

# SKATTEKREDITORORDNINGEN

## PROBLEMSTILLINGER VED BRUGEN AF ORDNINGEN

CHARLOTTE PREISLER FRIEDLÆNDER

STUDERENDE 19074

Vejleder: Peter Koerver Schmidt

Antal anslag med mellemrum: 154.768

Antal sider: 80

## Indholdsfortegnelse

Indholdsfortegnelse .....	0
1. Abstract .....	3
2. Indledning .....	4
2.1. Problembaggrund .....	6
2.2. Problemstilling .....	7
2.3. Begrebsdefinition .....	8
2.4. Afgræsning .....	9
2.5. Målgruppe .....	10
3. Metodebrug .....	11
3.1. Paradigme.....	12
3.2. Datagrundlag .....	12
3.3. Opgavens opbygning.....	13
4. Skatte kreditordningen .....	14
4.1. Ligningsloven § 8 X, stk. 1. ....	14
4.2. Ligningsloven § 8X, stk. 2. (Selskabsskatteloven § 31) .....	17
4.3. Ligningsloven § 8 X, stk. 3. ....	20
4.4. Ligningsloven § 8 X, stk. 4. ....	22
4.5. Ligningsloven § 8X, stk. 5. ....	24
4.6. Ligningsloven § 8X, stk. 6. ....	24
5. Definitioner, fortolkninger og analyse af forsknings- og udviklingsomkostninger.....	25
5.1. Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a.....	25
5.2. Forsknings- og udviklingsomkostninger.....	28
5.3. Anskaffelse af driftsmaterielt og -inventar .....	30
5.4. Lønomkostninger .....	32
5.5. Lokaleomkostninger.....	35

5.6. Vedligeholdelse og forbedringer.....	36
5.7. Rejse- og opholdsomkostninger.....	37
5.8. Patenter.....	38
5.9. Renteomkostninger .....	41
5.10. Sammenfatning .....	42
6. Opgørelse og modregning af en skatte kredit .....	44
6.1. Opgørelse og modregning i skattepligtig indkomst.....	44
6.2. Afskrivningsprofil.....	45
6.3. Tilskud .....	47
6.4. Sammenfatning .....	50
7. Anmodning og udbetaling af en skatte kredit .....	51
7.1. Sambeskattede selskaber.....	51
7.2. Hovedaktionær.....	59
7.3. Indkomstår .....	64
7.4. Konkurs.....	66
8. Evaluering af skatte kreditten.....	69
9. Perspektivering.....	71
9.1. Forhøjede fradrag .....	71
9.2. Mulighed for tidligere udbetaling (Hjælpepakke maj 2020).....	73
10. Konklusion .....	75
11. Litteraturliste .....	78

## **1. Abstract**

This species is based on the Tax Assessment Act § 8 X (Ligningsloven) and the scheme for tax-credit, the purpose of which is to review and shed light on the issues of using the scheme. Which issues have been identified and how, as well as which issues the legal basis should be highlighted for future coverage.

In 2011, Danish legislation adopted the possibility for companies to apply for a tax credit for their research and development costs. The tax credit constitutes the tax value of the deficit from the research and development activity and gives companies a liquidity advantage.

The species reviews the content of the Tax Assessment Act § 8 and the use of the tax credit scheme and is based on a legal dogmatic method use and approach. The issue of possible issues in connection with the use of the tax credit scheme is examined within legal analysis and interpretation.

The assignment examines the different types of costs that can be included in a tax credit and the interpretations thereof. The case law in this area is based on a few decisions, where interpretations between the companies, the Danish Tax Agency and the National Tax Court appear differently. In addition, the liquidity advantage is also questioned, as it can take up to 17 months before the tax credit is actually paid out. The long waiting time for payment gives rise to bankruptcy issues, where the tax credit can no longer be repaid.

Bankruptcy and the long payout period are also concluded to be the major issues where legislation in this area is judged to be deficient. The one issue surrounding the long payout period uncovered the legislation for a short period of time, but the temporary option has never become a permanent solution.

## 2. Indledning

Den 21. november 2011 blev der fremsat af daværende skatteminister Thor Möger Pedersen (SF) Lovforslag nr. 29 til ”Lov om ændring af ligningsloven” (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter). Lovforslaget indebar muligheden for selskaber og selvstændige erhvervsdrivende med brug af virksomhedsskatteordningen, at få udbetalt skatteværdien af deres skattemæssig underskud, der var opstået af omkostninger tilkøbt forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Lovforslaget var målrettet til forskningsvirksomheder og virksomheder i opstartsfasen, der oftest er præget af underskud grundet afholdelse af mange forsknings- og udviklingsomkostninger. Forslaget skulle sikre og styrke virksomhedernes likviditet i perioden, hvor selskabernes indtægterne ikke kunne bære forsknings- og udviklingsaktiviteten alene.

I bemærkningerne til lovforslaget blev det uddybet, at udbetaling af skatte kreditter til virksomheder med underskud relateret til forsknings- og udviklingsaktiviteter skulle anses som et slags lån, der betales tilbage via de efterfølgende overskud i virksomhederne. En virksomhed ville kunne på baggrund af daværende lovforslag søge udbetaling op til 1,25 mio. kr. (2012: 25% selskabsskat) af den del af underskuddet, der kan henføres til forsknings- og udviklingsaktivitet.

Grundlaget for den negative skat (skatte kreditten) skal modregnes i selskabets fremførte underskud, således at selskabet i efterfølgende overskudsgivende indkomstår ikke vil kunne modregne underskuddet for forsknings- og udviklingsaktiviteter der er ansøgt og udbetalt negativ skat af. Udbetalingen af den negative skat tilbagebetales således via hurtigere skattebetaling af overskud, fremfor modregning i tidligere års fremførbar underskud.

Formålet ved forslaget var primært at sikre og støtte de mindre virksomheders forsknings- og udviklingsaktiviteter, ved at sikre likviditeten tidligt i virksomhedernes opstart hvor midlerne er tilstrækkelige. Dette skulle sikre virksomhedernes fremadrettede forsknings- og udviklingsaktiviteter og dermed skabe mere vækst til Danmark ovenpå en finansiel og økonomisk krise.

Lovforslaget kom til første gangs behandling i Folketinget den 29. november 2011, hvor det mødte en bred og positiv opbakning blandt de fleste partier. En bred enighed om at forslaget ville bidrage til det danske erhvervsliv og fremtidig arbejdspladser. Forslaget mødte dog kritik fra partiet Liberal Alliance, der ikke vil støtte op om at statsstøtte virksomheder i form af udbetaling af skatte kreditter. Forslaget ville – ifølge partiet – tabe borgernes penge, da risikoen for at virksomheder efterfølgende vil gå fallit eller mislykkes var bekymrende. Dertil ville forslaget åbne op for spekulationer i

bogføringer og regnskaber, der ville få virksomheder til kreative løsninger i form af, at få udgifter til at fremstå som forsknings- og udviklingsomkostninger, hvor det i virkeligheden ikke er det. Lovforslaget mødte derved den første kritik fra et folketingsparti.

Forslaget modtog efterfølgende henvendelse fra brancheorganisationen for Danmarks Business Angels og Venturefonde (DVCA), der i første omgang roste forslaget for at skabe ligestilling mellem koncerner og iværksættere. Nuværende praksis før lovforslaget gav koncerner mulighed for at skattefradrage underskud fra tabsgivende udviklingsomkostninger i koncernens samlede skattebetaling, hvis koncernens øvrige selskaber havde givet overskud. Denne mulig var ikke gældende hos iværksættere uden koncernforbundet overskud.

Dansk Biotek henvendte sig også til udvalget i forbindelse med lovforslaget, og gjorde opmærksom på den engelske model i forhold til forsknings- og udviklingsomkostninger, som de anså som en langt mere attraktiv model end det danske lovforslag og ønskede i stedet en model af samme kaliber. Dertil mente Dansk Biotek ikke at forslaget var ambitiøst nok i forhold til de større danske forsknings- og udviklingsvirksomheder, hvis budgetter inden for forskning og udvikling lå lagt over det forslaget maksimale skattegrundlag på 5 mio. kr.

Lovforslaget gik heller ikke ubemærket igennem skatteudvalget, hvor der igen blev kommenteret på risikoen ved spekulationer i ordningen i form af kreativ omfordeling mellem almindelige udgifter og udgifter berettiget til skattefordelingsordningen. Henvendelserne blev alle besvaret af skatteministeren og forslaget blev vedtaget med flertal i Folketinget den 21. december 2011 med virkning fra indkomståret 2012.

Loven blev efterfølgende ændret ved lovforslag L216 fremsat 17. maj 2015 af daværende skatteminister Holger K. Nielsen (SF). Ændringsforslaget bød på ændring af den oprindelig lov vedrørende ligningslovens §8X, om udvidelse af det årlige udbetalingsloft for skattefordelingsordningen, fra skatteværdien af 5 mio. kr. til 25 mio. kr.

Lovforslaget indbragte i lighed med det oprindelige forslag L29 (vedtaget) høringsrunder hos forespurgte brancheorganisationer. Heriblandt brancheorganisationen for godkendte revisorer i Danmark – FSR, der forespurgte til uddybning af specifikke omkostninger der må indgå i beregningen af den oprindelige vedtagne skattefordelingsordning samt fordelingen i sambeskatningsforhold.

Forslaget blev vedtaget endeligt den 27. juli 2013 med virkning fra indkomståret 2015. Dog blev dette ændret som led i aftale om finansloven for 2014 fremrykket til, at få virkning allerede for indkomståret 2014.

I en efterfølgende evaluering af skatte kreditter udarbejdet af DAMVAD Analytics i 2018, viser brugen af skatte kreditter har, fra vedtagelse af det oprindelig forslag for indkomståret 2012, været anvendt flittigt af det danske erhvervsliv siden da. I perioden 2012-2016 blev der udbetalt skatte kreditter 5.008 gange til i alt 2.451 forskellige virksomheder. Undersøgelsen viser også at der i samme periode er udbetalt skatte kreditter for samlet 2.823 mio. kr., hvor 222 mio. kr. af disse er udbetalt til ophørte virksomheder. Undersøgelsen drager ingen konklusion hvorvidt skatte kredit ordningen har den ønsket effekt på nyskabelse, styrkelse af det danske erhvervsliv eller på skabelse af flere arbejdspladser.

Loven om skatte kreditter er fortsat gældende i dag, og giver fortsat virksomheder mulighed for udbetaling af den negative skat. Der er ikke i offentlighedens søgelys på tale, at ordningen skulle ophøre i den nærmest fremtid.

## **2.1. Problembaggrund**

Da det oprindelig lovforslag L29 blev udarbejdet, var det som en del af den oprindelige finanslov for 2012 mellem regeringen (S-R-SF) og Enhedslisten. Aftalen om finansloven blev indgået 20. november 2011, og dagen efter blev lovforslaget sendt på eksternt høring. Der var tale om en tidspresset proces, da lovforslaget skulle nå at blive en del af den oprindelig finanslov.

Dette fik flere branche- og interesseorganisationer til at beklage sig over den ekstremt korte høringsfrist, og forsøgte at opråbe til, at dette ville give anledning til betydelig risiko for lovsjus og andre uklarheder i lovgivningsarbejdet.

Ligningslovens § 8 X (vedtaget L29) bygger på udbetaling af skatte kredit, der stammer fra udgifter der straks afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter Ligningslovens § 8 B, stk. 1, eller Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Det har hos flere af branche- og interesseorganisationer skabt debat om, at lovforslaget (og efterfølgende lov) ikke var tilstrækkelig omfattende set i forhold til forsøgs-, forsknings- og udviklingsudgifter, der ikke er omfattet af Ligningslovens § 8 B, stk. 1 og Afskrivningsloven § 6, stk. 1, nr. 3, heriblandt immaterielle omkostninger.

Dette bliver bemærket og kommenteret hos flere branche- og interesseorganisationer både ved første lovforslags og det efterfølgende lovforslags høringsrunde. Ligeledes viser det i de to lovforslags høringsrunder hos branche- og interesseorganisationerne, at der er uklarhed om definitioner på forsøgs- og forskningsudgifter samt hvad konkret må indgå i beregningen af en skattecredit. Dertil bliver der også kommenteret og forespurgt ind til opgørelse af skattecreditter i sambeskatningskredse, hvor nogle branche- og interesseorganisationer mener at lovforslaget ikke forekommer rimeligt, da selskaber i tvungen sambeskatning vil blive stillet ringere ved brugen af skattecreditordninger.

Trods spørgsmål, henvendelser og diskussioner på lovforslagets indhold fra branche- og interesseorganisationer samt mistanke til spekulationer og kreativ bogføring fra udvalgsarbejdet og den respektive korte behandlingstid af det oprindelig lovforslag, er der blevet ikke ændret konkret i lovforslagets oprindelig indhold.

Skattestyrelsens egen juridiske vejledning omkring udgifter til forsøg og forskning har siden det oprindelig lovforslag blev vedtaget, haft opdateret deres praksis på området 14 gange efterfølgende (gældende version 3.3) i perioden 2013 – 2019. Dertil foreligger der et begrænset omfang af domme, kendelser, afgørelser og andet skattejuridisk materiale på området, der også begrænser den konkrete viden og forståelse af ordningen.

Dette giver anledning til efter 8 års praksis fra Ligningslovens § 8 X trådte i kraft, til at spekulere over hvorvidt der foreligger en konkret praksis og en fælles forståelse på anvendelse af loven og skattecreditordningen, eller om ordningen fortsat i dag giver anledning til spekulationer og mulighed for kreative bogføringer og regnskaber.

## **2.2. Problemstilling**

På baggrund af ovenstående problembaggrund, ønskes der nærmere forståelse og undersøgelse af Ligningslovens § 8 X, heriblandt den juridiske fortolkning, forståelse og praksis. Dette defineres som følgende problemformulering:

*Giver Ligningslovens §8 X anledning til problemstillinger i forbindelse med brug af skattecreditordningen for danske kapital-selskaber?*



For at kunne besvare ovenstående hovedspørgsmål, undersøges og besvares følgende delspørgsmål:

1. Hvad består Ligningslovens §8 X og skattekreditordningen af?
2. Hvordan identificeres og opgøres omkostninger til brug for en skattekredit på baggrund af Ligningslovens §8 X?
3. Hvordan opgøres og modregnes en skattekredit?
4. Hvilke fordele og konsekvenser giver det danske kapital-selskaber ved anvendelse af Ligningslovens §8 X?
5. Hvad skal rådgivere mv. være særlige opmærksom på ved opgørelse og anvendelse af Ligningslovens §8 X?

### 2.3. Begrebsdefinition

For at sikre en samlet forståelse af væsentligste begreber, defineres følgende centrale ord i opgaven

Ligningslovens §8 X	Oprindeligt lovgivning indsat ved L 2011 1379. Ændret ved gældende lov L 2013 791 i forbindelse med forhøjelse af øvre grænse for årlig udbetaling af skattekredit (gældende).
Skattekredit	Udbetaling af tilsvarende skatteværdi på grundlag af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter Ligningslovens §8 B stk. 1, eller Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.
Forsøgs- og forskning	Originale undersøgelser, som retter sig mod at tilegne sig ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, der primært sigter mod at nå nogle givne mål og resultater, som kan bruges ret praksis <sup>1</sup> .

---

<sup>1</sup> Juridisk vejledning

Grundforskning	Originale undersøgelser til at tilegne sig ny viden og forståelse af videnskabelig karakter, uden at undersøgelserne primært retter sig mod at nå nogle givne mål og resultater, der kan bruges rent praksis. <sup>2</sup>
Udvikling	Systematisk arbejde baseret på viden og forståelse opnået gennem forskning og praksis erfaring, med det formål at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. <sup>3</sup>

Opgaven vil hovedsageligt anvende forskning- og udviklings som en samlet betegnelse for ovenstående begreber; forsøgs- og forskning, grundforskning og udvikling.

## 2.4. Afgrænsning

Denne opgave tager udgangspunkt i Ligningslovens §8 X og skatte kreditordningen for danske kapital selskaber. Opgaven begrænser sig derfor til kun at omfatte danske virksomheder drevet i selskabsform. Ligningslovens §8 X omfatter også personlige erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsskatteordningen. Disse vil ikke blive behandlet konkret i opgaven, men kan på en stor del af området sidestilles med forholdene gældende for kapital selskaber.

Skatte kreditordningen efter Ligningslovens §8 X er gældende dansk lovgivning, og opgavens primære fokus er på implementeringen, forståelsen og anvendelsen af denne lov. Opgaven vil derfor ikke beskrive eller sammenholdes med øvrige landes tilsvarende ordninger og alternativer.

Opgaven vil omfatte sambeskatningsforhold i forhold til brug og udligning af skatte kreditter. Der vil udelukkende blive fokuseret og analyseret på danske koncernforhold, hvorfor koncerner med udenlandske forhold ikke vil indgå i opgavens omfang.

---

<sup>2</sup> Juridiske vejledning

<sup>3</sup> <https://ufm.dk/forskning-og-innovation/statistik-og-analyser/hvad-er-forskning-innovation-og-udvikling>

## **2.5. Målgruppe**

Denne opgave har til formål at belyse eventuelle problemstillinger og særlige fokusområder ved brugen af skattekreditordningen, der er af opgavens forfatterens egne erfaringer et område i dansk skattelovgivning med begrænset forståelse.

Opgaven henvender sig primært til revisorer og andre rådgivere, der i forvejen har kendskab inden for området og ønsker at få belyst eventuelle problemstillinger, spekulationer og fortolkninger ved brugen af ordningen.

Derved henvender opgaven også til dem, der ønsker en bedre forståelse samt bredere viden og indsigt i ordningen.

Opgaven er skrevet med fokus på rådgivning og konkret forståelse af skattekreditordningen, og henvender sig som udgangspunkt ikke til slutbrugerne af ordningen.

### 3. Metodebrug

Denne afhandling vil tage udgangspunkt i den juridiske metode med anvendelse inden for retsdogmatisk metodebrug og betragtninger. Dette har til formål at fastlægge den gældende ret på området af skattekreditområdet og Ligningslovens §8 X. Den retsdogmatiske metode vil tage udgangspunkt inden for retlig analyse og fortolkning af udvalgte retsregler og retspraksis på baggrund af en systematisk gennemgang. Den vil blive anvendt til at beskæftige sig med forståelse og løsning af problemstillinger inden for Ligningsloven §8 X.

Afhandlingens problemformulering vil ved anvendelse af den juridiske metodevalg blive besvaret gennem fortolknings- og analyse arbejde af den gældende ret, samt identificere og løse konkrete problemstillinger ved brug af retskilder.

Fortolkningsarbejdet vil give en beskrivende introduktion til gældende ret og brugen af skattekreditordningen. Her vil opgaven på baggrund af gældende praksis blive fortolket på lovens forståelse og omfang. Til grund for fortolkningsarbejdet vil der blive inddraget Skatteministeriets og – udvalgets egne beskrivelser og fortolkninger i forbindelse med lovforslags forarbejder.

Undersøgelse og forståelsens heraf vil blive analyseret ud fra de relevante lovtekster og deres forarbejde. Her vil der via inddragelse af gældende retspraksis blive analyseret på, om den gældende ret og praksis er omfattende i forhold til anvendelse af Ligningslovens §8 X, samt forståelsen af omkostninger/-typer der falder inden for begreberne forsknings- og udviklingsprojekter indgår i grundlaget for udbetaling af skattekredit.

I det konkrete fortolknings- og analysearbejde vil der blive inddraget casestudier, der omfatter konkrete skatteafgørelser og -sager i forbindelse med anvendelse af Ligningslovens §8 X. De multiple casestudier vil bestå og inddrage konkrete eksempler og beregninger, der belyser anvendelsen af skattekreditordningen. Dette har det formål at sikre den konkrete forståelse af ordningen.

Afhandlingen vil også inddrage retspolitiske overvejelser og perspektiveringer til brug for at vurdere, om den gældende lov er hensigtsmæssigt for danske kapitalselskaber, som vælger at gøre brug af skattekreditordningen. Det vil endvidere blive vurderet, om den nuværende retstilstand og praksis er fyldestgørende inden for anvendelsen af skattekreditordningen.

### **3.1. Paradigme**

Opgavens studie har til hovedformål at undersøge manglende forståelse, beskrivelse og eventuelle problemstillinger ved gældende lovgivning vedrørende skattekreditordningen. Opgaven tager udgangspunkt i at virkeligheden ved lovforslaget kan forstås og opfattes på flere forskellige måder ustabil.

Beskrivelsen og gennemgangen af skattekreditordningen og Ligningslovens § 8 X vil anvende det positivistiske paradigme til at forklare via lovmæssigheder og årsagssammenhænge. Den positivistiske standpunkt fortæller, at anvendelse af skattekreditordningen vil forbedre selskabers likviditetsposition, i forhold til udbetaling af skatteværdien af forsknings- og udviklingsunderskuddet. Ved denne teori forstås, at Ligningsloven § 8 X kan påvirke et forsknings- og udviklings-selskabs likviditet, der kan have betydning for den fremtidig drift og udvikling. Der er derved tale om en lovmæssighed og en årsagssammenhæng givet i teorien: Hvis et selskab anvender skattekreditordningen, vil selskabets likviditetsmæssige position forberedes i årene for anvendelse af ordningen.

Da Ligningsloven § 8 X er den overordnet lov for skattekreditordningen, men indeholder ikke konkret praksis og forståelse på område, kan loven sidestilles med entydig lov, hvor loven kun kan forstås og tolkes på en måde (eksempel: Det er lovmæssigt bestemt, at man ikke må køre, cykle eller gå over for rødt lys). Opgavens analyse vil fortsat forsøge at forstå den gældende lovgivning via den bag omliggende praksis, og tager udgangspunkt i et realistisk standpunkt. Det realistiske standpunkt giver muligheden for at generalisere viden, som opbygges igennem analysearbejdet for den gældende praksis, såfremt den viden er fremkommet et tilpassende antal gange. Analysen vil i den forstand kombinere den gældende praksis med underbyggende afgørelser og domme inde for området.

Den realistiske tilgang til problemformuleringen identificerer, at problemet kan løses ved at af-dække sandheden bagom problemet. Sandheden vil blive udbygget ved hjælp af konkret forståelse og generaliseret fortolkning.

