteretlige principper måtte anses at bestå. Udsagnet måtte således i det konkrete tilfælde efter SKAT's opfattelse anses for at være for vidtgående. Denne indstilling - bemærkede SKAT - måtte antages at indebære en praksisændring, der dog udelukkende var af begunstigende karakter i forhold til skatteyderne.

På denne baggrund nåede SKAT, som allerede nævnt, frem til en bekræftende besvarelse af koncernens 3. spørgsmål. SKAT og således Skatterådet bekræftede således, at en opgørelse af avancen efter afskrivningslovens § 40, stk. 6 ved afståelse af know-how kunne foretages som salgssum fratrukket udviklingsomkostninger.

Der er næppe nogen tvivl om, at praksisændringen vil kunne få betydning også for avanceopgørelsen ved afståelse af andre immaterielle aktiver, og herunder for eksempelvis goodwill.

Afgørelsen er endvidere interessant derved, at SKAT af egen drift - med rette - tilside-sætter en klar udtalelse i Den Juridiske Vejledning, afsn. C.C.6.5., med henvisning til, at udtalelsen i den pågældende sag kolliderede med en ret, der efter grundlæggende skatteretlige principper måtte anses at bestå.

— o —