

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 10097 af 24/10/2017 (Gældende)

Periodisering af tilskud - straksafskrivning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0994534

Periodisering af tilskud - straksafskrivning

Skatterådet besvarer en række spørgsmål vedrørende straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44 af udgifter til anskaffelser af aktiver, der betales med tilskudsbeløb, der ydes til investering efter lov om landdistriktsfonden, ligesom Skatterådet besvarer en række spørgsmål om periodisering af tilskudsbeløb.

I besvarelsen forudsætter Skatterådet, at tilskud skal henføres til beskatning i det indkomstår, hvor den skattepligtige har modtaget tilsagn om at have ret til at modtage et tilskud af en bestemt størrelse og det kan gøres endeligt op. Det forudsættes endvidere, at den skattepligtige i anskaffelsesåret har adgang til at straksafskrive udgiften til køb af aktivet, når retserhvervelsen til tilskudsbeløbet er indtrådt, og at straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44 skal foretages i det indkomstår, hvor aktivet anskaffes i afskrivningslovens forstand.

I besvarelsen udtaler SKAT vejledende, at der kan ske genoptagelse med henblik på, at anskaffelsesudgiften straksafskrives, hvis den skattepligtige anskaffer aktivet før, der erhverves ret til tilskuddet.

Skatterådsmøde 24. oktober 2017 - SKM2017. 629. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at tilskud efter Lov om Landdistriktsfonden omfattet af afskrivningslovens § 44 skal indtægtsføres i det indkomstår, hvor tilskuddet modtages?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, kan det da bekræftes, at tilskud efter Lov om Landdistriktsfonden omfattet af afskrivningslovens § 44 skal indtægtsføres i det indkomstår, hvor tilskudsmodtageren får endelig besked om, at der vil blive udbetalt et tilskud af en bestemt størrelse?
3. Kan det bekræftes, at det er frivilligt for spørger at anvende muligheden for straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44?
4. Kan det bekræftes, at straksafskrivningen kan vælges taget i det år, hvor det afskrivningsberettigede aktiv er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser, uanset at dette evt. kan være i et år, før tilskuddet skal beskattes?
5. Kan spørger tage delvis straksafskrivning, hvor tilskuddet er givet til et enkelt aktiv, hvis det er hensigtsmæssigt?
6. Kan det bekræftes, at spørger kan tage straksafskrivningen i det år, hvor tilskuddet skal beskattes, uanset at dette måtte ligge efter det år, hvor det afskrivningsberettigede aktiv er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser?
7. Hvis der svares nej på spørgsmål 1, kan det så bekræftes, at straksafskrivningen kan tages i det år, hvor tilskuddet skal indtægtsføres, uanset at dette måtte ligge forud for det år, hvor aktivet er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser?
8. Kan det bekræftes, at ordinære afskrivninger går forud for en eventuel straksafskrivning?
9. Kan det bekræftes, at spørger i forhold til opgørelsen af den mulige straksafskrivning kan henføre tilskuddet til de aktiver, han vælger?
10. Kan det bekræftes, at spørger kan fratrække udgifter til rådgivning i forbindelse med ansøgningen om tilskud?
11. Hvis spørgsmål 10 besvares benægtende – enten helt eller delvist – kan det så bekræftes, at udgifterne til rådgivning i forbindelse med ansøgningen om tilskuddet kan anses for et tillæg til anskaffessummen?

Svar

1. Nej

2. Ja
3. Ja
4. Se indstilling og begrundelse
5. Ja
6. Nej
7. Nej
8. Nej
9. Ja, se dog indstilling og begrundelse
10. Ja
11. Bortfalder

Beskrivelse af faktiske forhold

A er landmand, og dyrkede i 2016 250 ha. A overvejer at ansøge om tilskud til investering efter Lov om Landdistriktsfonden.

Efter denne lov gives der under særlige betingelser tilskud til bl.a. anskaffelse af afskrivningsberettigede driftsmidler og bygninger. Landdistriktsprogrammet er en dansk udmøntning af tilskud fra EU.

Den skattepligtiges repræsentanten henviser til, at NaturErhverv har skrevet følgende om Landdistriktsprogrammet 2014-2020:

"Landdistriktsprogrammet 2014-2020 løber over en syvårig periode og har til formål at støtte udviklingen af landbruget, styrke miljø- og klimaindsatsen samt bæredygtig brug af naturressourcer i landdistrikterne.

I Danmark oplever vi ligesom i andre europæiske lande, at flere og flere flytter fra land til by. Derfor har Landdistriktsprogrammet til opgave at skabe udvikling, beskæftigelse og gode levevilkår i landdistrikterne, sådan at det forsat er attraktivt at bo på landet.

