

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 10465 af 25/04/2017 (Gældende)

Andelsselskab - udviklingsomkostninger

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1725141

Andelsselskab - udviklingsomkostninger

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udviklingsomkostninger afholdt og regnskabsmæssigt aktiveret i et andelsselskab kunne anses som immaterielle aktiver med den følge, at disse udelades af formuemassen jf. selskabsskatteloven § 14, stk. 2, 1-2 pkt.

Skatterådet bekræftede, at bankgæld som andelsselskabet optog til finansieringen af udviklingsomkostningerne skulle fradrages som et passiv ved opgørelsen af den skattepligtige formue, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. pkt.

Skatterådsmøde 25. april 2017 - SKM2017. 694. SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at udviklingsomkostninger afholdt og regnskabsmæssigt aktiveret i H1 anses som immaterielle aktiver med den følge, at disse skal udelades af formuemassen jf. selskabsskatteloven § 14, stk. 2, 1-2 pkt.?
2. Kan det bekræftes, at bankgæld som H1 optager til finansieringen af udviklingsomkostninger vil skulle fradrages som et passiv ved opgørelsen af den skattepligtige formue, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. pkt.?

Svar:

1. Nej.
2. Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 er et andelsselskab i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. H1 er herefter omfattet af de særlige regler i selskabsskattelovens § 14 om beskatning af andelsselskaber, hvorefter beskatning sker på baggrund af foreningens formue.

H1 har til formål at udvikle IT-systemer til dens medlemmer. Udviklingen sker i samarbejde med medlemmerne, således at de fælles mål til IT-produkterne kan opfyldes.

De udviklede IT-systemer overdrages ikke til medlemmerne, men medlemmerne har derimod, som udgangspunkt, lige adgang til brug af de udviklede systemer. Et medlem kan dog betinge sig eneret til et system i en periode på 12 måneder. H1 drifter de udviklede systemer for medlemmerne.

H1 har for indkomståret 2015 besluttet, at udviklingsprojekter under udførelse aktiveres indtil projekterne er afsluttet. Ved projektets afslutning viderefaktureres de samlede omkostninger til foreningens medlemmer i takt med afskrivningen.

I henseende hertil er der rejst spørgsmål om behandlingen af udviklingsomkostninger og den tilknyttede finansiering i relation til opgørelsen af foreningens skattepligtige formue.

Da der de kommende år forventes betydelige omkostninger afholdt til større udviklingsprojekter, ønsker H1 sikkerhed for den løbende skattemæssige behandling i formueopgørelsen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

H1 har for indkomståret 2015 besluttet, at udviklingsprojekter under udførelse aktiveres indtil projektet er afsluttet. Ved projektets afslutning viderefaktureres de samlede aktiverede omkostninger til medlemmerne i takt med den regnskabsmæssige afskrivning.

På denne baggrund anmodes om bindende svar vedrørende den skattemæssige behandling af udviklingsomkostninger i relation til opgørelsen af foreningens skattepligtige formue og dermed beskatningsgrundlaget for H1.

Spørgsmålet er i denne henseende, hvorvidt sådanne udviklingsomkostninger kan anses for omfattet af formuleringen ”lignende immaterielle aktiver” i selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1 pkt. med den følge, at disse omkostninger skal udelades ved opgørelsen af formuemassen.

Det følger af selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1-2. pkt. at:

”Formuen udgør foreningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Ved opgørelsen af formuen bortses der fra goodwill og lignende immaterielle rettigheder”.

Det samme følger af Den juridiske vejledning afsnit C. D. 8.7.2.

Det er hverken i loven, forarbejder, Den juridiske vejledning eller øvrige fortolkningsbidrag klart defineret, hvad ”lignende immaterielle aktiver” konkret omfatter.

En ordlydsfortolkning af bestemmelsen synes således ikke at præcisere, hvordan udviklingsomkostninger skal behandles i relation til opgørelsen af en andelsbeskattet forenings skattepligtige formue. Der er ikke i forarbejderne til selskabsloven taget stilling hertil eller angivet fortolkningsbidrag. Ligeledes er der heller ikke retspraksis blevet taget stilling til, hvad immaterielle rettigheder i henseende til selskabsskattelovens § 14 omfatter.

