

AFG nr 9416 af 25/04/2023 (Gældende)

Innovationsstøtte, Innofounder

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0399748

Innovationsstøtte, Innofounder

Skatterådet besvarede en række spørgsmål i relation til skatte- og momspligt samt periodisering af ydelser modtaget fra Innovationsfonden under fondens Innofounder program. Innofounder er Innovationsfondens program for vidensbaseret iværksætteri i de tidlige faser.

Innofounder gives til virksomheden, og udbetales til virksomhedens NEMkonto, men er knyttet til enkeltpersoner/konkrete personer, der optages på Innofounder", som alle skal være founders af virksomheden

Skatterådet kunne bekræfte,

☐ at det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet såvel som værdien af et modtaget sparringsforløb ikke skal beskattes hos founder men hos Spørger og

☐ at Spørger ikke er momspligtig af de modtagne ydelser

Skatterådet kunne ikke bekræfte,

☐ at den del af udviklingstilskuddet, der ikke er forbrugt ved regnskabsårets udgang skal henføres til et senere år,

☐ at værdien af modtaget sparring skal indtægtsføres med 1/12, pr. måned.

Skatterådet udtalte herved, at ydelserne skal indtægtsføres i forbindelse med modtagelse af støttetilsagnet.

Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte,

☐ at værdien af modtaget sparring kan afskrives efter LL § 8 B, stk. 4 eller i øvrigt fradrages.

Skatterådet udtalte herved, at der alene er fradragsret for udgifter, og ikke for indtægter som i spørgsmålet. Der vil heller ikke kunne opnås fradrag som korresponderende fradrag.

Det kunne i øvrigt bekræftes, at virksomhedens branchekode ikke havde betydning for besvarelsen.

Skatterådsmøde 25. april 2023 - SKM2023. 208. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål 1

1. Kan Skatterådet bekræfte, at det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet, der udbetales fra Innovationsfonden, ikke skal beskattes hos Founder som personlig indkomst?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at sparringsforløbet som tilbydes af Innovationsfonden, ikke skal beskattes hos Founder som personlig indkomst?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at ydelser, der modtages fra Innovationsfonden, ikke er momspligtige for Spørger?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at midler fra 1. rate af udviklingstilskuddet (X tusind kr.) der ikke er forbrugt inden regnskabsårets udløb den 1. oktober 2022, skal hensættes til senere år?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at værdien af modtaget sparring, jf. støttetilsagnets pkt. 5, skal indtægtsføres med 1/12 pr. måned?

6. Kan Skatterådet bekræfte, at værdien af modtaget sparring, jf. støttetilsagnets pkt. 5, kan afskrives efter ligningslovens § 8 B, stk. 4?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at værdien af modtaget sparring kan straksafskrives?
8. Kan Skatterådet bekræfte, , at virksomhedens branchekode ikke har betydning for besvarelsen af spørgsmål 1-7?

Svar

1. Ja.
2. Ja.
3. Ja.
4. Nej.
5. Nej.
6. Nej.
7. Nej.
8. Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ApS er stiftet af A (herefter Founder), der ligeledes ejer hele anpartskapitalen. Selskabet har regnskabsperiode 1/10 - 30/9.

Virksomheden er en forsknings og udviklings virksomhed (Branchekode 721900 Anden forskning og eksperimentel udvikling inden for naturvidenskab og teknik).

Spørger har udviklet et (...) måleinstrument (opfindelsen).

Der er den 6. december 2022 modtaget patenterbarhedsvurdering fra Patent- og varemærkestyrelsen. Heraf fremgår, at opfindelsen vil kunne opnå patent, idet opfindelsen teknisk må anses ny og i væsentligt omfang adskiller sig fra tidligere frembringelser.

Rettighederne til opfindelsen skal i henhold til oprindelig aftale imellem Founder og Spørger tilkomme selskabet, der har afholdt omkostningerne i forbindelse med opfindelsen.

Projektet har modtaget støtte efter Innovationsfondens Innofounder-program, jf. herved støttetilsagn af 20. december 2021, underskrevet af Spørger den 3. januar 2022, med tilhørende bevillingsgrundlag ("Retningslinjer for Innofounder").

Legatet løber fra 1 februar 2022 til 31 januar 2023.

- Det fremgår af bevillingsgrundlagets pkt. 1.1, at Innofounder er Innovationsfondens program for vidensbaseret iværksætteri i de tidlige faser. Innofounder investerer i vidensbaserede iværksætterideer, hvilket betyder, at personer, der optages på programmet, skal have færdiggjort en videregående uddannelse og basere ideen på viden fra en videregående uddannelse og/eller relevant forsknings- og/eller erhvervs erfaring.

At virksomheden befinder sig i de tidlige faser betyder, at der udestår en væsentlig udvikling i arbejdet med ideen og dens kommercialisering. Det betyder bl.a., at et Innofounder-forløb gerne må rumme testsalg og kundedialog som input til udviklingsprocessen, men ikke som det primære formål må rumme aktiviteter vedrørende salg og markedsføring eller skalering af virksomheden.

Af Innovationsfondens støttetilsagn samt bevillingsgrundlaget fremgår bl.a., at "tilsagnet gælder for innofounder forløbet/-ene tildelt [Founder]". Støttetilsagnet er underskrevet af Founder på vegne af Spørger.

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.2.1 fremgår, at ansøgere ikke behøver at have stiftet virksomhed, når ansøgningen indsendes, men at der skal foreligge en dansk virksomhed med dansk CVR nummer når Innofounder forløbet starter, som har rettighederne til kommerciel udnyttelse af ideen.

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.2.2 (og pkt. 5) fremgår, at Innofounder gives til virksomheden, og udbetales til virksomhedens NEMkonto, men er knyttet til enkeltpersoner/"konkrete personer, der optages på Innofounder", som alle skal være founders af virksomheden. De pågældende enkeltpersoner skal alle eje mindst 12,5 pct. af virksomheden og arbejde fuld tid i virksomheden under Innofounder forløbet.

Det fremgår forudsætningsvis, at virksomheden kan være drevet igennem et kapitalselskab, idet det bemærkes, at "Hvis virksomheden indgår i en ejerstruktur, hvor et bagvedliggende selskab har bestemmende indflydelse (...) så må dette bagvedliggende selskab ikke være over 5 år gammelt på bevillingstidspunktet (...)"