Det danske landdistriktsprogram er en udmøntning af midlerne fra den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne, der er en del af EU's fælles landbrugspolitik. Landdistriktsprogrammet realiseres ved finansiering fra EU og den danske stat. Med EU-finansiering er det samlede budget for perioden 2014-2020 på cirka 9,3 mia. kr., hvoraf 6,8 mia. kr. er fra EU.

I Danmark administreres Landdistriktsprogrammet af NaturErhvervstyrelsen, der hører under Miljø- og Fødevareministeriet.

Landdistriktsprogrammet føres ud i livet gennem en række tilskudsordninger. Tilskudsordningerne kan søges af landmænd, virksomheder, befolkningen samt andre med initiativer, der bidrager til programmets formål.

Du kan læse mere om hvilke tilskudsordninger der kan søges i 2016 og hvornår her. "

Repræsentanten har oplyst, at det praktiske forløb ved ansøgning om støtte efter Lov om Landdistriktsfonden er følgende:

Først søges om tilsagn til støtte. Dvs. at man får et tilsagn om, at hvis bestemte forudsætninger opfyldes, så får man et bestemt tilskud. Det kan være til fx staldanlæg, til forsøringsanlæg, til ventilationsanlæg, til LED-lys. Herefter skal der typisk søges miljøgodkendelse, skaffes finansiering, indhentes tilbud mv., hvis disse forhold ikke er klaret inden. Det er således ikke sikkert, at investeringen overhovedet bliver til noget, hvilket også skulle have vist sig i praksis. Man er således ikke bundet til at foretage den investering, man har ansøgt om tilskud til. Derefter foretager man den pågældende investering og betaler

leverandøren. Derefter anmodes om udbetaling af støtte i relation til tilsagnet. Derefter sker der en sagsbehandling, hvor det bl.a. kontrolleres, om betingelserne er opfyldt, herunder om investeringen rent faktisk lever op til tilsagnet mv. Det er således ikke givet, hvor meget man får i støtte, før man får meddelelse efter pkt. 4. Sagsbehandlingen kan tage flere måneder. Sidst får man meddelelse om, hvor meget støtte man får, og det udbetales i forlængelse heraf.

Efter afskrivningslovens 44, stk. 2, kan udgifter til afskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver straksafskrives i anskaffelsesåret, når udgiften er afholdt af de typer tilskud, der er opregnet i afskrivningslovens § 44, stk. 1.

Tilskud til investering efter Lov om Landdistriktsfonden er omfattet af afskrivningslovens § 44, stk. 1, nr. 6.

A overvejer som nævnt at ansøge om tilskud til en investering efter loven. Investeringen vil indeholde anskaffelse af både driftsmidler, installationer og bygninger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja

Efter repræsentantens opfattelse skal tilskuddet tidligst periodiseres i det år, hvor tilskuddet udbetales.

Repræsentanten anfører, at Skatteministeren tilsyneladende er enig heri, jf. bilag 8, Supplerende hørings-skema, til L 123, 2015-16, hvor der anføres følgende:

"Afgørende for beskatningen af et tilskud er, hvornår modtageren erhverver endelig ret. Når det fx drejer sig om et EU-tilskud, vil det normalt være på det tidspunkt, hvor ansøgeren får meddelelse om det endeligt tildelte tilskud og normalt samtidigt får det udbetalt. "

Repræsentanten anfører, at Landdistriktsstøtte delvist er EU-støtte og delvist finansieret af nationale midler.

Repræsentanten henviser til også til bemærkningerne til lovforslaget til lov nr. 176 af 16/3 1994 (L 167 93/94), hvor der bl.a. anføres:

"Ved adgang til straksafskrivning får virksomhederne en likviditetsforbedring. Især i de situationer, hvor tilskud ydes til køb af aktiver, der afskrives langsomt (bygninger og installationer), kan der være et likviditetsproblem for virksomhedsejeren, idet modtagne tilskud efter de almindelige regler beskattes i modtagelsesåret."

Repræsentanten påpeger, at det således direkte anføres, at:

".. modtagne tilskud efter de almindelige regler beskattes i modtagelsesåret. "

Det er repræsentantens opfattelse, at der med anvendelsen af begrebet "modtagelsesåret" klart må være henvist til det år, hvori tilskuddet udbetales/modtages.

Spørgsmål 2: Bortfalder, ellers Ja

Hvis Skatterådet ikke finder at kunne svare "ja" til spørgsmål 1, ønsker spørger, at det bliver præciseret, hvornår tilskuddet så skal indtægtsføres.

Idet han henviser til oversigten ovenfor over det praktiske forløb, bemærker repræsentanten, at det beløb, der modtages som tilskud, først kan gøres endeligt op, når projektet er afsynet, og udbetalingsanmodnin-

gen færdigbehandlet. Repræsentanten anfører, at der i mange situationer sker store fradrag, hvorfor støtten ikke kan gøres endeligt op, før rigtig langt inde i processen, hvor sagsbehandlingen ofte tager meget lang tid. Dvs. først ved afslutningen af den endelige sagsbehandling, hvorefter den skattepligtige får en udbetalingsmeddelelse. Retserhvervelsen kan således tidligst anses for at indtræde på dette tidspunkt.