### **3.2. Datagrundlag**

For at få belyst opgavens problemstilling bedst muligt, vil opgavens datagrundlag bestå hovedsageligt af sekundær datakilder i form af gældende lovgivninger, gældende praksis i form af Skatte-styrelsens juridiske vejledning samt tilhørende afgørelser og domme.

Der indhentes derved brudstykker fra flere retskilder, hvilket har til formål at danne grundlag for, hvordan skattekreditordningen bør fortolkes og anvendes i forhold til de eksisterende regler.

Afslutningsvis vil der blive inddraget retspolitiske overvejelser, om hvorvidt de eksisterende regler og fortolkninger omkring skattekreditordningen er tilfredsstillende, eller om der kan findes belæg for eventuelle lovtilpasninger.

### 3.3. Opgavens opbygning

Opgaven er opbygget som illustreret i figur 1.

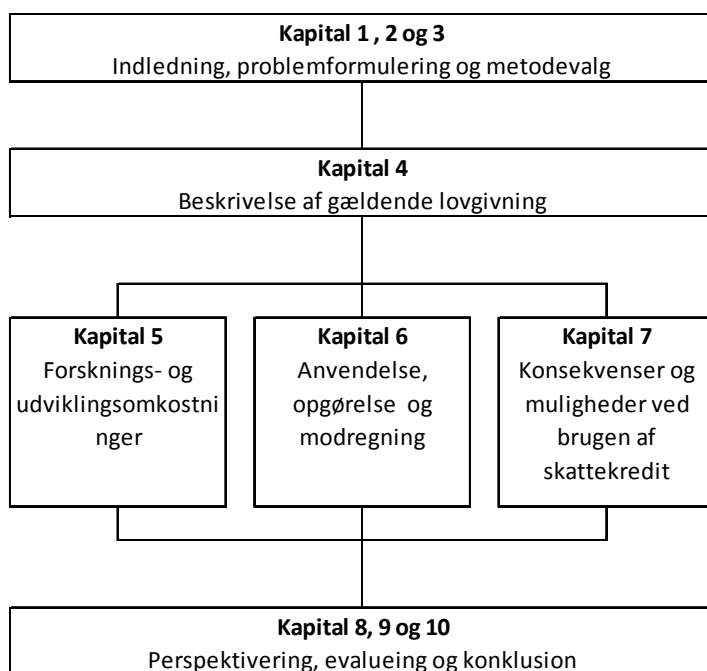
Kapital 1 til 3 beskriver hele grundlaget og argumentationen for valg af problemfelt og undersøgelsesdesign.

Kapital 4 indeholder en beskrivende redegørelse af Ligningslovens § 8 X, samt relevante tilkøbet love og forståelser. Læseren vil i dette afsnit opbygge en generelt forståelse af gældende lovgivning.

Kapitel 5, 6 og 7 består af analyser og fortolkninger på gældende lovgivning.

Opgaven har opdelt analyse og forståelsen i 3 dele for bedre at strukturere forløbet af brugen af skattekreditordningen. Kapital 4 vil tage udgangspunkt i selve forsknings- og udviklingsomkostninger, der må indgå i ordningen og definitionerne og forståelserne heraf. Kapital 5 tager udgangspunkt i den efterfølgende samlet opgørelse og anvendelse af ordningen, heriblandt hvilken skattemæssige betydninger ordningen kan have for det enkelte selskab. Kapital 6 tager udgangspunkt i den efterfølgende brug af ordningen samt hvilken konsekvenser brugen af ordningen kan medføre.

Kapital 8 og 9 vil opsummere de øvrige kapitler samt inddrage alternative perspektiveringer og sondringer til skattekreditordningen. Perspektiveringen vil med udgangspunkt indeholde en diskuterende fremtoning og konklusionen vil hovedsagelig besvare problemstillingen.



Figur 1, Egen tilvirkning

## 4. Skattekreditordningen

Skattekreditordningen kom til i Ligningslovens § 8 X med virkning for indkomståret 2012, og gav underskudgivende selskaber og personligt drevne virksomheder mulighed for at få udbetalt skatteværdien af den del af underskuddet, der stammer fra forsknings- og udviklingsomkostninger.

Denne ordning var specielt henvendt sig til de underskuds-drevne virksomheder og selskaber, der investerede i forsknings- og udviklingsomkostninger med henblik på nyskabelse og innovation.

For at kunne anvende skattekreditordningen skal betingelserne i Ligningslovens § 8 X være opfyldt. I dette afsnit vil Ligningslovens § 8 X blive gennemgået nærmere samt undersøgt hvilke betingelser der skal være opfyldt i forbindelse med anvendelse af skattekreditordningen.

Supplerende lovgivning til skattekreditordningen vil i forlængelse heraf blive gennemgået nærmere, samt hvilken sammenhæng og indflydelse disse måtte have på ordningen.

### 4.1. Ligningsloven § 8 X, stk. 1.

*Selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.*

Loven omfatter personer som driver en selvstændig erhvervsvirksomhed. Skattelovgivningen indeholder ingen egentlig definition på begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed, men karakteriseres i den juridiske vejledning som værende en virksomhed der for egen regning og risiko udøver virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud<sup>4</sup>. Dertil er det et krav for personer, der ønsker at gøre brug af skattekreditordningen, at deres virksomhed bliver drevet efter reglerne i virksomhedsskatteordningen. Personlige virksomheder drevet efter de almindelige regler i personskatteloven eller anvendelse af kapitalafkastordningen, vil derved ikke kunne gøre brug af ordningen.

Loven omfatter i skrivende stund ”selskaber m.v.”, hvilket ikke begrænser loven i forhold til de danske selskabsformer der i dag gør sig gældende. Det må derfor tolkes, at der menes

---

<sup>4</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2048527>

selskabsformer efter Selskabsloven § 1 samt foreninger efter Selskabsskatteoven § 1. Fælles for selskaberne efter selskabslovens § 1 er den begrænset hæftelse.

Loven gør sig kun gældende for selskaber mv. og selvstændige erhvervsvirksomheder, der har oparbejdet et underskud ud fra omkostninger forbundet til forsknings- og udviklingsprojekter. Loven tydeliggør dertil at underskuddet der ansøges skattecredit for, skal stamme fra udgifter som straks afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter Ligningslovens § 8 B, stk. 1 eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Ligningslovens § 8 B, stk. 1 gør det muligt for skattepligtige at opnå fradrag i den skattepligtige indkomst, for omkostninger afholdt i forbindelse med forsknings- og udviklingsvirksomhed. Den skattepligtige kan efter eget valg enten fradrage omkostningerne fuldt ud i det indkomstår, hvor omkostninger er afholdt, eller foretage lineær afskrivning over det aktuelle indkomstår og de følgende 4 indkomstår.

Loven benævner også fradragsretten for forsknings- og udviklingsomkostninger afholdt før den skattepligtige har påbegyndt erhvervet. Omkostningerne forbundet hertil kan først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervsretten er påbegyndt for den skattepligtige. Her har den skattepligtige ligeledes mulighed for at vælge, om fradragsretten skal taget fuldt ud det påbegyndte indkomstår eller fordeles ud over det påbegyndte indkomstår og de efterfølgende 4 indkomstår.

Forsknings- og udviklingsomkostninger kan sidestilles med etableringsudgifter, der efter Statsskatteovens § 6 ikke er fradragsberettiget. Ligningslovens § 8 B er derved en undtagelse til hovedreglen.

Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 gør det muligt at straksafskrives hele anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe til forsknings- og udviklingsvirksomhed. Straksafskrivningen skal foretaget i det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted.

Ligningsloven § 8X, stk. 1 udtrykker klart at kun straksafskrevet forsknings- og udviklingsomkostninger må indgå i opgørelsen for en skattecredit. Vælger den skattepligtige at foretage fradrag i den pågældende indkomstår og de efterfølgende 4 indkomstår, kan forsknings- og udviklingsomkostningen ikke indgå i skattecreditordningen.



Der kan dog højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter. Skatteværdien af underskud som nævnt i 1. pkt. beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår. Der kan for hvert indkomstår højst udbetales skatteværdien af 25 mio. kr.

Danske selskaber kan efter Selskabsskatteloven § 12 fremføre uudnyttede underskud, til modregning i efterfølgende indkomstårs positive skattepligtige indkomster. Derved har selskaber mulighed for at nedbringe positive indkomster i efterfølgende indkomstår med deres fremførbar underskud fra pågældende indkomstår. Selskaberne kan fremføre flere indkomstårs underskud, hvor princippet for de ældste fremførte underskud skal anvendes først.

Selskaber der gør brug af ordningen og dermed har et skattemæssig underskud grundet forsknings- og udviklingsomkostninger, kan kun ansøge skattecreditbetaling af den del af underskuddet der vedrører de faktiske forsknings- og udviklingsomkostninger. Dette betyder at selskaber ikke kan søge den del af deres skattepligtig underskud, som ikke kan refereres til forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Resultat (opgjort i 1.000 kr.)	
Indtægter, anden aktivitet end forskning	1.000
Udgifter, anden aktivitet end forskning	-1.100
Underskud, anden aktivitet end forskning	-100
Forskningsudgifter	-600
Samlet underskud	-700

Figur 2, Egen tilvirkning

I vist eksempel har et selskab et samlet skattemæssigt underskud på 700 t.kr., hvor 100 t.kr kommer af anden aktivitet end forskning og udvikling. I det vist eksempel ville ansøger kunne ansøge udbetaling af skatteværdien af underskuddet fra forsknings- og udviklingsaktiviteten, der i dette eksempel udgør 600 t.kr. Det resterende underskud på 100 t.kr. vil blive fremført til efterfølgende indkomstår.

Der kan maksimalt ansøges udbetaling af skatteværdien af 25 mio. kr. hvert indkomstår. Dette var i det oprindelig lovforslag nedsat til kun 5 mio. kr., men efterfølgende i lovændringen blev denne reduceret til 25 mio. kr. Dette gør det muligt for større forsknings- og udviklings-selskaber samt -koncerner med et større forsknings- og udviklingsbudget, til at kunne drage en større likviditetsmæssig fordel af ordningen.

Skatteværdien af udbetalingen beregnes efter indkomstkatten i de pågældende indkomstår, og defineres i Selskabsskatteloven § 17, stk. 1. Indkomstkatten (selskabsskatten) udgør 22 % for indkomståret 2016 og efterfølgende indkomstår.

*Udgør indkomståret en kortere periode end 12 måneder, nedsættes beløbet forholdsmæssigt. Beløb, der udbetales efter 1. pkt., medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.*

Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af indkomsten i indkomståret. Indkomståret er kalenderåret. Består skattepligten kun en del af året, er indkomståret denne del, jf. Selskabsskatteloven § 10. Ved et indkomst år kortere end 12 måneder vil den maksimale udbetaling nedsættes forholdsmæssigt.

Således at en skattepligtig med et indkomstår på 6 måneder højst vil kunne få udbetalt skatteværdien af 12,5 mio. kr.

Det beløb der anmodes om udbetaling af, må ikke medregnes i den skattepligtiges fremførbar underskud / skattepligtig indkomst. Selskabet kan efter Selskabsskattelovens § 12 fremføre sit skattepligtige underskud til modregning i fremtidige positive skattepligtige indkomstår. Dette er ikke en mulighed med den del af det skattepligtige underskud, hvori der ansøges om udbetaling af skattecredit. Loven begrænser således at skattepligtige underskud fra forsknings- og udviklingsprojekter ikke kan skattemæssigt udnyttes dobbelt, ved først at få udbetalt af skatteværdien i form af en skattecredit og senere at kunne modregne i positive resultater.

#### **4.2. Ligningsloven § 8X, stk. 2. (Selskabsskatteloven § 31)**

*Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelsen af stk. 1. Anmodning efter stk. 1 indgives af administrationsselskabet.*

Skattecreditordningen gør det muligt for koncernforbundne selskaber og foreninger mv., der sambeskattes efter reglerne i Selskabsskatteloven at anvende ordningen. Ved koncernforbundne selskaber og foreninger mv. forstås selskaber og foreninger mv., der på noget tidspunkt i indkomståret har tilhørt samme koncern, jf. Selskabsskatteloven § 31 C. Koncernforbundne selskaber omfattet i Selskabsskatteloven § 1 indgår i en samlet sambeskatning (National sambeskatning).

For sambeskattede selskaber opgøres en samlet sambeskatningsindkomst, hvor alle koncernforbundne/sambeskattede selskabers individuelle skattepligtige indkomst indgår summeret.

Sambeskatningsindkomsten opgøres ved, at de enkelte selskabers skattepligtig indkomst opgøres individuelt. Denne individuelle opgørelse opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler med undtagelser gældende for sambeskattede selskaber, jf. Selskabsskatteloven § 31, stk. 2.

Herefter modregnes selskabernes egne tidligere underskud fra indkomstperioder før sambeskatningen først i eventuelle skattepligtige overskud. Der kan ikke modregnes mere af tidligere underskud, end der kan rummes inden for det aktuelle indkomstårs positiv indkomst. Ligeledes kan tidligere underskud uden for sambeskatningen ikke modregnes i de øvrige sambeskattede selskabers indkomster.

Efter hvert sambeskattet selskab har foretaget modregning af egne underskud, indgår den resterende del af den skattepligtig indkomst i opgørelse af den samlet sambeskatningsindkomst. Her bliver de sambeskattede selskaber med negativ skattepligtig indkomst fordelt forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst.

Har sambeskatningskredsen fortsat negativ indkomst efter modregning, vil det resterende underskud fremføres til modregning af fremtidige positive indkomster. For sambeskatningskredse med underskud grundet forsknings- og udviklingsomkostninger, vil denne del kunne modregnes i den sambeskattede negative indkomst og ansøges udbetaling af skatteværdien heraf, jf. Ligningsloven § 8X, stk. 1.

For selskaber der indtræder eller udtræder i sambeskatningskredsen i indkomståret, modregnes kun indkomsten i den del hvor der har været koncernforbindelse, jf. Selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Dette betyder der for indkomståret hvor koncerntiltrædelsen/-udtrædelsen sker, skal udarbejdes følgende indkomstopgørelser for indkomståret; en indkomstopgørelse gældende for sambeskatningskredsen og en indkomstopgørelse fra efter udtrædelse/før indtrædelse.

#### Selskabsskatteloven § 31 C (Administrationsselskab)

Ved administrationsselskabet menes der det øverste moderselskab, der deltager i den nationale sambeskatning, jf. Selskabsskatteloven § 31, stk. 6. Et moderselskab defineres som et selskab, der har bestemmende indflydelse over et eller flere selskaber. Bestemmende indflydelse betyder som udgangspunkt, at et selskab har mere end halvdelen af ejerandelene i et andet selskab (dvs. >50%) og derved også mere end halvdelen af stemmerne. Det er stemmerettighederne der er gældende ved definitionen af bestemmende indflydelse.

Et administrationsselskab skal opfylde følgende kriterier, jf. Selskabsskatteloven § 31 C, stk. 2-6;

1. Bestemmende indflydelse til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger
2. Bestemmende indflydelse i form af direkte eller indirekte ejerskab
3. Ved ikke direkte eller indirekte ejerskab forligger der bestemmende indflydelse ved
  - a. Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i aftale med andre investorer,
  - b. Beføjelse til at styre finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,
  - c. Beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet eller
  - d. Råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet.
4. I betragtningen for bestemmende indflydelse skal eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, medgå i vurderingen om bestemmende indflydelse.
5. I opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab, skal der ses bort fra datterselskabets egne stemmerettigheder.

Forekommer der ikke et dansk skattepligtigt moderselskab øverst i koncernstrukturen, udpeges et af de sideordnede dansk skattepligtige søsterselskab som administrationsselskaber, jf. Selskabsskatteloven § 6.

*Opgørelsen af udbetalingen sker på grundlag af sambeskatningsindkomsten og de sambeskattede selskabers samlede udgifter til forskning og udvikling. Beløbet udbetales til administrationsselskabet. Administrationsselskabet skal fordele beløbet forholdsmæssigt mellem de selskaber m.v., hvis underskud nedsættes, jf. stk. 4, i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 31, stk. 8.*

Den samlet sambeskatningsindkomst opgøres hos administrationsselskabet for hele sambeskatningskredsen. Det er administrationsselskabet der modtager den udbetalte skattecredit, som efterfølgende skal fordeles.

Den forholdsmæssige fordeling illustreres i nedenstående eksempel:

	Forsknings- og udviklingsaktivitet	Fordelings nøgle	Nedsætning af underskud	Skattepligtig indkomst	Fordeling af Skatte kredit 22%
Moderselskab M	0 mio. kr.	0%	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0,0 mio. kr.
Datterselskab A	-20 mio. kr.	36%	-9 mio. kr.	-11 mio. kr.	2,0 mio. kr.
Datterselskab B	-30 mio. kr.	55%	-14 mio. kr.	-16 mio. kr.	3,0 mio. kr.
Datterselskab C	-5 mio. kr.	9%	-2 mio. kr.	-3 mio. kr.	0,5 mio. kr.
Sambeskatningsindkomst	-55 mio. kr.	100%	-25 mio. kr.	-30 mio. kr.	5,5 mio. kr.

Figur 3, Egen tilvirkning

I illustreret eksempel tages der udgangspunkt i, at omkostningerne til forsknings- og udviklingsaktivitet er den samme som selskabernes skattepligtige indkomst. Eksemplet illustrerer en sambeskattet koncern med forsknings- og udviklingsaktiviteter for samlet 55 mio. kr., hvor kun 25 mio. kr. kan anmodes udbetaling af skatte kredit på. Loven forhindrer den sambeskattede koncern at vælge skatte kreditordningen udelukkende må anvendes kun på Datterselskaberne B eller A + C, der tilsammen opfylder det maksimale grundlag.

Eksemplet illustrerer også fordeling af underskud og skatte kredit. Fordelingsnøglen er beregnet ud fra hvor stor en andel hvert selskab har i underskud, ud fra den samlet sambeskatningsindkomst. Administrationsselskabet (moderselskab M) vil få udbetalt en skatte kredit på 5,5 mio. kr., som selskabet skal fordele/overføre til de øvrige selskaber.

### 4.3. Ligningsloven § 8 X, stk. 3.

*Der kan til selskaber m.v., der på anmodningstidspunktet, jf. stk. 4, kontrolleres af samme aktionær, jf. § 16 H, stk. 6, og til en eller flere personligt drevne virksomheder, som den anførte personkreds driver i virksomhedsordningen, for hvert indkomstår højst udbetales et samlet beløb svarende til skatteværdien af 25 mio. kr.*

Alle der anvender skatte kreditordningen kan maksimalt ansøge om udbetaling af et grundlag på 25 mio. kr., hvilket svarer til en udbetaling på højst 5,5 mio. kr. for hvert indkomstår (2019: 22%). Dette gør sig gældende for selskaber, der kontrolleres af samme aktionær og virksomheder i virksomhedsskatteordningen, der ligeledes kontrolleres af samme person.

Hvis en sambeskattede koncern er kontrolleret af en fysisk person, skal udbetalingen til den sambeskattede koncern begrænses yderligere, hvis der anmodes om udbetaling til andre selskaber mv., der kontrolleres af samme fysiske person.

Den fysiske person/aktionær anses også for at kontrollere et selskab eller koncern, hvis vedkommende direkte eller indirekte med nærtstående har bestemmende indflydelse. Nærtstående defineres efter Ligningslovens § 16 H, stk. 16, som værende ægtefæller, forældre, bedsteforældre samt børn og børnebørn. Ligeledes sidestilles stedsbarns- og adoptivforhold med ægte slægtskabsforhold.

Ved brug af skattekreditordningen har det derfor ingen betydning for anvendelsen, om forsknings- og udviklingsaktiviteter er opdelt på et eller flere kontrollerede selskaber mv. I stedet er det den bestemmende indflydelse og ejerkredsen, der er med til at sikre, at fysiske personer ikke fordeler forsknings- og udviklingsaktiviteten ud blandt flere enkeltstående selskaber, der ligger uden for eller i forskellige sambeskatningskredse.

For virksomheder drevet i virksomhedsskatteordningen gælder anvendelsen af skattekreditordningen alle virksomheder, der drives af samme indehaver i virksomhedsskatteordningen.

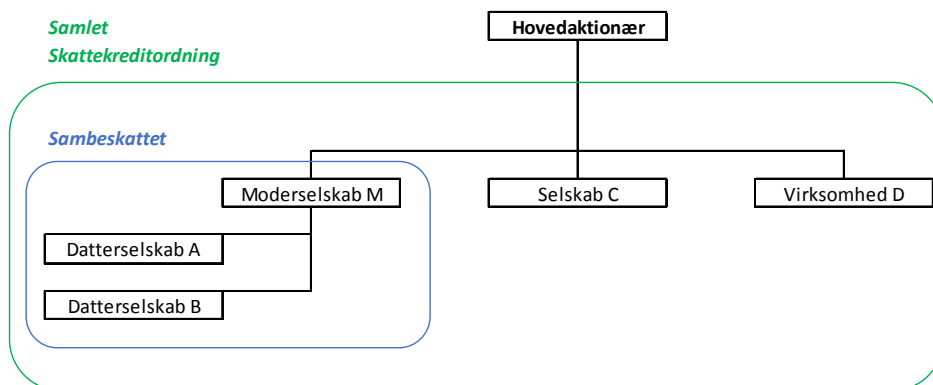
*Der foretages en særskilt opgørelse for henholdsvis hvert ikke sambeskattet selskab, hver sambeskattet koncern og virksomheder i virksomhedsordningen.*

For hver anvendelse og anmodning af skattekreditordningen, skal der udarbejdes en særskilt opgørelse for den enhed som ansøger skattekrediten. Er der tale om en sambeskattet koncern med flere underliggende forsknings- og udviklingselskaber, skal der opgøres en samlet opgørelse af skattekreditordningen for alle de sambeskattede selskaber med forsknings- og udviklingsaktiviteter i en samlet opgørelse på koncernniveau. Det samme forhold gør sig gældende for virksomheder i samme virksomhedsskatteordning.

*Er der anmodet om udbetaling på grundlag af et større beløb end 25 mio. kr., fordeles beløbet mellem selskaber, sambeskattede koncerner og virksomheder i virksomhedsordningen m.v. i forhold til den del af underskuddet for det enkelte selskab m.v., der stammer fra udgifter til forskning og udvikling, der er anmodet om kontant udbetaling på grundlag af.*

For sambeskattede koncerner, selskaber med samme aktionær og virksomheder i virksomhedsskatteordningen, der anvender skattekreditordningen med et grundlag over det maksimale på 25 mio.

kr., vil grundlaget og derved underskuddet skulle fordeles ud forholdsmæssigt mellem forsknings- og udviklingsaktiviteterne.



