

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9411 af 21/03/2023 (Gældende)

Administrationssystem - Driftsomkostning - Pligtpådragelsesprincippet

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-1010837

Administrationssystem - Driftsomkostning - Pligtpådragelsesprincippet

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger kunne få fradrag for udgifter til udvikling af et administrationssystem, som skulle erstatte et eksisterende system, selvom det nye administrationssystem ikke blev taget i brug, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Skatterådet lagde herved vægt på, at udgifterne kunne anses for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det forhold, at udgifterne var afholdt forgæves, førte ikke til et andet resultat, jf. UfR 1942.335 H.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at fradraget kunne foretages i indkomståret 2021, idet den endelige beslutning om, at Spørger ikke ville gå videre med det nye administrationssystem, blev truffet i marts 2021.

Skatterådsmøde 21. marts 2023 - SKM2023. 160. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål 1

1. Kan Skatterådet bekræfte, at de afholdte omkostninger til udvikling af et administrationssystem er fradragsberettigede driftsomkostninger i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
2. Kan Skatterådet bekræfte, hvis spørgsmål 1 besvares med ja, at omkostningerne kan fradrages i indkomståret 2021?
3. Kan Skatterådet bekræfte, hvis spørgsmål 2 besvares med nej, at omkostningerne dels kan fradrages i indkomståret 2020 og dels i indkomståret 2021?
4. Kan Skatterådet bekræfte, hvis spørgsmål 1 besvares med nej, at den del af omkostningerne, som vedrører lønudgifter til medarbejdere, er fradragsberettigede i henhold til ligningslovens § 8 N?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Bortfalder
4. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et dansk indregistreret selskab.

Spørger blev i 2020 købt af den internationale koncern G1.

Spørger har i mange år benyttet administrationssystemet "X" til at håndtere bl.a. sine kunder og lager.

Systemet anvendes til at administrere kundernes medlemskaber, bookinger, betalinger mv. Administrationssystemet udgør således en vigtig del af den daglige drift af samtlige af Spørgers lokationer.

Da licenskontrakten med X ville udløbe den 31.12.2020, besluttede Spørger i 2018, at systemet skulle erstattes af et nyt og bedre softwareprogram. Spørger afholdt derfor i perioden 2018 til 2020 omkostninger til udviklingen af et nyt administrationssystem "Y". Omkring 20% af omkostningerne til udviklingen af Y relaterer sig til interne lønomkostninger, mens de resterende 80% er afholdt til eksterne konsulentudgifter.

I efteråret 2020 begyndte koncernen dog at genoverveje, hvilket administrationssystem var mest fordelagtigt, da Spørger i starten af året var blevet overtaget af G1, som anvendte X-systemet.

Et eksternt rådgivningsfirma analyserede i denne forbindelse fordelene og ulemperne ved begge administrationssystemer, og baseret på denne analyse, ønsket om synergi i koncernen og en forbedring af udbuddet fra X, blev det i marts 2021 besluttet, at X alligevel er det mest fordelagtige administrationssystem for Spørger fremadrettet. Udbuddet fra X kunne forbedres, da Spørger nu blev en større kunde.

Udviklingen af Y-softwaresystemet blev således droppet, og koncernen har på nuværende tidspunkt ingen planer om at færdiggøre projektet, som ikke forventes at kunne generere nogen fremtidig værdi. Afbrydelsen af arbejdet med Y medførte en nedskrivning i indkomståret 2020 på ca. xx mio. DKK og en nedskrivning i indkomståret 2021 på ca. x mio. DKK. Der er i indkomståret 2020 ikke taget skattemæssigt fradrag for beløbet på xx mio. DKK.

Repræsentanten har supplerende oplyst, at Spørger i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet (selvangivelsen) for 2021 har foretaget fradrag for samtlige omkostninger til "Y" i 2021.

Der er i den forbindelse indsendt følgende:

Omkostninger til opgivet administrationssystem

Spørger har i perioden 2018 til 2020 afholdt omkostninger til udviklingen af et nyt administrationssystem. Udviklingen blev dog afbrudt i marts 2021. Der er foretaget en nedskrivning i indkomståret 2020 på ca. DKK xx mio. og en nedskrivning i indkomståret 2021 på ca. DKK x mio. Der tages fradrag for samtlige udgifter til udviklingen i indkomståret 2021, da det først på dette tidspunkt blev endeligt besluttet at droppe projektet.

Spørger oplyste samtidigt, at de ville indsende nærværende anmodning om bindende svar.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Frdrag for driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Den grundlæggende hovedregel for, hvilke udgifter, der kan trækkes fra ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst findes i statsskattelovens § 6. Det følger af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at "driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger" er fradragsberettigede.

Driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet udviklet ved en række domme og afgørelser, der fastslår fortolkningen af begrebet. Det følger af denne praksis, at der skal være en driftsmæssig begrundelse for afholdelsen af udgiften. For at udgiften anses for driftsmæssigt begrundet, skal der foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten.