Retskilderne afgør ikke spørgsmålet om, hvorledes udviklingsomkostninger skal behandles ved opgørelse af formuemassen for H1, hvorfor det bliver nødvendigt at inddrage de overordnede formål med andelsbeskatning ved vurderingen, samt symmetrien til medlemmernes beskatning.

Formålet bag formuebeskatningen

Når kooperative foreninger er undergivet en særlig skattemæssig behandling, har dette sammenhæng med foreningernes særlige formål og funktion.

Kooperationsformålet er – gennem fælles erhvervsmæssigt samvirke – at varetage økonomiske medlemsinteresser, typisk ved indkøb af varer til brug i medlemmernes virksomheder eller ved afsætning, bearbejdning m.v. af produkter fra medlemmernes virksomheder.

Der sigtes som udgangspunkt ikke mod skabelse af overskud eller formueakkumulation i foreningen som sådan, idet eventuelle beløb, der aflejres i foreningen, skal udbetales til medlemmerne i forhold til disses omsætning med foreningen.

For at underbygge denne grundlæggende forudsætning for andelsbeskatningen blev formuebeskatningen indført. Med formuebeskatningen sikres det, at såfremt der i den kooperative forening opbygges en formue derved, at overskuddet på medlemsomsætningen akkumuleredes i foreningen i stedet for løbende udbetaling, sker der beskatning af denne kapital-akkumulering.

Selve beskatningen af formuen kan betragtes som en beskatning af den rentefordel, der opstår ved, at de opsamlede overskud ikke beskattes løbende hos medlemmerne før end de udloddes.

Beskatningen af en fikseret indkomst baseret på formuen svarer således til en beskatning af et fikseret kapitalafkast af de akkumulerede (og derved ikke udloddede) overskud.

Formålet med formuebeskatningen er således at imødegå en akkumulering af overskud i foreningen – konkret er der i H1 tale om en akkumulering af omkostninger – ikke akkumulering af indtægter.

Alternativet til aktivering af udviklingsomkostninger ville være en viderefakturering til medlemmerne i takt med afholdelsen, hvilket hos medlemmerne vil give ret til fradrag/afskrivning. Modsætningsvis vil en aktivering af omkostninger hos H1 således ikke føre til en skattemæssig forskydning i ”den samlede beskatningen”, når medlemmerne og H1 ses samlet – dette under forudsætning af at de aktiverede udviklingsomkostninger ikke medtages i den skattepligtige formue hos H1.

Ud fra en formålsfortolkning af bestemmelsen synes en aktivering af udviklingsomkostningerne i H1 ikke at tale mod en udeladelse af aktivet ved formueopgørelsen.

Der må således henholdes til at aktiveringen af udviklingsomkostninger regnskabsmæssigt kvalificeres som immaterielle aktiver.

H1s yderligere bemærkninger i høringssvar

Udviklingsomkostningerne i H1 deler ikke karakteristika med de i afgørelsen TfS 1992, 286 omhandlede leveringsretter. Udviklingsomkostningerne og de aktiver der frembringes hermed er ikke frit omsættelige. Omsætning af disse vil efter vores vurdering ikke være praktisk eller faktisk muligt. Der skal herved henses til, at de systemer der udvikles er dybt integreret i medlemmernes drift og individuelle systemer.

Det er følgelig vores vurdering, at de omhandlede udviklingsaktiver ikke deler karakteristika med omsættelige leveringsretter eller lignende. Af denne årsag er det fortsat vores opfattelse, at udviklingsaktiverne vil være undtaget fra formueopgørelsen som ”... lignende immaterielle rettigheder”.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at spørgsmål 1 skal besvares med et ”ja”.

Spørgsmål 2:

Gæld skal indgå som passiv i opgørelsen af andelsselskabets formuemasse i henhold til reglerne herom i selskabsskattelovens § 14.

H1 optager gæld i form af banklån/trækningsret til finansiering af udviklingsprojekter. ”Gæld” er per definition et passiv, og det fremgår udtrykkeligt af selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. pkt., at andelsselskabets formuemasse udgøres af foreningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Bestemmelsen fastlægger ikke begrænsninger i henseende til forståelsen af begrebet ”passiver”. Dette indebærer, at H1 i deres opgørelse af den skattepligtige formue skal fradrage gæld vedrørende finansiering af udviklingsomkostninger.