Figur 4, Egen tilvirkninger

Fordelingen ville ske i lighed med stk.2.

#### 4.4. Ligningsloven § 8 X, stk. 4.

Anmodning efter stk. 1 indgives samtidig med afgivelsen af oplysninger efter skattekontrollovens § 2 for det pågældende indkomstår. Ved afgivelsen af disse oplysninger skal årets underskud ned-sættes med den del af underskuddet, hvoraf der anmodes om udbetaling, jf. stk. 1.

Enhver, der er skattepligtig til Danmark, skal årligt oplyse sin skattepligtige indkomst til told- og skatteforvaltningen (Skattestyrelsen), hvad enten den er positiv eller negativ, jf. skattekontrollovens § 2. Dette gøres for hvert indkomstår. For sambeskattede koncerner oplyses den skattepligtige indkomst på administrationsselskabets selvangivelse/oplysningsskema. For virksomheder i virksomhedsskatteordningen oplyses dette på indehaverens personlige selvangivelse/oplysningsskema.

Selve anmodningen af skattekredit foregår på Skattestyrelsens hjemmeside og kræver ikke login på skatteyderens skatteprofil. I anmodningen skal minimum følgende forhold oplyses:

- Kontaktoplysninger
- Ansøger (selskab m.fl. / personlig ejer)
- Enkeltstående eller sambeskattet forhold
- Enkeltstående Administrationsselskabet CVR-nr.
- Navn
- Sambeskatningsindkomst

- Heraf underskud vedr. forskning og udvikling
- Skatteværdien af underskuddet der ansøges til udbetaling

Selskaber skal ligeledes oplyse på deres oplysningsskema i felt 009, at selskabet har søgt om udbetaling af skatteværdien af underskud, der stammer fra forsknings- og udviklingsomkostninger. Dertil skal underskudsbeløb vedrørende forsknings- og udviklingsomkostninger indtastes i oplysningsskemaet felt 009a. Dette beløb skal stemme overens med det angivet beløb i ansøgningen.

Brugen af skattekreditordningen ikke må give skatteyderen en dobbelt skattefordel, ved først at få udbetalt skatteværdien af underskuddet der relaterer sig til forsknings- og udviklingsaktiviteter, for senere hen at kunne udnytte det samme underskud i fremtidig indtjening. Derfor skal det selvangivne underskud nedsættes med den del af underskuddet, som skatteyderen anmoder skattekredit på baggrund af.

*Ved udbetalingen finder selskabsskattelovens § 29 B, stk. 5, 5.-9. pkt., om udbetaling af overskydende skat tilsvarende anvendelse.*

Ved anvendelse af skattekreditordningen anmodes der om udbetaling af skatteværdien af et underskud, der henføres til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Derved sidestilles udbetalingen af en skattekredit med udbetalingen af overskydende skat.

Skattestyrelsen overfører overskydende skat og derved også i princippet skattekreditter senest 2 bankdage efter den 20. november i kalenderåret efter indkomståret, eller ved forskudt indkomståret senest 2 bankdage efter den 2. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudt indkomståret træder i stedet for, jf. Selskabsskatteloven § 29 B, stk. 5.

Udbetalingen af skatteværdien af underskud er ikke en del af årsopgørelsen, men udbetalingen sker på samme tidspunkt som overskydende skat for selskaber. Der ydes ikke tillæg ved udbetalingen.

Selve udbetalingen af en skattekredit kan afhænge af beløbsstørrelsen samt den interne godkendelsesproces i Skattestyrelsen. Hvis et selskab mangler at foretage indberetning af f.eks. løn eller moms, tilbageholder Skattestyrelsen udbetalingen af skattekreditordningen til forholdene er bragt i orden<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Egen erfaring via kunderelateret korrespondancer og sager med Skattestyrelsen



#### **4.5. Ligningsloven § 8X, stk. 5.**

*Er der sket udbetaling med et større beløb, end stk. 1-3 berettiger til, opkræves det for meget udbetalte beløb. Selskabsskattelovens § 29 B, stk. 4, 3. pkt., og § 30 om opkrævning af restskat finder tilsvarende anvendelse. Det tilbagebetalte beløb omregnes til underskud for det pågældende indkomstår.*

Er der ansøgt og foretaget udbetaling i skattekreditordning og denne efterfølgende påvises at være forkert, pålægger det modtageren af skattekreditten ansvaret for tilbagebetaling til Skattestyrelsen. Tilbagebetalingen forfalder til betaling den 1. i den måned, der følger efter meddelelsen om tilbagebetalingen, jf. Selskabsskatteloven § 30.

Konstateringen af for meget udbetalt skattekredit vil oftest forekomme ved en af Skattestyrelsens kontroller, der henvender sig til ansøger af skattekreditten for tilvejebringelse af dokumentation på den ansøgte skattekredit<sup>6</sup>.

Er der konstateret tilbagebetaling af udbetalt skattekredit vil ansøgers skattemæssige underskud ligeledes blive korrigeret, således skatteyderen får tilskrevet underskudsværdien af skattekreditten til fremførelse i positive skattepligtige indkomster i efterfølgende indkomstår. Således går ansøger kun glip af den likviditetsmæssige fordel ved tilbagebetaling.

#### **4.6. Ligningsloven § 8X, stk. 6.**

*Ved udbetaling af skattekredit modregnes virksomhedens restancer af skatter og afgifter med påløbne morarenter, uanset om der er sket overdragelse af kravet.*

Når en skattekreditansøger får godkendt sin ansøgning om udbetaling, vil denne udbetaling blive tilskrevet selskabets skattekonto, hvor den efterfølgende vil blive udbetalt. Har selskabet ej betalte gældsforpligtelser registreret på skattekontoen, vil skattekreditbeløbet blive modregnet i disse gældsforpligter. Det er således ikke muligt for selskabet, at opnå likviditetsmæssig fordel og samtidig være skyldner til Skattestyrelsen.

---

<sup>6</sup> Egen erfaring via kunderelateret korrespondancer og sager med Skattestyrelsen

## **5. Definitioner, fortolkninger og analyse af forsknings- og udviklingsomkostninger**

Dette afsnit har til formål at definere forskellige omkostningsgrupper, der oftest anvendes i forbindelse med forsknings- og udviklingsaktiviteter samt analyse af hvorvidt omkostninger inden for de forskellige omkostningsgrupper kan medgå i skatte kreditordningen.

For at omkostningerne kan medgå i skatte kreditordningen er fælles for dem alle, at omkostningerne er fradragsberettiget efter driftsomkostningsbegrebet samt de underliggende praksis og fortolkninger.

Hovedreglen til at fratække driftsomkostninger er, at omkostningerne har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtiges indkomst<sup>7</sup>. For nyopstartet virksomhed der har forsknings- og udviklingsaktiviteter, er et af de hyppigste karaktertræk, at virksomheden som regel ikke har indkomst i forbindelse med afholdelse af forsknings- og udviklingsomkostninger. Der til kan der forekomme en vis usikkerhed, om forsknings- og udviklingsomkostninger overhovedet fører til indkomst på sigt.

### **5.1. Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a**

Driftsomkostningsbegrebet der fremgår i Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, har den grundlæggende hovedregel, at driftsomkostninger som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtiges indkomst, kan fradrages i beregningen af den skattepligtiges samlede indkomst.

Driftsomkostningerne skal have en direkte forbindelse til erhvervelse af den skattepligtiges indkomst, for at omkostningerne kan blive modregnet og fradragsretten opnås. Ligeledes skal omkostningen have en aktuel driftsmæssig begrundelse for at være afholdt.

Det er et krav for fradrag af driftsudgifter, at udgiften er afholdt i en erhvervsmæssig virksomhed. Ved erhvervsmæssig virksomhed forstås en virksomhed, der drives på egen regning og risiko med det formål at opnå økonomisk overskud<sup>8</sup>. Hobbyvirksomheder, der defineres som ikke-erhvervsmæssig virksomhed, da dens formål ikke er at opnå økonomisk overskud, kan således gøre brug af

---

<sup>7</sup> <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2083469>

<sup>8</sup> <https://www.skat.dk/skat.aspx?oID=2083469&chk=216359>

skattekreditordningen. Lønmodtagere og ikke selvstændige honorarmodtagere falder også ud for denne kategori.

I driftsomkostningsbegrebet indgår ikke udgifter, der er afholdt i forbindelse med etablering af en virksomhed eller udgifter afholdt efter virksomhedens ophør. Disse udgifter har ikke nogen direkte sammenhæng til at erhverve, sikre eller vedligeholde den skattepligtiges indkomst, og på grund af den manglende sammenhæng ikke kan fratrækkes. Dog fremgår der særlig hjemmel til denne regel, hvilket blandt andet omfatter omkostninger defineret efter Ligningslovens § 8B, der indeholder definitioner af omkostningstyper, der er erhvervet før virksomheden er påbegyndt.

### **SKM2008.641.BR**

En indehaver af en virksomhed, der sideløbende med sin ansættelse i anden virksomhed, udviklede sideløbende produkter indenfor belysning med henblik på salg af licensrettigheder hertil. Udviklingsarbejdet foregik i perioden 2000 – 2003, og bestod af inddragelse af en række eksterne rådgivere og virksomheder med ekspertviden inden for området.

Sagen gik på indkomståret 2013, hvor skatteyderen havde et samlet negativ skattemæssig resultat på 157.272 kr., der hovedsageligt kom fra udviklingsarbejdet. Dertil havde virksomheden en beskedens omsætning på 80 kr., der ikke var relateret til udviklingsarbejdet.

Virksomheden påbegyndte langsomt at få en mindre omsætning relateret til salg af den udviklet lampe i de efterfølgende indkomstår, men kunne forsat fremvise negative skattepligtige resultater i indkomstårene 2014 og 2015.

Landsskatteretten fandt ikke begrundelse for, at skatteyderen havde drevet erhvervmæssig virksomhed i 2013, og derved nægtede skatteyderen fradrag for udgifterne. Landsskatteretten fandt ikke begrundelse i, at udgifterne kunne fradrages efter Statsskattelovens § 6, skt. 1, litra a eller Ligningslovens § 8B, stk. 1.

Landsskatteretten begrundet deres afgørelse med, at skatteyderen ikke havde drevet erhvervmæssig virksomhed, da der i indkomståret 2018 ikke havde været omsætning i virksomheden. Landsskatteretten anså ikke virksomheden for at opfylde betingelserne for en erhvervmæssig virksomhed, da virksomheden ikke havde en rentabel drift (rentabilitetskravet) eller virksomhedens omsætning var stor nok, til at løfte virksomhedens investeringer og omkostninger (intensitetskravet).

Landsskatteretten anså derfor ikke, at udgifterne var afholdt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Derved fandt Landsskatteretten det heller ikke muligt for skatteyderen at fradrage udgifterne efter Ligningslovens § 8B, da der ikke var tale om en erhvervsmæssig igangværende virksomhed.

Byretten gav efterfølgende skatteyderen medhold i, at udgifterne var afholdt til forskning og udvikling i en igangværende erhvervsmæssig virksomhed. Dermed afsagde Byretten dom i, at udgifterne var fradragsberettiget for skatteyderen. Byretten lagde til grund for afgørelsen, at kriterierne for en erhvervsmæssig virksomhed skal vurderes på sigt, da der for nogle virksomhedstyper sædvanligvis går længere tid, før virksomheden har etableret og udviklet sit produkt samt gjort det salgbart.

Dommen er essentielt over for danske forsknings- og udviklingsvirksomheder, der kan bruge adskillige år på at få udviklet og salgsmodnet deres produkt, før virksomheden opfylder kravene til en erhvervsmæssig virksomhed. Vurderingen i om virksomheden er erhvervsdrivende, skal derfor vurderes ud fra en helhedsbetragtning om virksomhedens forsknings- og udviklingsaktiviteter, og ikke det enkeltstående indkomstår. Rentabilitetskravet og intensitetskravet skal derved vurderes individuelt for de enkelte forsknings- og udviklingsvirksomheder.

Dette var ligeledes tilfældet i **SKM2004.187.VLR**, hvor Venstre Landsret ikke gav en virksomhed fradragsretten af sine udviklingsomkostninger til en elmåler, da den sagsøgers erhvervsvirksomhed aldrig kom i gang. Den erhvervsmæssige virksomhed indfrie ikke forventningerne til den kommercielle del efter udviklingsarbejdet var færdiggjort. Derfor valgte ledelsen af den erhvervsmæssige virksomhed at likvidere virksomheden. Da virksomheden aldrig påbegyndte sin erhvervsmæssige drift og heller ikke vil komme til det grundet likvidationen af virksomheden, kunne bestemmelsen i ligningslovens § 8 B derved ikke anvendes.

Praksissen gør det derved muligt for virksomheder at fratække deres forsknings- og udviklingsudgifter løbende efter Ligningslovens § 8 B, og ikke først det år de opfylder alle kriterier til en erhvervsmæssig virksomhed. Dog er det vigtigt at vægte alle kriterier til en erhvervsmæssig virksomhed, når det kommer til fradragsretten efter Ligningslovens § 8 B. Dertil skal virksomheden og dens forsknings- og udviklingsaktivitet resultere i en erhvervsmæssig drift på sigt.

## Øvrige fradragmuligheder, jf. Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e.

Driftsomkostningsbegrebet defineres Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a som følgende:

*”Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger”*

Dertil indeholder Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e også øvrige fradragmuligheder, for omkostninger der ikke defineres som en driftsomkostning:

*Renter af Prioriteter og anden Gæld, samt hvad der er anvendt til blot Vedligeholdelse eller Forsikring af de af den skattepligtiges Ejendele, hvis Udbytte beregnes som Indkomst*

Det kan således udredes fra Statsskattelovens § 6, stk. 1, at erhvervsdrivende virksomheder har muligheden for at fradrage omkostninger inden for nedenstående omkostningstyper:

- Driftsomkostninger – Fradrag for omkostninger der er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten,
- Afskrivninger – Fradrag af afskrivningerne på aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt,
- Renter – Fradrag på renteudgifter fra gældsforpligtelser (ej afdrag),
- Forsikringsudgifter – Fradrag for forsikringer som dækker driftstab eller i øvrigt er tegnet for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten fra virksomhedens drift,
- Vedligeholdelse – Fradrag for udgifter, der anvendes til at sætte et formuegode i samme stand som det var ved anskaffelsen, kan trækkes fra som vedligeholdelsesudgifter.

## 5.2. Forsknings- og udviklingsomkostninger

Ligningslovens § 8 B er en undtagelse og forlængelse til hovedreglen § 6, stk. 1 og omfatter omkostningerne vedrørende forsknings- og udviklingsomkostninger. Den forlyder sig som følgende:

*Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst 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. Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed.*

I bemærkningerne til lovforslaget L 29 definerede daværende skatteminister forsknings- og udviklingsomkostninger, som afholdte omkostninger til det *udviklingsarbejde*, som knytter sig til den erhvervsmæssige virksomhed. Ved udviklingsarbejde forstås anvendelse af videnskabelig og/eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentlige forbedret materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.

Lovforslagets bemærkninger definerer også omkostninger vedrørende *anvendt forskning*, der består af originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig og/eller teknisk viden samt forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser. Ligeledes defineres loven også at omfatte omkostninger, der er afholdt i forbindelse med *tilvejebringelse af information* vedrørende forsknings- og udviklingsarbejde.

Grundforskning er også omfattet Ligningslovens § 8 B, der defineres i bemærkningerne for lovforslaget L 29, som værende omkostninger anvendt til originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål eller anvendelse.

Ligningslovens § 8 B indeholder ikke en konkret facitliste over hvilke præcise forsknings- og udviklingsomkostninger, der kan fratrækkes i den skattepligtiges indkomst. Ligeledes må det derfor fortolkes ud fra bemærkninger fra lovforslagene samt underliggende praksis og afgørelser. Foreligger der ikke en konkret afgørelse eller fortolkning på given situation for en forsknings- og udviklingsvirksomhed, må definitionerne vedrørende udviklingsarbejde, anvendt forskning og tilvejebringelse af information fortolkes og begrundes subjektivt af den enkelte erhvervsdrivende i forbindelse med brugen af skattekreditordningen.

### **SKM2016.199.SR**

Et alternativt for den erhvervsdrivende virksomhed vil være at anmode om et bindende svar fra SKAT, som virksomheden G ApS anmodede om fra Skatterådet. Det bindende svar omfattede, om virksomheden kunne anvende skattekreditordningen i forbindelse med omkostninger afholdt til udvikling af en avanceret applikation til online lektiehjælp. Her bekræftede Skatterådet ansøgers spørgsmål med et bindende ja, hvor begrundelse vægtede på omkostningerne var anvendt til udvikling af et innovativt/fornyet produkt.

I bemærkningerne til lovforslaget L 29 omtales også omkostningstyper, der ikke defineres som forsknings- og udviklingsaktiviteter. Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes;

- *Undervisning*
- *Personaleuddannelse*
- *Dokumentations- og informationsarbejde*
- *Bibliotekstjeneste*
- *Rutinemæssig indsamling af data*
- *Service til kunder eller andre afdelinger i organisationen*
- *Produktionsplanlægning*
- *Arbejdsstudier*
- *Salgs- og markedsanalyser*
- *Patent- og licensarbejde*
- *Rutinemæssig udvikling af software*

Der nævnes ikke i lovforslagets bemærkninger årsagen til disse aktiviteter ikke er omfattet.

Dog vil flere af de ovennævnte omkostningsaktiviteter godt kunne argumenteres for det modsatte, da det efter egen overbevisning vil være normalt for forsknings- og udviklingsprojekter, at der foretages dokumentations- og informationsarbejde i forbindelse sin forskning og kategoriseres som en del af tilvejebringelse af information. Ligeledes vil arbejdsstudier, bibliotekstjeneste og sågar dygtiggørelse af sine medarbejdere i forbindelse med forsknings- og udviklingsarbejdet kunne defineres som opnåelse ny videnskabelig og teoretisk viden.

En nærmere analyse af de oftest anvendte omkostningstyper for forsknings- og udviklingsvirksomheder vil derfor værre essentielt, for at kunne opbygge en bredere forståelse af, hvad konkret defineres som forsknings- og udviklingsomkostninger samt om omkostningen derved kan indgå i en opgørelse af en skattecredit.

### **5.3. Anskaffelse af driftsmaterielt og -inventar**

Anskaffelse af driftsmaterielt og –inventar mv. vil oftest være noget, som størstedelen af alle virksomheder – heriblandt forsknings- og udviklingsvirksomheder – ville anskaffe sig i forbindelse med etablering af selve virksomheden. Driftsmaterielt og -inventar vil i de fleste tilfælde være essentielt, da forsknings- og udviklingsaktivitet vurderes oftest at kræve computer, kontormateriale og sågar maskiner til at foretage forskning- og udviklingsaktiviteten på.

Ligningslovens § 8 B, stk. 3 indeholder bestemmelser for, at udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar, driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger mv. Således omfatter Ligningslovens § 8 B ikke aktiver, der er anskaffet i forbindelse med forsknings- og udviklingsprojekter og som afskrives efter Afskrivningsloven.

I stedet omfattes disse aktiver i Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3., som Ligningslovens § 8 X også omfatter i forbindelse med en skattecredit. Aktiver der ikke indgår i Afskrivningsloven og har karakter af forsknings- og udviklingsaktivitet kan indgå i Ligningslovens § 8 B, stk. 1.

Den erhvervmæssige virksomhed kan vælge at afskrive på anskaffessummen af driftsmateriellet, der udelukkende anvendes erhvervmæssigt, eller vælge at straks fradrage hele anskaffessummen efter Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

Afskrivningerne af det anskaffet driftsmaterielt kan efter Afskrivningslovens § 51, påbegyndes før igangsættelse af den erhvervmæssige virksomhed, som forsknings- og udviklingsaktiviteterne vedrører. Dette kræver tilladelse fra Skattestyrelsen medmindre der er tale om et aktie- og anpartsselskab.

### **SKM2005.315.ØLR**

I 2015 afgjorde Østre Landsret en sag mod en virksomhed, der havde klassificeret anskaffelse af edb udstyr for samlet 124.675 kr. som værende omkostninger forbundet med udviklingsarbejde. Virksomheden havde derfor efter Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 straksafskrevet den samlet anskaffessum. Dette var Skatteministreret og Østre Landsret ikke enig i.

Virksomheden havde i forbindelse med en konsulentopgave vedrørende en udviklingsopgave for anden part, anskaffet sig avanceret edb udstyr som opgaven påkrævede i forbindelse med udviklingsarbejdet. Derved var virksomheden af den overbevisning, at det samlet edb udstyr var anvendt til forsknings- og udviklingsaktivitet. Virksomhedens formål var et drive handel, fabrikation, at udøve udlejningsvirksomhed, konsulentvirksomhed, forvaltning og administration og anden i forbindelse med formålene stående virksomhed.

Østre Landsret stadfæstet Skatteministeriets afgørelse i, at der ikke var tale om driftsmaterielt efter Ligningslovens § 8 B, men almindelig driftsomkostninger i forbindelse med udleje af personel og edb-maskiner, som ansås som en naturlig del af virksomheden konsulentvirksomhed. Dertil



begrundet Østre Landsret, at det udførte udviklingsarbejde ikke vedrørte virksomheden egen forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Af denne afgørelse kan der konkluderes, at anskaffelse af driftsmaterielt kun kan fradrages efter Afskrivningslovens § 6, stk.1, nr. 3, hvis det vedrører forsknings- og udviklingsarbejde for den respektive erhvervsmæssig virksomhed og ikke udført arbejde for anden part. Dette tydeliggøres også i Ligningslovens § 8 B, stk. 1, der udtrykker ”i tilknytning til den skattepligtiges erhverv”.

Afskrivningslovens § 6, stk.1, nr. 3 omfatter ikke driftsmidler og skibe, der anvendes til efterforskning efter råstoffer.

#### **5.4. Lønomkostninger**

Lønudgifter defineres som værende udgifter, der afholdes direkte til fordel for de ansatte i den erhvervsmæssige virksomhed<sup>9</sup>. Lønomkostninger vurderes at være en af de mest almindelige udgifter i en forsknings- og udviklingsvirksomhed, da forsknings- og udviklingsaktiviteter oftest kræver en form for menneskelig karakter involveret. Denne kan også afdækkes ved hjælp af eksterne konsulenter, som honoreres via honorarudgifter eller faktura.