Udgiften skal endvidere være afholdt i en erhvervsmæssig virksomhed og der skal være tale om en igangværende virksomhed. Er udgiften afholdt før etableringen af virksomheden eller efter virksomhedens ophør, anses udgiften ikke for at have den nødvendige sammenhæng med indkomsterhvervelsen.

Bevisbyrden for udgiftens størrelse samt hvorvidt udgiften er fradragsberettiget, påhviler som udgangspunkt den skattepligtige, jf. Højesterets dom af 19. marts 2004, offentliggjort i SKM2004. 162. HR.

Afgrænsning over for udgifter til formue, anlæg og etablering

Eftersom de afholdte omkostninger skal vedrøre den eksisterende drift, må der foretages en afgrænsning over for udgifter, som vedrører indkomstgrundlaget, anlægsudgifter og udgifter som vedrører etablering

eller udvidelse af virksomheden, udover dens sædvanlige rammer. Ifølge statsskattelovens § 6 er ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter "udgifter til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift".

Fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet har i praksis udviklet sig fra en klar afgrænsning mellem drift og formue til en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed. Det er fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for afholdelsen af udgiften. Det vil sige, at formålet med udgiften er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer.

Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en helt ny virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af etableringsudgifter, som ikke er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgiften må således ikke være afholdt med det formål, at udvide eller forbedre det hidtidige indkomstgrundlag, men derimod kun med det formål at sikre de hidtidige indtjeningsmuligheder.

Forgæves afholdte omkostninger

Det udelukker ikke fradrag, at en udgift har været afholdt forgæves. Dette blev fastslået i UfR 1942.335 H, hvor et selskab fik fradrag for sagsomkostninger, selvom selskabet tabte den retssag, som sagsomkostningerne vedrørte. Der kan endvidere henvises til SKM2008. 719. ØLR, som omhandlede spørgsmålet om fradrag for udgifter til aktieopkøb, der ikke blev gennemført. Ifølge praksis er det således ikke afgørende for fradragsretten, at en udgift på et senere tidspunkt viser sig at være afholdt forgæves, men alene om udgiften har en forbindelse til den eksisterende drift. Dette følger ligeledes af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 2.2.1.2.

Afskrivninger

Ifølge statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan ordinære afskrivninger fradrages ved beregningen af den skattepligtige indkomst. Bestemmelsen giver således hjemmel til afskrivning uden for afskrivningsloven.

I medfør af afskrivningsloven afskrives udgifter til anskaffelse af edb-software skattemæssigt som et driftsmiddel efter reglerne i afskrivningslovens § 2, stk. 2. Alternativt kan den skattepligtige vælge at fradrage hele anskaffessummen for edb-software i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor anskaffelsen finder sted, jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4. Det er dog en betingelse for afskrivning efter afskrivningsloven, at aktivet er erhvervsmæssigt benyttet i indkomståret.

I retspraksis vedrørende afskrivninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, findes imidlertid et eksempel på, at udgifter, som en erhvervsdrivende har afholdt, kan afskrives, selvom udgiften er afholdt forgæves, og det pågældende aktiv aldrig tages i brug. Dette var tilfældet i TfS 1987, 559 ØLD, hvor Landsretten anerkendte, at omkostninger vedrørende anlæg af en rørledning og et jernbanespor, som kommunen efterfølgende nægtede tilladelse til opførsel af, kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Landsretten lagde i denne forbindelse vægt på, at udgifterne havde været afskrivningsberettigede, hvis projektet var blevet gennemført, og at udgifterne var afholdt med berettigede forventninger om, at myndighederne ville give de fornødne tilladelser til projektets gennemførelse.

Fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter efter ligningslovens § 8 N

I ligningslovens § 8 N, stk. 1 findes en udvidet fradragsret for erhvervsmæssige lønudgifter. Af bestemmelsen fremgår følgende:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelses honorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelseshvervet."

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 1684 af 26. december 2017 om ændring af ligningsloven (Udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v.) og trådte i kraft 1. januar 2018.

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget (L 104, 2017-18), var baggrunden for indførelsen af bestemmelsen, at Højesteret i to principielle domme havde fastslået, at der ikke var hjemmel i skattelovgivningen til at fradrage lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksomhed.

Det var på trods heraf udbredt praksis blandt virksomheder at fratrække disse lønudgifter, hvilket dels kunne skyldes de administrative udfordringer, der var forbundet med at skulle opdele lønudgifter i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del, dels at virksomhederne kunne have været af den opfattelse, at de pågældende lønudgifter var fradragsberettigede.

