Offentliggjort d. 14.november 2017

Afskrivning på nyt IT-system - driftsmiddel eller immaterielt aktiv - opgørelse af anskaffelsessummen – udgifter knyttet til anskaffelsen - Landsskatterettens kendelse af 8/8 2017, jr. nr. 14-4919109.©

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

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 8/8 2017, at et nyt IT-system måtte anses som et driftsmiddel i afskrivningslovens forstand, jf. afskrivningslovens § 2, stk. 2, samt at udgifter til implementering, transport m.v. kunne henføres til anskaffelsessummen.

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 8/8 2017 forelå spørgsmålet, om en virksomheds andel af udgifterne til udvikling af et nyt IT-system m.v. skulle afskrives efter afskrivningslovens kap. 2 om driftsmidler m.v., således som antaget af virksomheden, eller om der snarere var tale om et immaterielt aktiv omfattet af afskrivningslovens § 40, således som antaget af SKAT.

Til denne problemstilling knyttede sig spørgsmålet om den skattemæssige behandling af udgifter knyttet til anskaffelsen af IT-systemet, herunder udgifter til implementering, transport, licenser og hosting m.v.

Retsgrundlaget

Efter afskrivningslovens § 2, stk. 1 afskrives maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe efter reglerne i lovens kap. 2, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervsmæssigt.

Af § 2, stk. 2 fremgår videre, at udgifter til anskaffelse af edb-software afskrives efter reglerne i lovens kap. 2, uanset om der er tale om erhvervelse af en tidsubegrænset brugsrettighed i henhold til en softwarelicensaftale eller lignende.

Offentliggjort d. 14.november 2017

Af de særlige bemærkninger til § 2 i forslaget til den senere vedtagne afskrivningslov fra 1998, jf. lov nr. 433 af 26/6 1998, fremgår bl.a., at:

"…Den foreslåede bestemmelses stk. 2 fastsætter, at udgift til anskaffelse af edb-software ligeledes afskrives efter reglerne i kapitel 2, uanset om der alene er tale om erhvervelse af en tidsubegrænset brugsrettighed i medfør af en softwarelicensaftale eller lignende. Den foreslåede bestemmelse i § 40, stk. 2, om afskrivning på udgifter til anskaffelse af immaterielle aktiver finder således ikke anvendelse i forhold til anskaffelse af retten til edb-programmer.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 skal sammenholdes med den foreslåede bestemmelse i § 6, stk. 1, nr. 4, hvorefter hele anskaffelsessummen for edb-software kan vælges fradraget (straksafskrevet) i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret. Sidstnævnte foreslåede bestemmelse svarer således til, at der efter den gældende afskrivningslovs § 3, stk. 1, er adgang til at straksafskrive bl.a. anskaffelsessummen for edb-software.

Software er den overordnede betegnelse for den information, der indgår i og styrer et edb-system, herunder programmer og data, der anvendes af det pågældende system, og som ikke er en del af edb-systemets maskinel.

Efter bestemmelsen behandles edb-software efter reglerne i kapitel 2, uanset om den skattepligtige alene får licens eller lignende tidsubegrænset rettighed til anvendelse af softwaren. Det almindelige krav om ejerskab fraviges således i de tilfælde, hvor erhververens adkomst til softwaren er begrænset til en egentlig tidsubegrænset brugsret eller lignende. Dette er tilfældet, hvor erhververen på grund af de særlige ophavsretlige forhold ikke opnår den råderet over softwaren, der svarer til almindelige ejerbeføjelser, f.eks. retten til at overdrage, udleje eller mangfoldiggøre softwaren. At edb-software efter den foreslåede bestemmelse behandles efter reglerne i kapitel 2, indebærer, at hele driftsmiddelkapitlets regler finder anvendelse på edb-software. Dette betyder bl.a., at de foreslåede bestemmelser i §§ 11 - 13 om delvis erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler og skibe også kan finde anvendelse på anskaffet edb-software…"

Bestemmelsen skal formentlig ses i lyset af den forudgående udvikling, hvorefter udgifterne til EDB i 1980´erne hovedsageligt bestod af udgifter til hardware, mens programmerne ofte kun udgjorde en mindre del af anskaffelsessummen ved overgang til EDB. Programmerne var således ofte standardiserede og blev betragtet som tilbehør til EDB-

anlægget.[1] Senere er udviklet store komplekse programmer, der let kan udgøre hovedparten af anskaffelsessummen, og som undertiden anskaffes uden en samtidig nævneværdig investering i hardware.