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.2.2 fremgår endvidere, at

"Der kan sagtens være personer i virksomheden, som ikke opfylder kravene, eller ikke ønsker at blive optaget på programmet. Men det skal tydeligt fremgå af ansøgningen, hvem der søger om optagelse på programmet, og hvem der udgør det resterende team."

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.2.4 fremgår, at

"En virksomhed kan ikke optages på Innofounder mere end én gang, men man kan som person godt med en anden virksomhed, som har væsentligt anderledes iværksætterideer, optages på Innofounder flere gange."

Af ansøgningsskemaet til Innofounder-støtte er spørgsmålet, om ideen er forankret i en virksomhed besvaret med ja, og supplerende er anført, at virksomheden er forankret i Spørger.

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.1 fremgår, at

"Innofounder er et 12 måneders forløb, der tilbyder:

- Et månedligt tilskud, der kan finansiere, at founders arbejder fuld tid på iværksætterideen*
- Et udviklingstilskud til at dække udgifter, der understøtter udviklingen af iværksætterideen*
- Et fleksibelt sparrings- og læringsforløb (...)"*

Af støttetilsagnets pkt. 4 og bevillingsgrundlagets pkt. 1.1 fremgår, at Innofounder-bevillingen varer 12 måneder og består af 12 måneders finansiering samt et 12 måneders inkubationsforløb.

Finansieringen består af

- et månedligt tilskud på X tusind kr., i alt XX tusind kr. over den 12 måneders periode.*
- Et udviklingstilskud på XX tusind kr.*

Ifølge bevillingsgrundlaget skal det månedlige tilskud muliggøre *"at de optagne founders kan arbejde fuld tid på ideen under forløbet. Men det er op til virksomheden, hvor meget der reelt udbetales til løn, og hvor meget af det månedlige tilskud, der disponeres til andre formål i virksomheden."*

Det angives, at det er en forudsætning for Innofounder-forløbet, at der arbejdes fuld tid på projektet.

Af støttetilsagnets pkt. 6 fremgår, at

"Den månedlige ydelse er på X tusind kr. pr. måned før skat i op til et år pr. founder. Udviklingstilskuddet er på XX tusind kr. pr. Innofounder-team og skal anvendes inden for de 12 måneder, som forløbet varer. Den månedlige ydelse er bagudbetalt, og 80% af udviklingstilskuddet udbetales samtidig med første

rate af den månedlige ydelse. De sidste 20% af udviklingstilskuddet udbetales, når Innovationsfonden har godkendt dit/jeres slutregnskab. Innovationsfonden er ansvarlig for udbetalingerne.

Udbetalingerne sker til virksomhedens NEM-konto. Det udbetalte tilskud kan ikke dække moms. Udbetalingerne indberettes til SKAT via CVR-nummeret oplyst i forbindelse med din/jeres accept af dette tilsagn.

Udviklingstilskuddet kan benyttes til udgifter til serviceydelser og materialer, der er relevante i forhold til at understøtte udviklingen af iværksætterideen, eksempelvis:

- Leje af udstyr*
- Specialiseret IT/hardware til opgaver, som kræver specialiseret udstyr*
- Ekstern rådgivning*
- Udvikling og test af prototype*
- Køb af software*
- Markedsmodning og produktvalidering*
- Rejseomkostninger i relation til fx kundemøder og konferencer*

Udviklingstilskuddet kan derimod eksempelvis ikke dække:

- Almindeligt kontorhold (kuglepenne, porto, papir til printeren etc.)*
- PC til almindeligt kontorarbejde, telefoner og lignende*
- Catering eller frokostordninger"*

Det er oplyst, at første rate af udviklingstilskuddet på X tusind DKK udbetales pr. 17 februar 2022, anden rate på X tusind DKK ca. 11 måneder senere.

Af støttetilsagnets pkt. 5 fremgår, at

"Operatøren skal tilbyde den enkelte Innofounder sparring og mulighed for at gennemføre Innofounder-forløbet i forhold til at give adgang til mentorer mv, jf. retningslinjerne.

Yderligere aftaler mellem den enkelte Innofounder og operatøren må ikke begrænse muligheden for at kommercialisere Innofunderens iværksætterideer eller hindre ansættelse på en fremtidig arbejdsplads. Der må ligeledes ikke laves aftaler, der pålægger Innofunderen at godtgøre operatørens udgifter forbundet med Innofunder-forløbet.

Innofunderen er ikke omfattet af en ansættelseskontrakt med operatøren.

De ydelser, som operatøren tilbyder Innofunderen som en del af Innofunder-forløbet, har en samlet værdi på X tusind kr. pr. team."

Af bevillingsgrundlaget fremgår hertil, at der er tale om

"Et fleksibelt sparrings- og læringsforløb der hjælper jer til at modne jeres idé og udvikle jeres virksomhed. Sparringsforløbet består bl.a. af workshops og oplæg fra danske og internationale eksperter, løbende mentorsessions med et erfarent og divers mentorteam, netværksarrangementer som pitch events og peer-groups samt attraktive tilbud på f.eks. kontorpladser i inspirerende startup miljøer."

Spørger har oplyst, at sparringen konkret ikke har været detaljeret teknisk, men målrettet udviklingsstrategien samt going to market strategien. Af indsendt materiale fremgår det, at der på møderne har været drøftet patentansøgning (overordnet vedrørende den administrative del), kommercielt fokus (pris, markeder, potentiel kundekreds, afsætningsmodel, markedsføring) virksomhedsledelse, rekruttering og finansiering af udviklingsarbejdet. Herudover har Spørger præsenteret fremskridt i udviklingsarbejdet og potentielle risici og prioritering af fremtidige arbejdsopgaver har været drøftet.

Betegnelsen "Innofounder" anvendes også i bevillingsgrundlagets pkt. 1.5:

"Innofounder-forløbet dækker den fulde arbejdstid for dig/er som Innofounders, og du/I kan derfor ikke undervejs i forløbet lægge timer i et andet offentligt finansieret projekt, fx et Innobooster projekt."