Ligningslovens § 8 N har således til formål, at sikre virksomhederne fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., uanset om medarbejderne beskæftiger sig med virksomhedens løbende drift eller eksempelvis udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

Det er i bemærkningerne til lovforslaget præciseret, at den udvidede fradragsret alene omfatter lønudgifter mv. til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold, men derimod ikke virksomhedens udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere mv. Fradragsretten for disse udgifter skal vurderes som før bestemmelsens indførelse, dvs. at det fortsat er nødvendigt at vurdere, om udgiften til eksterne konsulenttydelser er afholdt som en løbende driftsomkostning, og dermed er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Det følger af ligningslovens § 8 N, stk. 2, at betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A.

Relevant praksis

TfS 1987, 559 ØLD

Sagen omhandlede et selskab, som over en årrække havde afholdt udgifter til anlæg af en rørledning og et jernbanespor i tilslutning til selskabets tanklager, der blev anvendt til opbevaring af flydende ammoniak. Projektet måtte imidlertid opgives, fordi myndighederne ikke ville give de fornødne tilladelser til gennemførelse af projektet. Dette skyldtes bl.a. miljømæssige protester.

Landsretten anerkendte, at omkostningerne kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Landsretten lagde i denne forbindelse vægt på, at udgifterne havde været afskrivningsberettigede, hvis projektet var blevet gennemført, samt at selskabet havde afholdt udgifterne ud fra berettigede forventninger om at myndighederne ville give tilladelse til projektet. Landsretten bemærkede i denne forbindelse, at det alene var kommunens ændrede holdning til projektet, der havde hindret, at det blev gennemført.

Landsretten fandt som følge heraf, at selskabet kunne afskrive de forgæves afholdte udgifter efter SL § 6, stk. 1, litra a.

SKM2012. 238. HR

Sagen vedrørte et selskab, som påtænkte at opføre et nyt driftscenter pga. manglende kapacitet til drift af kundernes IT-systemer. Selskabet havde i forvejen to driftscentre. I forbindelse med planlægningen af byggeriet afholdt selskabet udgifter til ingeniør- og arkitektbistand. Selskabet trak disse udgifter fra som fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Da selskabet skiftede ejere, blev kapacitetsbehovet løst på anden vis, og det planlagte byggeri opgivet.

Selskabet nedlagde påstand om, at fradrag for udgifterne skulle godkendes som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Subsidiært nedlagde selskabet påstand om, at udgifterne kunne afskrives over en årrække efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsretten fandt, at udgifterne måtte anses for at være etableringsudgifter i forbindelse med en forventet udvidelse af selskabets hidtidige aktivitet, og kunne derfor ikke fradrages som driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a hverken fuldt ud i det pågældende indkomstår eller i form af afskrivninger over en årrække.

Landsretten lagde i denne forbindelse vægt på, at forventningen til det nye driftscenter ifølge en intern rapport dels byggede på de foregående års tilvækst, og dels på et skøn over yderligere tilgang i form af mersalg til eksisterende kunder samt tilgang af nye, mindre kunder. Landsretten fandt således, at omkostningerne ikke havde en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, og vedrørte således ikke den løbende drift på det eksisterende indkomstgrundlag.

Højesteret tiltrådte, at afholdelsen af udgifterne til opførelsen af et yderligere driftscenter ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de kunne anses for fradragsberettigede driftsomkostninger, der kan fradrages eller afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret bemærkede endvidere, at udgifterne heller ikke kunne afskrives efter afskrivningsloven, da driftscentret ikke blev etableret og taget i brug.

LSR2022. 19-0024404

Sagen omhandlede en skatteyder som drev en lægepraksis i personligt regi. Lægen købte en IT-plattform, som var en "digital full stack løsning" til salg og kundesupport. Selskabet, der havde udviklet IT-plattformen, som i øvrigt var indirekte ejet af skatteydere sønner, overdragede ved købet en del af deres virksomhed til skatteyder, samt al kildekode/programdele, domæner, goodwill, koncept, flyer, kundekartotek mm.

IT-plattformen var færdigudviklet ved købet, og virksomheden havde på det tidspunkt én betalende kunde. Ifølge skatteyder var formålet med købet af IT-plattformen dels at skabe omsætning og indtjening mange år frem ved at øge antallet af kunder og udvikle platformen i overensstemmelse med kundernes ønsker herfor, dels at støtte sine børn.

På baggrund af de forelagte oplysninger var det Landsskatterettens opfattelse, at købet af IT-plattformen skulle betragtes som en særskilt virksomhed. Landsskatteretten lagde i denne forbindelse vægt på, at der ikke var en naturlig sammenhæng mellem driften af IT-plattformen og den øvrige indtægtsgivende virksomhed (lægepraksis). Landsskatteretten anførte, at der med investeringen tilvejebringes et nyt indkomstgrundlag, og at der dermed var tale om etableringsudgifter i forbindelse med opstart af ny virksomhedsdrift.