Der foreligger ingen konkrete afgørelser på tilfælde, hvor en lønomkostning ikke blev vurderet som værende relateret til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Derfor må bemærkningerne til lovforslaget L 29 udelukkende anvendes til fortolkning, om en lønomkostning anses for værende gældende fortolkning.

Dog er det fastlagt fra tidligere afsnit, at omkostningstypen skal være i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Således kan lønomkostninger der vedrører aktiviteter for andre erhvervsmæssige virksomheder ikke indgå i skattecreditordningen.

Lønomkostninger der er direkte tilknyttet til virksomhedens drift, kan fratrækkes i indkomstopgørelsen efter Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a.

---

<sup>9</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083469&chk=216701>

I udplukket afgørelser vedrørende fradragsretten af lønomkostninger analyseres det nærmere, hvor-  
når en lønomkostning kan fradrages efter Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a., og derved potentielt  
også medgå i Ligningslovens § 8 B.

#### **SKM2014.778.BR**

Her nægtede Byretten en virksomhed fradrag for lønomkostninger, da der ikke forelå til-  
strækkelig bevis for afholdelse af lønomkostninger. Virksomheden kunne ikke fremvise  
dokumentation på løn-/honorarbilag eller løn-/ansættelsesaftaler.

For at en – heriblandt nyopstartet – forsknings- og udviklingsvirksomhed kan sikre sig fradragsret-  
ten af sin lønomkostninger til sine forsknings- og udviklingsaktiviteter, og derved også medregne  
dem i opgørelsen for en skattecredit, skal lønomkostningerne kunne dokumenteres tilstrækkeligt.  
Hertil er virksomheder forpligtet at overholde ansættelsesbevisloven for alle lønmodtager med an-  
sættelse over 1 måned eller en gennemsnitlig ugentlig arbejdstid over 8 timer.

#### **SKM2013.557.ØLR**

Sagen vedrørte fradragsretten for udgifter til bonus til udvalgte medarbejdere, som Østre  
Landsret i sin afgørelse nægtede en virksomhed fradrag for. Bonusen blev afgivet som  
konsekvens af et udefra kommende tilbud om overtagelse af virksomhedens aktier.

Omkostninger der vedrører formueforøgelse og derved ikke er relateret til den direkte erhvervs-  
mæssige drift, omfattes af Statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Dette defineres ved omkostninger,  
forbundet til de skattepligtiges formue stiger i værdi. Disse omkostningstyper er ikke fradragsbe-  
rettiget efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og således heller ikke kan indgå i skattecreditord-  
ningen.

For forsknings- og udviklingsvirksomheder vurderes det, at det kan forekomme som en naturlig  
del af udviklingsstadiet, at virksomheden sælges til anden part. Dette kunne være tilfældet hvis  
virksomhedens ejer og udvikler ikke selv ønsker at producere og sælge det færdigudviklet produkt.  
Et velkendt eksempel der er værd at benævne, er salget af Just Eat som blev stiftet og udviklet i en  
kælder af Jesper Buch m.fl.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> <https://www.bt.dk/erhverv/jesper-buch-stiftede-just-eat-nu-er-det-solgt-for-flere-milliarder-men-selv-faar>

Omkostninger forbundet med salg af en virksomhed, heriblandt bonusordninger til blandt medarbejdere for at fortsætte i selskabet efterfølgende, er ikke fradragsberettiget efter Statsskattelovens § 6, stk.1, litra a.

### **SKM2010.156.LSR**

Sagen hvor selskabets udbetaling af bonus til medarbejdere i form af fantomaktier ved salg af selskabet ansås for en fradragsberettiget driftsomkostning. Et selskab udarbejdede en bonusordning i form af en aftale om fantomaktier til udvalgte medarbejdere. Begrundelsen var at medarbejderne skulle sidestilles som en aktionær, men uden de øvrige aktionærretigheder (stemmeret mv.). Medarbejderne ville få udbetalt penge, når selskabet udlodder udbytte eller fantomaktierne afhændes. Alle udlodninger til medarbejderne bliver beskattet som lønindkomst. Bonusaftalen er tænkt om et led i den almindelige aflønning.

Ovenstående afgørelse er inddraget i denne opgave grundet egne erfaringer inden for forsknings- og udviklingsvirksomheder. Hvor nyopstartede virksomheder oftest består af en god udviklingside og mangel på den nødvendige likviditet. For de mindre forsknings- og udviklingsvirksomheder kan få startet deres udvikling, indgås der oftest bonusaftaler med nøglemedarbejderne. Disse bonusaftaler medfører oftest at størstedelen af medarbejderens berettiget løn først honoreres som bonus, når virksomheden har indhentet den nødvendige likviditet fra øvrige investorer.

Afgørelsen i SKM2010.156.LSR tager udgangspunkt i en bonusaftale om fantomaktier, der kommer medarbejderne til gode i form af udbetalt udbytte. Dette form for bonusaftale er ikke relevant for en skattekreditordning, da udbetaling af udbytte fra en virksomhed oftest betyder positiv skattepligtig indkomst.

I stedet skal der i afgørelsen lægges vægt på, at bonusaftalen vurderes at være tiltænkt som led i den almindelig aflønning. Bonusaftalen tilsigter alene at bevare og opretholde medarbejdernes tilknytning til virksomheden, og derved er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det konkluderes derved at bonusaftaler vedrørende medarbejdernes interesse i at forblive i en forsknings- og udviklingsvirksomhed, og dermed sikre udviklingsaktiviteten i en opstartstid med begrænset likviditet, kan anses som en driftsmæssig omkostning og ligeledes som en omkostning efter Ligningslovens § 8 B.

## 5.5. Lokaleomkostninger

En anden omkostningsgruppe der oftest også altid er relevant, når det kommer til forsknings- og udviklingsaktiviteter, er omkostningerne forbundet med lokalerne, hvor forsknings- og udviklingsarbejdet udføres samt de tilknyttede omkostninger såsom vand, varme og el.

Det må være essentielt for de fleste virksomheder, at aktiviteten og medarbejderne har tag over hovedet samt adgang til vand og varme samt elektricitet til virksomhedens driftsmaterielt.

For nogle nyopstartet forsknings- og udviklingsvirksomheder starter ideen og udviklingsarbejdet i første omgang hjemme hos den iderige stifter, eller i tidligere benævnt Just Eats tilfælde hjemme i en kælder.

Der kan altså opstå situationer, hvor en bolig anvendes både privat for ejeren samt til erhverv. For selvstændige erhvervsdrivende kan fradrag for arbejdsværelset i den selvstændig erhvervsvirksomheder fratrækkes, hvis de aktuelle betingelserne vurderes at være opfyldt.

Den gældende retspraksis på dette område vurderes at være meget tilbageholdende i, at give fradrag for udgifter til arbejdsværelser i hjemmet.

**SKM2003.488.HR** – En erhvervsdrivende blev nægtet fradrag for udgifterne til arbejdsværelse i egen bolig, da arbejdsværelset ikke blev brugt i *væsentlig omfang som hovedarbejdssted inden for normal arbejdstid*.

**UfR 1961, 107 H** – En erhvervsdrivende blev nægtet fradrag for udgifterne til arbejdsværelse i egen bolig, fordi *arbejdets art og omfang* ikke medførte, at værelset kunne *anses for et særligt arbejdsværelse*.

**TfS 1997, 890 ØLD** – En erhvervsdrivende blev nægtet fradrag, fordi arbejdsværelset udgjorde *et gennemgangsrum* til boligens øvrige rum.

Mange elementer gør sig gældende, når den konkrete vurdering omkring fradrag af et arbejdsværelse skal foretages. Arbejdsværelset skal som udgangspunkt bruges som hovedarbejdsplads inden for normal arbejdstid. Arbejdsværelset skal være isoleret fra den øvrige del af boligen samt have karakter af art, der ikke anses som værende af privat karakter.

Det må konkluderes ud fra den tilbageholdende praksis, at oftest betegner udgifterne til et hjemmekontor sig af privatkarakter og ikke kan fratrækkes efter Statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Forsknings- og udviklingsprojekter der starter hjemme i den iderige skatteydners kælder, vil i de fleste tilfælde ikke kunne fratække udgifter til lokaleomkostninger mv., som en del af udviklingsaktiviteten og derved medgå i skattekreditordningen.

### **5.6. Vedligeholdelse og forbedringer**

Ved forsknings- og udviklingsaktiviteter følger der automatisk omkostninger til vedligeholdelse og forbedringer af det færdigudviklet produkt. Eksempler på dette kunne være software opdateringer af et udviklet softwareprogram/-app, eller udvikling af nye applikationer for at imødekomme samfundstendenserne.

Vedligeholdelsesomkostninger defineres i praksis som værende en udgift, der anvendes til at sætte et formuegode i samme stand, som det var ved anskaffelsen. Vedligeholdelse forbedrer derved ikke formuegodets værdi, men bistår til at opretholde værdien. Vedligeholdelsesomkostninger er fradragsberettiget efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e.

I bemærkningerne til lovforslaget L 29 benævnes ”*rutinemæssig udvikling af software*”, som værende et eksempel på aktiviteter, der ikke er omfattet af lovforslaget. Rutinemæssig udvikling kan sammenholdes med almindelig vedligeholdelse. Vedligeholdelsesomkostninger konkluderes derved ikke at kunne indgå under Ligningslovens § 8 B, da det ikke anses som værende et led til forsknings- og udviklingsarbejdet.

Modsætningen til vedligeholdelse er forbedringer af det igangværende/afsluttet udviklingsprojekt. Udgifter til forbedringer tillægges den oprindelige anskaffelsessum, der efter Ligningslovens § 8 B kan fradrages fuldt ud i det aktuelle indkomstår, eller afskrives med lige store årlige beløb over 5 år.

Forbedringsomkostninger til forsknings- og udviklingsprojekterne vurderes derved at kunne medgå i beregningen for en skattecredit, hvor vedligeholdelsesomkostninger ikke kan.

## 5.7. Rejse- og opholdsomkostninger

Rejse- og opholdsudgifter kan være en naturlig del af forsknings- og udviklingsaktiviteterne. Rejse- og opholdsomkostninger, der er afholdt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, kan fradrages efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

**TfS 1996, 776 LSR** – Et medicinalfirma fik fradragsretten af sine rejse- og opholdsomkostninger til ej-lønansatte læger, der via deres forskningsarbejde afprøvede lægemidler for medicinalfirmaet, der endnu ikke fandtes på markedet. Medicinalfirmaet var ikke godkendt til at udøve lægepraksis, hvorfor der blev indgået aftaler med eksterne læger, der bistod med denne del. Lægerne måtte etisk ikke være tilknyttet medicinalfirmaet, da der var forventninger til uafhængighed mellem lægerne og medicinalfirmaet. Medicinalfirmaet fremlagde argumentation på, at der var tale om forsknings- og udviklingsomkostninger, da lægerne bistod med at teste og færdigudvikle produkterne.

**SKM2004.502.LSR** – Landsskatteretten nægtede et lægemiddel- og medicinalfirma retten til fradrag af deres udgifter til rejser, deltagelse i symposier og uddannelse mv. for eksterne læger og sygeplejersker. Til grund for afgørelsen lå, at lægerne og sygeplejerskerne ikke var ansat og dermed ikke tilknyttet som medarbejdere. I stedet faldt afgørelsen på, at der var tale om reklame- og repræsentationsudgifter efter Ligningslovens § 8, stk. 1 og stk. 4.

Med udgangspunkt i ovenstående afgørelser må det fortolkes, at der skal skildres imellem rejse- og opholdsudgifter i forhold til den direkte drift/udvikling og omkostninger med karakter af reklame- og repræsentation.

Kategoriseres omkostningen som værende karakter af reklame- og repræsentationsomkostninger efter Ligningslovens § 8, stk. 1 og 4, vil omkostningen ikke kunne kategoriseres som værende en forsknings- og udviklingsomkostning efter Ligningslovens § 8 B.

Bemærkningerne til lovforslaget L 29 oplister også aktiviteten ”service til kunder”, som et eksempel på en aktivitet der ikke er omfattet af lovforslaget. ”Service til kunder” sidestilles efter egen fortolkning, som blandt andet at være i lighed med repræsentation.

## 5.8. Patenter

Patenter defineres efter Patentlovens § 1 som følgende:

*Den, der har gjort en opfindelse, som kan udnyttes industrielt, eller den, til hvem opfinderens ret er overgået, har i overensstemmelse med denne lov ret til efter ansøgning at få patent på opfindelsen og derved opnå eneret til at udnytte den erhvervsmæssigt.*

Udgifter afholdt til erhvervelse af patentrettigheder i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan enten fratrækkes fuldt ud i det indkomstår, de er afholdt eller afskrives efter Afskrivningsloven § 40, stk. 2. Denne lov giver den skattepligtige muligheden for at afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt eller med lige store årlige beløb over den givne patentperiode, hvis denne er lavere.

Den skattepligtige har ligeledes også muligheden for at fradrage udgifterne til patentrettighederne fuldt ud i det indkomstår, hvori udgifterne er afholdt, jf. Afskrivningsloven § 41, stk. 1. Det står den skattepligtige frit for at vælge, hvilken en af de to fradragsmetoder der skal anvendes.

Ligningslovens § 8X, stk. 1 opridser tydeligt at kun udgifter, der stammer fra udgifter, der straks afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter Ligningslovens § 8B, stk. 1, eller Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 kan indgå i opgørelsen af en skattecredit. Der kan derfor ikke ske udbetaling af skattecredit på grundlag af udgifter til anskaffelse af immaterielle aktiver, der kan straks afskrives efter Afskrivningslovens § 41.

I forarbejdningerne til lovforslaget L 29 nævnes patent- og licensarbejde også under eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af det oprindelige lovforslag. I høringsvarerne fra den daværende skatteminister vedrørende lovforslaget L 29 besvares et spørgsmål vedrørende medtagelse af immaterielle aktiver i ordningen som følgende:

*”Immaterielle aktiver f. eks. I form af forsknings- og udviklingsprojekter, der erhverves fra andre er ikke omfattet af reglerne. Det hindrer dog ikke, at f. eks. Erhvervelse af et (mindre) patent mv. som led i en forsknings- eller udviklingsaktivitet kan straks afskrives efter ligningslovens § 8B”.*

Det må således tolkes på baggrund af den daværende skatteministers høringssvar, at der åbnes op for mulighed for at erhvervelse af et (mindre) patent som led til et selskabs forsknings- eller udviklingsaktivitet kan straks afskrives efter Ligningslovens § 8 B og derved indgå i opgørelsen af en skattecredit. Den samme bemærkning fremgår også i høringssvaret fra den daværende skatteminister i forbindelse med lovforslaget L 216 (side 10).

Denne fortolkning og mulighed gjorde et selskab brug af, da de ansøgte udbetaling af skatteværdien af deres underskud relateret til forsknings- og udviklingsaktivitet, heraf omfattende patentarbejdet i forbindelse med at sikre selskabets forskningsprojekter og - aktiviteter.

### **SKM2019.13.LSR**

Sagen vedrører selskabet H1 A/S, hvis formål var at forske inden for bioteknologi samt udvikle og markedsføre en ny medicin til bekæmpelse af kræft. Selskabet var et dansk registreret biotech virksomhed, der på baggrund af en dansk forskers fund af særlig protein og dens bivirkninger i forbindelse med bekæmpelsen af kræft, blev stiftet af en række private investorer og entreprenører med henblik på at etablere en egentlig medicin (antistof) mod proteinets skadelige bivirkninger.

Selskabets første prioritet var at få etableret et patent, der skulle sikre selskabets forskning mod andre aktører i hele Europa og USA. Til dette blev der anvendt et patentbureau, der bistod med hele patent ansøgnings- og vedligeholdelsesprocessen. Det stod selskabet uklar om de opnåede patenter på sigt skulle sælges, eller om der vil blive fundet en egnet samarbejdspartner til den egentlige produktion og salg af den forsket og udviklet medicin.

Selskabet havde i indkomståret 2013 afholdt udviklingsomkostninger for samlet 316.777,74 kr., som alle vedrører patentarbejde og udbetaling til det anvendte patentbureau. Samlet var der ansøgt en skattecredit for 79.174 kr. svarende til skatteværdien af udviklingsomkostninger.

SKAT nægtede at udbetale den ansøgte skattecredit og begrundet at omkostningerne til anskaffelsen af patent fra andre, var omfattet Afskrivningslovens § 41 og derved ikke kunne indgå Ligningslovens § 8B og 8X. Ligeledes henviste SKAT til forarbejdet for lovforslaget, hvori det tydeliggøres at patent- og licensarbejder nævnes under aktiviteter der ikke kan medgå i skattecreditordningen.

Selskabet H1 A/S var af en anden opfattelse, da de over for SKAT pointeret, at omkostningerne til patent var en naturlig omkostning i deres udviklingsforløb, idet der dermed sikres at andre aktører ikke udnyttede de udviklede metoder mv. og sikrer, at selskabet kan udnytte de udviklede projekter kommercielt. Selskabet mente således ikke at der var tale om køb af patentrettigheder udviklet af andre, men om omkostninger til sikring af egne udviklingsprojekter.

SKAT og Selskabet H1 A/S havde hver deres opfattelse af, hvad der mentes i citatet fra forarbejderne og bemærkningerne til lovforslaget L29 omkring begrebet aktiviteter i nedenstående bemærkning:



*”Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget kan nævnes [...] patent- og licensarbejde”.*

Ligeledes var der også opstået uenighed om, hvordan Afskrivningslovens § 41 skulle fortolkes i forhold til *”erhvervelse af patentrettigheder”*, da det var af Selskabets opfattelse at ordet *”erhvervelse”* afdækkede ved køb af andres registrerede patenter og rettigheder og ikke om udgifter til registrering af allerede udviklede rettigheder der registreres/patenteres. Selskabet H1 A/S så det som unaturligt, hvis en ordning til fremme af forsknings- og udviklingsaktiviteter skulle udelukke omkostninger ved beskyttelse af de værdier, der er skabt ved de pågældende forsknings- og udviklingsomkostninger. Sådanne omkostninger må efter Selskabets opfattelse være opfattet af Ligningslovens § 8B.

Trods Selskabets egen fortolkninger og argumentationer heraf, hvorvidt de omhandlede udgifter til patentarbejde ansås som en integreret og helt nødvendig del af deres forsknings- og udviklingsaktiviteter, stadfæstet Landsskatteretten SKATs afgørelse. Omkostninger til patentarbejde uanset hvilken form for karakter og rolle denne udgift har i forhold til forsknings- og udviklingsarbejde, indgår ikke i Ligningslovens § 8X. Der er således ikke mulighed for udbetaling af skatteværdien af disse udgifter.

Sagen er afgivet den 4. december 2018 af Landsskatteretten, og derved gør sig til gældende retspraksis inden for patentarbejde. SKAT og Landsskatteretten har derved fortolket og konkluderet på, at der ikke kan skildres imellem *erhvervelse af patentrettigheder* kontra egne afholdte udgifter i forbindelse med sikring af rettigheder inden for egne forsknings- og udviklingsprojekter.

Afskrivningsloven § 40, stk. 2 og § 41 begge anvender begrebet *”erhvervelse”*, hvilket giver anledning til at drøfte, om afgørelsen i SKM2019.13.LSR er afgivet på en korrekt fortolkning. Om det giver mening af have en ordning, der skal fremme og styrke forsknings- og udviklingsaktiviteter, men ikke inkluderer omkostningerne til at sikre den nyskabende forskning og udvikling.

## 5.9. Renteomkostninger

Tidligere nævnt indgår renter som en fradragsberettiget omkostningstype i Statsskattelovens § 6, stk. 1. Statsskatteloven eller anden skattelovgivning indeholder ikke nogen specifik definition af, hvad renteomkostninger er<sup>11</sup>. I stedet har praksis skabt en almindelig rentedefinition.

Renteomkostninger defineres i den juridiske vejledning som et sædvanligt periodisk vederlagt til kreditor, beregnet som en bestemt procentandel af den til enhver tid resterende gæld, som er stillet som kapital til disposition for långiver.

For at erhvervsdrivende kan opnå fradragsretten er det en forudsætning, at følgende betingelser er opfyldt;

- Retlig bindende forpligtelse
- Reelle renteudgifter
- Aktuel gældsforpligtelse og -periode
- Gælden påhviler den erhvervsdrivende/skattepligtige

En virksomhed med høje forsknings- og udviklingsomkostninger, hvor omsætningen er minimal eller ikke eksisterende, er meget afhængig af likviditet som oftest tilføres selskabet. Denne likviditet kommer som reglen fra aktionærene, investorerne, banker og andre finansieringsinstitutter (Vækstfonden).

### **SKM2013.709.SR**

Det bekræftes, at et lån til et selskab fra aktionærene, opfylder betingelserne for at blive anset for gæld. Det bekræftes også, at selskabet har fradrag for renteudgifter efter ligningslovens § 5, men da der efter låneaftalen er givet henstand med både betaling af gæld og renter, kan renterne først fradrages, når de forfalder eller betales.

Ovenstående afgørelse må også kunne sammenholdes på lån fra investorer, banker og andre finansieringsinstitutter. Dog er det en forudsætning for fradragsretten, at renterne er forfaldet eller betalt.

Renteomkostninger benævnes overhovedet ikke i hverken forarbejdningen eller bemærkningerne til lovforslaget L 29, hvilket gør det svært at sammenkæde omkostningstypen med skattekreditordningen. Renteomkostninger kan efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e fradrages i den skattepligtige indkomst.

---

<sup>11</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2047212&chk=216701>

Renteomkostninger benævnes heller ikke under skatteministerens bemærkninger til lovforslaget L 29, som omkostningstyper der ikke kan defineres som forsknings- og udviklingsaktiviteter (afsnit 4.2). Derved må det fortolkes at renteomkostningerne heller ikke er udelukket at måtte indgå i opgørelsen for en skatte kredit.

I stedet må omkostningsgruppen sammenholdes med beskrivelserne af forsknings- og udviklingsarbejde, som blandt andet omfatter definitionerne ”*anvendelse af videnskabelig og/eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentlige forbedret ....*”, ”*anvendt forskning/originale undersøgelser*” og ”*omkostninger til at tilvejebringelse af information omkring forsknings- og udviklingsarbejde*”.