Af støttetilsagnets pkt. 7 fremgår:

"Hvis der opnås finansiering fra andre offentlige programmer til samme innovationsforløb, skal du/I straks meddele det til Innovationsfonden. Derefter vil Innovationsfonden vurdere, om det har betydning for bevillingen. Vi kan evt. annullere den del af bevillingen, som ikke er udbetalt, eller kræve, at det udbetalte tilskud betales tilbage.

(...)

Det er en forudsætning for bevillingen, at det team, der er givet tilsagn, kan gennemføre forløbet sammen. Hvis et eller flere teammedlemmer udtræder af teamet, vil Innovationsfonden afgøre, om det resterende team opfylder betingelserne for, at bevillingen kan fortsætte, eller om den skal bortfalde.

(...)

Det er endvidere en forudsætning, at der arbejdes på den iværksætteride, som ligger til grund for Innovationsfondens tilsagn til founder-teamet. Hvis det påtænkes at ændre væsentligt i iværksætterideen, skal dette meddeles til Innovationsfonden. Innovationsfonden vil i dette tilfælde afgøre, hvorvidt bevillingen kan fortsætte.

(...)"

Af støttetilsagnets pkt. 8 fremgår:

"I løbet af Innofounder-forløbet vil du/I to gange blive vurderet på hvor langt du/I er i udviklingen af din/jeres ide (...)

(...)

I måned 7 af dit/jeres Innofounder-forløb finder den første vurdering sted. Hvis denne score ligger på et utilfredsstillende lavt niveau, som hovedregel lavere end 3, samtidigt med, at Operatøren ikke vurderer, at der er tilstrækkeligt potentiale for fremdrift, kan Operatøren indstille til Innovationsfonden at afslutte dit/jeres innofounder-forløb før tid. (...)"

Af støttetilsagnets pkt. 11 fremgår:

"Der er tale om misligholdelse, hvis bevillingsgrundlaget som defineret i pkt. 1 ikke overholdes samt i nedenfor anførte tilfælde. (...)

Er der tale om misligholdelse, kan Innovationsfonden afgøre at afslutte dit/jeres innofounder-forløb før tid og/eller, at allerede udbetalte tilskud skal betales tilbage. Følgende tilfælde betragtes i udgangspunktet som misligholdelse:

- At Innofounder-forløbet ikke er påbegyndt inden startdatoen, der er angivet under punkt 4.*
- At du har anden væsentlig uddannelse eller lønnet beskæftigelse ved siden af under Innofounder-forløbet (mere end 7 timer om ugen, uge for uge).*
- At du/I ikke oppebærer en ejerandel på minimum 12,5% af virksomheden under hele Innofounder-forløbet.*
- At du/I misligholder dine/jeres aftaler med operatøren eller ikke udviser tilstrækkelig fremdrift under Innofounder-forløbet."*

Innovationsfonden har på forespørgsel oplyst,

- at det er en forudsætning for at igangsætte bevillingen, herunder sparringsforløbet, at der er oprettet et CVR nummer
- at den samlede statsstøtte (jf. Forordning 451/2014, artikel 22), herunder værdien af sparringsforløbet, tilskrives virksomheden
- at Innovationsfonden anser sparringsforløbet som virksomhedsudvikling, og at sparringsforløbet er et tilbud til alle medarbejdere i virksomheden og ikke kun Innofounder.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at de stillede spørgsmål skal besvares med "Ja".

Spørger har til spørgsmål 7 anført følgende:

Deltagelse i mentorforløbet var en forudsætning for at modtage del 1 og 2 af Innofounder legatet. Dvs. at firmaets skattepligtige indkomst på XX tusind DKK igennem hele Innofounder forløbet krævede deltagelse i mentorforløbet, som beskrevet nederst i vedhæftede mail. —Selvom det ikke er planen at firmaet på lang sigt skal finansieres af legatstøtte, så er det helt normalt, at firmaer der som Spørgers udvikler et helt nyt produkt, bliver støttet på denne måde. I 2022 har Innovationsfonden uddelt ca. 100 Innofounder legater og der er talrige andre legater, som der kan ansøges. Derfor falder legatstøtten ind under de naturlige rammer for virksomheden på dens nuværende stadie. Det kan tilføjes at Spørger pr dags dato har modtaget legater for ialt X mio. DKK. —Derfor er deltagelse i mentorforløbet faktisk nødvendigt for at sikre og vedligeholde indkomsten i firmaet.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet, der udbetales fra Innovationsfonden, ikke skal beskattes hos Founder som personlig indkomst.

Begrundelse

Innovationsfonden udbetaler/tilbyder 3 ydelser:

- Et månedligt tilskud på X tusind kr.
- Et udviklingstilskud på XX tusind kr.
- Et sparringforløb.

Det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet behandles under nærværende spørgsmål 1, mens sparringsforløbet behandles under spørgsmål 2.

Af støttetilsagnet samt bevillingsgrundlaget fremgår, at Innofounder gives til virksomheden, herunder en virksomhed drevet i selskabsform, og udbetales til virksomhedens NEMkonto, men er knyttet til enkeltpersoner, der optages på Innofounder. Founder skal være medindehaver af virksomheden. Det fremgår endvidere, at virksomheden skal have rettighederne til kommerciel udnyttelse af den ide, som er grundlaget for optagelse på Innofounder programmet.

Det fremgår endvidere, at finansieringen består af et månedligt tilskud på X tusind kr., der skal muliggøre, at de optagne founders, kan arbejde på fuld tid under forløbet, men at det er op til virksomheden at disponere over beløbet.

Endvidere består finansieringen af et udviklingstilskud, som virksomheden kan benytte til betaling for serviceydelser og materialer, der er relevante i forhold til at understøtte udviklingen af iværksætterideen.

I forhold til det månedlige tilskud på X tusind kr. og udviklingstilskuddet på XX tusind kr. er det på baggrund heraf Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for rette indkomstmotager heraf.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at sparringsforløbet som tilbydes af Innovationsfonden, ikke skal beskattes hos Founder som personlig indkomst.

Begrundelse

Innovationsfonden udbetaler/tilbyder 3 ydelser:

- Et månedligt tilskud på X tusind kr.
- Et udviklingstilskud på XX tusind kr.
- Et sparringforløb.

Det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet er behandlet under spørgsmål 1, mens sparringsforløbet behandles under nærværende spørgsmål 2.