Det var endvidere Landsskatterettens opfattelse, at driften af IT-plattformen ikke kunne anses som erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, da der ikke forelå et sikkert grundlag for at antage, at driftsgrenen med IT-plattformen ville udvikle sig sådan, at den på sigt vil kunne give overskud. Skatteyder havde desuden ikke forud for anskaffelsen af virksomheden udarbejdet fx langtidsbudgetter eller rentabilitetsanalyser, der viste at det var muligt at opnå en rentabel drift.

Landsskatteretten fastslog endvidere, at der ikke kunne afskrives på IT-plattformen efter afskrivningsloven, da det er et krav, at aktivet benyttes erhvervsmæssigt. Dette krævede, at virksomheden med drift af IT-plattformen var en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, hvilket ikke var tilfældet.

Spørgsmål 1

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Som beskrevet ovenfor er det et krav, at en udgift er afholdt med en driftsmæssig begrundelse i en igangværende erhvervsmæssig virksomhed, for at udgiften kan udgøre en fradragsberettiget driftsomkostning i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Spørger var på tidspunktet for afholdelse af omkostningerne (og er stadig) en igangværende erhvervsmæssig virksomhed.

Det følger af praksis, at der skal foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, for at udgiften anses for driftsmæssigt begrundet.

Det er i denne forbindelse repræsentantens opfattelse, at afholdelsen af udgiften til det nye administrationssystem Y, har en direkte og umiddelbar forbindelse til erhvervelsen af Spørgers indkomst. Årsagen hertil er, at Spørger hovedsageligt erhverver sin indkomst gennem salg af medlemskaber. Medlemskaberne, herunder medlemmernes bookinger, betalinger mv. administreres i administrationssystemet, som således udgør et vigtigt fundament for selskabets drift.

Udover medlemskaberne håndteres også Spørgers lager i administrationssystemet.

Det står klart, at Spørger ikke vil kunne drive sin virksomhed uden et administrationssystem, da Spørgers forretningsmodel i høj grad afhænger af en systematisk administration af medlemskaberne, medlemmernes bookinger, betalinger mv. Administrationssystemet må derfor anses som værende et centralt led i driften af Spørgers virksomhed.

Da medlemskaberne er Spørgers primære indkomstkilde, er det nødvendigt for Spørger løbende at overvåge og vurdere deres administrationssystems kapacitet og egenskaber, med henblik på til enhver tid at sikre den mest fordelagtige håndtering af medlemmerne. Spørgers repræsentant anser det således som værende et naturligt led i driften, at Spørger revurderede deres valg af administrationssystem i forbindelse med, at kontrakten med x stod til at udløbe.

Beslutningen om at skifte til Y byggede på, at Y blev vurderet til at være mere brugervenligt og kompatibelt med Spørger's app. X ville imidlertid ikke imødekomme de forbedringer til systemet, som Spørger ønskede. Y ville endvidere være billigere at udvikle på og vedligeholde.

Udover dette, var der ikke forskel på systemerne. Begge systemer er administrationssystemer, som ikke kan generere nye kunder eller mersalg.

Beslutningen byggede altså ikke på et ønske om at udvide den allerede eksisterende virksomhed, og der var ikke forventninger om, at Y ville kunne generere yderligere omsætning.

Det er således repræsentantens opfattelse, at der ikke er tale om etableringsomkostninger, som det var tilfældet i SKM2012. 238. HR, hvor opførelsen af et nyt driftscenter byggede på de foregående års tilvækst og yderligere tilgang i form af mersalg til eksisterende kunder samt tilgang af nye, mindre kunder.

Y skulle blot erstatte det tidligere administrationssystem X, og der er således ikke tale om en udvidelse eller ændring af Spørgers virksomhed. Der er alene tale om en udskiftning af et element, der indgår i den allerede eksisterende virksomhed.

Y ville altså efter repræsentantens opfattelse ikke kunne anses for at udgøre en separat driftsgren, som i LSR2022. 190024404. I dette tilfælde købte skatteyder en del af det selskab, der havde udviklet IT-plattformen, og skatteyder overtog driften heraf, inklusiv kunder og omsætning. IT-plattformen blev ikke anvendt i den allerede eksisterende virksomhed (lægepraksis).

På baggrund heraf er det repræsentantens opfattelse, at udgifterne afholdt til udviklingen af Y på ingen måde kan anses for at være afholdt med henblik på etablering af ny virksomhed, eller ændring af den bestående virksomhed. Spørgers virksomhed ville ved den påtænkte overgang til Y, hverken helt eller delvist ændre karakter.

Det er repræsentantens opfattelse, at den omstændighed at Y ikke blev taget i brug, hvormed omkostningerne til udviklingen var afholdt forgæves, ikke har betydning for fradragsretten efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. bl.a. UfR 1942.335 H og SKM2012. 238. HR. Det har alene betydning for fradragsretten, om udgiften har en forbindelse til den eksisterende drift, hvilket er tilfældet i nærværende sag, jf. ovenfor.