Spørgsmål 3 og 5: Ja og Ja

Med spørgsmål 3 ønsker repræsentanten at få bekræftet, at muligheden for at foretage en straksafskrivning er frivillig.

Repræsentanten henviser til, at det fremgår af afskrivningslovens 44, stk. 2, at udgifterne til anskaffelse af aktiver ”kan” straksafskrives. Man har således i bestemmelsens ordlyd brugt ordet ”kan”. Dette må skyldes, at det er frivilligt, om man foretager straksafskrivningen. Formålet med bestemmelsen er, at man kan opnå et fradrag svarende til maksimalt tilskud, da beskatningen af tilskuddet kan medføre en likviditetsbelastning. Hvis der fx er underskud i øvrigt i virksomheden, er det ikke relevant med straksafskrivning, hvorfor man som skatteyder ikke ønsker at anvende straksafskrivningsmuligheden.

Repræsentanten finder, at det samtidig må betyde, at det er muligt at foretage en delvist straksafskrivning, hvor dette måtte være optimalt for skatteyder. Både med hensyn til, hvilke aktiver der straksafskrives og med hensyn til hvor stor en del af anskaffelsessummen for de pågældende aktiver, der straksafskrives. Fx må spørger kunne vælge kun at straksafskrive svarende til 50 % af tilskuddet på anskaffelsessummen for driftsbygningerne, hvis dette er optimalt for den skattepligtige.

Repræsentanten anfører, at det med spørgsmål 5 ønskes bekræftet, at der kan tages en delvis straksafskrivning. Det forudsættes herved for enkelthedens skyld, at der kun modtages støtte til ét aktiv.

Repræsentanten har opstillet følgende eksempel, som han beskriver som ”forenklet eksempel”:

Der opnås støtte på 100.000 kr. til anskaffelse af et driftsmiddel, der koster 500.000 kr. Der ses bort fra udgifter til rådgivning mv.

Skatteyder vælger at straksafskrive 55.000 kr., da det for hans indkomstforhold er optimalt, at netto 45.000 kr. indgår i hans indkomst.

Repræsentanten bemærker, at afskrivninger efter afskrivningsloven som udgangspunkt er frivillige og ubundne, og at der også i afskrivningslovens § 44 skrives ”kan”.

Spørgsmål 4, 6 og 7: Ja, Ja og bortfalder, ellers Ja

Med spørgsmål 4, 6 og 7 ønskes det bekræftet, hvornår straksafskrivningen vil kunne foretages.

Efter afskrivningslovens § 3 anses driftsmidler i skattemæssig forstand for anskaffet, når de er leveret til igangværende virksomhed, bestemt til at indgå i virksomhedens drift og færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i driften. Bygninger og installationer anses i skattemæssig forstand for anskaffet i det indkomstår, hvori bygningen eller installationen erhverves eller opføres og benyttes erhvervsmæssigt, jf. afskrivningslovens § 16.

Efter repræsentantens opfattelse må udgangspunktet således efter ordlyden være, at straksafskrivningen kan foretages i det år, hvor aktivet efter afskrivningslovens almindelige regler anses for anskaffet. Uanset om dette måtte ligge forud for det indkomstår, hvor tilskuddet skal periodiseres. Der kan herved også henvises til bilag 8, Supplerende høringsskema, til L 123 2015-16, hvor følgende anføres:

"Det kan bekræftes, at anskaffelsesåret i afskrivningslovens § 44, stk. 2, henviser til de almindelige regler i afskrivningsloven.

Der ses ikke behov for at præcisere denne praksis yderligere i afskrivningslovens § 44. "

Repræsentanten anfører, at formålet med afskrivningslovens § 44 dog er at sikre, at en skatteyder har mulighed for at undgå en likviditetsmæssig belastning pga. beskatningen af tilskuddet.

Repræsentanten henviser til støtte herfor til, at der i bemærkningerne til lovforslaget til den tidligere bestemmelse i ligningslovens § 27 B (nu afskrivningslovens § 44) bl.a. anføres følgende:

"Ved adgang til straksafskrivning får virksomhederne en likviditetsforbedring. Især i de situationer, hvor tilskud ydes til køb af aktiver, der afskrives langsomt (bygninger og installationer), kan der være et likviditetsproblem for virksomhedsejeren, idet modtagne tilskud efter de almindelige regler beskattes i modtagelsesåret."

