

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

## Skattefradrag for udgifter til forsøg og forskning<sup>©</sup>

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

*www.V.dk*

Landsskatteretten har ved en netop offentliggjort afgørelse afvist skattemæssigt fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, da der ikke forelå dokumentation for udvikling af et nyt eller væsentligt forbedret produkt eller proces.

Igangværende virksomheder kan efter de skatteretlige grundregler foretage skattemæssigt fradrag for driftsomkostninger, dvs. de ”... udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger;”

Udgifter til udvikling af nye materialer, produkter, processer m.v. er som udgangspunkt ikke forbundet med skattemæssig fradragsret. Det skyldes, at udgifter til etablering af en *ny virksomhed* eller *udvidelse af en bestående virksomhed* som det klare udgangspunkt ikke giver grundlag for skattemæssig fradragsret efter reglerne for igangværende virksomheder.

Med det formål at styrke virksomhedernes udviklingsmuligheder og konkurrenceevne blev i 1973 åbnet mulighed for at fradrage udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

### Loven fra 1973

Om den tiltænkte anvendelse af fradragsreglen fremgik af lovforslaget fra 1973 bl.a., at:

*”Fradragsretten vil i første række omfatte det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Fradragsretten vil desuden omfatte den såkaldte anvendte forskning, d.v.s. originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.”*

Der var dog lagt en begrænsning ind i bestemmelsen for så vidt angår grundforskning. I motiverne blev herom anført, at:

*”I princippet vil fradragsretten derimod ikke omfatte den såkaldte grundforskning. Herved forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser. Da grænserne til den anvendte forskning imidlertid er flydende, vil det ofte ikke være muligt at adskille de to former for originale undersøgelser.”*

Om selve udgifterne hed det, at:

*”De mest almindelige udgifter, som [vil være omfattet], vil formentlig være lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, udført hos andre, vil falde ind under disse bestemmelser.”*

### Gældende fradragsregler

Reglen er siden blevet ændret, herunder udvidet, adskillige gange. Efter gældende regler kan udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv efter skatteyderens 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. Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværen-

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

de virksomhed, idet begrænsningen vedrørende fradrag for grundforskning blev ophævet i 1987.

Er udgifterne afholdt, før skatteyderen påbegyndte erhvervet, kan udgifterne som udgangspunkt først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervet er påbegyndt, eller afskrives fra og med dette indkomstår, medmindre der er tale om et aktie- eller anpartsselskab.

Endvidere gælder der regler om opgørelse af et **forhøjet fradrags- eller afskrivningsgrundlag**, således at fradrag eller afskrivninger for indkomstårene 2021 og 2022 kan foretages med 105 pct., for indkomstårene 2023-2025 med 108 pct. og fra og med indkomståret 2026 med 110 pct. **af de afholdte udgifter.**

I tillæg hertil var der for 2020 – 2022 fastsat særlige regler om en yderligere forhøjelse af fradraget, som at fradraget udgjorde 130 pct. af de afholdte udgifter i hvert af de tre år, men med en beløbsmæssig begrænsning.

Udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom som led i forsøgs- og forskningsvirksomheden er ikke omfattet af de ovennævnte regler, men skal afskrives efter særreglerne herom i afskrivningsloven.

### **Udbetaling af skatteværdien af underskud**

Reglerne om fradrag m.v. for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed mv. blev i 2011 suppleret med regler om, at selskaber og erhvervsdrivende i virksomhedsskatteordningen kan få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra straksafskrevne forsøgs- og forskningsudgifter. Virksomhederne skal anmode skattemyndighederne om udbetalingen, som ikke kan overstige skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter, og endvidere er maksimeret til skatteværdien af 25 mio. kr. årligt.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

### **Forsøgs- og forskningsvirksomhed**

Efter loven gælder en række betingelser for at opnå skattemæssigt fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Centralt er selvsagt spørgsmålet om, **hvornår** der foreligger forsøgs- og forskningsvirksomhed i lovens forstand, herunder kravet om en ”nyhedsværdi”.