Beslutningen om at opgive projektet blev endvidere foranlediget af omstændigheder, som Spørger ikke kunne have forudset ved begyndelsen af arbejdet med Y i 2018, nemlig at Spørger i 2020 blev overtaget af en koncern, som anvendte X, og at en fastholdelse af dette system derfor ville være mere fordelagtigt.

Det er på baggrund af ovenstående repræsentantens opfattelse, at omkostningerne har en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, da de vedrører den løbende drift på det allerede eksisterende indkomstgrundlag, og udgiftsafholdelsen ligger inden for de naturlige rammer af virksomheden.

Spørger kan derfor efter repræsentantens opfattelse fradrage omkostningerne til udvikling af Y som en driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og SKM2012. 238. HR modsætningsvist. Alternativt kan omkostningerne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, jf. TfS 1987, 559 ØLD.

Spørgsmål 2

Efter repræsentantens opfattelse, skal spørgsmål 2 besvares med "ja".

Det er repræsentantens opfattelse, at de afholdte omkostninger til udviklingen af Y, i alt xx mio. DKK kan fradrages fuldt ud i indkomståret 2021.

Frdrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, forudsætter ifølge Den Juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 2.5.3.3.1, at der er opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb, og at beløbet kan gøres endeligt op.

Den endelige beslutning om, at Spørger skulle anvende X fremadrettet, blev først truffet i marts 2021, efter at det eksterne rådgivningsfirma havde analyseret fordelene og ulemperne ved begge administrationssystemer. Det var således først på dette tidspunkt muligt at opgøre de endelige omkostninger afholdt til projektet.

Det er derfor repræsentantens opfattelse, at samtlige udgifter til udviklingen af Y kan fradrages i indkomståret 2021.

Spørgsmål 3

Efter repræsentantens opfattelse, skal spørgsmål 3 bortfalde, men såfremt Skattestyrelsen ikke er enig i, at de afholdte omkostninger kan fradrages fuldt ud i indkomståret 2021, er det repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 3 besvares med ja.

Udgangspunktet må i så fald være, at omkostningerne kan fradrages i det indkomstår hvori de er afholdt.

Som følge heraf vil der efter repræsentantens opfattelse kunne fradrages xx mio. DKK i indkomståret 2020 og x mio. DKK i indkomståret 2021.

Grunden til at 2018 og 2019 ikke "bringes i spil" i forhold til eventuelt fradrag er, at omkostningerne i disse indkomstår ikke var afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, fordi softwaren endnu ikke var taget i brug, jf. afskrivningslovens § 2, stk. 2, jf. stk. 1. Indkomståret 2020 er "bragt i spil" i nærværende spørgsmål, fordi Spørger i dette indkomstår foretog en regnskabsmæssig nedskrivning for omkostningerne.

Spørgsmål 4

Efter repræsentantens opfattelse, skal spørgsmål 4 bortfalde, men såfremt Skattestyrelsen ikke anser omkostningerne for at være fradragsberettigede driftsomkostninger i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, skal spørgsmål 4 besvares med "ja".

Såfremt Skattestyrelsen ikke er enig i, at omkostningerne er fradragsberettigede driftsomkostninger i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er det repræsentantens opfattelse, at Spørger har fradragsret for den del af omkostningerne, som vedrører lønudgifter til egne medarbejdere, i henhold til ligningslovens § 8 N.

Som beskrevet ovenfor, giver ligningslovens § 8 N mulighed for at opnå fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i et ansættelsesforhold, uanset om de beskæftiger sig med virksomhedens løbende drift eller eksempelvis udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

Omkring 20% af omkostningerne til udviklingen af Y relaterer sig til interne lønomkostninger, mens de resterende 80% er afholdt til eksterne konsulenttydelser.

Da den udvidede fradragsret alene omfatter lønudgifter mv. til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold, og ikke udgifter til eksterne konsulenter mv., er det repræsentantens opfattelse, at såfremt Skattestyrelsen ikke anser omkostningerne som værende driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, vil Spørger i medfør af ligningslovens § 8 N alene have ret til fradrag for de interne lønudgifter, som udgør ca. xx mio. DKK.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at de afholdte omkostninger til udvikling af et administrationssystem er fradragsberettigede driftsomkostninger i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Driftsomkostninger

Det følger af statsskattelovens § 6, litra a, at der er adgang til at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

Det følger af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.4, at afgrænsningen af driftsomkostningsbegrebet især volder vanskeligheder over for anlægs- og etableringsudgifter, som ikke relaterer sig til indkomsten, men derimod til indkomstgrundlaget.

Det følgende videre af samme afsnit i Den juridiske vejledning, at domstolspraksis synes at have vist en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet fra en klar afgrænsning mellem drift og formue i retning af en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed.

Det er fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer.