Dette må efter repræsentantens opfattelse betyde, at den skattepligtige – hvor tilskuddet skal indtægtsføres i et andet indkomstår end anskaffelsestidspunktet for aktiverne efter afskrivningsloven – kan vælge at placere straksafskrivningen i samme indkomstår som det, hvori tilskuddet skal indtægtsføres. Formålet med bestemmelsen om straksfradrag i afskrivningslovens § 44 er, at den skattepligtige kan vælge, at beskatningen af tilskuddet ikke skal belaste den skattepligtiges likviditet ved, at der kan tages et modstående fradrag. Hvis straksafskrivningen ikke kan vælges placeret i samme indkomstår, som tilskuddet beskattes, ville dette kunne medføre likviditetsmæssige problemer, bl.a. i forhold til skatteprocenten og i forhold til udnyttelse af fx personfradrag. Hvis den skattepligtige fx tvinges til at tage straksafskrivning i år 2, og tilskuddet først kan gøres endeligt op i år 3, kan der opstå uheldige skattemæssige konsekvenser. Det kan medføre et stort underskud i år 2 og et meget stort underskud i år 3 med bl.a. den konsekvens, at personfradrag(ene) mistes i år 2. Der kan også være andre konsekvenser. Den skattepligtige bør derfor have mulighed for at kunne vælge at placere fradraget i samme indkomstår som tilskuddet. Formålet med bestemmelsen må ifølge repræsentanten betyde, at den skattepligtige har denne fleksibilitet. Ordlyden må dog samtidig betyde, at straksafskrivningen kan foretages i anskaffelsesåret, uanset hvornår tilskuddet skal periodiseres.

Repræsentanten fremhæver, at Skatterådet i forhold til enkeltbetalingen (nu grundbetalingen mv.) i SKM2006. 803. SR har fundet, at en skatteyder har et valg i forhold til periodiseringen af indkomster. Dette valg foretages ifølge Den juridiske vejledning ved, at man medtager indkomsten i form af grundbetalingen i selvangivelsen for det år, hvor man ønsker det. Tilsvarende må der, hvor der som her kan være forskel på anskaffelsesåret og udbetalingsåret, under hensyn til formålet være fleksibilitet i forhold til periodiseringen af straksafskrivningen.

Repræsentanten finder, at ovenstående spørgsmål om periodisering har stor betydning, idet der kan være situationer, hvor aktiverne fx skattemæssigt anses for anskaffet i år 1 eller år 2, mens meddelelse om det konkrete tilskud kommer sidst i år 2, og udbetalingen sker i år 3. Afhængigt af indkomstforholdene i øvrigt i de pågældende år kan man have forskellige interesser i periodiseringen af straksafskrivningen.

Spørgsmål 8: Ja

Med spørgsmål 8 ønsker repræsentanten at få afklaret, hvorledes afskrivningslovens § 44, stk. 4, skal forstås i forhold til årets afskrivninger. Det fremgår af stk. 4, at afskrivninger kun kan foretages på anskaffessummen med fradrag af det straksafskrevne beløb. Det fremgår derimod ikke, om dette gælder årets ordinære afskrivninger eller de kommende års afskrivninger. Det fremgår således ikke, hvorvidt straksafskrivningen eller de ordinære afskrivninger kommer først. Da de ordinære afskrivninger

står først i loven, kunne det efter repræsentantens opfattelse tale for, at disse foretages før en evt. straksafskrivning. Samt at denne straksafskrivning så efter stk. 4 medfører, at de kommende års afskrivninger så skal foretages på et reduceret afskrivningsgrundlag, hvor reduktionen svarer til straksafskrivningen. Hvis ikke årets afskrivninger skal foretages på anskaffelsessummen, mistes væsentlige afskrivningsmuligheder.

Spørgsmål 9: Ja

Når der søges om tilskud til investeringer efter fx Lov om Landdistriktsfonden, gives støtten ifølge de oplysninger repræsentanten har, til det samlede projekt som beskrevet i ansøgningen. Har man i ansøgningen medtaget forhold, der ikke berettiger til støtte, vil det naturligt blive nævnt i svaret på ansøgningen, at dette ikke berettiger til støtte. Men støtten til projektet vil i øvrigt være et beløb, hvor der ikke er angivet, at det er en del af støtten, der går til nogle aktiver og en anden del, der går til andre aktiver. Et eksempel er, at der søges om støtte til et samlet staldprojekt på 4 mio. kr., og der fås 400.000 kr. i tilskud hertil. Ved udførelsen af staldprojektet afholdes udgifterne på 4 mio. kr. til det, der skattemæssigt anses for bygninger, til særlige installationer og til driftsmidler.

Skattemæssigt skal anskaffelsessummerne for disse forskellige aktiver efter afskrivningsloven opgøres hver for sig og afskrives efter de regler, der gælder for disse forskellige aktiver.