Af bevillingsgrundlagets pkt. 1.1, 1.2.2 og 5, fremgår, at Innofounder gives til virksomheden, men er knyttet til enkeltpersoner, der optages på Innofounder samt at Innofounder er et 12 måneders forløb, der omfatter finansiering samt et sparrings-og læringsforløb.

Såvel finansieringen som værdien af sparringsforløbet tilskrives virksomheden som statsstøtte efter artikel 22 ("Etableringsstøtte") i Forordning 651/2014, om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til statsstøttereglerne i artikel 107 og 108 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF).

Vedrørende sparringsforløbet fremgår det, af støttetilsagnets pkt. 5, at det tilbydes "den enkelte Innofounder." Af samme bestemmelse fremgår forudsætningsvis, at der ved "Innofounder" tænkes på fysiske personer optaget på Innofounder. Det fremgår således bl.a. af samme bestemmelse, at Innofunderen ikke er omfattet af en ansættelseskontrakt med operatøren. Betegnelsen "Innofounder" er også anvendt i bevillingsgrundlagets pkt. 1.5, hvor det refererer til den fysiske person, der optages på Innofounder programmet.

Innovationsfonden har dog oplyst, at tilbuddet om sparringsforløb omfatter alle virksomhedens medarbejdere, og altså ikke alene den fysiske person, der optages på Innofounder programmet.

Henset hertil, samt til bevillingsgrundlaget, hvorefter støtten gives til virksomheden, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det tildelte sparringsforløb er rettet imod virksomheden, der må anses for rette indkomstmotager heraf.

Det bemærkes, at indtægter generelt er skattepligtige efter statsskattelovens § 4.

Visse indtægter er dog undtaget fra beskatning. Dette ses dog ikke at være tilfældet, for de modtagne ydelser.

Når sammenholdes med besvarelsen af spørgsmål 1, er det således Skattestyrelsens opfattelse, at såvel det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet som værdien af sparringsforløbet skal henføres til beskatning hos Spørger, og altså ikke hos Founder.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at ydelser, der modtages fra Innovationsfonden, ikke er momspligtige for Spørger.

Begrundelse

Det bemærkes indledningsvis, at et tilskud kan bestå af såvel penge som naturalier. Spørger modtager begge former for tilskud, dels to beløb på henholdsvis XX tusind kr. årligt og udviklingstilskuddet på XX tusind kr., dels et sparrings- og læringsforløb til en værdi af X tusind kr.

Det forudsættes, at Spørger er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1, at varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet, er afgiftspligtige. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Endvidere fremgår det af § 27, stk. 1, at afgiftsgrundlaget er vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov.

Momslovens § 27, stk. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 73, som fastslår, at til momsgrundlaget ved levering af varer og ydelser skal medregnes den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med leverancernes pris.

Formålet med artikel 73 er at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelsen, som leveres, og herved undgå at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu.

Sammenfattende følger det af momslovens § 27 og momssystemdirektivets artikel 73, at det centrale momsretlige kriterium for, hvornår et tilskud indgår i momsgrundlaget for en given leverance, er, om tilskuddet efter en samlet konkret bedømmelse må anses for direkte forbundet med leverancens pris.

Det fremgår af Innovationsfondens retningslinjer, at fonden investerer i at accelerere forskning og viden til innovative løsninger, der har potentiale til at løse samfundsudfordringer og/eller skabe vækst og beskæftigelse i Danmark. "Innofounder" er fondens program for vidensbaseret iværksætteri i de tidlige faser.

Programmet er for iværksætteridéer, hvor der fortsat udestår en betydelig udvikling, inden produktet, servicen eller teknologien er færdig designet og udviklet, og forretningsmodellen er på plads.

"Innofounder" gives til virksomheder, men er knyttet til enkeltpersoner, der alle skal være founders af virksomheden.

Innovationsfondens retningslinjer indeholder ikke bestemmelser om, at det er en betingelse for at opnå tilskud, at tilskudsmodtager skal levere modydelser til fonden. Det konkrete tilsagn fra fonden til Spørger om tildeling af tilskud indeholder heller ikke en sådan forpligtelse. Der foreligger derudover ikke oplysninger om, at Spørger til trods herfor faktisk har leveret modydelser til fonden.

Tildeling af tilskuddene er således ikke betinget af, at Spørger leverer konkrete, momspligtige modydelser til fonden. Da tilskuddene dermed ikke er betaling for en leverance og i øvrigt er ydet i Spørgers interesse,

indgår de ikke i momsgrundlaget. Se momslovens § 4, stk. 1, og § 27, stk. 1. Se også Momsnævnets afgørelser i bl.a. MNA1985,905 og MNA1987,961.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at midler fra 1. rate af udviklingstilskuddet (XX tusind kr.), der ikke er forbrugt inden regnskabsårets udløb den 1. oktober 2022, skal hensættes til senere år.

Begrundelse

Det fremgår af de faktiske forhold, at Innovationsfondens støttetilsagn af 20. december 2021, er underskrevet af Spørger den 3. januar 2022.

Det fremgår, at udviklingstilskuddet er på i alt XX tusind kr., som skal anvendes inden for de 12 måneder, som forløbet varer. 80 pct. af udviklingstilskuddet, dvs. X tusind kr., som spørgsmålet vedrører, udbetales samtidig med første rate af den månedlige ydelse og de sidste 20 pct. af udviklingstilskuddet udbetales, når slutregnskabet er godkendt af Innovationsfonden.

Støtten kan ophøre, og eventuelt forlanges tilbagebetalt, hvis bevillingsgrundlaget ikke overholdes, hvilket efter udbetalingsgrundlaget skal anses for misligholdelse.

Efter praksis indtræder beskatningen på tidspunktet for erhvervelse af endelig ret til en ydelse (retserhvervelsestidspunktet). Tidspunktet for udbetaling er uden selvstændig betydning.

En aftale kan være betinget af opfyldelse af visse afgørende forhold, hvilket indebærer, at retserhvervelsestidspunktet og dermed beskatningstidspunktet udskydes til denne eller disse betingelser er opfyldt.

Se Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.5.3.2.1, med henvisninger.