H1's bankgæld skal fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. pkt. og spørgsmål 2 skal derfor besvares ”ja”.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at udviklingsomkostninger afholdt og regnskabsmæssigt aktiveret i H1 anses som immaterielle aktiver med den følge, at disse skal udelades af formuemassen jf. selskabsskatteloven § 14, stk. 2, 1-2 pkt.

Begrundelse

Andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 opgør den skattepligtige indkomst som en procentdel af foreningens formue ved indkomstårets udgang. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 1.

Formuen udgør andelsforeningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Foreningens aktiver skal, med visse undtagelser, medregnes til handelsværdien på opgørelsesdagen. Som et eksempel på en undtagelse medregnes skibe og driftsmidler til formuen med den afskrivningsberettigede saldo-værdi ved indkomstårets udgang. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 3-7.

Ved opgørelsen af formuen bortses der fra goodwill og lignende immaterielle rettigheder. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Det ses hverken i selskabsskatteloven, i lovens forarbejder, fra praksis eller i andre fortolkningsbidrag, at være klart defineret, hvad der omfattes af "lignende immaterielle rettigheder", jf. ordlyden i selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Det fremgår dog af bemærkningerne til selskabsskattelovens § 14 i lovforslag L 88 af 27/11 1996 (ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.), at den dagældende statsskattelovs §§ 12-14 angav, hvilke aktiver, der er formueskattepligtige og hvilke aktiver, der ikke skulle betales formueskat af.

Det fremgår videre af lovbemærkningerne, at efter lovforslaget udgør formuen foreningens aktiver og passiver med nogle nærmere angivne undtagelser. Det fremgår videre, at der ved den foreslåede formueopgørelse ikke tilsigtes ændringer i gældende praksis efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2 og statsskatteloven.

Før afskaffelsen af formueskatten havde selskabsskattelovens § 14, stk. 2 følgende ordlyd:

"Opgørelsen af formuen foretages i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler, jf. dog stk. 3. "

Efter SKATs opfattelse betyder det, at der ikke kan lægges vægt på, hvorledes aktiver kvalificeres regnskabsmæssigt. Det forhold, at udviklingsomkostninger regnskabsmæssigt kan kvalificeres som immaterielle aktiver er således uden betydning for formueopgørelsen efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

H1s repræsentant oplyser, at H1 udvikler IT-systemer til dens medlemmer. SKAT lægger til grund, at de omhandlende IT-systemer udelukkende anvendes af medlemmerne, og ikke af H1 selv. De færdigudviklede IT-systemer driftes dog af H1 på vegne af medlemmerne.

Det lægges endvidere til grund, at ejendomsretten til systemerne ikke overgår til medlemmerne. Medlemmerne har dog brugsret til systemerne.

Før afskaffelsen af formueskatten fremgik det af statsskattelovens § 12, stk. 1, litra e, at der til skattepligtig formue bl.a. skulle medregnes:

"...alle vedvarende Rettigheder og Fordringer, der har en Værdi, som kan ansættes i Penge. "

I TfS 1992, 286 fandt Landsretten, at leveringsretter var frit omsættelige og herefter var formueskattepligtige efter statsskattelovens § 12, stk. 1, jf. stk. 2.

I afskrivningsloven er andre immaterielle aktiver defineret som bl.a. særlige fremstillingsmetoder (know-how), patentrettigheder, forfatter- og kunstnerrettigheder samt rettigheder til mønster eller varemærker. Opregningen i afskrivningsloven er dog ikke udtømmende. Se afskrivningslovens § 40, stk. 2.

Det bemærkes, at forfatter- og kunstnerret omfatter rettigheder, der er beskyttede efter ophavsretsloven og dermed principielt også retten til edb-programmer. Se bl.a. Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit C. C. 2.4.5.2. Et edb-program kan være beskyttet efter ophavsretsloven, hvis det har tilstrækkelig originalitet.

Det fremgår af anmodningen, at udviklingsomkostningerne regnskabsmæssigt defineres som omkostninger, gager og afskrivninger. H1s repræsentant mener, at der skal henholdes til at aktiveringen af udviklingsomkostninger regnskabsmæssigt kvalificeres som immaterielle aktiver.

