

Udskriftsdato: 22. december 2025

SKR nr 10292 af 29/06/2023 (Gældende)

Undladelse af fradrag efter ligningslovens § 8 B udgør ikke et bindende valg - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0709427

Undladelse af fradrag efter ligningslovens § 8 B udgør ikke et bindende valg - styresignal

SKM2023.299.SKTST

1. Baggrund for præcisering af praksis

Valg, som den skattepligtige træffer i forbindelse med indgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 2, er som udgangspunkt bindende for den skattepligtige, og der kan ikke gives tilladelse til genoptagelse af den skattepligtiges skatteansættelse med henblik på ændring af dette valg. Oplysningsskemaet er med andre ord som udgangspunkt dispositivt, idet der dog kan ske berigtigelse af egentlige fejl. Se blandt andet forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 D (nu skatteforvaltningslovens § 30), i lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003, afsnit 2.2.

Bestemmelser i skattelovgivningen, som alene giver den skattepligtige et valg mellem at foretage et fradrag eller at lade være, er ikke bindende valg. Se afsnit 5.3.1 i Fristudvalgets betænkning (BET 1426/2003). Der kan derfor indenfor fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, gives tilladelse til genoptagelse af skatteansættelsen med henblik på et fradrag, som den skattepligtige har undladt at oplyse.

Ligningslovens § 8 B er en bestemmelse, hvorefter den skattepligtige kan vælge enten at fradrage forsøgs- og forskningsudgifter fuldt ud i det indkomstår, hvor de har været afholdt (straksafskrivning), eller fradrage udgifterne ved afskrivning ligeligt over 5 år.

Skatteforvaltningen har haft en uens praksis for, om der gives tilladelse til genoptagelse med henblik på at foretage fradrag efter ligningslovens § 8 B, hvis den skattepligtige har undladt at tage fradrag i forbindelse med oplysningen af indkomst efter skattekontrollovens § 2. Der er således i nogle tilfælde givet tilladelse, og i andre tilfælde har Skatteforvaltningen begrundet et afslag med, at den skattepligtige har foretaget et bindende valg, som ikke kan genoptages efter skatteforvaltningslovens §§ 26-27.

Landsskatteretten har den 18. november 2022 truffet afgørelse vedrørende en anmodning om genoptagelse med henblik på straksafskrivning efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, hvor den skattepligtige har undladt at foretage fradrag eller afskrivning. Landsskatteretten finder i denne sag, at den skattepligtige ikke har foretaget et valg, og at skatteansættelsen kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26. Denne afgørelse er offentliggjort med sagsnr. 18-0004892 på Landsskatterettens afgørelsesdatabase.

2. Det retlige grundlag

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."

Skatteforvaltningslovens 26, stk. 2:

"En skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, skal senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen."

Genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, gælder for de indkomstoplysninger, som er oplysningspligtige efter skattekontrollovens § 2. Der er derfor ikke adgang til at få ændret skatteansættelsen, hvor det er den skattepligtiges valg mellem flere muligheder, der ønskes ændret. Se f.eks. SKM2020. 138. LSR. Sådanne valg i oplysningsskemaet (tidligere selvangivelsen) er derfor bindende.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 410 af 2. juni 2003, som blev vedtaget på baggrund af Fristudvalgets betænkning nr. 1426/2003. I afsnit 5.3.1 i denne betænkning redegøres der for de gældende regler om valg på selvangivelsen og ændring heraf. Der henvises i den forbindelse til bilag 2, som indeholder en liste over retsregler, hvor den skattepligtige skal foretage et valg. Derudover anføres følgende:

"I oversigten jf. bilag 2, er ikke medtaget regler, der ud fra sprogbrugen for en umiddelbar betragtning kunne ses som en regel, der giver en valgmulighed, men hvor valget f.eks. alene står mellem at fradrage en udgift eller lade være."

I bilag 2 til betænkningen er der henvist til 58 lovregler, herunder ligningslovens § 8 B, hvor der skal foretages et valg på selvangivelsen. Reglerne har det fællestræk, at skatteyderen kan påvirke sin skatteansættelse ved at foretage forskellige dispositioner i sin selvangivelse.

Af betænkningens afsnit 5.4.3, fremgår blandt andet følgende om genoptagelse og omvalg:

"Genoptagelse af skatteansættelsen finder anvendelse i tilfælde, hvor skatteansættelsen er forkert. Baggrunden for ændring af et valg i selvangivelsen er derimod ikke, at den tidligere skatteansættelse har været forkert objektivt set, den har blot efterfølgende vist sig at være uhensigtsmæssig for den skattepligtige. Ønsket om at foretage et andet valg er således udtryk for, at den skattepligtige er blevet klogere, evt. fordi de forudsætninger, et valg blev truffet på grundlag af, har ændret sig.

Begrebet "nye oplysninger" i relation til genoptagelse, jf. skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, må således forstås som nye oplysninger vedrørende de pligtmæssige oplysninger på selvangivelsen, jf. skattekontrollovens § 1, der indgår i skatteansættelsen, og ikke som nye oplysninger om skatteyderens egne valg. Denne fortolkning understøttes desuden af, at der er særlige bestemmelser, der tillader den skattepligtige at ændre sit valg."