Repræsentanten anfører, at der ikke i afskrivningslovens § 44 er angivet noget krav til fordelingen af tilskuddet på aktiverne. Hvis der således ikke i forbindelse med bevillingen af tilskuddet er en fordeling af støtten til bestemte aktiver, kan der ifølge repræsentanten argumenteres for, at støttemodtager i forhold til straksafskrivningen frit kan henregne støtten til de aktiver, han ønsker. Hvis der derimod i forbindelse med bevillingen af tilskuddet er en fordeling, må denne skulle følges.

Spørgsmål 10: Ja

For at maksimere chancen for at få det skattepligtige tilskud, overvejer Jørgen Damgård Sørensen at få hjælp hos en rådgiver til udarbejdelse og beskrivelsen af investeringsprojektet og til ansøgningen. Det er i relation til muligheden for at få støtte af afgørende betydning, at ansøgningen udformes på en sådan måde, at den giver størst chance for at opnå støtten. Der kan rådgiver spille ind i forhold til kendskab til støtteordningerne og den optimale beskrivelse i støtteansøgningen, således at denne målrettes.

Han vil således komme til at afholde nogle rådgiverudgifter i relation til ansøgningen. Målet med ansøgningen er at opnå et tilskud, der er skattepligtigt. Når udgiften er afholdt for at opnå et skattepligtigt tilskud, må udgifterne hertil være direkte fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6 a som driftsomkostninger, hvor der som her er tale om erhvervsmæssig virksomhed. Dette må gælde, uanset om der opnås støtte eller ej. Der er ikke grundlag for at nægte fradrag for forgæves afholdte udgifter, når udgiften har en driftsmæssig begrundelse, jf. bl.a. Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit C. C. 2.2.1.2.

Udgiften er klart afholdt for at erhverve en skattepligtig indkomst. Den har således direkte tilknytning til indkomsten i virksomheden.

Spørgsmål 11: Bortfalder, alternativt: Ja

Såfremt Skatterådet i modsætning til det ønskede svar på spørgsmål 10 (evt. i et vist omfang) kommer frem til, at udgifter til rådgivning i forbindelse med udarbejdelse og beskrivelse af investeringsprojektet og i forbindelse med ansøgningen ikke kan fradrages, ønskes det bekræftet, at disse udgifter kan tillægges anskaffelsessummerne på de aktiver, der opnås tilskud til.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at tilskud efter Lov om Landdistriktsfonden omfattet af afskrivningslovens § 44 skal indtægtsføres i det indkomstår, hvor tilskuddet modtages.

Begrundelse

Medmindre der for en bestemt type tilskud gælder særlige regler, hvilket ikke er tilfældet her, beskattes tilskud i det indkomstår, hvor modtageren har erhvervet endelig ret til tilskuddet, jf. LSRM 1984, 162 og SKM2014. 219. LSR, dvs. i det indkomstår, hvor der er givet tilsagn om, at den skattepligtige er berettiget til at modtage tilskudsbeløbet.

Tilskudsbeløbet skal dog først indtægtsføres i det indkomstår, hvor det kan gøres endeligt op, jf. SKM2003. 352. LSR.

Hvis det tidspunkt, hvor den skattepligtige har modtaget tilsagn om at kunne modtage tilskuddet, og udbetalingen af tilskuddet ligger i forskellige indkomstår, skal den skattepligtige beskattes på det tidligste af de to tidspunkter, jf. LSRM 1984, 162.

Reglerne for tilskud bygger på retserhvervelsesprincippet, hvorefter indtægter skal medregnes ved indkomstopgørelsen i det indkomstår, hvor der erhverves endelig ret til en bestemt indkomst.

I SKM2006. 803. SR, der også vedrørte periodisering af støttebeløb, valgte Skatterådet at fravige retserhvervelsesprincippet, idet der bl.a. blev lagt vægt på, at meddelelsen om den offentlige myndigheds afgørelse om udbetaling af støtte var forsinket af administrative årsager. Efter SKATs opfattelse er denne afgørelse så konkret begrundet, at den ikke kan tillægges generel betydning for retsstillingen på området.

Som det fremgår af det ovenfor anførte, vil der kunne være situationer, hvor et tilskud skal henføres til beskatning i et andet indkomstår end i det år, hvor det udbetales. Det er derfor SKATs opfattelse, at der skal svares ”nej” til spørgsmål 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at tilskud efter Lov om Landdistriktsfonden omfattet af afskrivningslovens § 44 skal indtægtsføres i det indkomstår, hvor tilskudsmodtageren får endelig besked om, at der vil blive udbetalt et tilskud af en bestemt størrelse.

Begrundelse

SKAT finder, at spørgsmålet bør besvares med ”Ja”, jf. begrundelsen under spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med: ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at det er frivilligt for spørger at anvende muligheden for straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44.

Begrundelse

Ifølge afskrivningslovens § 44, stk. 1 og 2, kan afskrivningsberettigede aktiver, der helt eller delvis anskaffes for en række nærmere opregnede tilskud – uanset de almindelige regler i afskrivningsloven – straksafskrives i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret.