Det er SKATs opfattelse, at omkostninger som H1 afholder i forbindelse med udvikling af IT-systemer til medlemmerne, ikke i deres helhed kan anses for medgået til erhvervelse eller oparbejdelse af ”lignende immaterielle rettigheder” i skattemæssig henseende, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Som anført ovenfor kan den regnskabsmæssige behandling af omkostningerne ikke uden videre lægges til grund ved den skattemæssige kvalifikation. Se bl.a. SKM2015. 281. SR, hvor Skatterådet anførte, at det måtte bero på en konkret ligningsmæssig vurdering om udviklingsomkostninger kunne indgå i en anskaffelsessum for selvskabt knowhow.

Den skattemæssige kvalifikation beror på en konkret vurdering af det enkelte projekt og de afholdte udgifter. Det bemærkes, at udgifter til anskaffelse af software, som anvendes erhvervsmæssigt af en skattepligtig, er omfattet af afskrivningslovens kapitel 2 som et driftsmiddel.

Det kan ikke udelukkes, at H1 i forbindelse med arbejdet med udviklingsprojekterne oparbejder immaterielle rettigheder, der i skattemæssig henseende ikke skal indgå ved formueopgørelsen efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2. Men det kan heller ikke udelukkes, at udgifterne f.eks. kan være anskaffelse af driftsmidler, løbende driftsudgifter, der skal aktiveres som igangværende arbejder eller lignende.

SKAT kan derfor ikke indstille, at alle afholdte omkostninger i skattemæssig henseende kan aktiveres som immaterielle aktiver, der skal bortses fra ved opgørelsen af foreningen formue, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

SKATs bemærkninger til H1 høringssvar

Efter SKATs opfattelse kan der ikke sammenlignes med afgørelsen i TfS 1992, 286, hvor leveringsretter blev anset som et formueaktiv efter statsskatteloven.

SKAT er således enig med spørger i, at de i denne sag afholdte udviklingsomkostninger ikke deler karakteristika med leveringsretter, som omhandlet i TfS 1992, 286. SKAT har blot henvist til denne afgørelse, da den giver et eksempel på formueaktiver omfattet af den dagældende statsskattelov § 12, stk. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at bankgæld som H1 optager til finansieringen af udviklingsomkostninger vil skulle fradrages som et passiv ved opgørelsen af den skattepligtige formue, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2, 1. pkt.

Begrundelse

Andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 opgør den skattepligtige indkomst en procentdel af foreningens formue ved indkomstårets udgang. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 1.

Formuen udgør andelsforeningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Se selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Som anført under SKATs begrundelse til spørgsmål 1 var der ved afskaffelsen af formueskatten ikke tilsigtet ændringer i gældende praksis efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2, og statsskatteloven.

Før afskaffelsen af formueskatten fremgik det af statsskattelovens § 13, stk. 1, litra a, at gæld kunne fradrages ved beregningen af den skattepligtige formue.

I TfS 1989, 308 fandt Landsskatte retten, at driftsfondskonti var foreningens gæld til medlemmerne og derfor kunne fradrages ved beregningen af den skattepligtige formue.

Da der er tale om egentlig bankgæld/trækningsret til brug ved finansiering af H1s udviklingsprojekter er det SKATs opfattelse, at der er tale om passiver, der fradrages ved formueopgørelsen efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

(...)

3) andelsforeninger, det vil i denne lov sige foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, hvis omsætning med ikke-medlemmer ikke væsentligt eller længerevarende overskrider 25 pct. af den samlede omsætning, og som, bortset fra normal forrentning af en indbetalt medlemskapital, anvender den stedfundne omsætning med medlemmerne som grundlag for udlodning til disse. Andelsforeninger kan være omfattet af 1. pkt., selv om de ejer aktier eller anparter i selskaber, der ikke opfylder betingelserne i 1. pkt. ▸ (...)

Selskabsskattelovens § 8

Stk. 1. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger mv., jf. dog § 8 A, stk. 2.

(...)