Retten til 1. rate af udviklingstilskuddet, som spørgsmålet vedrører, indtræder efter Skattestyrelsens opfattelse på tidspunktet for Spørgers modtagelse af støttetilsagn, på hvilket tidspunkt hele beløbet på X tusind kr. derfor skal indtægtsføres. Aftalegrundlaget indeholder ikke sådanne forbehold eller betingelser, der medfører udskydelse af retserhvervelsen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at værdien af modtaget sparring, jf. støttetilsagnets pkt. 5, skal indtægtsføres med 1/12 pr. måned.

Begrundelse

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 2, skal værdien af modtaget sparring beskattes hos Spørger.

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 4, indtræder beskatningen på tidspunktet for retserhvervelsen.

Det fremgår af bevillingsgrundlaget, at sparringsforløbet "tilbydes" Founder.

Uagtet betegnelsen "tilbydes", må det efter Skattestyrelsens opfattelse lægges til grund, at "tilbuddet", der ikke kræver nogen modydelse eller påtagelse af anden forpligtelse fra Spørgers side, skaber retten for Spørger fra tidspunktet for Spørgers modtagelse af støttetilsagn, og ikke først fra en senere accept af tilbuddet.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger har erhvervet ret til sparringsforløbet på tidspunktet for modtagelse af støttetilsagnet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej."

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at værdien af modtaget sparring, jf. støttetilsagnets pkt. 5, kan afskrives efter ligningslovens § 8 B, stk. 4.

Begrundelse

Efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, kan udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, fradrages eller afskrives i forbindelse med indkomstopgørelsen.

Ligningslovens § 8 B, stk. 4, giver adgang til merfradrag for udgifter som nævnt i stk. 1 (for indkomstårene 2020-2022 udgør merfradraget 30 pct.).

Forsøgs- og forskningsarbejdet foretages af og bekostes af Spørger. Det vil derfor være Spørger, der evt. vil kunne foretage fradrag efter ligningslovens § 8 B.

Alene udgifter - og ikke indtægter som i spørgsmålet - vil kunne bringes til fradrag eller afskrives efter ligningslovens § 8 B, stk. 1 (og give adgang til merfradrag efter ligningslovens § 8 B, stk. 4.).

I visse situationer indrømmes der dog ret til såkaldt korresponderende fradrag. Dette omfatter tilfælde, hvor fradraget angår en ydelse, som en skattepligtig har modtaget som gave, tilskud eller lignende. En forudsætning for fradrag er i disse tilfælde, at den modtagne ydelse ville have været fradragsberettiget for modtageren, såfremt denne selv havde afholdt udgiften hertil.

Det fremgår af de faktiske forhold, at sparringen ikke har været detaljeret teknisk, men i al væsentlighed har vedrørt udviklingen af virksomheden, finansiering af udviklingsarbejdet, patentansøgning samt going to market strategien for virksomhedens produkt under udvikling.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at sparringsforløbet ikke har en sådan nærhed til udviklingsarbejdet, at udgifter hertil ville kunne henføres til forsøgs- og forskningsaktiviteten.

Der kan herved bl.a. henvises til L 29 2011/12, om indførelse af skattecredit for forsøgs- og forskningsudgifter, hvorefter bl.a. produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser samt patent- og licensarbejde ikke er omfattet af ligningslovens § 8 B.

Spørger vil derfor ikke - heller ikke som korresponderende fradrag - kunne opnå fradrag i forbindelse med den modtagne sparring, da der er tale om en indtægt ikke en udgift.

Det bemærkes, at der ikke er taget stilling til, om Spørger i øvrigt vil kunne anses omfattet af ligningslovens § 8 B.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Nej".

Spørgsmål 7.

Det ønskes bekræftet, at værdien af modtaget sparring kan straksafskrives.

Begrundelse

Det skal indledningsvis bemærkes, at Skattestyrelsen forstår det således, at der spørges til fradragsretten for værdien af modtaget sparring.

Som det fremgår ovenfor under spørgsmål 6, så kan alene udgifter, og ikke indtægter bringes til fradrag.

Som nævnt i besvarelsen af spørgsmål 6 kan der i visse situationer indrømmes ret til såkaldt korresponderende fradrag.

Efter hovedreglen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er der fradrag for udgifter medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

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.

Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af påbegyndelse af en helt ny virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af etableringsudgifter, som der ikke er fradragsret for.

Det fremgår af de faktiske forhold, at sparringen i al væsentlighed har vedrørt udviklingen af virksomheden, finansiering af udviklingsarbejdet, overordnet om patentansøgning samt going to market strategien for virksomhedens produkt under udvikling.

Udgifter af denne karakter har efter Skattestyrelsens opfattelse ikke en sådan relation til virksomhedens løbende indkomsterhvervelse, at de ville kunne fradrages som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgifterne må i stedet anses at vedrøre etablering og udvidelse af virksomheden (indkomstgrundlaget).

Skattestyrelsen bemærker i øvrigt, at denne vurdering ikke ændres ved Spørges anbringende om, at det var en forudsætning for modtagelse af det månedlige tilskud og udviklingstilskuddet, at man deltog i et sparringsforløb.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej."

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at virksomhedens branchekode ikke har betydning for besvarelsen af spørgsmål 1-5.

Begrundelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at virksomhedens branchekode ikke har betydning for besvarelsen af spørgsmål 1-7.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstillingen med den anførte begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

"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. :

(...)"

Lovbekendtgørelse nr. 1660 af 12/8 2021 om Innovationsfonden

"§ 18. Fonden træffer afgørelse om tilskud inden for de rammer, der er fastsat på de årlige bevillingslove. Afgørelser træffes ved tildeling af bevillinger i åben konkurrence på baggrund af saglige og forud offentliggjorte kriterier med vægt på bl.a. kvalitet, effekt og relevans af ansøgningerne.

Stk. 2. (...)

Stk. 3. En bevilling tildeles en person eller en juridisk enhed efter fondens vurdering i forhold til det konkrete virkemiddel."

Forarbejder

L 107 2013/14 - Forslag til Lov om Danmarks Innovationsfond

[Almindelige bemærkninger, pkt. 3.3]

"Bevillinger foreslås tildelt en person eller en juridisk enhed. Dette er en kombination af de gældende forhold, idet både Højteknologifonden og Rådet for Teknologi og Innovation i dag tildeler bevillinger til virksomheder, mens Det Strategiske Forskningsråd som altovervejende hovedregel tildeler bevillinger til den personligt ansvarlige forsker. (...) Det forventes i takt med sandsynligvis større enkeltbevillinger til juridiske enheder end til individuelle personer, men der lægges med forslaget op til, at fonden kan træffe afgørelse herom efter en vurdering i forhold til det konkrete virkemiddel."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1.