Heroverfor står afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., hvorefter erhververen ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver [end goodwill] såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, kan afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt.

Af motiverne til denne bestemmelse fremgår bl.a., at:

> *"Bestemmelsen indeholder regler om afskrivning af goodwill og andre immaterielle aktiver m.v. Bestemmelsen svarer i alt væsentligt til ligningslovens § 16 E og § 16 F, dog i en kortere form.*
>
> …
>
> *Ved bestemmelsen overføres reglen i ligningslovens § 16 F, stk. 1, til afskrivningsloven, idet der dog samtidig foreslås to ændringer.*
>
> …
>
> *Bestemmelsens stk. 2 omhandler afskrivning af anskaffelsessummen for en række immaterielle aktiver, som f.eks særlig fremstillingsmetode (knowhow) eller lignende, patentret, forfatter- og kunstnerret, ret til mønster eller varemærke samt afskrivning af anskaffelsessummen for erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt og endelig udgifter til anskaffelse af mælkekvoter. Forfatter- og kunstnerret omfatter rettigheder, der er beskyttede i henhold til ophavsretsloven og dermed principielt også retten til edb-programmer. Udgifter til anskaffelse af retten til edb-programmer afskrives dog efter reglerne i kapitel 2 om driftsmidler og skibe. …"*

Vedrørende særligt behandlingen af **omkostninger knyttet til erhvervelsen** af det afskrivningsberettigede aktiv og dermed opgørelsen af den afskrivningsberettigede an-

[1] Se herved eksempelvis Ligningsvejledningen 1982, afsnit L 5.5.2, hvorefter: *"Rationaliseringsudgifter tillades normalt belastet driftsregnskabet og således fradraget i indkomstopgørelsen for det enkelte år. Det samme gælder udgifter i forbindelse med overgang til EDB, herunder indkøb af EDB programmer."*

skaffelsessum forekommer retsgrundlaget, trods den store praktiske betydning, relativt beskedent.

Afskrivningsloven og motivudtalelserne hertil indeholder ingen nærmere angivelse af, hvilke omkostninger, der kan henføres til den afskrivningsberettigede anskaffelsessum, eller af principper for vurdering af dette spørgsmål. I de særlige bemærkninger til § 5 henvises således blot til reglerne i den nu ophævede afskrivningslov.

I 2003 oplyste Landsskatteretten i kendelsen ref. i SKM2003.519.LSR om aktivering af udgifter til fremstilling af et driftsmiddel, en kran, til eget brug, at:

> *"… Anskaffelsessummen efter dagældende afskrivningslovs § 2, stk. 3, skal forstås som udgiften til anskaffelsen af det pågældende aktiv tillagt udgiften til eksempelvis opsætning, implementering eller klargøring af det pågældende aktiv, således at aktivet rent faktisk er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan anvendes som driftsmiddel i virksomheden. Dette er tilfældet, uanset om det er virksomhedens egne medarbejdere eller eksterne personer, der fortager sådanne handlinger.*
>
> *Da selskabets lønudgift til opsætning af kranen har været direkte nødvendig for kranens funktion, skal lønudgiften tillægges anskaffelsessummen for kranen til afskrivning sammen med denne…"*

Nogle få år senere udtalte Højesteret i præmisserne for højesteretsdommene ref. i henholdsvis SKM2007.773.HR og SKM2007.775.HR, omtalt i JUS 2007/45, vedrørende den nu ophævende bestemmelse i ligningslovens § 8 J om fradrag for udgifter til advokat og revisor i forbindelse med virksomhedsetablering eller -udvidelse, bl.a., at:

> *"…Udtrykket "Udgifter, der må anses for tillæg til en købesum ... for et aktiv" i § 8 J, stk. 3, skal efter forarbejderne forstås i overensstemmelse med hidtidig praksis. Det må antages, at der herved sigtes til praksis vedrørende opgørelse af anskaffelsessummen for et aktiv efter ejendomsavancebeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven, eller afskrivningsloven. Denne praksis har i et vist omfang udviklet sig forskelligt fra område til område. For så vidt angår udgifter til advokat og revisor er praksis sparsom, men der er dog fast praksis for, at udgiften til advokat for udfærdigelse af skøde indgår i anskaffelsessummen for en fast ejendom.*
>
> *På baggrund af det anførte finder Højesteret at ligningslovens § 8 J, stk. 3, for så vidt angår tilfælde, hvor en virksomhed udvides ved erhvervelse af en bestemmende*

aktiepost i et andet selskab, må forstås således, at bestemmelsen alene omfatter sådanne udgifter til advokat og revisor, som kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve aktiekøbet, herunder udgifter til udfærdigelse af transportpåtegninger, noteringer og anmeldelser. Andre udgifter til bistand fra advokat og revisor, herunder bistand i form af undersøgelser, rådgivning, deltagelse i forhandlinger og udfærdigelse af kontrakter, kan ikke anses for tillæg til købesummen."

Dommen efterlader indtrykket af en meget snæver afgrænsning af de udgifter, der kan tillægges den skattemæssige anskaffelsessum for bl.a. aktiver omfattet af afskrivningsloven.[2]

Senest af Juridisk Vejledning, senest 2017-2, afsn. C.C.2.4.2.4.2.1 om "Afskrivning efter saldoprincippet", fremgår videre, at *"Se også Ligningsvejledningen, Erhvervsdrivende afsnit E.C.4.3 om opgørelse af afskrivningsgrundlaget for bygninger. De principper, der beskrives i afsnittet, gælder også for driftsmidler, jf. henvisningen i SKM2009.498.VLR til SKM2008.967.HR"* Der sigtes herved til den meget restriktive praksis for opgørelse af den skattemæssige anskaffelsessum ved investering i ejendomsanparter, der qua henvisningen i SKM2009.498.VLR på denne vis søges implementeret som alment gældende principper.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 8/8 2017

Som allerede nævnt drejede sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 8/8 2017 sig for det første om, hvorvidt et selskabs andel af udgifterne til udvikling af et nyt IT-system m.v. skulle afskrives efter afskrivningslovens kap. 2 eller § 40.

Selskabet drev virksomhed med tømmerhandel og byggemarked og havde qua sit medlemskab af en indkøbsforening deltaget i udviklingen af et nyt IT-system til brug for

[2] Der har dog været tilløb til i videre omfang at indrømme adgang til aktivering af udgifter i tilknytning til ejendomsprojekter. I styresignalet ref. i SKM2009.261.SKAT er der således lagt an til, at der kan medtages yderligere poster som eksempelvis en due diligence. I kommentaren til SKM2008.967.HR anføres i styresignalet således bl.a.: "Som eksempler på sådanne handelsomkostninger er advokat- og mæglersalær samt stempel- og tinglysningsafgifter vedrørende skødet som nævnt i Ligningsvejledningen. Det samme gælder udgifter til byggeteknisk gennemgang og til eventuel vurdering af ejendommen." I det omfang domstolene måtte nå frem til, at givne udgifter – uanset hvilket snit, der anlægges – er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 2 som følge af, at disse udgifter er knyttet til erhvervelse af aktiver som led i udvidelse af næring, kan der anlægges det synspunkt, at det hermed samtidig er tilkendegivet, at disse udgifter kan henføres til vurdering, gennemgang eller berigtigelse og gennemførelse af selve købet. Synspunktet har dog ikke vagt gehør hos domstolene.

indkøbsforeningens medlemmer. Omkostningerne til IT-systemet androg for selskabets vedkommende 2.677.820 kr., fordelt med 1,7 mio. kr. vedrørende selve investeringen, 79.835 kr. til licenser og hosting og 897.985 kr. til implementering, transport m.v.

Selskabet havde aktiveret den samlede investering i det fælles IT-system som tilgang driftsmidler (kontor og butiksinventar), dog uden at foretage afskrivninger herpå i 2012. Selskabet havde herunder henført udgiften på 897.985 kr. til implementering, transport m.v. til anskaffelsessummen for IT-systemet, da udgiften knyttede sig til systemet.

SKAT derimod anså beløbet på de 1.700.000 kr. for omfattet af afskrivningslovens § 40, mens beløbet på de 79.835 kr. ansås for omfattet af afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4 og § 5, og beløbet på de 897.985 kr. ansås for omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a som en driftsomkostning. SKAT nedsatte herefter selskabets indkomst med beløbet på de 897.985 kr.