Stk. 8. For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte andelsforeninger gælder reglerne i §§ 14-16 A

Selskabsskattelovens § 14

Stk. 1. For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte andelsforeninger udgør den skattepligtige indkomst en procentdel af foreningens formue ved indkomstårets udgang. Opgørelsen af indkomsten foretages efter reglerne i §§ 15, 16 og 16 A. Er formuen negativ, ansættes indkomsten til 0.

Stk. 2. Formuen udgør foreningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Ved opgørelsen af formuen bortses der fra goodwill og lignende immaterielle rettigheder og suspensivt betingede rettigheder samt brugsrettigheder eller krav på periodiske ydelser af offentlig eller privat karakter, der er tillagt foreningen, og som ikke kan overdrages. Ved opgørelsen af formuen bortses der ligeledes fra den del af indkomstårets overskud, der som dividende eller efterbetaling udloddes for det pågældende indkomstår. Endvidere bortses der fra andele i andre andelsforeninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3.

Stk. 3. Ved opgørelsen af formuen medregnes foreningens aktiver og passiver til handelsværdien på opgørelsesdagen, jf. dog stk. 4-7.

Stk. 4. Varer, der omfattes af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre mv., samt husdyrbesætninger, der omfattes af lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger, medregnes til værdien opgjort efter reglerne i disse love.

(...)

Stk. 6. Driftsmidler og skibe omfattet af afskrivningslovens kapitel 2 medregnes ved opgørelsen af formuen til den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang, jf. afskrivningslovens § 5, stk. 2, efter fradrag af årets afskrivninger. Negativ saldo kan ikke fradrages ved opgørelsen af formuen

Selskabsskattelovens § 14 (Historisk – LBK nr. 922 af 21/10/1996)

Stk. 1. For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte andelsforeninger udgør den skattepligtige indkomst en procentdel af foreningens formue ved indkomstårets udgang. Opgørelsen af indkomsten foretages efter reglerne i §§ 15, 16 og 16 A. Er formuen negativ, ansættes indkomsten til 0.

Stk. 2. Opgørelsen af formuen foretages i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler, jf. dog stk. 3.

(...)

Statsskattelovens § 6

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

1. driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(...)

Statsskattelovens §§ 12 og 13 (Historisk - LOV nr. 149 af 10/04/1922)

§ 12

Stk. 1. Som skattepligtig Formue betragtes, med de i § 10 og i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger, den skattepligtiges samlede rørlige og urørlige Formue.

Skattepligtig er saaledes navnlig:

- a. Faste Ejendomme med alt Tilbehør, Kreaturer, Redskaber og Maskiner samt i Behold værende Afgrøde i Sæd, Hø, Halm o.s.v., for saa vidt saadanne Beholdninger overstiger, hvad der til enhver Tid er fornødent for at holde Ejendommen i behørig Driftstilstand;
- b. Skibe;
- c. Varer, Raastoffer og andet Løsøre;
- d. udestaaende Fordringer, Penge, Pengerepræsentativer, Værdipapirer, Kommandit- og andre Selskabsandele;
- e. reelle Privilegier, Ret til at oppebære Tiende, Jordskyld eller Arvefæsteafgifter, samt overhovedet alle vedvarende Rettigheder og Fordringer, der har en Værdi, som kan ansættes i Penge.

Til skattepligtig Formue henregnes ikke:

1. Møbler, Husgeraad, Gangklæder, Smykker og andet til husligt Indbo hørende Løsøre samt Bog- og Kunstsamlinger eller lignende; for saa vidt derimod den skattepligtige anvender slige Genstande i sin Næring eller driver Handel med dem eller i øvrigt besidder dem i Forretningsøjemed, er de Formueskatten underkastet.
2. Suspensivt betingede Formuerettigheder, saasom Retten til en endnu ikke forfalden Livsforsikringsum, Retten til den fremtidige Besiddelse af en Kapital, hvoraf en anden foreløbig har Rentenydelsen, o.lign. Naar den, der har Ret til den fremtidige Besiddelse af en Kapital, er Descendent af eller arveberettiget efter Rentenyderen, svarer Rentenyderen Formueskat af Kapitalen. Det samme gælder i alle Tilfælde, hvor Rentenyderen selv har fraskrevet sig Retten til Kapitalen, ligesom den, der har baandlagt en Kapital til Fordel for andre, men saaledes at Renten foreløbig skal tillægges Kapitalen, vedvarende svarer Formueskat af denne.
3. Brugsrettigheder eller Krav paa periodiske Ydelser af offentlig eller privat Natur, der er tillagt enkelte Personer for Livstid eller kortere Tid, saasom Ret til Pension, Livrente, Overlevelserente, Annuitet, Klosterhævning, Fribolig, Aftægtsyndelse, Ydelse ifølge Forsikring for Ulykkestilfælde o.desl.