Det er klart, at hvis en virksomhed som den første har produceret en vaccine mod covid-19-sygdommen baseret på en banebrydende teknologi, er en nyhedsværdi uomtvistelig.

Producerer virksomheden på grundlag af samme teknologi siden en forbedret vaccine, som er særligt møntet på en variant af viraet, begynder det spørgsmål imidlertid at melde sig, om der er tale om et yderligere produkt med en nyhedsværdi eller måske snarere en ”almindelig” videreudvikling af et eksisterende produkt.

Denne problemstilling har foreligget for Landsskatteretten i flere offentliggjorte sager, herunder en sag afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 13. oktober 2022, som Landsskatteretten har besluttet at offentliggøre.<sup>(1)</sup>

Sagen drejede sig om et software- og konsulentfirma, hvis virksomhed drejede sig om at udvikle platforme, som skulle hjælpe større virksomheder til at blive mere innovative. Konkret havde virksomheden søgt skattemyndighederne om udbetaling af skatteværdien af underskud (skattekredit) vedrørende tre udviklingsprojekter.

Om projekterne havde virksomheden oplyst, at projekterne - efter virksomhedens opfattelse - omfattede betydelig videreudvikling af de eksisterende systemer, processer og algoritmer, hvilket resulterede i helt nye faciliteter og udbud af helt nye tjenester til kunderne. Det var herunder ledelsens opfattelse, at al generel udvikling i dag reelt skete som videreudvikling af kendte/eksisterende systemer, og at dette var en anerkendt tilgang til udvikling af nye applikationer.

---

<sup>1)</sup> SKM2023.23.LSR, Se endvidere på linie hermed SKM2023.51.SR

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

Såvel skattemyndighederne som Landsskatteretten fandt det **ikke dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort**, at virksomheden havde udviklet et nyt eller væsentligt forbedret produkt eller en ny eller væsentligt forbedret proces, og afviste derfor, at der forelå grundlag for at udbetale skatteværdien af et underskud affødt af disse aktiviteter.

### Landsskatterettens afgørelse

Som begrundelse for afgørelsen anførte Landsskatteretten blandt andet, at forsøgs- og forskningsudgifter ikke omfatter enhver form for produktudvikling. Udgifter, der afholdes som led i en almindelig løbende produktudvikling og produkttilpasning, må således ifølge Landsskatterettens anses som almindelige driftsomkostninger.

Efter en gennemgang af virksomhedens bevisligheder nåede Landsskatteretten frem til, at det for så vidt angik *to af projekterne* ikke var dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at selskabet havde udviklet et nyt eller væsentligt forbedret produkt eller en ny eller væsentligt forbedret proces.

Ved vurderingen havde Landsskatteretten lagt vægt på, at selskabets egen forklaring ikke kunne anses som **tilstrækkelig dokumentation** herfor, og at den fremlagte dokumentation - bl.a. to enslydende "letters of support" indhentet af virksomheden fra andre virksomheder - ikke kunne tillægges en sådan bevismæssig vægt, at virksomheden kunne anses at have løftet bevisbyrden for skattemæssig fradragsret og dermed udbetaling af skatteværdien af virksomhedens underskud.

Efter Landsskatterettens opfattelse kunne det tredje projekt, som virksomheden havde oplyst at have modtaget støtte til fra Innovationsfonden, heller ikke anses som forsøgs- og forskningsvirksomhed. Begrundelsen var, at virksomheden **ikke havde dokumenteret**, at støtten – som skulle anvendes i 2020 – havde en sådan sammenhæng med det projekt, som virksomheden havde afholdt udgifter til i 2019, at støtten i sig selv kunne anses for tilstrækkelig til at løfte bevisbyrden. Tre enslydende "letters of intent" fra andre virksomheder kunne ikke føre til et andet resultat.