Forarbejder

Se under spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Momslovens § 4

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. (...)."

"§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb. (...)."

Momssystemdirektivet

"Artikel 73

Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris."

Praksis

MNA1985, 905

Virksomheder og institutioner, der modtog støtte gennem ministerierne til fremme af henholdsvis byggeeksporten og forskning inden for energisektoren, skulle ikke betale moms af den modtagne støtte, da ministerierne ikke modtog en konkret modydelse for de ydede tilskud.

MNA1987, 961

Der var rejst spørgsmål om moms af tilskud, der blev ydet til et instituts aktiviteter. Instituttet blev en selvejende institution i 1975. Instituttets udgifter skulle fra 1985 i stor udstrækning dækkes af instituttets brugere, fonde mv.

Instituttet udførte projektarbejde både på eget initiativ og efter henvendelse udefra. De projekter, instituttet udførte efter henvendelse udefra, blev udført i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Alle resultater blev bragt i offentligt tilgængelige rapporter. Endvidere udførte instituttet konsulentvirksomhed samt kursusvirksomhed.

Der skulle ikke betales moms af tilskud til projekter, der blev iværksat af instituttet selv, da der i disse tilfælde ikke blev præsteret en konkret modydelse for tilskuddene. Tilskud til projekter, der blev iværksat af, eventuelt sammen med, en tilskudsgiver var derimod momsplichtige, da tilskudsgiveren fik en konkret modydelse for tilskuddet.

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 8.1.1.7.4.1

"Indhold

Dette afsnit beskriver tilskud i to parts situationen. Tilskud, der er givet på betingelse af en modydelse, skal anses for vederlag og indgå i momsgrundlaget. (...)

Regel

Momspligten af en betaling mellem to parter, der er betinget af en modydelse, følger af første led i ML § 27, stk. 1 og momssystemdirektivet artikel 73.

Når tilskudsgiver giver et tilskud på betingelse af en modydelse fra tilskudsmodtager, er tilskuddet at anse for vederlag og skal indgå i momsgrundlaget for ydelsen.

Tilskud indgår altså i momsgrundlaget, når tilskuddet er vederlag for en ydelse til tilskudsgiver. Der lægges vægt på, om tilskuddet er ydet til tilskudsmodtageren i dennes interesse, eller om tilskuddet er ydet i tilskudsgiverens interesse.

Når tilskuddet er ydet i tilskudsmodtagerens interesse, er tilskuddet ikke betaling for en leverance, idet tilskuddet ikke er direkte forbundet med leverancens pris. Hvis tilskuddet derimod er ydet i tilskudsgiverens interesse, anses det som en del af prisen for leverancen, og tilskuddet indgår dermed i momsgrundlaget. Se TfS1997, 346TSS. (...)."

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 8.1.1.7.4.2

"(...)

Tilskud til ideelle eller kulturelle formål kan være begrundet i, at tilskudsgiveren ønsker at støtte et bestemt formål, og kan derfor være ydet uden en betingelse om en modydelse. Et sådant tilskud der har karakter af en gave indgår ikke i momsgrundlaget. Tilskud som er ydet til gennemførelsen af generelle opgaver, hvor der ikke præsteres en konkret modydelse til tilskudsgiveren, og hvor ydelsen kommer en ubestemt personkreds til gode, er efter praksis heller ikke momspligtigt. Se TfS1997, 346TSS. (...)."

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1.

Praksis

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 2.5.3.2.1

"Retserhvervelsesprincippet er den almindelige hovedregel om, at en indtægt skal regnes med ved indkomstopgørelsen på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til den.

Princippet bygger på en fortolkning af SL § 4, stk. 1, om "den skattepligtiges samlede årsindtægter (...) bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi".

Det er altså de "årsindtægter", der er erhvervet ret til i løbet af det enkelte indkomstår, der skal beskattes i dette år.

Højesteret har i ledende domme på området bekræftet, at der gælder et retserhvervelsesprincip. Se UfR 1981.968 H og SKM2003. 389. HR.

Faktureringstidspunktet og betalingstidspunktet er uden selvstændig betydning for beskatningstidspunktet. Se TfS 1998, 608 ØLD og SKM2001. 416. HR. Faktureringstidspunktet kan dog falde sammen med retserhvervestidspunktet og af den grund blive beskatningstidspunkt.

Landskatteretten har truffet afgørelse i en sag, der vedrørte salg af rettigheden til at benytte et softwareprodukt i en begrænset periode. Se SKM2017. 635. LSR. Aftalerne, der typisk var 3 årige, blev betalt i årlige rater med 60 procent det første år og 20 procent i hvert af de følgende år. Kunden fik først adgang til produktet, når betalingen var sket. Dette skete ved fremsendelse af en produktkode. Undlod kunden at betale de efterfølgende rater, ophørte adgangen til at benytte produktet. Der ville ikke ske regulering af allerede foretagne betalinger.

Retserhvervelsesprincippet betyder, at skattepligten indtræder, når der er sket levering. I dette tilfælde skete leveringen ved modtagelsen af produktkoden. For flerårige aftaler skete fremsendelsen af produktkoden år for år. Tidspunktet for modtagelsen af produktkoden var sammenfaldende med betalingstidspunktet. Det er efter Skattestyrelsens opfattelse baggrunden for, at Landsskatteretten konstaterer, at "beskatningen konkret skal ske på betalingstidspunktet". Afgørelsen forekommer derfor i overensstemmelse med retserhvervelsesprincippet.

(...)

Hvis en aftale er betinget af opfyldelse af visse afgørende forhold, kan retserhvervelsestidspunktet og dermed beskatningstidspunktet være udskudt til denne eller disse betingelser er opfyldt. Se mere om dette i afsnit C. C. 2.3.4 om resolutive og suspensive betingelser."

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. C. 2.5.3.4

"Hvis retten til en indtægt er betinget, er beskatningstidspunktet afhængigt af betingelsens indhold og betydning i det konkrete aftaleforhold.