Renteomkostninger er forbundet med en gældsforpligtelse. I en forsknings- og udviklingsvirksomhed vil det være naturligt med gældsforpligtelser, i forbindelse med finansieringen af deres øvrige forsknings- og udviklingsomkostninger. Renteomkostningerne er ikke en omkostning direkte relateret til anvendelse af videnskabelig viden eller undersøgelser. Ligeledes er det heller ikke en omkostning, som er direkte med til at tilvejebringe information mv.

Renteomkostningerne kan altså anses som en sekundær omkostning til forsknings- og udviklingsaktiviteten, da den ikke direkte kan henføres til aktiviteten. Dertil kan det være svært at skildre, hvor meget af gælden der faktisk er gået til forsknings- og udviklingsomkostninger, der kan medgå i en opgørelse af skatte kreditten.

Renteomkostninger vurderes derved som en sekundær omkostninger i perspektiv til forskning- og udviklingsomkostninger, og derved ikke kan indgå i en skatte kreditordning.

## **5.10. Sammenfatning**

Hovedreglen for en omkostning kan indgå som værende en forsknings- og udviklingsudgift efter Ligningslovens § 8 B er, at omkostningen kan fratrækkes som en driftsomkostning efter Statsskattelovens 6, stk. 1, litra a eller som nævnt i Statsskattelovens 6, stk. 1, litra e.

For at opnå fradragsretten, skal omkostningen kunne afholdt i forbindelse med at erhverve, sikre eller vedligeholde en indkomst. Omkostninger til renter, afskrivninger, forsikringer og vedligeholdelse er ligeledes fradragsberettiget efter Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e.

Fradragsretten gælder ikke etableringsudgifter, som ikke er omfattet driftsomkostningsbegrebet, men Ligningslovens § 8 B giver den erhvervsdrivende muligheden for at fratække sine forsknings- og udviklingsudgifter erhvervet før virksomhedens stiftelse.

For at kunne opnå fradragsretten af sine omkostninger, skal der være tale om en erhvervsdrivende virksomhed, der blandt andet vurderes ud fra rentabilitets- og intensitetskravet. Disse krav skal vurderes over en virksomheds levetid, hvilket gør det muligt for forsknings- og udviklingsvirksomheder at opnå fradragsretten til sine omkostninger, uden at have omsætning eller rentabel drift.

Lukker en virksomhed ned inden at have kommercialiseret sit forsknings- og udviklingsprodukt, opfylder denne ikke rentabilitets- og intensitetskravet og derved fradragsretten.

For at den erhvervsdrivende kan kategorisere sine omkostninger som værende forsknings- og udviklingsomkostninger, skal disse omkostninger omfatte udviklingsarbejde tilknyttet til den erhvervsdrivendes erhverv. Ved udviklingsarbejde forstås anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentlige forberede materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Begrebet dækker også over anvendt forskning og tilvejebringelse af information, der består af originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden eller forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser

Undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser og patent- og licensarbejde er ikke omfattet definitionen for forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Er omkostningen ikke fradragsberettiget efter Statsskattelovens 6, stk. 1 eller omfattet i andre dele af Ligningsloven, indgår den heller ikke som en forsknings- og udviklingsaktivitet.

## 6. Opgørelse og modregning af en skatte kredit

Dette afsnit har til formål at belyse, hvordan en skatte kredit opgøres individuelt og modregnes i den skattepligtige indkomst. Afsnittet vil blandt også undersøge, hvordan en skatte kreditordning er stillet over for modtagelsen af tilskud til forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Samtidig vil afsnittet også fokusere nærmere på straksafskrivninger, og hvilken betydning det kan have for skatte kreditten, hvilken afskrivningsprofil man vælger for forsknings- og udviklingsomkostninger og betydningen heraf.

### 6.1. Opgørelse og modregning i skattepligtig indkomst

Der skal udarbejdet en særlig opgørelse over grundlaget for en skatte kredit, jf. Ligningsloven § 8 X, stk. 3.

Ved opgørelse af en skatte kredit identificeres alle forsknings- og udviklingsomkostninger, som opfylder beskrivelserne i Ligningslovens § 8 B og Afskrivningslovens 6, stk. 1, nr. 3. Eksempel på en opgørelse illustreres nedenstående.

<u>Opgørelse af skatte kredit</u>	t.kr.
FoU Lønninger	760
FoU Konsulent	55
FoU IT og software	100
FoU Lokalteter	65
FoU Rejse- og ophold	<u>20</u>
Grundlag for skatte kredit	<u>1.000</u>

Figur 5, Egen tilvirkning

\*FoU = Forsknings- og udviklingsomkostninger

Når grundlaget for skatte kreditten er opgjort særskilt, modregnes denne i skatteyderens skattemæssige underskud, jf. Ligningslovens § 8 X, stk. 1. Der kan kun anmodes om udbetaling af skatteværdien af underskuddet, der stammer fra straksafskrevet udgifter til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Dette illustreres i nedenstående eksempel 1 og 2.

	Eks 1)	Eks 2)	Eks 3)
	t.kr.	t.kr.	t.kr.
Driftsomsætning	2.000	2.000	2.000
Driftsomkostninger	-3.000	-1.500	-1.000
FoU udgifter	<u>-1.000</u>	<u>-1.000</u>	<u>-1.000</u>
Skattepligtig indkomst	-2.000	-500	-
Skatte kredit grundlag	<u>1.000</u>	<u>500</u>	<u>-</u>
Skattepligtig indkomst	-1.000	-	-
Skatte kredit, 22%	220	110	-

Figur 6, Egen tilvirkning

Eksempel 3 illustrerer at en skatteyder ikke kan ansøge skatte kredit, hvis denne ingen skattemæssig underskud realiserer i indkomståret.

Illustrationen viser også effekten af skatte kreditens størrelse kontra skatteyderens negative skattemæssig underskud. I eksempel 2 hvor det skattemæssige underskud er lavere end de samlet forsknings- og udviklingsomkostninger, kan der således ikke ansøges fuld skatte kredit som ved eksempel 1.

## 6.2. Afskrivningsprofil

Ligningslovens 8 X udtrykker specifikt, at der kun kan ansøges udbetaling af skatte værdien af underskud, der stammer fra *straksafskrevet* forsknings- og udviklingsudgifter efter Ligningslovens § 8 B og Afskrivningslovens 6, stk. 1, nr. 3. Ligningslovens § 8 B gør det muligt ikke kun at straksafskrives sine forsknings- og udviklingsomkostninger, men også afskrive dem over lige store årlige beløb over 5 indkomstår. Det kan altså have en væsentlig betydning for valget af hvilken afskrivningsprofil, når det kommer til ansøgning af skatte kredit.

Ved skattemæssige afskrivninger forstås en nedskrivning af et aktivs værdi over en periode med virkning for den skattepligtige indkomst. Derved fordeles fradraget for anskaffelsessummen i den skattepligtige indkomst over en årrække, der afspejler aktivets levetid og er defineret i Afskrivningsloven. Ved straksafskrivning fratrækkes hele anskaffelsessummen direkte i den skattepligtige indkomst ved anskaffelsestidspunktet.

Ligningslovens § 8 B gør det muligt for skatteyderen at vælge mellem to afskrivningsprofiler på sine forsknings- og udviklingsomkostninger, men Ligningslovens § 8 X tillader kun forskning- og udviklingsomkostninger der er straksafskrives i anskaffelsesåret.

Således fortolkes det at forsknings- og udviklingsomkostninger som afskrives skattemæssigt over 5 år, og derved er skattemæssigt aktiveret, ikke kan indgå i opgørelsen for en skattecredit. I nedenstående illustreret eksempel analyseres forskellen på afskrivningsprofilerne efter Ligningslovens § 8 B:

Anskaffelsesåret	Eks 1) t.kr.	Eks 2) t.kr.
FoU udgifter	1.000	1.000
Straksafskrevet	-1.000	-
Lineært afskrevet	-	-200
FoU udgifter - Skattemæssig saldo	-	800

Figur 7, Egen tilvirkning

I eksempel 1 straksafskrives hele anskaffessummen skattemæssigt for forsknings- og udviklingsprojektet i anskaffelsesåret, hvor eksempel 2 illustrerer en lineær afskrivningsprofil fordelt over 5 år. Afskrivningerne overføres til skatteyderes skattepligtig indkomst, der i forsat nedenstående illustration illustreres forsknings- og udviklingsprojektet som værende skatteyderens eneste aktivitet.

	Eks 1) t.kr.	Eks 2) t.kr.
FoU udgifter	-1.000	-200
Skattepligtig indkomst	-1.000	-200
Skattecredit grundlag	1.000	-
Skattepligtig indkomst	-	-200
Skattecredit, 22%	220	-

Figur 8, Egen tilvirkning

De illustrerede eksempler viser hvordan skatteyderens valg af afskrivningsprofil efter Ligningsloven § 8 B, kan få en væsentlig betydning på ansøgning af udbetalingen af underskuddet og derved også den likviditetsmæssige fordel. Det skal bemærkes at selvom udbetaling af en skattecredit ikke

er berettiget ved valg af en afskrivningsprofil på 5 år, har skatteyderen fortsat en negativ skattepligtig indkomst, der kan fremføres og medregnes i fremtidige positive indkomster. Det er således kun den likviditetsmæssige fordel for det aktuelle indkomstår, som skatteyderen ikke gør sig selv berettiget til.

**TfS 1992.442.LR** - Ligningsrådet, tillod en elektronikvirksomhed at skifte fradragsprincip for forsknings- og udviklingsudgifter med fremtidig virkning. Derimod blev et sådant principskifte nægtet for de forsknings- og udviklingsudgifter, der allerede befandt sig i et afskrivningsforløb, der var påbegyndt og én gang valgt for omkostninger, der var afholdt i tidligere år.

I ovenstående afgørelse blev det tilladt for en skatteyder at ændre mellem afskrivningsprincipperne i Ligningslovens § 8 B. Dog ikke for allerede aktiveret forsknings- og udviklingsudgifter, der i tidligere indkomstår er omfattet af anden afskrivningsprincip. Skatteyderen er blot ikke låst af det valgte princip for øvrige forsknings- og udviklingsomkostninger i efterfølgende indkomstår.

Skatteyderen skal derfor stadig fortsat være opmærksom på, hvilket princip der skal vælges for forsknings- og udviklingsomkostningerne i det aktuelle indkomstår.

### **Regnskabsmæssige værdier**

Ligningsloven og Afskrivningsloven er begge skattemæssige lovgivninger, og derfor vil det naturligt at stille sig spørgsmålet: Har den regnskabsmæssige afskrivningsprofil betydning for skatte-kreditten?

Et selskab kan efter årsregnskabsloven vælge at regnskabsmæssige aktivere sine udviklingsprojekter (immaterielle aktiver), såfremt de opfylder kriterierne for indregning i balancen. Årsregnskabsloven skildrer ved aktiveret udviklingsprojekter mellem igangværende og færdigudviklet projekter. Det er først når udviklingsprojektet er færdigudviklet og/eller kan tages i brug, at selskabet skal påbegynde afskrivninger af projektet systematisk over brugstiden.

### **6.3. Tilskud**

Mange forsknings- og udviklingsvirksomheder modtager i forbindelse med deres arbejde, tilskud til at understøtte der forsknings- og udviklingsarbejde. Blandt andet mange institutioner som



Innovationsfonden, Innobooster, Eurostars, markedstilskuds-fonden mv. yder støtte til forsknings- og udviklingsprojekter. Tilskuddet er oftest øremærket til virksomhedens forsknings- og udviklingsarbejde.

Et tilskud defineres efter praksis som værende økonomisk støtte til et bestemt formål, som tilskudsgiveren ønsker at fremme. Tilskud er normalt skattepligtigt for tilskudsmodtageren, fordi det anses for værende en indtægt.

### **SKM2012.212.SR**

Sagen vedrørte en skatteyder, der havde foretaget investering i solcelleanlæg. Til dette havde skatteyderen modtaget et tilskud, der var øremærket investeringen i solcelleanlægget. Skatteyderen anmodede SKAT om et bindende svar på, at vedkommende kunne medregne tilskuddet i anskaffelsessummen, hvoraf der kun skulle afskrives 25% af nettoinvesteringen i anskaffelsesåret.

SKAT indstillede til at tilskud ikke kunne modregnes i anskaffelsessummen, og begrundede deres svar med henvisning til tilskud er skattepligtige efter Statsskattelovens § 4. Tilskuddet skal således indgå i skatteyderens skattepligtige indkomst. Skatterådet tiltrådte samme indstilling og begrundelse.

Således må det ud fra ovenstående afgørelse fortolkes, at tilskud øremærket til forsknings- og udviklingsaktiviteter ikke kan indgå i Ligningslovens § 8 B, således det kun er nettosummen for forskning- og udvikling som kan straksafskrives i aktuelt indkomstår eller afskrives over 5 indkomstår.

Omvendt skal det også konkluderes, at de fleste tilskud er skattepligtige efter Statsskattelovens § 4. Modtager en skatteyder et skattepligtigt tilskud øremærket til forsknings- og udviklingsarbejde, kan skatteyderen blive pålagt beskatning af en positivt skattepligtig indkomst, såfremt skatteyderen ikke har anvendt hele tilskud til fradragsberettiget omkostninger.

Gældende fra 31.01.2017 blev den anvendte praksis opdateret med version 2.7<sup>12</sup> i den juridiske vejledning vedrørende ”C.C.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.” opdateret med følgende afsnit:

---

<sup>12</sup> <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2083520&chk=214126>

”Forsøgs- og forskningsudgifterne skal i forbindelse med beregningen ikke reduceres med modtagne tilskud vedrørende forsøgs- og forskningsarbejdet. Det er således udgifterne brutto, der indgår.”

Således blev det tydeliggjort i den gældende praksis på området, at tilskud ikke skulle medregnes i opgørelsen for en skattecredit. Effekten heraf illustreres i nedenstående eksempel.

	t.kr.
Driftsomsætning	2.000
Driftsomkostninger	-3.000
FoU tilskud	1.000
FoU udgifter	<u>-1.000</u>
Skattepligtig indkomst	-1.000
Skattecredit grundlag	<u>1.000</u>
Skattepligtig indkomst	-
Skattecredit, 22%	220

Figur 9, Egen tilvirkning

I det illustreret eksempel er der afgivet et tilskud til forsknings- og udviklingsarbejde (FoU) for samlet 1.000 t.kr., som ligeledes er brugt til udviklingsarbejdet. Eksemplets skatteyder har også almindelig driftsaktivitet ved siden af sit udviklingsarbejde, som bidrager til en negativ skattepligtig indkomst på -1.000 t.kr. for indkomståret.

En skattecredit opgøres efter Ligningslovens § 8 X, der tager udgangspunkt i omkostninger straks afskrevet efter Ligningslovens § 8 B og Afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. I illustreret eksempel vedrører dette -1.000 t.kr., der efterfølgende kan ansøges skattecredit for, og derved ikke medregnes i den endelige opgørelse af den skattepligtige indkomst.

Ovenstående eksempel illustrerer også, at det ikke nødvendigvis er forsknings- og udviklingsaktiviteten der medfører en negativ skattepligtig indkomst, men i stedet den almindelige driftsaktivitet. Dog kan der stadig ansøges udbetaling af skatteværdien af underskuddet efter Ligningslovens § 8 X. Argumentationen for dette kan begrundes med, at skatteyderens driftsaktivitet har været negativ påvirket af udviklingsarbejdet, blandt andet i form af ansatte og driftsmaterielt har været anvendt til udviklingsarbejdet og derved bremset den almindelige drift.

#### **6.4. Sammenfatning**

Det er essentielt for brugen af skattekreditordningen, at der udarbejdes en særskilt opgørelse over omkostninger anvendt til forsknings- og udviklingsaktiviteter. Opgørelsen skal lægge til grund for grundlaget af en skattekredit, og derved også fungere som dokumentation for hvilke konkrete udgifter som ansøges skattekredit af. Dette gør det også muligt for Skattestyrelsen at foretage kontrol i, at udgifterne også er anvendt til aktiviteter inden for forsknings- og udviklingsarbejde.

Trods et opgjort skattekreditgrundlag er den negative skattepligtige indkomst, som er styrende for meget der kan anmodes skattekredit for. Dette betyder for skatteydere der har anden aktivitet end forsknings- og udviklingsaktiver, at denne aktivitet kan være med til at styre størrelsen af skatte-kredit. Har en skatteyder positiv indkomst grundet den anden aktivitet, er det ikke muligt at opnå udbetaling af skatteværdien fra et eventuelt negativ resultat af forsknings- og udviklingsaktiviteten isoleret særskilt. Til gengæld modregnes aktiviteten i den skattepligtiges indkomst og derved mindsker årets beregnet selskabsskat, således skatteyderen stadigvæk opnår en likviditetsmæssig fordel ved underskud af dens forsknings- og udviklingsaktivitet.

Når det kommer til forsknings- og udviklingsomkostninger defineret efter Ligningslovens § 8 B, har den skattepligtige 2 afskrivningsprofiler af disse omkostninger. Lineær afskrivningsprofil over 5 år eller straksafskrivning. Valget af afskrivningsprofilen har en afgørende rolle i forhold til skattekreditordningen, da ordningen kun tillader straksafskrevet omkostninger at indgå. Det er muligt i efterfølgende indkomstår at vælge mellem afskrivningsprofilerne på nye omkostninger inden for forsknings- og udviklingsaktiviteter. Når først der er valgt en afskrivningsprofil på et indkomstårs aktuelle forsknings- og udviklingsudgifter, kan denne profil ikke ændres i andet indkomstår.

Ved modtagelse af tilskud, uanset om tilskuddet er overordnet eller øremærket til specifik aktivitet, skal tilskuddet ikke indgå i opgørelsen for skattekreditordningen. Opgørelsen omfatter således kun omkostningerne afholdt i forbindelse med forsknings- og udviklingsaktiviteter. Tilskuddet må således ikke tilgå anskaffelsessummen for forsknings- og udviklingsprojekterne, og skal behandles skattemæssigt særskilt for forsknings- og udviklingsomkostningerne.

Det er værd at bemærke, at tilskud oprindeligt er skattepligtige. Derfor kan modtagelsen af tilskuddet i forhold til afholdelsen af de tilskudsgivende omkostninger have en væsentlig betydning, da det kan få konsekvenser for skatteyderen, hvis tilskuddet medfører til en positiv indkomst.

## 7. Anmodning og udbetaling af en skattekredit

Dette afsnit vil undersøge nærmere den efterfølgende proces ved brug af skattekreditordningen, hvor den enkelte juridiske enhed har opgjort de samlede forsknings- og udviklingsomkostninger. Afsnittet vil også undersøge sambeskatningsforhold og fordeling af underskud efter Ligningslovens § 8 X, stk. 2 samt sammenspillet mellem Ligningslovens § 8 X, stk. 2 og § 8 X, stk. 3.

### 7.1. Sambeskattede selskaber

Selskaber der er sambeskattede efter Selskabsloven §§ 31 og 31 A anset som en samlet enhed i relation til skattekreditordningen. Dette betyder følgende for en sambeskatningskreds:

- Administrationselskabet anmoder om udbetaling af skattekreditter på vegne af hele sambeskatningskredsen.
- Udbetalingen af skattekreditter sker på baggrund af en samlet opgørelse for sambeskatningskredsen, der tager udgangspunkt i grundlaget for sambeskatningsindkomsten og de sambeskattede selskabers samlede forsknings- og udviklingsomkostninger.
- Administrationselskabet får udbetalt skattekreditterne.
- Administrationselskabet har til opgave at fordele skattekreditterne forholdsmæssigt mellem de selskaber, hvis underskud nedsættes efter reglerne i Selskabslovens §§ 31, stk. 6 og 31 A, stk. 6.

For en samlet koncern med forsknings- og udviklingsaktiviteter gør den samlede sambeskatningsindkomst sig gældende, når det kommer til opgørelse og anvendelse af skattekreditordningen. Et af kriterierne til anvendelse af skattekreditordningen indebærer et skattepligtigt underskud, der kan henføres til forskning og udvikling (F & U). Dette betyder at en koncern med et forsknings- og udviklingselskab kun kan gøre brug af ordningen, hvis den samlede sambeskatningsindkomst er negativ. Dette illustreres i nedenstående eksempel:



	Skattepligtig Indkomst - år 1	Skattepligtig Indkomst - år 2	Skattepligtig Indkomst - år 3
Moderselskab M	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
Datterselskab A (F & U = - 10 mio. kr.)	-10 mio. kr.	-10 mio. kr.	-10 mio. kr.
Datterselskab B	-40 mio. kr.	-30 mio. kr.	-20 mio. kr.
Datterselskab C	35 mio. kr.	35 mio. kr.	35 mio. kr.
Sambeskatningsindkomst	-15 mio. kr.	-5 mio. kr.	5 mio. kr.

Figur 10, Egen tilvirkning

For ovenstående koncern med Moderselskab M som administrationsselskab og Datterselskab A med forsknings- og udviklingsaktiviteter på 10 mio. kr., er det kun for indkomstår 1 koncernen kan gøre brug af skattefordelingen for det fulde forsknings- og udviklingsbeløb. For indkomstår 1 har koncernen en samlet sambeskatnings indkomst på -15 mio. kr., hvor udviklingsaktiviteten kan rummes inde for hele underskuddet. Dette betyder koncernen kan ansøge skattefordeling for 10 mio. kr. For koncernens andet indkomstår kan koncernen kun ansøge skattefordelingen af underskuddet på 5 mio. kr. Koncernen opfylder ikke betingelserne i stk. 1 for indkomståret 3, da den samlede sambeskatnings indkomst udgør et overskud på 5 mio. kr.

Det har derfor ingen betydning for, hvor stort underskud i de enkelte datterselskaber der kan henføres til forsknings- og udviklingsaktiviteter, hvis den samlede sambeskatningsindkomst er positiv.

For sambeskattede selskaber har det ligeledes ikke betydning for opgørelsen af grundlaget for beregning af skattefordeling hvilket af selskaberne, der har udgifter til forsknings- og udviklingsaktiviteter, hvis sambeskatningsindkomsten er negativ og de øvrige betingelser er opfyldt.

Opfylder en sambeskatningskreds kriterierne for at anvende skattefordelingen, skal den udbetalte skattefordeling fordeles af administrationsselskabet til de underliggende datterselskaber med underskud, der påvirkes forholdsmæssigt at brugen af skattefordelingen.