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023

Landsskatteretten bemærkede endelig, at de udgifter, som kunne henføres til de tre projekter, var opgjort på baggrund af virksomhedens egne oplysninger om omfanget af udviklingstimer, som kun var understøttet af virksomhedens eget skøn over aktiviteterne kompleksitet i henhold til Scrum-metoden (projektstyringsmodel). Efter Landsskatterettens opfattelse måtte denne opgørelse derfor anses som et led i selskabets egen forklaring, og Landsskatteretten bemærkede herved, at virksomheden, trods opfordring fra Skatteankestyrelsen, ikke havde fremlagt tidsregistrering eller lignende objektiv dokumentation for omfanget af de afholdte udgifter.

### Kommentar

Loven om fradragsret for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed udfordrer både skattemyndighederne og virksomhederne.

Som fastslået af Højesteret i en sag fra 2004<sup>(2)</sup>, må den skatteyder, der ønsker et fradrag, **bevise eller sandsynliggøre**, at skatteyderen er berettiget til dette fradrag. Denne bevisbyrde eller sandsynliggørelse kan formentligt lettere løftes, hvis der er tale om en teknisk nydannelse, der er patenteret, end hvis der er tale om software, hvor der nok kræves en noget mere nærgående undersøgelse og efterprøvelse af nyhedsværdien.

Med Landsskatterettens kendelse er sendt et klart signal om, at skattemyndighederne med rette foretager en indgående vurdering af dokumentationen for eller sandsynliggørelsen af, at en given aktivitet må anses som "forsøgs- eller forskningsvirksomhed" i skatteretlig forstand.

Som det tydeligt fremgår, vil virksomhedens egne forklaringer og udredninger, herunder anprisninger, i tvivlstilfælde kun blive tillagt en begrænset bevismæssig værdi. Det

---

<sup>2</sup> Jf. SKM2004.162.HR. Sagen drejede sig om fradragsret for befordring mellem hjem og arbejdsplads efter ligningslovens § 9 C. Højesteret tilkendegav i præmisserne bl.a., at: "Der kan imidlertid kun opnås fradrag for en befordring, der rent faktisk har fundet sted, og **bevisbyrden** (fremhævet her) herfor påhviler - i overensstemmelse med hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag - som udgangspunkt skatteyderen. Den, der anser sig berettiget til et befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C, må således i fornødent omfang kunne **dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre** (fremhævet her), at befordring rent faktisk har fundet sted i det selvangivne omfang. Beviskravet vil typisk blive skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod, at befordringen har fundet sted i det selvangivne omfang, eksempelvis meget betydelige daglige rejsetider."

**Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 7 februar 2023**

samme gælder ”fortrykte” erklæringer indhentet af virksomheden fra virksomhedens venligtsindede netværk og lignende bevisligheder.

Ved behandlingen af sager om fradragsret vil det givetvis i nogle tilfælde kunne være en fordel at indhente en sagkyndig vurdering efter reglerne om syn & skøn af ”nyhedsværdien” af de ”materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser”, som forsøgs- eller forskningsvirksomheden har drejet sig om - eller i det mindste en énsidig indhentet erklæring fra en sagkyndig til start. I hvert fald vil skatteyderens skriftlige eller mundtlige fremstilling isoleret set, dvs. uden yderligere dokumentation for eller sandsynliggørelse af en nyhedsværdi mv., næppe kunne afføde et for skatteyderen positivt resultat, når henses til den ovennævnte højesteretsdom fra 2004, hvor det blev tilkendegivet som en generel regel, at vil en skatteyder have et fradrag, påhviler det skatteyderen i det mindste at sandsynliggøre, at skatteyderen er berettiget til dette fradrag.

Sagen maner ligeledes til stor omhu i henseende til registrering og indsamling af anden dokumentation for omfanget og karakteren og ikke mindst resultatet af virksomhedens forsøgs- og forskningsaktiviteter.

— 0 —