3. Landsskatterettens afgørelse af 18. november 2022

I Landsskatterettens sagsnr. 18-0004892 havde et administrationsselskab anmodet om udbetaling af skatte kredit efter ligningslovens § 8 X for indkomståret 2017. Som grundlag for skatte kreditten henviste selskabet til et datterselskabs afholdte forsøgs- og forskningsudgifter.

Skattestyrelsen afviste anmodningen om udbetaling af skatte kredit med henvisning til, at datterselskabet ikke havde foretaget straksafskrivning efter ligningslovens 8 B, og at denne bestemmelse ikke var omfattet af genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningsloven, da der var tale om en valgbestemmelse.

I afgørelse af 18. november 2022 udtalte Landsskatteretten blandt følgende:

"Ligningslovens § 8 B, stk. 1, giver selskabet mulighed for at vælge mellem at fratrække forsøgs- og forskningsudgifter fuldt ud eller afskrive med 20 % i indkomståret 2017. Bestemmelsen giver ikke mulighed for at vælge en afskrivningssats på 0 %. Landsskatteretten finder derfor, at det forhold, at

selskabet ikke har afskrevet, må sidestilles med et glemt fradrag, og at der således ikke er foretaget en valg. Forholdet omfattes dermed af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2."

Da selskabet havde anmodet om genoptagelse inden for fristen i § 26, stk. 2, pålagde Landsskatteretten Skattestyrelsen at genoptage selskabets skatteansættelse for indkomståret 2017 med henblik på at vurdere, om selskabet kan fradrage forsøgs- og forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, og opnå skattecredit efter ligningslovens § 8 X.

4. Skattestyrelsens vurdering

Det er ikke i rets- eller administrativ praksis præciseret, hvorvidt der er tale om et bindende valg, hvis den skattepligtige undlader at foretage fradrag eller afskrivning efter ligningslovens § 8 B.

Efter sin ordlyd giver bestemmelsen et valg mellem to muligheder. Formuleringen "enten... eller" indikerer klart, at der er to alternative valgmuligheder, og at det er forudsat i bestemmelsen, at en af de to muligheder faktisk vælges. Der kan med andre ord ikke læses en tredje valgmulighed, dvs. helt at undlade at foretage fradrag eller afskrivning.

Det forhold, at den skattepligtige kan undlade at foretage fradrag efter ligningslovens § 8 B, idet dette fradrag er en ret og ikke en pligt, medfører ikke, at der er tale om et bindende valg. Denne mulighed for ikke at tage fradrag må anses som ligestillet med de retsregler, som kan ses som en valgmulighed, men hvor valget "alene står mellem at fradrage en udgift eller lade være", se betænkning 1426/2003, og som ikke anses at være et bindende valg.

Skattestyrelsen vurderer, at Landsskatterettens afgørelse af 18. november 2022 understøtter denne fortolkning.

5. Præcisering af praksis

Skattestyrelsen vil ikke anse det for et bindende valg, hvis en skattepligtig person har undladt at foretage fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 B i det år, hvor udgifterne afholdes. Der kan derfor gives tilladelse til genoptagelse i sådanne tilfælde, hvis betingelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er opfyldt.

6. Genoptagelse

Skattestyrelsen har ikke mulighed for af egen drift at genoptage sager, som er omfattet af dette styresignal, da det vil være forbundet med meget betydelige administrative vanskeligheder for styrelsen at identificere sagerne. Der kan dog anmodes om ordinær genoptagelse af disse sager.

Adgang til genoptagelse

Der kan gives adgang til genoptagelse, hvis Skattestyrelsen har begrundet et givet afslag på genoptagelse med, at undladelse af at tage fradrag efter ligningslovens § 8 B ikke er omfattet af genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26-27.

Ordinær genoptagelse - skatteforvaltningslovens § 26.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse af en skatteansættelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår, og der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Det bemærkes, at dette styresignal i relation til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, i sig selv repræsenterer nye oplysninger af retlig karakter.

Der vil således på baggrund af dette styresignal kunne ske genoptagelse af skatteansættelser, hvis der anmodes om genoptagelse senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Anmodning om genoptagelse

En anmodning om genoptagelse kan indgives til Skattestyrelsen digitalt via skat.dk eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr.

Følgende personer har pligt til at indgive anmodningen om genoptagelse ved brug af de digitale kanaler, som anvises på skat.dk.

- Fysiske personer, der efter skattekontrollovens § 11 har pligt til at give oplysninger om skattepligtig indkomst senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Dette gælder dog ikke for personer, som er fritaget for digital post, eller som ikke er moms- eller lønsumsafgiftspligtige. Se § 1 og § 3 i bekendtgørelse 2019-11-25 nr. 1197.
- Selskaber, foreninger m.v., som er omfattet af pligten til at oplyse digitalt i henhold til § 4 i bekendtgørelse 2018-11-14 nr. 1303.

7. Gyldighed

Den nye praksis har virkning fra tidspunktet for offentliggørelsen af styresignalet.

Den ændrede praksis vil desuden blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2023-2, afsnit A. A. 8.1.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2023-2 er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 29. juni 2023

RASMUS STOKLUND