Dette betyder for anvendelse af skattefordelingen i en sambeskatningskreds, at skattefordelingen skal fordeles mellem alle selskaber med underskud i sambeskatningskredsen, da underskuddet ligeledes nedsættes forholdsmæssigt. Det er således ikke det selskab med forsknings- og udviklingsaktiviteten der modtager hele skattefordelingen, hvis et af de øvrige koncernforbundne selskaber også har negativ skattepligtig indkomst. Dette illustreres i nedenstående eksempel:

	Skattepligtig Indkomst - år 1	Fordelings nøgle	Nedsætning af underskud	Skattepligtig indkomst	Fordeling af Skatte kredit 22%
Moderselskab M	0 mio. kr.	0%	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
Datterselskab A (F & U = - 10 mio. kr.)	-10 mio. kr.	20%	-2 mio. kr.	-8 mio. kr.	0,44 mio. kr.
Datterselskab B	-40 mio. kr.	80%	-8 mio. kr.	-32 mio. kr.	1,76 mio. kr.
Datterselskab C	35 mio. kr.	0%	0 mio. kr.	35 mio. kr.	0 mio. kr.
Sambeskatningsindkomst	-15 mio. kr.	100%	-10 mio. kr.	-5 mio. kr.	2,2 mio. kr.

Figur 11, Egen tilvirkning

Eksemplet illustrerer en sambeskatningskreds i lighed med tidligere eksempel, hvis negative sambeskatningsindkomst i år 1 udgjorde 15 mio. kr. Sambeskatningskredsen har valgt at gøre brug af skatte kreditordningen, og der ansøges en samlet skatte kredit for Datterselskab A's forsknings- og udviklingsunderskuddet på 10 mio. kr. Dette betyder en udbetaling til administrationsselskabet M på 2,2 mio. kr. i skatte kredit samt en reduktion af underskud på 10 mio. kr.

Reduktionen af underskuddet og fordelingen af skatte kreditten skal opgøres forholdsmæssigt blandt de underskudsgivende koncernselskaber. I det viste eksempel betyder det reduktionen og fordelingen sker mellem Datterselskab A og B. Dette betyder at Datterselskabet B modtager 80% af den udbetalte skatte kredit, trods forsknings- og udviklingsaktiviteten sker i Datterselskab A.

Hvis Datterselskab A i ovenstående tilfælde havde modtaget et tilskud på 10 mio. kr., således at dens skattepligtig indkomst var lig 0 kr., havde koncernen stadig kunne ansøge skatte kredit for det samlet underskud på 5 mio. kr. (Skatte kredit = 1,1 mio. kr.). Fordelingen af den udbetalte skatte kredit ville i dette tilfælde skulle udbetales 100% fra administrationsselskabet til Datterselskab B, som er det eneste underskudsgivende datterselskab i koncernen.

Det kan til at starte med virke ulogisk, at Datterselskabet B modtager den fulde skatte kredit, uden at Datterselskabet A med udviklingsomkostninger modtager noget, eller i det første eksempel hvor Datterselskabet B stadig får mere udbetalt skatte kredit end Datterselskab A. Skatte kreditordningen er jo defineret som en ordning, der skal give udviklingsvirksomheder en likviditetsmæssig fordel til at fremme udvikling i Danmark. Hvordan fremmer det udviklingen i Datterselskab A, hvis den likviditetsmæssig fordel går til Datterselskab B?

Til at undersøge dette arbejdes der videre på ovenstående eksempel, med fokus på hvad forskellen på koncernniveau har betydning i forhold til, om koncernen får udbetalt en skatte kredit til administrationsselskabet. Heraf hvad fordelingen af underskud og skatte kredit har af betydning.

Hvis koncernen i ovenstående eksempel ikke har grundlag for udbetaling af en skattecredit, opgøres den skattepligtige indkomst fortsat på -15 mio. kr., der består af to underskudsgivende datterselskaber og ét overskudsgivende. Efter de almindelige sambeskatningsregler ”køber” det overskudsgivende selskab underskuddene forholdsmæssigt fra den underskudsgivende del af koncernen.

<b>Sambeskatningskreds uden skattecredit</b>	Skattepligtig Indkomst - år 1	Sambeskat. bidrag	Omfordeling over-/underskud	Skattepligtig indkomst	Omfordeling bidrag
Moderselskab M	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
Datterselskab A	-10 mio. kr.	-2,2 mio. kr.	7 mio. kr.	-3 mio. kr.	-0,66 mio. kr.
Datterselskab B	-40 mio. kr.	-8,8 mio. kr.	28 mio. kr.	-12 mio. kr.	-2,64 mio. kr.
Datterselskab C	35 mio. kr.	7,7 mio. kr.	-35 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
<b>Sambeskatningsindkomst</b>	<b>-15 mio. kr.</b>	<b>-3,3 mio. kr.</b>	<b>0 mio. kr.</b>	<b>-15 mio. kr.</b>	<b>-3,3 mio. kr.</b>

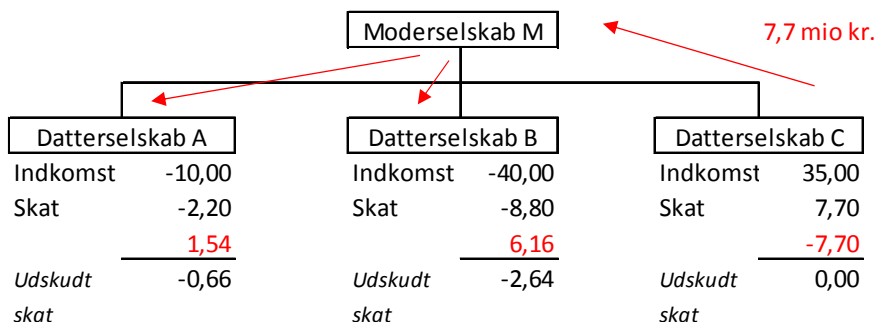
Figur 12, Egen tilvirkning

Fordelingen af underskuddene og sambeskatningsbidraget illustreres i ovenstående beregning, der viser koncernen samlet underskud på -15 mio. kr., hvoraf det overskudsgivende Datterselskab C med en skattepligtig indkomst på 35 mio. kr. forholdsmæssigt køber underskud af de øvrige datterselskaber. Koncernen har et samlet underskud, hvilket betyder Datterselskab C kan få dækket hele sin skattepligtige indkomst.

Fordelingen af underskud illustreres i nedenstående eksempel, hvor Datterselskab C betaler skatteværdien af sin skattepligtige indkomst (35 mio. kr. x 22% = 7,7 mio. kr.) til administrationselskab. Administrationselskabet fordeler derefter forholdsmæssigt ud til den underskudsgivende del af koncernen.

Koncernen har derefter fortsat en samlet koncernunderskud på -15 mio. kr., hvoraf skatteværdien heraf illustreres som udskudt skat på 3,3 mio. kr. (22%), der er fordelt på Datterselskab A (0,66 mio. kr.) og B (2,64 mio. kr.).

**Sambeskatningskreds uden skattecredit**



Figur 13, Egen tilvirkning

For at kunne sammenligne betydningen og påvirkningen for anvendelse af skattekreditordningen, tages der fortsat udgangspunkt i samme koncern, men tilbage til det oprindelige eksempel med Datterselskab A har udviklingsomkostninger for 10 mio. kr.

Dette betyder for koncernen, at de kan ansøge skattekredit på grund af en skattekreditgrundlag på 10 mio. kr. Skattekreditten heraf udgør 2,2 mio. kr. (22%). Dette betyder også af det oprindelige koncern underskud på 15 mio. kr. nedsættes til 5 mio. kr.

<b>Sambeskatningskreds med skattekredit</b>	Skattepligtig Indkomst - år 1	Sambeskat. bidrag	Omfordeling over-/underskud	Skattepligtig indkomst	Omfordeling bidrag
Moderselskab M	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
Datterselskab A (F & U = - 10 mio. kr.)	-10 mio. kr.	-2,2 mio. kr.	7 mio. kr.	-1 mio. kr.	-0,22 mio. kr.
Datterselskab B	-40 mio. kr.	-8,8 mio. kr.	28 mio. kr.	-4 mio. kr.	-0,88 mio. kr.
Datterselskab C	35 mio. kr.	7,7 mio. kr.	-35 mio. kr.	0 mio. kr.	0 mio. kr.
Sambeskatningsindkomst	-15 mio. kr.	-3,3 mio. kr.	0 mio. kr.	-5 mio. kr.	-1,1 mio. kr.

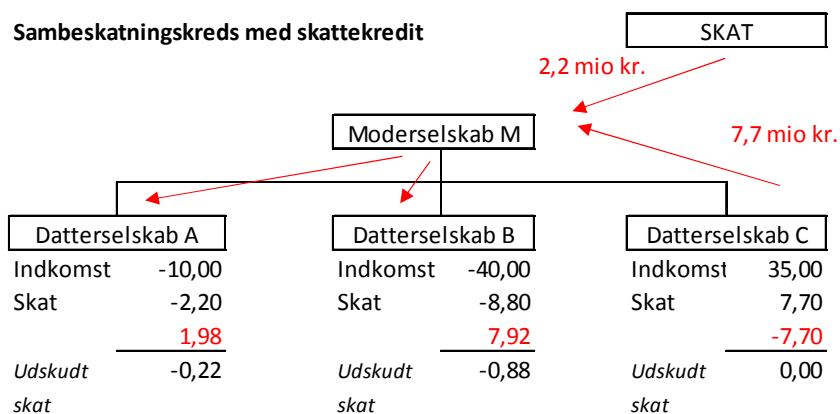
Figur 14, Egen tilvirkning

Som illustreret i ovenstående beregning påvirkes Datterselskab C ikke, der stadig betaler skatteværdien af sin skattepligtig indkomst (Uændret: 35 mio. kr. x 22% = 7,7 mio. kr.) til administrationselskab.

Administrationsselskabet har stadig den rolle at skulle fordele sambeskatningsbidraget fra Datterselskab C imellem de underskudsgivende datterselskaber. Da koncernen gør brug af skattekreditordningen, modtager koncernen og administrationsselskabet skattekreditten på 2,2 mio. kr. yderligere. Administrationsselskabet har derefter ikke kun 7,7 mio. kr. fra Datterselskab C, men samlet 9,9 mio. kr. inklusiv skattekreditten, som skal fordeles forholdsmæssigt mellem Datterselskab A og B.



### Sambeskatningskreds med skattecredit



Figur 15, Egen tilvirkning

Koncernen har derefter fortsat en samlet koncernunderskud på -5 mio. kr., hvoraf skatteværdien heraf illustreres som udskudt skat på 1,1 mio. kr. (22%), der er fordelt på Datterselskab A (0,22 mio. kr.) og B (0,88 mio. kr.).

Sammenholdes de to eksempler er det første man bemærker er, at Datterselskab C med sin positive skattepligtig indkomst på 35 mio. kr. påvirkes uændret af brugen af skattekredit. Selskabet har ikke underskud, og kan derfor ikke indgå i den forholdsmæssige fordeling af sambeskatningsbidraget og skattekredit.

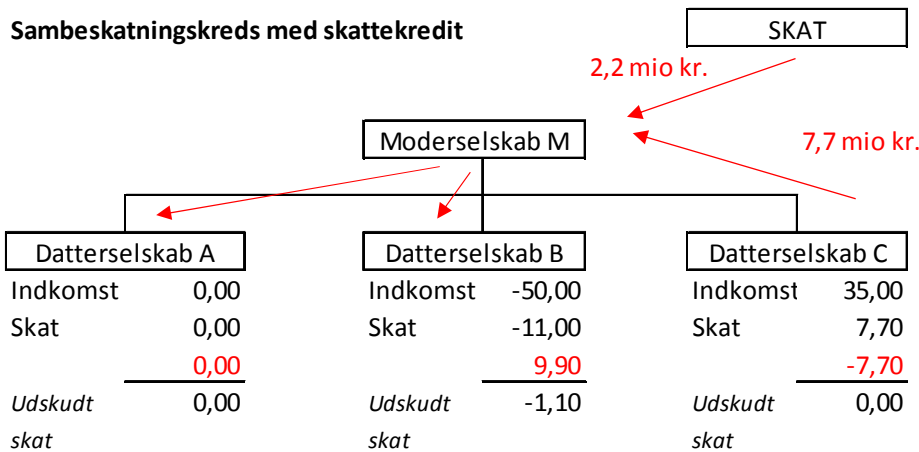
Overordnet er forskellen på de to eksempler, at der bliver udbetalt 2,2 mio. kr. i skattecredit til administrationsselskabet, som fragår i opgørelsen af udskudt skat. (=Skatteværdien af underskud).

Fordelingsnøglen på fordelingen af det modregnet underskud i Datterselskab A og B er identisk med fordelingsnøglen af skattekredit blandt de underskudsgivende datterselskaber. Dette betyder at Datterselskab B, der har det største underskud i koncernen, er det selskab der får forholdsmæssigt mest ud af sambeskatningsbidraget fra Datterselskab C og den udbetalte skattecredit.

Datterselskabet med udviklingsomkostningerne Datterselskab A, modtager uden brug af skattecreditordningen sambeskatningsbidrag fra administrationsselskab på 1,54 mio. kr. mod 1,98 mio. kr., hvis koncernen gør brug af skattecreditordningen. Datterselskab A får derved kun en likviditetsmæssig fordel på 0,44 mio. kr. ud af en samlet skattecredit på 2,2 mio. kr. (Svarende til 20%).

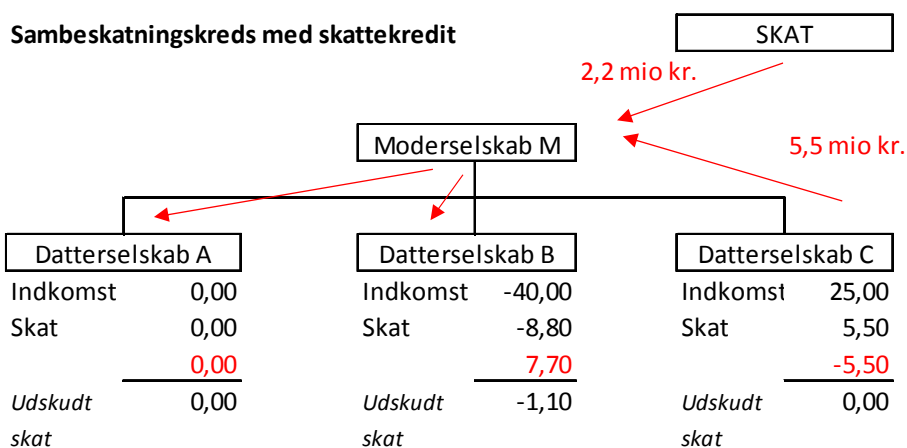
Den resterende likviditetsfordel for den udbetalte skattecredit på 1,76 mio. kr. havner i Datterselskab B, som ikke har nogen afholdt udviklingsomkostninger.

For at forstå denne mekanisme bedre, skal der ses på om det ville have nogle betydning, hvis Datterselskabet B i stedet havde afholdt til 10 mio. kr. i udviklingsomkostninger. Dette vil have betydet at Datterselskab A havde en skattepligtig indkomst på 0 mio. kr., og Datterselskabet B som det eneste underskudsgivende selskab i koncernen med et underskud på 40 mio. kr., vil derved modtage både sambeskatningsbidraget fra Datterselskab C og hele skattekreditten.



Figur 16, Egen tilvirkning

Havde udviklingsomkostningerne været afholdt i Datterselskab C, havde dette nedbragt selskabet skattepligtig indkomst fra 35 mio. kr. til 25 mio. kr., og da koncernen fortsat havde samlet negativ indkomst, ville koncernen fortsat kunne modtage en skattekredit på 2,2 mio. kr. Datterselskabet C skulle fortsat betale et sambeskatningsbidrag til administrationen på 5,5 mio. kr. (25 mio. kr. x 22%).



Figur 17, Egen tilvirkning

Uanset hvor koncernen havde afholdt sine udviklingsomkostninger på 10 mio. kr., hvilket følgende udfald være ens: Koncernen modtager 2,2 mio. kr. i skattekredit, samlet have en udskudt skatteaktiv

på 1,1 mio. kr. og Datterselskab C vil fortsat skulle betale fuld sambeskatningsbidrag af sin skattepligtige indkomst til fordeling i den øvrige del af koncernen.

I høringskemaet fra Skatteministeren Thor Möger Pedersen (Bilag 4 til L29), gør skatteministeren det også tydeligt i sit svar til FSR's forespørgsler omkring sambeskatningsforhold og skattekreditter, at *"for sambeskattede selskaber har det ikke betydning for opgørelsen af grundlaget for beregning af skattecredit hvilket af selskaberne, der har udgifter til forsknings- og udviklingsaktiviteter, hvis sambeskatningsindkomsten er negativ og de øvrige betingelser er opfyldt"* (Side 11).

Der tilføjes følgende kommentar fra Skatteministeren *"Reglen skal sikre, at muligheden for udbetaling skattecreditter ikke skal være afhængig af, om forsknings- og udviklingsaktiviteterne er opdelt på et eller flere kontrollerede selskaber mv."* (Side 13).

Som illustreret i ovenstående eksempler, har det heller ikke den store påvirkning på koncernniveau, om koncernen har opdelt sine forsknings- og udviklingsaktiviteter ud i flere underliggende kontrollerede selskaber end blot en.

Samtidig gør Skatteministeren opmærksom på, at *"dette udelukker ikke, at selskaberne efterfølgende kan yde skattefri tilskud efter reglerne i selskabsskatteloven § 31 D"* (Side 12).

### **Koncerntilskud**

Som Skatteministeren selv henviser til, er det muligt for selskaber i en koncern at yde skattefrit tilskud efter reglerne i selskabsskatteloven § 31 D. Loven gør det muligt for koncernforbundne selskaber efter § 31 C, såfremt tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren, at give tilskud på tværs af koncernen.

Ved et koncerntilskud der opfylder betingelserne for skattefrihed, betyder dette at tilskudsmodtageren ikke skal betale skat af det modtaget koncerntilskud. Samtidig betyder dette at tilskudsyderen ikke kan få fradrag for det ydet tilskud.

Hvorfor bliver koncerntilskud nævnt af Skatteministeren i hørings svarene vedrørende skattecreditordningen og L29?

Koncerntilskud efter selskabsskatteloven § 31 D gør det muligt for sambeskattede koncerner, selv at administrere koncernlikviditeten på tværs af de koncernforbundne selskaber.

Hvis der tages udgangspunkt i det oprindelig eksempel, hvor Datterselskab B er berettiget til størstedelen af den ansøgte skattecredit på 2,2 mio. kr., har Datterselskab B et tilgodehavende sambeskatningsbidrag til administrationsselskabet på 7,92 mio. kr. Vurderes det i koncernen at hele den likviditetsmæssige fordel ved skattecreditten bør gå til Datterselskab A, således at selskabet får den fornødne likviditet til at fortsætte sin forsknings- og udviklingsaktiviteter, vil der kunne foretages et koncerntilskud ydet af Datterselskab B til administrationsselskabet på 1,76 mio. kr. Derefter kan administrationsselskabet yde et tilsvarende koncerntilskud til Datterselskab A.

Datterselskab B vil med sit ydet koncerntilskud ikke kunne trække de 1,76 mio. kr. fra i dens skattepligtige indkomst, men omvendt skal Datterselskab A ikke betale skat af det modtaget koncerntilskud. Koncerntilskuddene er således blot likviditetsforskydning på tværs gennem koncernen.

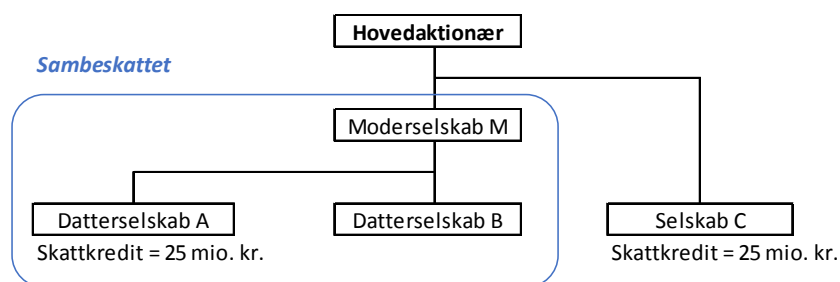
Således har sambeskattede koncerner mulighed for selv at administrere den likviditetsmæssige fordel ved brug af skattecreditordningen.

## **7.2. Hovedaktionær**

Ligesom ved Ligningslovens § 8 X, stk. 2, der samler sambeskattede selskaber under en skattecredit administreret af administrationsselskabet (moderselskabet), tager Ligningslovens § 8 X, stk. 3 højde for selskaber kontrolleret af samme hovedaktionær. Således at en hovedaktionær sidestilles med et moderselskab, og alle hovedaktionærens selskaber samlet kun kan anmode om udbetaling af én samlet skattecredit.

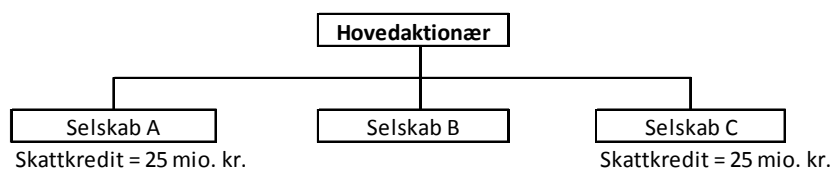
I bemærkningerne til lovforslag L 29 fremgår det tydeligt, at skattecreditordningen ønskes begrænset i forhold til, at en hovedaktionær ikke skal kunne drive flere selskaber i hver deres skattecreditordning. Således at forsknings- og udviklingsomkostningerne ikke følger det enkelte selskab men hovedaktionæren, som er samme model ved en sambeskatningskreds. Ligningslovens § 8 X, stk. 3 bidrager således, at der skal foretages en samlet vurdering af hovedaktionæren der ejer administrationsselskabet, og hvorvidt hovedaktionæren ejer flere selskaber der ikke er omfattet af reglerne om tvungen sambeskatning med den øvrige sambeskattede koncern.

Illustreret i nedenstående eksempel tydeliggøres effekten af Ligningslovens § 8 X, stk. 3. I den ene hovedaktionær konstruktion kontrollerer en hovedaktionær både en sambeskatningskreds og et særskilt selskab uden for den tvungen sambeskatning.