§ 13

Stk. 1. Ved Beregningen af den skattepligtige Formue bliver at fradrage i den samlede Aktivmasse:

- a. Den skattepligtiges Gæld;
- b. Kapitalværdien af Pensioner, Aftægtsydelser og andre periodiske Ydelser, som det paahviler den skattepligtige at udrede.

I de Tilfælde, hvor Formueskatten svares i Henhold til § 10, 4de Punktum, kan dog kun Værdien af de Byrder fradrages, som hviler paa de Formuede; der er inddraget under Beskatningen.

Afskrivningslovens kapitel 2

Kap. 2. Driftsmidler og skibe

Fælles bestemmelser

§ 2

Stk. 1. Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervsmæssigt.

Stk. 2. Udgifter til anskaffelse af edb-software afskrives efter reglerne i dette kapitel, uanset om der er tale om erhvervelse af en tidsubegrænset brugsrettighed i henhold til en softwarelicensaftale eller lignende.

(...)

§ 5

Stk. 1. Driftsmidler og skibe, som en skattepligtig udelukkende benytter erhvervsmæssigt, skal afskrives på en samlet saldo for den enkelte virksomhed, jf. dog § 5 B.

Stk. 2. Indkomstårets afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldo værdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der er anskaffet i indkomståret, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler og skibe, der er solgt og leveret i indkomstårets løb. Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummer. Saldo værdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler og skibe anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger.

(...)

§ 6

Den skattepligtige kan i stedet for at afskrive efter § 5 vælge at fradrage (straksafskrive) hele anskaffelsessummen for nedennævnte driftsmidler m.v. i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted, jf. dog stk. 3:

(...)

4. Edb-software.

(...)

Afskrivningslovens § 40

(...)

Stk. 2. Ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt. Anskaffelsessummen for bevilling, tilladelse eller rettighed til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter afskrives dog med lige store årlige beløb over rettighedsperioden. Er overdragelsen af en udbytteret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 7, kan erhververen ikke afskrive efter 1. pkt. Ved erhvervelse af rettigheder, der er beskyttet efter anden lovgivning, og hvor beskyttelsesperioden på aftaletidspunktet er mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i 1. pkt., med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden.

(...)

Ligningslovens § 8 B

Stk. 1. 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. Hvis udgifter som nævnt i 1. pkt. er afholdt, før den skattepligtige påbegyndte erhvervet, kan udgifterne først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervet er påbegyndt, eller afskrives som anført fra og med dette indkomstår, medmindre der er tale om et aktie- eller anpartsselskab. Told- og skatteforvaltningen kan dog tillade, at udgifterne fradrages eller afskrives som anført før påbegyndelsen af erhvervet.

(...)

Stk. 3. Uanset stk. 1 og 2 kan udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger m.v.

Forarbejder

L 88 af 27/11 1996 – Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.

Til § 17

(...)

Til nr. 2

For andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, dvs. andelsbeskattede andelsforeninger, udgør den skattepligtige indkomst en procentdel af foreningens formue ved indkomstårets udgang.

Ifølge selskabsskattelovens § 14, stk. 2, foretages opgørelsen af formuen i overensstemmelse med skatte-
lovgivningens almindelige regler. Der ses dog, jf. § 14, stk. 3, bort fra den del af indkomstårets overskud, der som dividende eller efterbetaling udloddes for det pågældende indkomstår. Der ses endvidere bort fra andele i andre andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Ved skattelovgivningens almindelige regler for opgørelse af formuen forstås reglerne i statsskattelovens §§ 12-14 (lovforslagets § 20, nr. 3) og ligningslovens §§ 18 A-C, 19, 20, 21 og 21 A (lovforslagets § 13, nr. 12), der foreslås ophævet som følge af afskaffelsen af formueskatten.