Spørger har oplyst, at beslutningen om at skifte til Y byggede på, at Y blev vurderet til at være mere brugervenligt og kompatibelt med Spørgers app. X ville ikke imødekomme de forbedringer til systemet, som Spørger ønskede. Y ville endvidere være billigere at udvikle på og vedligeholde.

Spørger har endvidere oplyst, at der - udover dette - ikke er forskel på systemerne. Begge systemer er administrationssystemer, som ikke kan generere nye kunder eller mersalg. Beslutningen byggede altså ikke på et ønske om at udvide den allerede eksisterende virksomhed, og der var ikke forventninger om, at Y ville kunne generere yderligere omsætning.

Det er på den baggrund Skattestyrelsen vurdering, at Spørgers formål med afholdelse af udgifterne var at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskred virksomhedens hidtidige rammer.

Det er på den baggrund også Skattestyrelsens vurdering, at der ikke er tale om udgifter til etablering eller til udvidelse af indkomstgrundlaget.

Hermed adskiller afgørelsen sig fra SKM2012. 238. HR, som Spørger har henvist til. Dommen vedrørte et selskab, som påtænkte at opføre et nyt driftscenter pga. manglende kapacitet til drift af kundernes IT-systemer. Selskabet havde i forvejen to driftscentre. Landsretten og senere Højesteret fandt, at der var tale om udgifter, der knyttede sig til en forventet udvidelse af selskabets hidtidige aktivitet, og der var dermed ikke fradrag for udgifterne kunne ikke anses for fradragsberettigede driftsomkostninger, der kunne fradrages eller afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret bemærkede endvidere, at udgifterne heller ikke kunne afskrives efter afskrivningsloven, da driftscentret ikke blev etableret og taget i brug.

Forgæves afholdte udgifter

Spørgsmålet er herefter, om der er fradrag for udgifterne efter statsskatteloven, selvom projektet ikke blev til noget, og at afholdelse af udgifterne derfor de facto ikke medgik til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten.

Det følger af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.2, at såfremt en udgift har forbindelse til den eksisterende drift, så udelukker det ikke fradrag, at en udgift har været afholdt forgæves.

Der kan her henvises til UfR 1942.335 H, hvori et selskab fik fradrag for sagsomkostninger, som det havde afholdt som følge af en strid om selskabets ret til at forhandle et produkt. Begrundelsen var, at udgifterne havde til formål at sikre både tidligere opnået fortjeneste og muligheden for fortjeneste ved fortsat salg af produktet. Det var uden afgørende betydning for fradraget, at selskabet tabte den underliggende retssag, og at udgifterne var afholdt forgæves.

Der kan endvidere henvises til TfS 1987, 559 ØLD, som dog ikke resulterede i fradrag, men i adgangen til at foretage afskrivninger efter statsskatteloven.

Dommen omhandlede et selskab, som over en årrække havde afholdt en række udgifter til projektering af et anlæg, som efterfølgende viste sig ikke at kunne gennemføres på grund af offentlige myndigheders ændrede holdning til projektet. Selskabet var af skattemyndighederne nægtet fradrag for de omhandlede udgifter under henvisning til, at der forelå forgæves afholdte projektudgifter. Østre Landsrets flertal fandt, at under de foreliggende omstændigheder, hvor selskabet havde afholdt udgifterne ud fra berettigede forventninger om at kunne opnå de fornødne tilladelser til projektets gennemførelse, og alene kommunens ændrede holdning til projektet havde hindret dets udførelse, var selskabet berettiget til at afskrive de afholdte omkostninger.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at Spørger kan fradrage udgifterne til udviklingen af et nyt administrationssystem Y, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet udgifterne kan anses for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det forhold, at udgifterne var afholdt forgæves, fører ikke til et andet resultat, jf. UfR 1942.335 H.

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares med ja, ønskes det bekræftet, at omkostningerne kan fradrages i indkomståret 2021.

Begrundelse

Det fremgår ikke af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.2, hvornår der kan tages fradrag for forgæves afholdte udgifter.

De udgifter, som UfR1942. 335 H drejede sig om, var oprindeligt fradraget i selskabets indkomst i indkomståret 1935/1936. Selskabet tabte den omhandlede retssag den 16. juni 1938, og Højesteret fandt, at udgifterne var fradragsberettigede for selskabet i indkomståret 1937/1938. Dette taler for, at fradragstidspunktet er det tidspunkt, hvor man ved, at udgifterne er afholdt forgæves.

Hvis Spørger havde besluttet at gennemføre udviklingen af administrationssystemet Y, ville de have kunnet foretage afskrivninger efter afskrivningslovens § 2, stk. 2, vedrørende edb-software, men de ville tidligst kunne afskrive på systemet på det tidspunkt, hvor det blev benyttet erhvervsmæssigt.