Figur 18, Egen tilvirkning

Hovedaktionæren kontrollerer 2 selskaber; Datterselskab A og Selskab C, der begge opfylder isoleret set betingelserne for anvendelse af skattekreditordningen. I den anden hovedaktionær konstruktion nedenfor kontrollerer hovedaktionæren selskaberne enkeltvis, og derved ikke gennem tvungen sambeskatning.



Figur 19, Egen tilvirkning

Forskellen på de to konstruktioner er den tvungen sambeskatning via et administrationselskab, der i den første konstruktion skal opgøre en samlet skattekredit for den sambeskattede koncern. Dette betyder for sambeskatnings opgørelse, at Datterselskab B i den første konstruktion kan via positiv indkomst påvirke størrelsen på skattekreditten.

I den anden konstruktion hvor hvert selskab kontrolleres direkte af hovedaktionæren, og derved ikke indgår i en tvungen sambeskatning, er det uvist om hvorvidt Selskab B indkomst kan have betydning for den opgjorte skattekredit i henholdsvis Selskab A og Selskab C. Denne problemstilling bliver ikke kommenteret i bemærkningerne til lovforslaget L 29.

Overordnet vil det ikke have nogen direkte skattemæssig betydning, da Selskab B i den isoleret konstruktion vil skulle afholde sin egen selskabsskat af den positive indkomst, hvor i den sambeskattede konstruktion ville kunne modregnes i Datterselskabs negative indkomst. Det har således kun en likviditetsmæssig betydning i form af udbetaling af en skattekredit.

Lovforslagets bemærkninger eksemplificerer praksissen overfor hovedaktionæren, at det står hovedaktionæren frit for at vælge hvilke af selskaberne / sambeskattet koncern, der skal anmode om den kontante udbetaling eller om der skal foretages en fordeling. Det står også hovedaktionæren frit for at vælge fordelingsnøglen mellem selskaberne / sambeskattet koncern.

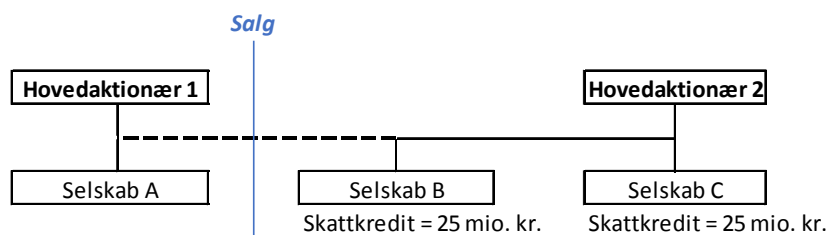
I ovenstående eksempel er det således op til hovedaktionæren, hvorvidt der kun skal anmodes skattecredit for sambeskatningskredsen/Selskab A, om der kun skal anmodes for Selskab C eller om hovedaktionæren ønsker den fordelt imellem. Dog kan der ikke anmodes mere end udbetaling af 5,5 mio. kr. samlet. Denne mulighed har et administrationsselskab ikke i en sambeskatningskreds, hvor det er underskuddet der er styrende.

Sker situationen hvor hovedaktionæren og eventuelle rådgivere ikke er opmærksomme på, at der skal ske en sammenlægning, kan der blive ansøgt for meget i forhold til Ligningslovens § 8 X, stk. 3 for selskaberne. Praksis og bemærkningerne gør det muligt at hovedaktionæren selv kan foretage ændring, således sammenlægningen og begrænsningerne overholdes. Foretager hovedaktionæren ikke selv denne ændring, foretages der ændring fordelt på selskabernes underskud der stammer fra forsknings- og udviklingsomkostninger og anmodet om kontant udbetaling af.

Ligningslovens § 8 X, stk. 3 må anses som værende en værnsregel, der skal forhindre hovedaktionærene i at oprette det ene udviklingselskab efter det andet, og derved fordele forsknings- og udviklingsomkostninger ud på flere selskaber for at kunne opnå højere skattecredit end det maksimale.

Loven udtrykker også at det er på anmodningstidspunktet, der gør sig gældende i forhold til hovedaktionæren. I høringskemaet til Lovforslaget L 29 påpeger FSR – Danske Revisorer deres holdning til, hvordan anmodningstidspunktet begrænser et selskabs mulighed for kontant udbetaling af skattecredit, hvis selskabet lige inden anmodningstidspunktet har fået tiltrådt en ny hovedaktionær.

Det er ikke utænkeligt ved forsknings- og udviklingsvirksomheder, at der kan ske udskiftning i ejerkredsen, der ønsker at tage forsknings- og udviklingen det næste skridt. I eksempel vil være at den oprindelig ideejer ikke har midlerne eller kompetencerne til at fortsætte udviklingsarbejdet. I nedenstående illustration sælges Selskab B til en ny hovedaktionær, der i forvejen har et andet forsknings- og udviklingselskab der opfylder betingelserne for skattecredit.



Figur 20, Egen tilvirkning

Sker salget til hovedaktionær 2 inden anmodningstidspunktet for Selskab B, vil selskabets muligheder for udbetaling af skatte kredit risikeres at blive begrænset, hvis den nye hovedaktionær har andre selskaber der ligeledes opfylder betingelserne for skatte kredit. Dette er også tilfældet selvom den nye hovedaktionær intet havde med udviklingsarbejdet i det pågældende selskab, hvor forsknings- og udviklingsomkostninger faktisk blev afholdt.

Det kan altså have en væsentlig indflydelse for, hvornår et selskab bør overdrages til en ny hovedaktionær, hvis denne kontrollerer øvrige forsknings- og udviklings selskaber, uanset om selskabernes udviklingsarbejde vedrører forskellige former for udviklingsprojekter.

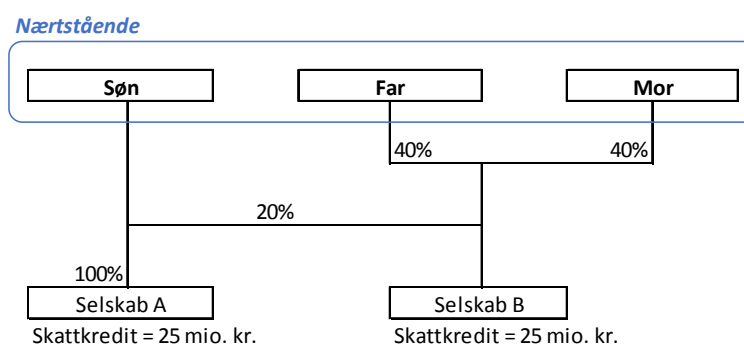
FSR finder dette uhensigtsmæssigt i lovforslaget og foreslår, at i lovforslaget bør tilføjes at begrænsningen kun indtræder, hvis en hovedaktionær har haft kontrol med selskabet i hele indkomståret, hvor forsknings- og udviklingsomkostninger er afholdt. Dette forslag kan sidestilles med lovforslaget som værende den direkte modsætning, hvorfor FSRs eget forslag ikke afdækker salg af et forsknings- og udviklingsvirksomhed i løbet af indkomståret.

Ved salg af enkeltstående selskab mellem hovedaktionærer opstår der ikke delperioder på selvangivelse, som der gør ved salg involverende sambeskatningskredse og administrationsselskab. Da anmodningen om skatte kredit sker samtidig med selvangivelsen, vil det ikke være muligt at kunne dele anmodningen op i perioderne før og efter salg. Det har heller ikke nogen betydning i forhold til selve udbetalingen, da skatte kreditten fortsat vil blive udbetalt til det respektive selskab. Skatteministeriets besvarelse i høringsskemaet bygger også på, at anvendelsen og administrationen af ordningen skal forekomme så enkel som muligt, og mener ikke der findes et bedre alternativ, der vil opfylde dette formål.

Ligningslovens § 8 X, stk. 3 lægger også vægt på, at der er tale om aktionærlignende forhold efter Ligningslovens § 16 H, stk. 6, der definerer bestemmende indflydelse direkte og indirekte mellem hovedaktionæren og dennes nærtstående. En hovedaktionær vil derfor kunne identificeres ved

bestemmende indflydelse i fællesskab med ægtefæller, forældre, bedsteforældre samt børn og børnebørn. Således vil en aktionær der ejer under 51% af et selskab som værende hovedaktionær, hvis aktionærens ægtefælle ligeledes er aktionær i selskabet og de tilsammen har den bestemmende indflydelse.

FSR påpeger fortsat i høringsskemaet, at rammerne i Ligningslovens § 8 X, stk. 3 ikke er hensigtsmæssig, da den ikke tager højde for eksisterende familieejede konstruktioner. Dette undersøges nærmere i nedenstående illustration, hvor der er tale om en familieejede konstruktion, hvor Selskab B ejes hovedsageligt af forældrene.



Figur 21, Egen tilvirkning

Et typisk kendetegn ved en familieejede konstruktion er, at forældre oftest involverer deres børn i deres selskaber via ejerandele. Dette illustreres i et eksemplet hvor sønnen har ejerandele for 20% i forældrenes selskab. I eksemplet er sønnen hovedaktionær i sit eget selskab. Eksemplet tager udgangspunkt i, at sønnen har valgt at bruge sine kompetencer til egne forsknings- og udviklingsprojekter, og således er der ikke nogen direkte forbindelse mellem Selskab A og Selskab B.

Trods ingen direkte forbindelse mellem selskaberne, sidestilles sønnens ejerandele i Selskab B som værende hovedaktionær med bestemmende indflydelse i selskab med nærtstående parter, jf. Ligningslovens § 16 H, stk. 6. Opfylder begge selskaber betingelserne for skattefordelingen, vil den indirekte forbindelse have betydning for størrelsen af skattefordelingen i det enkelte selskab. Dette betyder at bestemmes det af forældrene, at Selskab B skal anmode om fuld skattefordeling, vil dette begrænse mulighederne for kontant udbetaling i Selskab A.

FSR efterspørger derfor i høringsskemaet om indarbejdelse af en dispensationsmulighed, der vil kunne gøres brug af, når det kan godtgøres at konstruktionen ikke er betinget af opnåelse af



skattekreditter. Indarbejdelse af en dispensationsmulighed vil gøre det muligt for allerede eksisterende konstruktioner at undgå at falde indenfor begrænsningerne, såfremt det kan dokumenteres at konstruktionen ikke har til formål og henblik på at opnå mest mulig skattecredit.

### 7.3. Indkomstår

Gør et selskab brug af skattecreditordningen, skal anmodningen indgives samtidig med afgivelsen af oplysninger efter skattekontrollovens § 2, jf. Ligningsloven § 8X, stk. 4. Hvornår selskaber skal indberette deres oplysningsskema, afhænger af selskabets skattemæssige indkomstår.

Der sondres mellem regnskabsår og skattemæssige indkomstår. Et selskab kan vælge mellem forskellige regnskabsperioder, hvor et skattemæssigt indkomstår oftest følger kalenderåret, medmindre selskabet anvender forskudt indkomstår. Forskudt indkomstår vil afhandlingen ikke behandle yderligere.

Et selskab kan vælge mellem 12 forskellige regnskabsperioder, bestående hver især er en periode på 12 måneder. Afslutningen på en regnskabsperiode falder den sidste dag i den sidste måned.

OBS: Ved valg af første regnskabsperioden, kan selskabet vælge op til 18 måneder.

I fremvist skema (fig. 22) illustreres de 12 forskellige regnskabsperiode, sammenholdt med deres skattemæssige indkomstår.

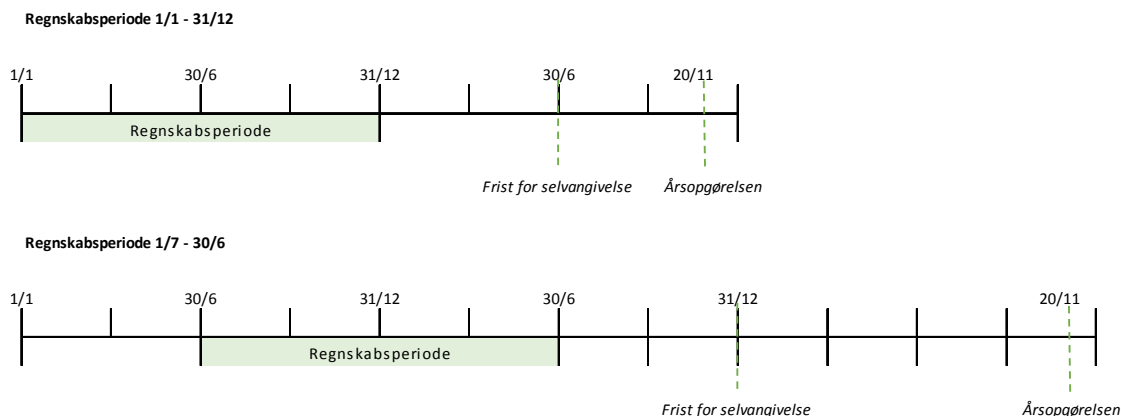
Regnskabsperiode	2019												2020												Indkomstår
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
31.12																									2019
31.01																									2019
28.02																									2019
31.03																									2019
30.04																									2019
31.05																									2019
30.06																									2020
31.07																									2020
31.08																									2020
30.09																									2020
31.10																									2020
30.11																									2020

Figur 22, Egen tilvirkning

Valget af regnskabsperiode og derved også det skattemæssige indkomstår kan have en betydning for, hvornår et selskab vil få udbetalt skatteværdien af dens skattemæssige underskud i skattecreditordningen.

Hovedreglen for indberetning af selskabets oplysningsskema er 6 måneder efter regnskabsperiodens udløb. Der forekommer enkelte tilfælde, hvor hovedreglen afviger til en kortere frist, da den senest mulige frist er den 1. september efter indkomstårets afslutning. Dette er for at sikre Skatteforvaltningen nok tid til at kunne danne en årsopgørelse.

Som benævnt i afsnit 3.4 udbetales skattekreditten efter reglerne om udbetaling af overskydende skat, der udbetales efter den 20. november i kalenderåret efter den skattemæssige indkomstår. Dette illustreres i nedenstående eksempel:



Figur 23, Egen tilvirkning

Der er taget i eksemplet udgangspunkt i 2 hyppige anvendte regnskabsår; 31.12 (kalenderår) og 30.06. Her illustreres fristen for indberetning af selvangivelsen/oplysningskemaet er hhv. den 30. juni i efterfølgende år for selskaber med 31.12 regnskabsafslutning, og 31. december i samme år for selskaber med 30.06 regnskabsafslutning.

Illustrationen viser også hvornår årsopgørelsen bliver frigivet for de to regnskabsseksempler, hvor selskabet med 31.12 regnskabsafslutning har frist for sin selvangivelse før 1. september. Derved når selskabets årsopgørelse at blive dannet inden den 20. november i samme år. Selskabet med 31.12 regnskabsafslutning vil kunne få udbetalt sin skattecredit inden for 11 måneder efter dens regnskabsafslutning.

Den samme mulighed har selskabet med 30.06 regnskabsafslutning ikke. Selskabets frist for indberetning af selvangivelse ligger efter den 1. september i samme år. Selskabets årsopgørelse vil derfor først blive dannet i det efterfølgende år. Selskabet med 30.06 regnskabsafslutning vil altså først få udbetalt sin skattecredit inden for 17 måneder efter selskabets regnskabsafslutning.

På ovenstående eksempler er der 6 måneder til forskel, i forhold til hvornår selskaberne kan få skatteværdien af deres underskud efter skattecreditordningen udbetalt. Dette kan have en stor betydning for selskabernes likviditetsberedskab og generelle overlevelse. Skattecreditordningen blev indført til at sikre forsknings- og udviklingselskaber en likviditetsmæssig fordel, i form af en kredit af selskabernes skattemæssige underskud relaterbar til forskning og udvikling. Som

ovenstående eksempel illustrerer, er denne likviditetsmæssige fordel forskellig i forhold til den faktiske udbetaling af skatte kreditten, og som selskabets ledelse og ekstern rådgiver er det vigtigt at være bevidst om dette.

Dertil kan der være yderligere måneder fra forsknings- og udviklingsomkostningernes faktisk afholdelse til selskabets regnskabsafslutning. Dette betyder at får et selskab med 30.06 afslutning, der afholder udviklingsprojekter i starten af dens regnskabsår (juli), vil der gå op til 29 måneder før skatteværdien af udviklingsprojektet/underskuddet kan tilfalde selskabet den likviditetsmæssige fordel fra ordningen. For selskaber med 31.12 regnskabsafslutning med udviklingsprojekter i starten af regnskabsåret (januar), vil den likviditetsmæssige fordel først tilfalde selskabet 23 måneder efter selve afholdelsen.

Skatte kreditordningens likviditetsmæssige fordel hjælper derved ikke selskaberne "nu og her", hvilket kan skabe diskussionen om hvorvidt ordningen i virkeligheden afhjælper selskaber mod risikoen for en mulig konkurs.

#### **7.4. Konkurs**

Når det kommer til opstarts- og vækstvirksomheder og generelt iværksætter og nyskabelse er det uundgåeligt ikke at nævne konkurs og risikoen for succesen aldrig indtræder. Denne risiko afspejler sig specielt ved udvikling- og forskningsvirksomheder, da anvender tid og omkostninger til at sikre et potentiel indtægtsgrundlag. Den lange udviklingsprojekt kan være for nogle virksomheder en større likviditetsmæssige byrde, der også kan kræve investeringer fra investorer, kassekredit og lån for betalingsinstitutter samt indskud fra aktionærens egne lomme.

Men hvad sker der med udviklings selskaberne og projekterne, når investorerne lukker for kasse, betalingsinstitutterne nægter for øgning af kassekreditten og aktionærens lommer er tomme?

Når et selskab ikke længere har likviditeten til at betale sine regninger, er selskabet ikke længere likvid og derved betegnes som insolvent. Dette medfører at selskabet selv (egenbegæring) eller dens kreditorer (kreditorbegæring) indgiver en konkursbegæring til skifteretten.

Er en skyldner insolvent, skal selskabets bo tages under konkursbehandling, når det begæres af skyldneren eller en fordringshaver(kreditor), jf. konkursloven § 17. Træffer skifteretten afgørelse

om konkurs, mister selskabet sin ret til at råde over sin likvider og værdier (Aktiver)<sup>13</sup>. Dertil vælges en advokat som kurator, hvis opgave er at opgøre og sælge selskabets værdier til fordeling til kreditorerne. En skattekredit er et tilgodehavende (aktiv), som opgøres i forbindelse med udarbejdelsen af opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst. Udbetaling af en skattekreditordning vil altså gavne et konkursbo, og give kuratoren likviditet til selskabets kreditorer.

Så hvad betyder en konkurs for selskabets ret til brug og udbetaling af en skattekredit?

### **Konkurs før skattekreditansøgning**

Når et selskab går konkurs, skal der opgøres en konkursindkomst for konkursboet<sup>14</sup>. Konkursindkomsten omfatter indkomsten i hele det indkomstår, hvori konkursen er afgivet samt de efterfølgende indkomstår til konkursboet afsluttes. Hovedreglen for konkursindkomsten er, at selskaber og personer ikke er skattepligtige af indkomsten, medmindre Skattestyrelsen træffer afgørelse om skattepligtig efter konkursskatteloven.

Kun hvis konkursindkomsten afgøres som skattepligtig, skal der afgives og indberettes oplysnings-skema til Skattestyrelsen efter Skattekontrollovens § 2. Ved skattefri konkurser vil omkostningerne i indkomståret for afgivelsen af konkursbegæringen ikke være fradragsberettiget. Formålet er at hindre fradrag for udgifter, som aldrig vil kunne blive betalt.

For selskabets forsknings- og udviklingsomkostninger i forhold til skattekreditordningen, betyder det der ikke kan ansøges skattekredit i det indkomstår konkursbegæringen afgives. Skattekreditordningen kan kun gøres brug ved udgifter, som kan fratrækkes efter ligningslovens § 8 B. Skattefriheden i konkursbehandlingen til side ser fradragsmuligheden helt.

Dette betyder for et selskabs med indkomstår efter kalenderåret, der afgiver og indleder konkursbehandling i december måneder, mister muligheden for brugen af en skattekredit for forsknings- og udviklingsomkostninger afholdt i begyndelsen af indkomståret.

---

<sup>13</sup> <https://www.domstol.dk/alle-omner/konkurs-og-erhverv/selskab-konkurs/>

<sup>14</sup> <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2060467&chk=216985> (Juridisk vejledning C.C.9.3)

### **Konkurs efter skattekreditansøgning**

Har et selskab derimod afholdt forsknings- og udviklingsomkostninger og ansøgt skattecredit for et indkomstår, og så i efterfølgende indkomstår afgiver konkursbegæring, er problemstillingen en anden.

Skattecreditordningen blev udarbejdet med formål af yde forsknings- og udviklingsvirksomhed en kredit, som selskaberne senere vil tilbagebetaling i form af skattebetalinger. Så skal en skattecredit udbetales til et selskab, der efterfølgende er gået i konkursbehandling, og aldrig kommer til at kunne tilbagebetale kreditten ved fremtidige skattebetalinger. Er Skattestyrelsen så forpligtet til at udbetale kreditten til konkursboet?

Konkursloven § 32 siger ”Konkursen omfatter skyldnerens formue ved afsigelse af konkursdekretet, og hvad der under konkursen tilfalder ham”. Har et selskab ansøgt og fået godkendt en skattekreditansøgning hos Skattestyrelsen, må skattekreditten antages at være et tilgodehavende i selskabet frem til udbetalingstidspunktet. Det må derfor antages at ej udbetalte skattekreditter indgår i konkursboets konkursmasse.

Dette vil heller ikke forhindre en kurator i at genoptage tidligere indkomstår, hvis det konstateres at selskabet ikke har været opmærksom på brugen af skattecreditordningen og vurderes at være berettiget til ordningen i de tidligere indkomstår. Velvidende at det konkursramte selskab aldrig kommer til at tilbagebetale kreditten, er der ikke noget der kan nægte kurator genoptagelsen og ansøgning af skattecredit for tidligere indkomstår.

## 8. Evaluering af skattekreditten

I marts 2019 udgav DAMVAD Analytics for Skatteministeriet og Uddannelses- og Forskningsministeriet en publikation vedrørende ”Evaluering af skattekreditter” for brugen af skattekreditordningen i perioden 2012 – 2016.