I skatteretten sondres mellem:

- Resolutive betingelser, og
- Suspensive betingelser.

Resolutive betingelser

Inden for skatteretten betegnes betingelser som resolutive, når de ikke udskyder beskatningstidspunktet.

Der vil typisk være tale om betingelser, der nærmest har karakter af en formssag, og situationer hvor der i realiteten ikke er tvivl om, at betingelsen vil blive opfyldt.

Landsskatteretten har udtalt, at det ved betingede aftaler er udgangspunktet, at betingelserne anses for resolutive. Se TfS 1995, 904 LSR.

Eksempler

Følgende betingelser vil normalt blive anset for at være resolutive, så aftalen skatteretligt bliver anset for at være indgået på aftaletidspunktet:

- Betingelse om tinglysning af et skøde i forbindelse med en ejendomshandel
- Betingelse om købesummens erlæggelse
- Betingelse om offentlig myndigheds godkendelse af udstykning, frigørelse fra landbrugsforpligtelse eller lignende
- Betingelser, hvis opfyldelse skatteyderen selv er herre over, fx vilkår om genopførelse ved branderstatning. Se SKM2007. 552. BR. Se også SKM2002. 383. LSR.

Se desuden eksempler på resolutive betingelser i afgørelserne SKM2014. 688. SR, SKM2011. 516. BR, SKM2006. 696. VLR, SKM2001. 532. ØLR, TfS 1998, 202 ØLD, SKM2008. 913. BR, SKM2006. 569. LSR, SKM2001. 204. LSR, TfS 1998, 712 LSR og TfS 1995, 904 LSR og SKM2008. 42. SR.

Suspensive betingelser

Suspensive betingelser har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej. Suspensive betingelser medfører, at beskatningen først indtræder, når betingelsen er opfyldt.

Eksempler

Hvis et køb af en ejendom er betinget af salg af en anden ejendom til en bestemt pris inden 1 måned, vil betingelsen normalt blive anset for suspensiv. Derfor bliver handlen skattemæssigt først anset for indgået, når betingelsen er opfyldt.

Se andre eksempler på suspensive betingelser i afgørelserne SKM2008. 674. LSR, SKM2001. 204. LSR, TfS 1996, 35 LSR, TfS 1993, 332 LSR, SKM2007. 502. SR og TfS 1992, 129 LR."

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1.

Praksis

Se under spørgsmål 4.

Spørgsmål 6

Lovgrundlag

Ligningslovens § 8 B

"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. (...)

Stk. 2. (...)

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

Stk. 4. Fradrag eller afskrivninger efter stk. 1 kan for udgifter afholdt i indkomstårene 2018 og 2019 foretages med et beløb svarende til 101,5 pct. af den afholdte udgift, for indkomståret 2020 med 103 pct., for indkomstårene 2021 og 2022 med 105 pct., for indkomstårene 2023-2025 med 108 pct. og fra og med indkomståret 2026 med 110 pct. af den afholdte udgift. For indkomstårene 2020-2022 kan der ud over fradrag eller afskrivninger efter 1. pkt. foretages fradrag eller afskrivninger på 27 pct. for indkomståret 2020 og 25 pct. for indkomstårene 2021 og 2022 af udgiften. Fradrag eller afskrivninger efter 2. pkt. og fradrag efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, 3. pkt., kan dog højst foretages for samlede udgifter på 845 mio. kr. i indkomståret 2020 og 910 mio. kr. i indkomstårene 2021 og 2022. Begrænsningen efter 3. pkt. gælder samlet set for sambeskattede selskaber i samme koncern, idet den samlede begrænsning fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers udgifter omfattet af 3. pkt."

Forarbejder

L 29 2011/12

"Det foreslås, at udgifter til forskning og udvikling, hvor skatteværdien kan udbetales, afgrænses på samme måde som udgifter til forsøg og forskning, der straks afskrives efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. De gældende regler omfatter både grundforskning og anvendt

forskning samt forsøg og udvikling. Disse aktiviteter er defineret i de almindelige bemærkninger, punkt 3. Der foreslås ikke ændringer i den gældende afgrænsning af disse aktiviteter.

Forslaget omfatter også udgifter til leasing af driftsmidler m.v. til brug for forskning og udvikling.

Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software. Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger, punkt 2 og 4."

Praksis

SKM2019. 13. LSR

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse, hvorefter selskabet ikke var anset for at være berettiget til at få udbetalt skatteværdien af udgifter afholdt i forbindelse med patentansøgninger, jf. ligningslovens § 8 X.

Spørgsmål 7

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6

"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;

(...)

Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes til egen eller Families Underhold, Betjening, Nytte eller Behagelighed, eller til Formueforøgelse, til Forbedring af Ejendom, til Udvidelse af Næring eller Drift, Henlæggelse til Reserve- eller andre lignende Fonds, til Gaver eller paa anden Maade."

Praksis

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.

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.

Driftsomkostningsbegrebet forudsætter, at udgiften er afholdt i en erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssig virksomhed i modsætning til ikke-erhvervsmæssig 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.

(...)

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."

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

"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.

(...)

Det er en forudsætning for omkostningsfradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a, at dispositionen falder inden for virksomhedens hidtidige naturlige 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 kan trækkes fra efter SL § 6, stk. 1, litra a. Se SL § 6, stk. 2.

(...)

Hvis en udgift ikke har til formål at udvide eller forbedre det hidtidige indkomstgrundlag, men derimod kun at sikre de hidtidige indtjeningsmuligheder, er der mulighed for fradrag.

Det er dog en betingelse, at der kan påvises en aktuel driftsmæssig begrundelse for dispositionen.

Hvis den driftsmæssige begrundelse foreligger, udelukker det derfor ikke fradrag, at udgiften i realiteten indebærer en tidsubestemt sikring af indkomstgrundlaget.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.1.7

Udgifter, der afholdes i forbindelse med påbegyndelse af ny virksomhed, og som efter deres art er engangsudgifter, har karakter af etableringsudgifter, og kan derfor ikke trækkes fra. Se SL § 6, stk. 2, og afsnit C. C. 2.2.1.4 om anlægs- og etableringsudgifter.

Derimod har retten i flere tilfælde indrømmet fradrag for sædvanlige, løbende driftsudgifter, der er afholdt i startfasen.