Spørger har i overensstemmelse hermed ikke foretaget fradrag/afskrivninger i indkomstårene 2018-2020, men først taget fradrag i indkomsten for indkomståret 2021, hvor der træffes beslutning om ikke at gå videre med systemet.

Fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, forudsætter ifølge Den Juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.5.3.3.1, at der er opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb, og at beløbet kan gøres endeligt op.

Den endelige beslutning om, at Spørger skulle anvende X fremadrettet, og at Y dermed blev droppet, blev først truffet i marts 2021. Det var således først på dette tidspunkt muligt at opgøre de endelige omkostninger afholdt til projektet.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at Spørger kan fradrage udgiften i indkomståret 2021.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Hvis spørgsmål 2 besvares med nej, ønskes det bekræftet, at omkostningerne dels kan fradrages i indkomståret 2020 og dels i indkomståret 2021?

Begrundelse

Idet spørgsmål 2 besvares med ja, bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 1 besvares med nej, ønskes det bekræftet, at den del af omkostningerne, som vedrører lønudgifter til medarbejdere, er fradragsberettigede i henhold til ligningslovens § 8 N?

Begrundelse

Idet spørgsmål 1 besvares med ja, bortfalder spørgsmål 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6, litra a.

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

Praksis

UfR 1942.335 H

Skandinavisk Grammofon A/S G havde i sin Selvangivelse i Overskuddet for Regnskabsåret 1935-36 fradraget et Beløb af ca. 12.000 Kr., som det havde betalt sin Sagfører i Procesudgifter vedrørende en Retssag, der var anlagt mod G for at have krænkede et Patent ved at indføre og forhandle nogle Radiorør R, og som var afsluttet med det Resultat, at G kendtes uberettiget til Indførsel eller Forhandling af R og idømtes en Erstatning af 4000 Kr. Idet Procesudgifterne havde været anvendt til at sikre dels Q's Fortjeneste ved allerede stedfundne Salg af R, dels Q's Adgang til Fortjeneste ved fortsat Salg, fandtes G berettiget til i Hh. t. Statsskattelovens § 6, Stk. 1 a, at fradrage Udgifterne som Driftsomkostninger i dets Indkomst for Skatteåret 1937/38.

TfS 1987, 559 ØLD

Et selskab, som over en årrække havde afholdt en række udgifter til projektering af et anlæg, som efterfølgende viste sig ikke at kunne gennemføres på grund af offentlige myndigheders ændrede holdning til projektet, var af skattemyndighederne nægtet fradrag for de omhandlede udgifter under henvisning til, at der forelå forgæves afholdte projektudgifter. Østre Landsrets flertal fandt, at under de foreliggende omstændigheder, hvor selskabet havde afholdt udgifterne ud fra berettigede forventninger om at kunne opnå de fornødne tilladelser til projektets gennemførelse, og alene kommunens ændrede holdning til projektet havde hindret dets udførelse, var selskabet berettiget til at afskrive de afholdte omkostninger.

SKM2012. 238. HR

Et selskab S afholdt i 2004 et beløb på knap 3,5 mio. kr. til ingeniør- og arkitektbistand, i forbindelse med at selskabet ville opføre et tredje driftscenter. Planerne herom blev senere opgivet, og S selvvangav i 2004 et fradrag i sin skattepligtige indkomst svarende til udgifterne. Fradraget blev tilsidesat af skattemyndighederne. S nedlagde under sagen mod Skatteministeriet påstand om godkendelse af fradraget og anførte, at udgifterne i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne fradrages enten fuldt ud i indkomståret 2004 eller over en årrække som afskrivninger. Parterne var enige om, at udgifterne kunne være afskrevet efter reglerne i afskrivningsloven, hvis projektet var realiseret. Højesteret udtalte, at udgifterne knyttede sig til den påtænkte opførelse af et yderligere driftscenter, og at afholdelsen af disse udgifter ikke havde en sådan forbindelse til S' eksisterende drift, at de kunne anses for driftsomkostninger, der kunne fradrages fuldt ud i det år, hvor udgifterne var afholdt. Udgifterne kunne heller ikke afskrives, da centret ikke var blevet etableret og taget i brug. Højesteret stadfæstede herved landsrettens dom.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.2

SL § 6 indeholder den grundlæggende hovedregel for, hvilke driftsomkostninger, der kan trækkes fra ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst.

De fradragsberettigede driftsomkostninger er "de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger". Se SL § 6, stk. 1, litra a.

Indholdet af driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet fastlagt og udviklet ved en række domme og afgørelser, der fortolker bestemmelsen.

Krav om driftsmæssig begrundelse

Driftsomkostningsbegrebet indebærer, at der skal være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten. Der skal altså være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften.

Højesteret har slået fast, at der ved ordet "indkomsten" i SL § 6, stk. 1, litra a forstås den skattepligtige indkomst. Udgifter kan derfor trækkes fra i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst. Se SKM2012. 13. HR og SKM2015. 341. ØLR.