Efter SKATs opfattelse følger det af ordlyden af afskrivningslovens § 44, stk. 2, at adgangen til at foretage straksafskrivning efter denne bestemmelse er et valgfrit alternativ til at benytte afskrivningslovens almindelige regler om afskrivning.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at straksafskrivningen kan vælges taget i det år, hvor det afskrivningsberettigede aktiv er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser, uanset at dette evt. kan være i et år, før tilskuddet skal beskattes.

Begrundelse

Hvis den skattepligtige vælger at benytte adgangen til straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44, skal straksafskrivningen foretages i anskaffelsesåret for det pågældende aktiv.

Ved ”anskaffelsesåret” forstås anskaffelsesåret i afskrivningslovens forstand.

Driftsmidler anses efter afskrivningslovens § 3 for anskaffet, når de er leveret til en igangværende virksomhed, er bestemt til at indgå i virksomhedens drift og færdiggjort i et sådant omfang, at de kan indgå i driften.

Bygninger og installationer anses efter afskrivningslovens § 16 for anskaffet i det indkomstår, hvori bygningen eller installationen erhverves eller opføres og benyttes erhvervsmæssigt, jf. afskrivningslovens § 16.

Det er en forudsætning for, at den skattepligtige kan foretage straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44, at den skattepligtige har erhvervet endelig ret til et tilskud af en bestemt størrelse af en type opregnet i afskrivningslovens § 44, stk. 1, dvs. har modtaget tilsagn herom.

Hvis der ved indkomstopgørelsen for det indkomstår, hvor den skattepligtige anskaffer et aktiv, endnu ikke er opnået tilsagn om et tilskud af en bestemt størrelse, opfylder den skattepligtige ikke afskrivningslovens betingelser for at kunne foretage straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44.

SKAT kan dog vejledende udtale, at en skattepligtig, der i et indkomstår efter anskaffelsesåret modtager tilskud til anskaffelse af et aktiv, vil kunne få genoptaget ansættelsen for anskaffelsesåret, jf. skatteforvaltningslovens § 26, med henblik på, at udgiften til anskaffelse af aktivet straksafskrives efter afskrivningslovens § 44.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med: ”Se indstilling og begrundelse”.

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at spørger kan tage delvis straksafskrivning, hvor tilskuddet er givet til et enkelt aktiv, hvis dette er hensigtsmæssigt.

Begrundelse

Da adgangen til straksafskrivning efter afskrivningslovens § 44, stk. 2, er et frivilligt alternativ til at foretage afskrivning efter de almindelige regler i afskrivningsloven, og da bestemmelsens ordlyd ikke er til hinder herfor, finder SKAT, at den skattepligtige er berettiget til at udnytte adgangen til at foretage delvis straksafskrivning. SKAT finder derfor, at der bør svares ”Ja” til spørgsmål 5.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at spørger kan tage straksafskrivningen i det år, hvor tilskuddet skal beskattes, uanset at dette måtte ligge efter det år, hvor det afskrivningsberettigede aktiv er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser?

Begrundelse

SKAT finder, at spørgsmålet bør besvares med ”Nej”, jf. begrundelsen under spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 7

Hvis der svares ”nej” på spørgsmål 1, ønskes det bekræftet, at straksafskrivningen kan tages i det år, hvor tilskuddet skal indtægtsføres, uanset at dette måtte ligge forud for det år, hvor aktivet er anskaffet efter afskrivningslovens almindelige bestemmelser.

Begrundelse

Hvis den skattepligtige skal beskattes af et tilskud i et indkomstår, det ligger forud for det indkomstår, hvor det afskrivningsberettigede aktiv anskaffes for tilskudsbeløbet, kan den skattepligtige først foretage straksfradrag i det indkomstår, hvor aktivet bliver anskaffet. Dette følger direkte af ordlyden af afskrivningslovens § 44, stk. 2. hvor der står: ”... straksafskrives i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret...”

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at ordinære afskrivninger går forud for en eventuel straksafskrivning.

Begrundelse

Det følger af afskrivningsloven § 44, stk. 4, at når der er foretaget straksafskrivning på anskaffelsessummen for et aktiv efter afskrivningslovens § 44, stk. 4, kan afskrivning på dette aktiv kun foretages på anskaffelsessummen med fradrag af det straksafskrevne beløb. Dette indebærer efter SKATs opfattelse, at straksafskrivningen skal foretages forud for ordinære afskrivninger.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 besvares med: ”Nej”.

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at spørger i forhold til opgørelsen af den mulige straksafskrivning kan henføre tilskuddet til de aktiver, han vælger.

Begrundelse

En skattepligtig, der modtager tilskud til et samlet projekt, kan efter SKATs opfattelse frit vælge, hvilke udgifter vedrørende projektet, der skal afholdes af det modtagne tilskud.