I perioden har der været udbetalt 5.008 gange skattekreditter til en samlet værdi af 2.823 mio. kr.<sup>15</sup>, hvortil 222 mio. kr. er udbetalt til ophørte virksomheder (664 antal virksomheder), som blandt andet følge af konkurser og virksomhedssammenlægninger. Isoleres udbetalingerne til efterfølgende virksomhedssammenlægningerne på 45 mio. kr., hvor der forventes efterfølgende tilbagebetaling af den udbetalte skattekredit, beløber skattekreditordningen et samlet ”realiseret” tab for perioden på 177 mio. kr. for statskassen.

I det oprindelige lovforslag var der medregnet et provenutab årligt på 160-210 mio. kr. årligt efter tilbageløb. Dette bliver også bemærket i det efterfølgende udvalgsarbejde for 1. behandling af ordføreren fra Liberal Alliance Ole Birk Olesen, at skattekreditordningen vil medføre tab for ”mange virksomheder, som forsøger en opstart, men som mislykkes”. Liberal Alliance valgte på baggrund heraf ikke at støtte lovforslaget.

Analysen bekræfter også hypotesen omkring, at det er primært de yngre virksomheder der gør brug af ordningen. Analysen figur 3.12 (side 18) viser at omkring 70% af de samlet ansøger for perioden er virksomheden under 10 år gamle. 43% er virksomheder med under 5 års erfaring.

Det er derfor utænkeligt ikke at forstille sig, at der ikke skulle være en risiko ved konkurser mv. forbundet med skattekreditordningen, men der forekommer ikke mere fokus på problemstillingen vedrørende udbetalingerne til konkursramte virksomheder efter ovenstående udtalelse. I stedet lægges der vægt på, at der er tale om en kredit som tilbagebetales i form af skattebetalinger.

Men sammenligner man ordningen med andre låne-kreditter, er det fuldstændig utænkeligt at banker, øvrige betalingsinstitutter, investorer mv., ville forpligte sig som standard at skulle udbetale en kredit til et konkursramt selskab. Staten stats finansierer en kredit til virksomheder, hvor der kan gå op til 17 måneder fra selskabers regnskabsafslutning og op til 11 måneder fra fristen for selvangivelsen til den faktiske udbetaling af kreditten. Ingen ”normale” banker, øvrige betalingsinstitutter, investorer mv. vil forpligte sig til denne periode, uden at have muligheden for at kunne afstå

---

<sup>15</sup> Publikation ”Evaluering af skattekreditter”, DAMVAD Analytics

forpligtelsen, som f.eks. hvis en konkurs rammer selskabet inden da. Så hvorfor er dette ikke en mulighed i skattekreditordningen og er der mulighed for det?

Skattestyrelsen behandler løbende skattekreditansøgningerne, men selve skattekreditten frigives først på selskabernes skattekonto primo november<sup>16</sup>. Selve udbetalingen finder sted i ultimo november. Er det utænkeligt at inden Skattestyrelsens systemer/medarbejdere frigiver skattekreditten til selskaberne, at de samtidig fører kontrol af selskabets aktuelle status. Skulle selskabet have anden status i de officielle centrale virksomhedsregister (CVR) end ”normal”, bør selve udbetalingen af skattekreditten efter afhandlingens forfatters holdning blive tilbageholdt. Ligeledes burde heller ikke være en mulighed for et konkursramt selskab at genoptage tidligere indkomstår med fokus på udbetaling af en skattekredit, som selskabet aldrig kommer til at tilbagebetale.

---

<sup>16</sup> Egne erfaringer ved arbejde med skattekreditordninger

## 9. Perspektivering

### 9.1. Forhøjede fradrag

Den 25. april 2019 blev der fremsat i folketinget fremsat Lovforslag 227 ”Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven”. Lovforslaget vedrørte højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomheder, der vil medføre fradraget for forsknings- og udviklingsudgifter gradvis hæves fra 100% til 110% i perioden 2018 – 2026.

År	2018- 2019	2020	2021- 2022	2023- 2025	2026
Fradragsats i %	101,5	103,0	105,0	108,0	110,0

Figur 24, Egen tilvirkning

Intentionen med lovforslaget var at styrke forsknings- og udviklingsaktiviteten i Danmark samt skabe flere arbejdspladser og mere konkurrencedygtighed på international plan.

Lovforslaget omkring ekstra fradraget vil kun omfatte omkostninger, der kan fradrages efter Ligningslovens § 8 B og Afskrivningsloven § 5, stk. 2 og § 6, stk. 1. For virksomheder betyder dette at der kan tillægges et ekstra fradrag på 3% (2020) af de samlet forsknings- og udviklingsudgifter. Dette ekstra fradrag kan efter Ligningsloven § 8 B, stk. 1 og 4 fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt (straksafskrivning), eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår.

Dette betyder for et selskab med omkostninger til forsknings- og udviklingsprojekter for 100 t.kr., vil kunne opnå 3 t.kr. i ekstra fradrag (2020). I nedenstående illustration hvilken betydning dette har på indkomstopgørelsen ved valg af straksafskrivning.

<b>Skattepligtig indkomst</b>		
F&U	-100 t.kr.	Straksafskrevet
F&U - ekstra	<u>-3 t.kr.</u>	Straksafskrevet
Skattepligtig indkomst	-103 t.kr.	
Skattecredit grundlag	<u>100 t.kr.</u>	
Underskud	-3 t.kr.	

Figur 25, Egen tilvirkning

I lovforslaget blev der tydeliggjort i § 2, at skattecreditordningen kun kunne finde anvendelse for udbetaling af skatteværdien af de afholdte udgifter. Dette specificerer Skatteministeriet også i lovforslagets høringsvar til de forskellige interesse organisationer, hvor de beskriver ”Den



foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 2, stk. 2, medfører blot, at der ikke kan ske udbetaling af den del af underskuddet, som hidrører fra det forhøjede fradrag”<sup>17</sup>.

I ovenstående eksempel illustreres dette, ved at de 3 t.kr. ikke indgår i skattecredit grundlaget, men fremføres som underskud til efterfølgende indkomstår.

Lovforslaget omkring de forhøjede fradrag mødte kritik fra enkelte partier i folketinget, der ikke mente at de forhøjede satser gavnede mindre virksomheder. I stedet var der anklager fra Enhedslisten, at der i virkeligheden var tale om en skjult skattelempelse til de større medicinal virksomheder med de større udviklingsbudgetter.

I sommeren 2020 indgik den nuværende regering med øvrige partier en sommeraftale<sup>18</sup>, hvis oprindelig formål var at udfase de oprindelig corona-hjælpepakker. Med i aftale var også en midlertidig forhøjning af de forhøjede fradrag i indkomstårene 2020 og 2021 til 130%, der skal være med til at sætte skub og holde liv i forskning og udviklingsprojekter trods udbrudt pandemi på verdensplan.

Uanset hvilket procentsats virksomheder får mere i ekstra fradrag, er det ikke til at benægte at større forsknings- og udviklingsvirksomheder med en større likviditet, også drager en større fordel modsatrettet de mindre selskaber i form af et større fradrag. Modsat for større forsknings- og udviklingsvirksomheder er, at de også er mere tilbøjeligt i at generere et skattepligtig overskud. På den måde er der mindre chance for, at disse selskaber vil kunne drage fordel af en skattecredit.

For mindre virksomheder med skattemæssigt underskud, vil også kunne drage fordel af de forhøjede fradragmuligheder og samtidig gøre brug af skattecreditordningen, så længe de ekstra fradrag ikke medregnes i grundlaget for skattecredit eller underskuddet heraf. Det ekstra fradrag vil kunne modregnes i fremtidige skattepligtig indkomster, og derved opnå en skattemæssig fordel for selskabet ved mindre skattebetalinger.

Sammenligner man ordningen med de forhøjede fradrag og skattecredit, opnår du en større skattemæssig fordel ved de forhøjede fradrag end skattecreditordningen. Ved skattecreditordningen opnår der kun den likviditetsmæssige fordel, hvor de forhøjede fradrag giver virksomheden mere fradrag til fremtidig overskud. Fordelen ved begge ordninger er, at de ikke modstrider hinanden og selskaberne kan altså drage fordel fra begge ordninger, såfremt de har skattemæssig underskud for

---

<sup>17</sup> Høringsskema fra skatteministeriet vedr. L227, side 4.

<sup>18</sup> Aftale indgået mellem regeringen og V, K, R, SF og A den 15. juni 2020.

ansøgning efter skattekreditordningen. Hertil er det også en fordel for forsknings- og udviklingsvirksomheder med skattemæssigt overskud, at også kunne drage en skattemæssig fordel for dens udviklingsprojekter. På den måde er der fortsat incitament til at fortsætte sine forsknings- og udviklingsprojekter, når disse begynder at skabe overskud.

## **9.2. Mulighed for tidligere udbetaling (Hjælpepakke maj 2020)**

I 2020 brød COVID-19 pandemien ud i Danmark, hvilket medførte Regeringen og folketinget vedtog en del hjælpepakker, hvis formål var blandt andet at afhjælpe og styrke erhvervslivet igennem pandemien. I maj 2020 blev der vedtaget<sup>19</sup> muligheden for, at selskaber kunne ansøge om tidligere udbetaling af skattekreditte for indkomståret 2019. Denne hjælpepakke skulle være med til at styrke likviditeten hos forsknings- og udviklingselskaber igennem pandemi-krisen.

Hjælpepakken gav virksomhederne mulighed for at ansøge udbetaling af skattecredit i juni 2020, ved indsendelse af anmodning til Skattestyrelsen senest den 15. maj 2020. Anmodningen skulle indeholde oplysninger om karakter og størrelse af forsknings- og udviklingsudgifterne samt ledsages af en revisorerklæring. Revisor skulle i sin revisorerklæring erklære sig om, at revisoren har assisteret med opstillingen af opgørelsen til brug for fremrykket udbetaling af skattecreditten. Revisor afgav ikke erklæring med sikkerhed (revision).

Anmodningen gjorde det muligt for virksomhederne at modtage det opgjorte beløb omkring den 30. juni 2020. Det var ikke krav for virksomhederne, at deres selvangivelser skulle være udfyldt inde, men fortsat stadig krav at selskabets underskud reduceres med det ansøgte grundlag for skattecreditten.

I forarbejdningerne til lovforslagene omkring indførelse af skattekreditordningen og efterfølgende forhøjning af satserne, har forskellige brancheorganisationer forespurgt ind til muligheden for optimering af den likviditetsmæssige fordel, således det var muligt for selskaber at få udbetalt skattecreditten tidligere. Dette har Skatteministeriet i sine besvarelser afvist muligheden for, da ”udbetaling af skatte-kreditter er efter forslaget betinget af, at der er indsendt selvangivelse, hvor der er underskud” (L29 høringssvar, side 5).

---

<sup>19</sup> Bekendtgørelse nr. 573 af 5. maj 2020.

Bekendtgørelse nr. 573 af 5. maj 2020 har modargumenteret Skatteministeriets tidligere udtalelser, som en midlertidig løsning til ansøgning af tidligere udbetalt skatte kredit. Det er således vist, at det kan lade sig gøre, at ansøge og få udbetalt skatte kredit før selvangivelses- og udbetalingsfristerne. Så hvorfor ikke optimere skatte kreditordningen med en mere permanent løsning, ved at give virksomhederne muligheden for at få udbetalt skatte kreditten tidligere?

Den midlertidig løsning udkom primo maj 2020, og gav selskaber med 31.12.2019 regnskabsafslutning muligheden for at få udbetaling af skatte kredit 6 måneder efter regnskabsafslutningen. Dette forkortede den oprindelig periode fra regnskabsafslutning til udbetaling fra 11 måneder til 6 måneder. Sammenholdt dette med et selskab med 30.06 regnskabsafslutning, burde der være en tilsvarende periode med ansøgning af tidlig skatte kredit efter 5 måneder samt udbetaling efter 6 måneder fra regnskabsafslutningen. Dette vil give selskaber med 30.06 regnskabsafslutning mulighed for tidligt udbetaling, af skatte kreditten 6 måneder efter regnskabsafslutning og ikke 17 måneder.

## 10. Konklusion

Formålet med denne afhandling var at undersøge og belyse mulige problemstillinger i forbindelse med brug af skattekreditordningen for danske kapitalselskaber. For at bedst muligt kunne identificere de mulige problemstillinger, er processen for valget og brugen af skattekreditordningen for danske kapitalselskaber gennemgået fra start til slut. Processen har taget udgangspunkt i Ligningsloven § 8 X og det bag omliggende lovarbejde relateret hertil.

Skattekreditordningen blev indsat i Ligningsloven § 8 X i 2011 gældende for indkomståret 2012. Ordningen skulle fremme forsknings- og udviklingsprojekter hos danske virksomheder. Ordningen var oprindeligt udarbejdet med et loft for skattekreditgrund på 5 mio. kr. for hvert indkomstår, der maksimalt vil kunne udløse en skattekredit udbetaling på 1,25 mio. kr. pr. indkomstår (2011: 25%). Flere brancheorganisationer påpeget problemstillingen omkring, at lovgrundlaget var for snævert set i forhold til den samlede forskning og udvikling i Danmark. Dertil kunne det skabe forskydninger og udsættelser af forsknings- og udviklingsprojekter, for at optimere sig inde for den likviditetsmæssige fordel. Forsknings- og udviklingsprojekter kan være enorme løntunge for virksomheder, og derved skaber begrænsningen også problemstillingen for størrelsen af arbejdskraft, der vil kunne blive påvirket og reduceret af udskydelser af forsknings- og udviklingsprojekter i forhold til optimering efter skattekreditordningen begrænsning. Denne problemstilling blev afdæmpet i 2015, hvor forøgelse af skattekreditgrundlaget blev lovændret fra 5 mio. kr. til 25 mio. kr.

Skattekreditordningen betegnes som en kredit der tilbagebetales, i form af fremtidig skatteindbetalinger. Enkelte partier i lovforarbejdet til det oprindelige lovforslag påtalte ordningen som en ”statsstøtte”, der ikke kan sidestilles med en tilbagebetalende kredit. Skattekreditordningen gør det muligt for forsknings- og udviklingsvirksomheder at sælge deres skattemæssige underskud fra deres forsknings- og udviklingsaktivitet til udbetalt skatteværdien heraf. Virksomhederne har således ikke mulighed for at fremføre underskuddet til fremtidig skattepligtige indkomster, og kunne trække dette fra i positive skattepligtige indkomster. På den måde betales skattekrediten tilbage i form af tidligere skatteindbetalinger, fremfor hvis underskuddet havde været modregnet og nedbragt skatteindbetalingerne. Skattekrediten vurderes derfor godt at kunne betegnes som en kredit frem for statsstøtte, medmindre selskaber når at gå konkurs inden tilbagebetalingen er sket.

Forsknings- og udviklingsomkostninger kan sidestilles med etableringsudgifter, der efter Statsskatteoven § 6 ikke er fradragsberettiget. Denne problemstilling blev afviklet tilbage i tid med

indførelse af Ligningsloven § 8 B, der gør det muligt for virksomheder at fradrage sine forsknings- og udviklingsomkostninger.

Selvom skattecreditordningen har eksisteret en del år, er retspraksis på området fortsat meget snævert og minimalt. Når det kommer til Ligningsloven § 8 B og bemærkningerne til Ligningsloven § 8 X, er der tale om fortolknings spørgsmål omkring hvorvidt der er tale om en faktisk forsknings- eller udviklingsomkostning. Dette kan give anledning til spekulationer i virksomheders bogføringer og regnskaber, da det kan være en større fordel for virksomheden at have omkostningen med som forskning og udvikling fremfor almindelig driftsomkostning. Der er ikke indført krav til brugen af revisor i forbindelse med anvendelse af skattecreditordningen, hvilket kunne være med til at minimere denne problemstilling. I stedet er det fra Skatteministeriet tydeliggjort i lovforslaget, at usikkerheden kan afdækkes ved hjælp af bindende svar fra Skattestyrelsen. Dog kan det ses på flere afgørelser omkring skattecreditordningen, at Landsskatteretten har modsagt sig Skattestyrelsens egne fortolkninger og argumentationer omkring definitionen af forsknings- og udviklingsomkostninger.

Ligningslovens § 8 X, stk. 2 og 3 afdækker og sikrer også problemstillingen, om der kan spekulere i selskabsstrukturer i forhold til at få optimeret brugen af skattecreditordningen, ved at få fordelt sine forsknings- og udviklingsaktiviteter ud over flere selskaber. Det er ikke muligt for hverken en sambeskatningskreds eller hovedaktionær med sine nærtstående, at spekulere i forskellige koncernstrukturer i forhold til optimering af skattecreditordningen, medmindre der er villighed til at afgive den bestemmende indflydelse og samarbejde mindst ligeligt med eksternt 3. part.

Skattecreditordningen bliver omtalt meget i både lovforarbejdningerne og af eksterne parter, som en likviditetsmæssig fordel for forsknings- og udviklingsvirksomheder, der skal være med til at styrke virksomhedens likviditet, vækst og udvikling. Dog kan der gå op til 17 måneder for nogle virksomheder, før nogle virksomheder vil kunne få udbetalt den ansøgte skattecredit. Likviditeten fremfor underskuddet kan være en fordel for mange virksomheder, men ventetiden på fordelene vurderes uhensigtsmæssigt. Skattecreditordningen virker ikke optimal for alle virksomheder, når ventetiden svinger mellem 11-17 måneder i forhold til valget af regnskabsafslutning.

Problemstillingen har været afdækket for en kort periode, da virksomheder kunne ansøge om tidlig udbetaling af skattecreditordningen, i forbindelse med afhjælpning til erhvervslivet i COVID-19 pandemien som har ramte Danmark i marts 2020. Problemstillingen burde afdæmpes konsekvens for alle virksomheder, hvorfor Regeringen og Folketinget burde udvide muligheden for ansøgning

af tidligere udbetaling af ordningen til en permanent fremtidig løsning. Dette vil styrke både den likviditetsmæssige fordel for virksomhederne, der ikke længere skal vente 11-17 måneder på udbetalingen, men samtidig også spekulationer i, om der er et regnskabsår der er mere hensigtsmæssigt end øvrige.

Den lange ventetid giver også problemstillingen omkring, hvad hvis virksomheden når at gå i konkursbehandling. Skatte kreditten er en kredit som skal tilbagebetales via fremtidige skatteindbetalinger, hvorfor ordningen modstrider sig selv ved udbetalingen og genoptagelse af skatte kreditter til virksomheder, der er gået i konkursbehandling og aldrig opnår muligheden for at kunne tilbagebetale kreditten. Der er derfor ikke længere tale om en kredit, men i stedet statsstøtte til et konkursbo.

For endeligt at besvare afhandlingens problemstilling, giver Ligningsloven § 8 X og skatte kreditordningen anledning til forskellige problemstillinger. De fleste er på forhånd eller løbende blevet afviklet og minimeret, men enkelte problemstillinger vedrørende udbetalingstiden og konkursramte virksomheder er ikke behandlet eller afviklet på nuværende tidspunkt.

## 11. Litteraturliste

### Retskilder

Lov nr. 1379 af 28-12-2011 - Lov om ændring af ligningsloven (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), Skatteministeriet. Inklusiv bag omliggende lovmateriale og forarbejdninger.

Lov nr. 791 af 28-06-2013 – Lov om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven (Genindførelse og udvidelse af boligjobordningen og udvidelse af ordningen om skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), Skatteministeriet. Inklusiv bag omliggende lovmateriale og forarbejdninger.

Lov nr. 722 af 08-06-2018 – Lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed), Skatteministeriet. Inklusiv bag omliggende lovmateriale og forarbejdninger.

Bekendtgørelse nr. 573 af 5. maj 2020. Inklusiv bag omliggende lovmateriale og forarbejdninger.

Den juridiske vejledning - C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervs virksomhed (Version 3.3).

Den juridiske vejledning - C.C.2.2.1 Generelt om fradrag for udgifter, driftsomkostningsbegrebet (Version 3.5).

Den juridiske vejledning - C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv. (Version 3.5).

Den juridiske vejledning - C.C.2.4.2 Afskrivninger på driftsmidler og skibe (Version 3.5).

Den juridiske vejledning - C.D.3.1 National sambeskatning (Version 3.5).

### Afgørelser og bindende svar

SKM2008.641.BR - Vurdering af erhvervmæssig virksomhed - fradrag for udgifter - udvikling og patentering.

SKM2004.187.VLR - Fradrag - forskning - udvikling af elmåler – etableringsudgifter.

SKM2016.199.SR - Skatte kredit – udviklingsomkostninger.

SKM2005.315.ØLR - Straksafskrivning - Edb-udstyr - anskaffelse til forsøg og forskning.

SKM2014.778.BR - Lønudgifter - nægtet fradrag - hovedaktionærs udgifter - manglende lønaftale.

SKM2013.557.ØLR - Driftsomkostninger - bonus - rådgiverudgifter - salg af selskab.

SKM2010.156.LSR - Fradrag for bonus i form af udgifter til fantomaktier - bindende svar.

SKM2003.488.HR - Arbejdsværelse i hjemmet - erhvervsdrivende - privat anvendelse - afskrivning driftsmidler.

UfR 1961, 107 H - Fradrag for arbejdsværelse i selvstændig erhvervsvirksomhed mv.

TfS 1997, 890 ØLD - Fradrag for arbejdsværelse i selvstændig erhvervsvirksomhed mv.

TfS 1996, 776 LSR - Fradrag for rejseudgifter mv.

SKM2004.502.LSR - Lægemiddel- og medicinalfirma - udgifter til rejser, symposier, uddannelse mv.

SKM2019.13.LSR - Udbetaling af skatteværdi af udviklingsomkostninger – Patentarbejde.

SKM2013.709.SR - Udlån fra aktionærer til selskab - gæld - fradrag for renteudgifter.

### Bøger

Lærebog om indkomst skat, 17. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Den Skinbarlige virkelighed, 6. udgave, Samfundslitteratur Forlag.

Retskilder og Retsteorier, 5. udgave, Djøf Forlag.

Skatteretten 1, 8. udgave, Karnov Group Denmark.

Skatteretten 2, 8. udgave, Karnov Group Denmark.

Konkursret, 11. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Skattelovsamling med noter 2019/2, 39. udgave, Karnov Group Denmark.

Skattelovsamling med noter 2020/1, 40. udgave, Karnov Group Denmark.