Krav om erhvervmæssig virksomhed

Driftsomkostningsbegrebet forudsætter, at udgiften er afholdt i en erhvervmæssig virksomhed, dvs. en virksomhed, der drives for egen regning og risiko med det formål at opnå et økonomisk nettooverskud. Se afsnit C. C. <1.1.1 om begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed og afsnit C. C. 1.3 om de kriterier, herunder rentabilitetskriteriet, der lægges vægt på ved vurderingen af, om der er tale om erhvervmæssig virksomhed i modsætning til ikke-erhvervmæssig virksomhed i form af hobbyvirksomhed.

Her i afsnittet beskrives driftsomkostningsbegrebet i relation til selvstændig erhvervsvirksomhed og selskaber mv., som bestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra a, primært tager sigte på.

Erhvervsmæssig (indtægtsskabende) virksomhed som lønmodtager og honorarmodtager i tjenesteforhold kan dog også berettigede til fradrag for driftsomkostninger. Se afsnit C. A. 4.

Se også afsnit C. C. 1.1.2 og afsnit C. C. 1.2.3 om den særlige opgørelse af nettoindkomsten, jf. SL § 4 for ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed) og honorarmodtagere, der hverken er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere.

Krav om igangværende virksomhed

Udgifter, der ikke er afholdt i en igangværende virksomhed, fordi de er afholdt før etableringen af virksomheden eller efter virksomhedens ophør, kan på grund af den manglende sammenhæng med indkomsterhvervelsen ikke trækkes fra, medmindre der er særlig hjemmel til det.

Fx indeholder LL § 8 B regler om fradrag og afskrivning på udgifter til forsøg, forskning og efterforskning efter råstoffer, der er afholdt, før erhvervet er påbegyndt. Se afsnit C. C. 2.2.2.20 om udgifter til forsøg og forskning.

[...]

Forgæves afholdte udgifter

Det udelukker ikke fradrag, at udgiften har været afholdt forgæves. Se UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon), hvor et selskab fik fradrag for sagsomkostninger, selvom selskabet tabte den underliggende retssag.

Se også SKM2008. 719. ØLR om fradrag for udgifter til aktieopkøb, der ikke var gennemført. Dommen omtales i afsnit C. C. 2.2.1.5 Formueforvaltning.

Hvis udgiften ikke har forbindelse til den eksisterende drift, vil fradrag dog kunne nægtes af den grund. Se fx SKM2012. 238. HR, hvor der var tale om en forgæves afholdt etableringsudgift.

Se også

Om afskrivninger efter statsskatteloven vedrørende forgæves afholdte udgifter, se afsnit C. C. 2.4.5.9, hvor bl.a. afgørelsen TfS 1987, 559 ØLD om projekteringsudgifter til en rørledning og et jernbanespor omtales. I afsnittet omtales også ovennævnte SKM2012. 238. HR.

Betingelse om formueforbrug, ikke fradrag for udgifter til anskaffelse af aktiver

Der er ikke fradrag for udgifter til opsparing. Se SL § 6, stk. 2. Det er derfor som udgangspunkt en forudsætning for fradragsret, at afholdelsen af udgiften har påført skatteyderen et formueforbrug.

Hvis udgiften går til anskaffelse af et aktiv med omsætningsværdi, er der kun tale om en omplacering af formue i modsætning til et forbrug af formuen i driftens interesse. Først når og hvis anskaffelsessummen forbruges som følge af den erhvervsmæssige brug af aktivet, indtræder der et forbrug af formuen i driftens interesse, som eventuelt kan fratrækkes efter afskrivningsreglerne.

Bemærk

Bemærk, at udgifter til anskaffelse af faglitteratur, plader og cd'er behandles som driftsomkostninger, selvom der er tale om anskaffelse af aktiver med omsætningsværdi.

[...]

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.4.

Generelt om udgifter vedrørende formue, anlæg, etablering mv.

Driftsomkostningsbegrebets forudsætning om, at udgiften skal have forbindelse til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, omtales i afsnit C. C. 2.2.1.2.

Afgrænsningen af driftsomkostningsbegrebet volder især vanskeligheder over for anlægs- og etableringsudgifter, som ikke relaterer sig til indkomsten, men derimod til indkomstgrundlaget.

Ikke fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter er efter SL § 6, stk. 2: "udgifter til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift".

Domstolspraksis synes at have vist en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet fra en klar afgrænsning mellem drift og formue i retning af en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed. Se afgørelserne under Fradrag for udgifter, der sikrer det hidtidige indtægtsgrundlag.

Det er fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer. Se SL § 6, stk. 2, om udvidelse af næring eller drift.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 2, stk. 1 og 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

Spørgsmål 3

Spørgsmålet bortfalder.

Spørgsmål 4

Spørgsmålet bortfalder.