Hvis der derimod i forbindelse med bevillingen af tilskuddet, er sket en fordeling af tilskuddet på de enkelte udgifter, skal denne fordeling efter SKATs opfattelse følges.

SKAT finder, at spørgsmål 9 bør besvares med ”Ja, se dog indstilling og begrundelse”

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med ”Ja, se dog indstilling og begrundelse”

Spørgsmål 10

Kan det bekræftes, at spørger kan fratrække udgifter til rådgivning i forbindelse med ansøgningen om tilskud.

Begrundelse

Tilskud indgår i den skattepligtige indkomst på linje med andre indkomster, medmindre der er tale om et tilskud, der i lovgivningen er gjort skattefrit. Dette følger af statsskattelovens § 4.

Tilskud efter Lov om Landdistriktsfonden er ikke gjort skattefrit.

Udgifter, der afholdes i tilknytning til en ansøgning om tilskud, er på linje med andre udgifter, som en erhvervsdrivende afholder i forbindelse med bestræbelserne på at erhverve en skattepligtig indkomst, fradragsberettigede. Dette følger af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter der er fradrag for udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

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

Det er således SKATs opfattelse, at der bør svares ”Ja” til spørgsmål 10.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 10 besvares med ”Ja”

Spørgsmål 11

Hvis spørgsmål 10 besvares benægtende – enten helt eller delvist – ønskes det bekræftet, at udgifterne til rådgivning i forbindelse med ansøgningen om tilskuddet kan anses for et tillæg til anskaffelsessummen for aktiverne.

Begrundelse

Da der svares ”ja” til spørgsmål 10, bortfalder spørgsmål 11.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 11 besvares med ”Bortfalder”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-9

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 3:

Driftsmidler og skibe anses for anskaffet, når driftsmidlet eller skibet er

- 1) leveret til en igangværende virksomhed,
- 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
- 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Afskrivningslovens § 16:

En bygning eller en installation anses for anskaffet i det indkomstår, hvori bygningen eller installationen erhverves eller opføres og benyttes erhvervsmæssigt. Udgift til ombygning og forbedring er afskrivningsberettiget fra og med det indkomstår, hvori udgiften er afholdt, og ombygningen eller forbedringen benyttes erhvervsmæssigt.

Afskrivningslovens § 44:

Reglerne i denne bestemmelse gælder for anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, når udgiften helt eller delvis er betalt ved et eller flere af følgende tilskud m.v.:

- 1) Projekt- og saneringsstøtte, der er ydet af Medienævnet til trykte nyhedsmedier og til skrevne internet-baserede nyhedsmedier.
- 2) Tilskud, der er ydet efter lov om Hav- og Fiskerifonden. Det gælder dog ikke tilskud, der er ydet efter lovens bestemmelser om støtte til fiskerfartøjers endelige ophør i dansk erhvervsfiskeri.
- 3) Tilskud, der er ydet efter fiskeriudviklingsloven. Det gælder dog ikke tilskud, der er ydet efter lovens bestemmelser om støtte til fiskerfartøjers endelige ophør i dansk erhvervsfiskeri.
- 4) Tilskud, der er ydet efter lov om statstilskud til energibesparelser m.v. i erhvervsvirksomheder.
- 5) Tilskud fra EU's strukturfonde under målet om regional konkurrenceevne og beskæftigelse og under målet om europæisk territorielt samarbejde samt tilhørende national medfinansiering.
- 6) Tilskud, der er ydet efter lov om Landdistriktsfonden.
- 7) Tilskud, der er ydet efter landdistriktsloven.

8) Tilskud, der er ydet til forbedring af forarbejdningen og afsætningen af jordbrugs- og skovbrugsprodukter (strukturprojekter) efter lov om visse landdistriktsrelaterede tilskudsordninger m.v.

9) Tilskud, der er ydet til fremme af tilpasningen og udviklingen af landdistrikterne (artikel 33-ordningen) efter lov om visse landdistriktsrelaterede tilskudsordninger m.v.

Stk. 2. Udgifter til anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver kan uanset reglerne i denne lov straksafskrives i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret, i det omfang udgiften er betalt ved tilskud som nævnt i stk. 1.

Stk. 3. De straksafskrivninger, der er foretaget efter stk. 2, behandles som afskrivninger.

Stk. 4. Når der er foretaget straksafskrivning på anskaffessummen for et aktiv efter stk. 2, kan afskrivning på dette aktiv kun foretages på anskaffessummen med fradrag af det straksafskrevne beløb.