Statsskattelovens §§ 12-14 angiver, hvilke aktiver, der er formueskattepligtige og hvilke aktiver, der ikke skal betales formueskat af. Statsskatteloven afgrænser således det formueskattepligtige område. I § 12 angives henholdsvis hvilke genstande, der skal henregnes til den skattepligtige formue og hvilke, der ikke skal henregnes til den skattepligtige formue. § 13 bestemmer, at gæld kan fradrages ved beregning af den skattepligtige formue. § 14 anviser, hvorledes værdien af fast ejendom, værdipapirer m.v. skal fastsættes. Ligningslovens §§ 18 A-C, 19, 20, 21 og 21 A, supplerer statsskattelovens bestemmelser, idet de fastsætter, hvorledes værdiansættelsen af visse aktiver skal foretages ved formueopgørelsen.

Efter forslaget udgør foreningens formue, som danner grundlag for den særlige indkomstopgørelse, foreningens aktiver og passiver med nogle nærmere angivne undtagelser. Ved den foreslåede opgørelse tilsigtes ingen ændringer i gældende praksis efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2, og statsskatteloven.

Det foreslås, at der ved opgørelsen af formuen skal ses bort fra goodwill og lignende immaterielle rettigheder, suspensivt betingede rettigheder samt brugsrettigheder eller krav på periodiske ydelser af offentlig eller privat karakter, der er tillagt foreningen og som ikke kan overdrages.

Det foreslås endvidere, at der ved opgørelsen af formuen ligeledes skal bortses fra den del af indkomstårets overskud, der som dividende eller efterbetaling udloddes for det pågældende indkomstår. Der ses endvidere bort fra andele i andre andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Dette svarer til de gældende regler i selskabsskattelovens § 14, stk. 3.

Ved opgørelsen af formuen medregnes foreningens aktiver og passiver efter forslaget til handelsværdien på opgørelsesdagen, medmindre andet er fastsat.

Varer, der omfattes af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v., samt husdyrbesætninger, der omfattes af lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger, medregnes efter forslaget til værdien opgjort efter reglerne i disse love. Bestemmelsen svarer til den gældende bestemmelse i ligningslovens § 18 A, stk. 2, og praksis.

Fast ejendom medregnes efter forslaget til den ved indkomstårets udgang fastsatte ejendomsværdi med fradrag af byrder, som der ikke er taget hensyn til ved vurderingen. Fast ejendom, som omfatter mindst 25 ha skov, medregnes dog til den ved indkomstårets udgang fastsatte ejendomsværdi med et nedslag i ejendomsværdien på 40 pct. af den af vurderingsmyndighederne til skov henførte del af ejendomsværdien. Bestemmelsen svarer til de gældende regler i statsskattelovens § 14, nr. 1, og ligningslovens §§ 18 B og 18 C, idet der dog ved indarbejdelse af reglerne fra statsskattelovens § 14, nr. 1, er anvendt en mere tidssvarende formulering. Der er ikke herved tilsigtet materielle ændringer i forhold til gældende regler.

Skibe, der omfattes af bestemmelserne i afskrivningslovens afsnit III medregnes ved opgørelsen af formuen til saldoværdien ved indkomstårets udgang. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der omfattes af bestemmelserne i afskrivningslovens afsnit I, medregnes til saldoværdien ved indkomstårets udgang. Negativ saldo kan ikke fradrages ved opgørelsen af formuen.

Aktier, der ikke er frit omsættelige, samt aktier i selskaber, i hvilke mindst 2/3 af samtlige aktier ejes af en enkelt forening, medregnes ved opgørelsen af formuen med mindst 80 pct. af handelsværdien. Bestemmelsen svarer til gældende praksis vedrørende ligningslovens § 19.

Gæld fradrages ved opgørelsen af formuen. Gælden ansættes til kursværdi. Det svarer til de gældende regler i ligningslovens § 21 A, stk. 2.

(...)

Til § 20

(...)

Til nr. 3

Med afskaffelsen af formueskatten er der ikke længere behov for statsskattelovens afgrænsning af formuegoder, der undergives formuebeskatning. Bestemmelserne kan derfor ophæves.