Sammenfattende kan siges, at udgifter, der har karakter af sædvanlige, løbende driftsudgifter, og som afholdes i tiden umiddelbart forud for starten af virksomheden, er fradragsberettigede.

Udgift til husleje for en periode, der lå mere en 6 måneder før en forretnings åbning, kunne ikke trækkes fra. Se LSRM 1975, 41 LSR. Se også TfS 1992, 222 LSR, hvor der bl.a. blev lagt vægt på, at udgifterne blev afholdt over et længere tidsrum på mindst 11 måneder.

Selv om en planlagt virksomhed ikke kommer i gang, er der fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter såsom husleje, lønninger, el, varme og lign., som naturligt har måttet afholdes i en kortere tid før starten af virksomheden. Se fx LSRM 1973, 127 LSR og LSRM 1980, 142 LSR."

Landsretten havde anset udvikling, produktion og salg/udlejning af en enkelt sejlboat for forgæves forsøg på at etablere selvstændig virksomhed, så et oparbejdet underskud derfor ikke var fradragsberettiget. Højesteret ændrede afgørelsen, så skatteyderen fik ret til at fradrage underskud. Højesteret fandt bl.a. med henvisning til en udtalelse fra Søsportens Brancheforening, at der ved projektets start var realistiske muligheder for, at der kunne opnås indtægter, som stod i rimeligt forhold til den investerede kapital, ligesom Højesteret fandt, at markedsføringen var sket i overensstemmelse med, hvad der var sædvanligt i branchen. Det blev desuden fremhævet, at der ikke var grundlag for at antage, at de fire interessenters aftale om at iværksætte projektet i væsentlig grad tilsigtede at opfylde den ene interessents private behov for at deltage i sejlport. TfS 1998, 200 HRD.

Højesteret nægtede derimod fradrag for udgifter til generelle omkostninger til husleje, telefon mv. Højesteret henviste som landsretten til virksomhedens beskedne karakter og det forhold, at skatteyderen ikke havde sandsynliggjort en udsigt til en rimelig rentabilitet af den projektudvikling, der var virksomhedens eneste aktivitet. Se TfS 1999, 823 HRD.

En interessent blev nægtet fradrag for sin andel af underskuddet i en virksomhed, der ikke kom i gang. Retten fandt ikke, at udgifter, der for en dels vedkommende vedrørte husleje, lønninger og lignende, kunne anses for driftsomkostninger, der var fradragsberettigede efter SL § 6, stk. 1, litra a. Der blev lagt vægt på, at der havde været tale om en påtænkt virksomhed, som ikke havde nogen driftsindtægter, og at udgifterne blev afholdt over et længere tidsrum. Se TfS 1992, 222 LSR.

(...)

Fradrags- eller afskrivningsretten for andre, mere ekstraordinære erhvervsudgifter er betinget af et igangværende, indtægtsgivende erhverv. Disse forgæves afholdte udgifter behandles derfor som ikke-fradragsberettigede etableringsudgifter."

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.2.2.3

"Efter SL § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Udgifter til kurser kan fratrækkes som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, hvis der er en konkret og direkte sammenhæng mellem det kursus, der ønskes fradrag for, og den pågældendes aktuelle indkomsterhvervelse. Formålet med at deltage i kurset skal være at vedligeholde og ajourføre sin faglige viden og uddannelse.

Det betyder, at et kursus ikke må være af for generel og almen karakter. I så fald kan kurset ikke anses for tilstrækkeligt tæt relateret til den pågældende persons indkomsterhvervelse.

Et kursus må heller ikke have karakter af videreuddannelse. I så fald kan udgiften ikke fratrækkes, fordi den vedrører virksomhedens indkomstgrundlag eller etablering af et nyt.

Udgifter ved deltagelse i faglige kurser er derfor fradragsberettigede, når der er tale om kurser, der har til formål at vedligeholde og ajourføre deltagernes faglige viden og uddannelse, mens udgifter til kurser med videreuddannelsesformål ikke kan fratrækkes.

(...)

Udgiften til et voksenpædagogisk grundkursus kunne ikke fradrages som driftsudgift. Højesteret fandt, at kurset var grund- eller videreuddannelse. Se SKM2007. 321. HR.

En psykoterapeut havde deltaget i en række forskellige kurser, bl.a. foredrag, weekendkonference, weekendkursus og en gralsuddannelse, som foregik over 3 år. Landsskatteretten nægtede fradrag for udgifterne til kurserne. Ved afgørelsen var der lagt vægt på kursernes generelle og personlighedsudviklende karakter, samt på at kurserne indeholdt et væsentligt element af egenterapi. Byretten fandt heller ikke, at der var tale om en fradragsberettiget driftsudgift, og bemærkede, at der var tale om et egentlig uddannelsesforløb, der gik ud over, hvad der med rette kunne medgå til ajourføring og vedligeholdelse af tidligere erhvervet viden. Se SKM2013. 21. BR.

En uddannet socialpædagog ønskede fradrag for et kursus i oplevelsesorienteret familierapi på Kempler Institut. Kurset løb over 3 år svarende til i alt 810 timer. Hvert år var der 30 kursusdage fordelt på 3 ugekurser, 3 tredages kurser og 3 weekendkurser. Skatteyderen begyndte på kurset umiddelbart inden etablering af sin selvstændige virksomhed. Landsskatteretten fandt, at skatteyder ikke kunne fratrække udgiften til kurset efter SL § 6, stk. 1, litra a. Landsskatteretten lagde vægt på, at kurset var et længerevarende uddannelsesforløb, der løb over 3 år. Uanset skatteyderens tidligere beskæftigelse blev kurset anset for en videreuddannelse, og udgiften anset for afholdt som led i etableringen af virksomheden. Se SKM2005. 435. LSR.

En læge kunne fratrække udgiften til deltagelse i et kursus arrangeret af Lægeforeningens uddannelseskomité inden for området almen medicin, "Lægen som underviser". Kurset indeholdt ikke videreuddannelse men alene en opfølgning og ajourføring af den alment praktiserende læges nødvendige viden. Kurset gav heller ingen videregående kompetence eller adgang til særlige honorarer, stillinger eller lignende. Se LSRM 1980, 209 LSR."

Spørgsmål 8

Der er ingen henvisninger.