Praksis

LSRM 1984,162

En gårdejer, blev anset for at have vundet endelig ret til et statstilskud til energibesparende foranstaltninger allerede på det tidspunkt, hvor Teknologistyrelsen havde sendtbesked til gårdejeren om, at tilskudet ville blive udbetalt til ham gennem Statens Regnskabsdirektorat efter en ekspeditionstid på ca. 14 dage. Beskedtidspunktet og det faktiske udbetalingstidspunkt lå i hvert sit indkomstår. Han blev derfor beskattet på det tidligste af de to tidspunkter.

SKM2003. 352. LSR–

En skatteyder, der drev virksomhed med produktion og salg af planteprodukter, skulle først indtægtsføre modtaget fragstøtte i det indkomstår, hvor fragstøtten beløbsmæssigt kunne gøres endeligt op. Landskatteretten lagde vægt på, at skatteyderen først ved meddelelsen om den konkrete fragstøtte kunne anses for at have et retskrav på et nærmere angivet støttebeløb.

SKM2006. 803. SR–

Skatterådet bekræftede, at modtagere af støtte efter enkeltbetalingsordningen, kunne tage støttebeløbet til indkomst i 2005, uanset at beløbet først blev udbetalt af Direktoratet for FødevareErhverv i 2006.

SKAT havde indstillet, at der blev svaret ”Nej”, idet SKAT lagde vægt på, at det følger af retserhvervelsesprincippet, at støttebeløbet skal indtægtsføres i det indkomstår, hvor der er erhvervet en endelig ret til et bestemt beløb. Det ville i sagen sige i det indkomstår, hvor den skattepligtige modtog en meddelelse fra FødevareErhverv om, der var truffet en afgørelse i henhold til hvilken, at han eller hun var berettiget til at modtage et nærmere angivet støttebeløb.

Som begrundelse for at svare ”Ja” til det stillede spørgsmål og således ikke følge SKAT indstilling henviste Skatterådet til, at

- Der var tale om en afgørelse fra en offentlig myndighed, der var forsinket af administrative årsager,
- Der var tale om en periodisk ydelse, dvs en ydelse, der udbetales år for år, og
- Ydelsen klart vedrører et bestemt kalenderår.

SKM2014. 219. LSR–

Byretten havde fastslået, at en kunstners virksomhed var hobbyvirksomhed.

Kunstnerens salg af egne frembragte kunstværker kunne ikke betragtes som salg af private aktiver. Vederlaget var derfor ikke skattefrit, jf. statsskattelovens § 5. Indtægterne skulle derimod beskattes efter statsskattelovens § 4, og beskatningen skulle ske i salgsåret.

Dette gjaldt uanset, om der var tale om kunstværker, der var fremstillet i salgsåret eller i et tidligere år, og uanset, om der var tale om bestillingsarbejde eller ej, idet indtægten skulle beskattes ved retserhvervelsen.

Heller ikke salg fra eget lager af bøger, som var udgivet med tilskud fra Undervisningsministeriet, var skattefrit som salg af privat indbo. Indkomsten skulle derfor ske løbende i takt med salget af bøgerne.

Projektstøtte skulle anses for endeligt retserhvervet i det indkomstår, hvor der var opnået tilsagn om støtte, uanset om tilsagnet var betinget af krav om, at der skulle forelægges regnskab til godkendelse.

Kunstneren kunne ikke aktivere/passivere projektudgifter/projektstøtte og først medregne et eventuelt nettoresultat af projektet ved opgørelsen af hobbyindkomsten i det indkomstår, hvor projektet var afsluttet, og regnskabet kunne udarbejdes og godkendes.

Spørgsmål 10

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 44:

Se under spørgsmål 1-9.

Statsskattelovens § 4, stk. 1

Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

- a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;
- b. af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods. Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;
- c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsere, Aftægt og deslige;
- d. af Tiender;
- e. af Rente eller Udbytte af alle Slags Obligationer, Aktier og andre inden- eller udenlandske Pengeeffekter, saa og af udestaaende Fordringer og af Kapitaler, udlaaente her i Landet eller i Udlandet, med eller uden Pant, mod eller uden Forskrivning. Som Udbytte af Aktier og Andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende Selskab er udbetalt Aktionærer eller Andelshavere som en Del af det af Selskabet i sidste eller i tidligere Regnskabsaar indtjente Overskud, hvad enten Udbetalingen finder

Sted som Dividende, som Udlodning ved Selskabets Likvidation eller lignende eller ved Udstedelse af Friaktier. Friaktier, der tildeles et Selskabs Aktionærer, bliver at henregne til Modtagerens Indkomst med et Beløb, svarende til deres Paalydende, og i Tilfælde, hvor Aktier udstedes mod Vederlag, som dog er mindre end deres Paalydende, skal et Beløb, svarende til Forskellen mellem Tegningskursen og Aktiernes Paalydende, ligeledes medregnes til Modtagerens skattepligtige Indkomst.

f. af Lotterispil samt andet Spil og Væddemaal.

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

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

Praksis

UfR 1942, 335 HRD

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.