Selskabet indbragte denne nedsættelse af selskabets indkomst - og kun denne ændring - for Landsskatteretten, og tilkendegav siden under et møde med Skatteankestyrelsen, at selskabet var uenig i, at selskabets påstand - i det omfang påstanden blev taget til følge - eventuelt ville kunne have afledte virkninger for så vidt angik udgiften på de 1.700.000 kr.

Landsskatterettens kendelse

Vedrørende spørgsmålet om den skattemæssige håndtering af **IT-systemet** bemærkede Landsskatteretten, at udgifter til anskaffelse af edb-software ifølge afskrivningslovens § 2, stk. 2 afskrives efter reglerne i kapitel 2, uanset om der alene er tale om erhvervelse af en tidsubegrænset brugsrettighed i medfør af en softwarelicensaftale eller lignende. Dette indebar efter Landsskatterettens opfattelse, at bestemmelsen i § 40, stk. 2, om afskrivning på udgifter til anskaffelse af immaterielle aktiver ikke finder anvendelse i forhold til anskaffelse af retten til edb-programmer, jf. herved forarbejderne til § 2 (1997/2 LFS 102).

For så vidt angik den konkrete sag lagde Landsskatteretten til grund, at der med betalingen for anskaffelsen (anvendelsen) af det fælles IT-system på de 1.700.000 var tale om sådant edb-software, som var omfattet af afskrivningslovens § 2, stk. 2.

Set i lyset af selskabets påstand, der som nævnt var begrænset til udgiftsposten på 897.985 kr. til implementering, transport m.v. af IT-systemet, jf. nærmere nedenfor - og altså ikke omfattede hovedposten på de 1,7 mio. kr., som SKAT havde henført til afskrivningslovens § 40, stk. 2 - konstaterede Landsskatteretten, at en ændring af SKATs afgørelse for så vidt angik udgiften til implementering, transport m.v. på de 897.985 kr. til at være omfattet af afskrivningslovens § 2, stk. 2 forudsatte, at anskaffelsen af systemet blev omfattet af bestemmelsen. Med henvisning til skatteforvaltningslovens § 45, stk. 1 ændrede Landsskatterettens herefter SKATs afgørelse, således at udgiften på de 1.700.000 kr. blev omfattet af afskrivningslovens § 2, stk. 2, jf. også ovenfor.

Vedrørende behandlingen af **tilknyttede omkostninger** bemærkede Landsskatteretten, at den afskrivningsberettigede saldoværdi efter afskrivningslovens § 5, stk. 1 skal tillægges anskaffelsessummen for de driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret, og videre, at *"Anskaffelsessummen efter bestemmelsen forstås som udgiften til anskaffelse eller fremstilling af det pågældende aktiv tillagt udgiften til eksempelvis opsætning, implementering eller klargøring m.v."*

For så vidt angik den konkrete sag lagde Landsskatteretten til grund, at udgiften til implementering, transport m.v. på de 897.985 kr. kunne henføres til anskaffelsen som sådan.

Endelig konstaterede Landsskatteretten, at SKAT havde anset udgiften til **licenser m.v**. på i alt 79.835 kr. for omfattet af afskrivningslovens § 2, stk. 2.

Samtlige udgifter forbundet med anskaffelsen af det i sagen omhandlede IT-system ansås således for omfattet af afskrivningslovens kap. 2, og med den bemærkning, at det var op til selskabet at vælge, om den samlede udgift på de 2.677.820 kr. skulle afskrives i anskaffelsesåret (2012), jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4 (straksafskrives), eller om udgiften skulle indgå i driftsmiddelsaldoen, jf. afskrivningslovens § 5. Ændringerne i forbindelse hermed blev overladt til SKAT.

Offentliggjort d. 14.november 2017

Kommentar

Med Landsskatterettens kendelse er knæsat, at ikke blot enkeltstående software-programmer, men tillige særligt udviklede IT-systemer omfattes af afskrivningslovens § 2, stk. 2 og dermed af lovens kap. 2.

Vedrørende særligt håndteringen af omkostninger knyttet til anskaffelsen og ibrugtagningen af et givet driftsmiddel bemærkes, at Landsskatteretten med kendelsen af 8/8 2017 synes at have fastholdt de principper, der er udtrykt i rettens tidligere kendelse ref. i SKM2003.519.LSR, og dermed en ganske vid afgrænsning af de udgifter forbundet med erhvervelsen af et afskrivningsberettiget driftsmiddel m.v., der kan henregnes til den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

—— o ——