Praksis

SKM2015. 281. SR[–]

Skatterådet bekræftede, at udviklingsomkostninger, som i forbindelse med afholdelsen, i henhold til ligningslovens § 8 B havde kunnet fradrages/afskrives over en femårig periode, men hvor fradragsretten

ikke var udnyttet (og ikke inden for den ordinære genoptagelsesfrist kunne udnyttes), ville kunne indgå som anskaffelsessum i forbindelse med avanceopgørelsen med hensyn til virksomhedens selvskabte knowhow opstået som følge af den pågældende udviklingsaktivitet.

Skatterådet anerkendte således, at udgifterne ville kunne anses for afholdt med henblik på opnåelse af den særlige viden og erkendelse af økonomisk værdi, der kendetegner knowhow, idet det derved anerkendtes, at opnåelse af den særlige viden ville kunne anses for selve formålet med udgiftsafholdelsen.

Hvorvidt den enkelte udgift kunne indgå, måtte bero på en konkret ligningsmæssig vurdering.

Rådet bemærkede desuden, at alene udgifter, hvis afholdelse konkret har medført knowhow, vil kunne fragå som anskaffelsessum i forbindelse med en efterfølgende afhændelse af den pågældende knowhow. Det er efter almindelige skatteretlige principper op til spørger at påvise sammenhængen.

TfS 1992, 286 - Østre Landsrets dom af 5. maj 1992

Ved ansættelsen af den skattepligtige formue for indkomståret 1984 for en nu afdød landmand blev leveringsretter til en andelskartoffelmelsfabrik medregnet til nytegningsprisen i 1984. Landsskatteretten fandt, at leveringsretterne kunne karakteriseres som rettigheder af goodwilllignende karakter og således ikke var formueskattepligtige. Landsretten fandt, at da leveringsretterne var frit omsættelige i nærmere angivet omfang, var de formueskattepligtige efter statsskattelovens § 12, stk. 1, jf. stk. 2. Købsprisen var med rette anvendt som udtryk for formueværdien.

TfS 1989, 308 - Landsskatterettens kendelse af 6. februar 1989

En indkøbsforening klagede over, at skattemyndighederne havde anset foreningens indestående på driftsfondskonti for gæld til foreningens medlemmer i stedet for egenkapital. Foreningen henviste til, at driftsfondskontiene hæftede for foreningens gæld og således var egenkapital i foreningen. LSR lagde vægt på formuleringen af vedtægterne, hvorefter de akkumulerede overskud skulle overføres som gæld i foreningens regnskab på særskilt konto for hvert enkelt medlem, og at foreningens regnskab var opgjort i overensstemmelse hermed. Retten fandt derfor, at driftsfondskontiene var foreningens gæld til medlemmerne.

Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit C. C. 2.4.5.2 Afskrivning på goodwill og andre immaterielle rettigheder

(...)

Andre immaterielle rettigheder

Der kan afskrives på den kontantomregnede anskaffelsessum for en række immaterielle aktiver, som fx:

- Særlig fremstillingsmetode (knowhow) eller lignende
- Patentre
- Forfatter- og kunstnerret
- Designret (tidligere mønsterret)
- Varemærkeret
- Retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt.

Se AL § 40, stk. 2.

Forfatter- og kunstnerret omfatter rettigheder, der er beskyttede efter ophavsretsloven og dermed principielt også retten til edb-programmer. Udgifter til anskaffelse af en tidsubegrænset brugsret til edb-programmer afskrives dog efter reglerne i afskrivningslovens kapitel 2 om driftsmidler og skibe.

(...)

Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit C. D. 8.7.2 Formueopgørelse

(...)

Formuen udgør foreningens aktiver med fradrag af foreningens passiver. Se SEL § 14, stk. 2, 1. pkt.

Ved opgørelsen af formuen medregnes foreningens aktiver og passiver til handelsværdien på opgørelsesdagen efter SEL § 14, stk. 3, der dog modificeres i SEL § 14, stk. 4-7.

Ved opgørelsen af formuen ses bort fra

- goodwill og lignende immaterielle rettigheder
- suspensivt betingede rettigheder
- brugsrettigheder eller krav på periodiske ydelser af offentlig eller privat karakter, der er tillagt foreningen, og som ikke kan overdrages.

Se SEL § 14, stk. 2, 2. pkt. (…)