



# ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 1. september 2023

---

Sag BS-43915/2021-OLR  
(3. afdeling)

Skatteministeriet Departementet  
(advokat Steffen Sværke)

mod

██████████ Holding A/S  
(advokat Jakob Krogsøe)

Landsdommerne Bo Østergaard, Morten Christensen og Lasse Bødker Grymer (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt den 4. august 2021 ved Københavns Byret, som ved kendelse af 16. november 2021 henviste sagen til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om, hvorvidt udgifter på i alt 12.232.375 kr. afholdt i perioden fra 2014 til 2017 af ██████████ Holding A/S' datterselskab, ██████████ Company A/S, til tilvejebringelse m.v. af en softwarebaseret digital handelsplatform er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, der omhandler udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, og om ██████████ Holding A/S skal tilpligtes at tilbagebetale allerede udbetalte skatte kreditter efter ligningslovens § 8 X, stk. 1.

## Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet Departementet, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, ██████████ Holding A/S, til Skatteministeriet skal betale 3.016.611 kr. med tillæg af procesrente fra sagens anlæg og til betaling sker.

Beløbet svarer til udbetalte skatte kreditter, som Skatteministeriet kræver tilbagebetalt.

Sagsøgte, [REDACTED] Holding A/S (herefter også omtalt som [REDACTED]), har påstået frifindelse, subsidiært at opgørelsen af skatte kredit i medfør af ligningslovens § 8 X for 2014-2017 hjemvises til Skatteforvaltningen med henblik på fornyet behandling.

## **Landsrettens begrundelse og resultat**

### Retsgrundlaget

Det følger af statsskattelovens § 6, litra a, at der ved beregning af den skattepligtige indkomst kan fradrages driftsomkostninger, dvs. de udgifter som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Ligningslovens § 8 B, stk. 1, indeholder en særlig fradragsregel, hvorefter der er fradragsret for udgifter, som ikke er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, litra a, og som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. I medfør af ligningslovens § 8 X, stk. 1, som henviser til § 8 B, stk. 1, er der mulighed for at få udbetalt negativ skat, såkaldt skattecredit, af den del af den skattepligtiges underskud, som stammer fra sådanne udgifter.

I de oprindelige forarbejder til ligningslovens § 8 B, stk. 1, er anført blandt andet, at fradragsretten efter bestemmelsen i første række omfatter udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden, og at der ved udviklingsarbejde forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Det er herved forudsat, at ikke udgifter til enhver form for udviklingsarbejde, men alene udgifter til udviklingsarbejde af en vis kvalificeret karakter, er omfattet af fradragsretten.

Det følger af forarbejderne til ligningslovens § 8 X, stk. 1, at udgifter til forskning og udvikling, hvor skatteværdien kan udbetales, afgrænses på samme måde som udgifter til forsøg og forskning, der straksafskrives efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, idet der med indsættelsen af § 8 X i øvrigt ikke var tilsigtet nogen ændring i afgrænsningen af de udgifter, som er omfattet af § 8 B.

Ligningslovens §§ 8 B og 8 X er efterfølgende ændret flere gange, uden at der er foretaget ændringer i afgrænsningen af forsøgs- og forskningsudgifter.

Landsretten finder under hensyn til ordlyden af bestemmelserne og de anførte motivudtalelser, at der ved afgrænsningen af udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, som giver mulighed for udbetaling af skattecredit efter § 8 X, blandt andet skal lægges vægt på, om det, der er udviklet, udgør noget nyt og væsentligt forbedret, idet det herved tillige må indgå, om den tekniske løsning m.v. allerede anvendes inden for den skattepligtiges branche. Det er derfor ikke i sig selv tilstrækkeligt for at anse udgifter til udviklingsarbejde for omfattet af ordningen, at arbejdet medfører nye eller væsentligt forbedrede processer eller systemer for den skattepligtige virksomhed.

Der er efter forarbejderne til bestemmelserne ikke grundlag for en mere lempe- lig fortolkning for så vidt angår udvikling af software. Landsretten bemærker herved, at den omstændighed, at rutinemæssig udvikling af software i forarbejderne til ligningslovens § 8 X er anført som eksempel på udviklingsarbejde, der ikke omfattes af bestemmelsen, ikke giver grundlag for at slutte modsætningsvis, således at enhver ikke rutinemæssig softwareudvikling anses for omfattet af den særligt hjemlede fradragsret med mulighed for udbetaling af skattecredit.

#### Den konkrete sag

Det påhviler [REDACTED] at bevise, at udgifterne på i alt 12.232.375 kr. afholdt i perioden fra 2014 til 2017 vedrørende selskabets digitale handelsplatform, er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, og at selskabet herefter har været berettiget til udbetaling af skattecredits i medfør af ligningslovens § 8 X, stk. 1.

Det er ubestridt, at selskabets softwarebaserede digitale handelsplatform ikke er opbygget fra grunden, og [REDACTED] har under sagen oplyst blandt andet, at it-systemet i udgangspunktet er baseret og programmeret/integreret på grundlag af eksisterende software og systemer, og at det samlede system har indebåret betydelige ressourcer til programmering (tilpasning) af de enkelte systemer og integration af disse i det samlede system.

Det er ligeledes oplyst, at selskabet forud for 2014 har afholdt udgifter på i alt 25.860.590 kr. til tilvejebringelse m.v. af den digitale handelsplatform. Landsretten lægger på denne baggrund og efter oplysningerne i [REDACTED]s årsrapporter for 2014-2017 til grund, at langt de fleste udgifter til den digitale handelsplatform er blevet afholdt inden de indkomstår, som denne sag omhandler, og at udgifterne forbundet med platformen efter 2013 således har været relativt beskedne.

Den tekniske beskaffenhed af den digitale handelsplatform og de arbejder, der er udført herpå i 2014-2017, er ikke nærmere belyst ved fremlæggelse af systemdokumentation. Det bemærkes herved, at det efter indholdet af [REDACTED]s referat fra februar 2018 af afklarende workshop vedrørende AX-installationen og vidnet [REDACTED]s forklaring må lægges til grund, at [REDACTED] har fravalgt udarbejdelse af systemdokumentation vedrørende centrale dele af den samlede løsning. De under sagen fremlagte it-kontrakter og diverse fakturaer indeholder heller ikke oplysninger, der muliggør en nærmere vurdering af karakteren af de udførte arbejder i relation til ligningslovens § 8 B, stk. 1, og § 8 X, stk. 1. Der er således ikke tilvejebragt et tilstrækkeligt grundlag for at bedømme, hvorledes de afholdte udgifter i indkomstårene 2014-2017 fordeles sig på løbende vedligeholdelse, herunder fejlretning, og opdateringer af den allerede etablerede digitale handelsplatform og på egentlige udviklingsarbejder.

Selskabet har, selvom skattemyndighederne har opfordret dertil, endvidere valgt ikke at foranstalte gennemførelse af syn og skøn.

Landsretten finder det herefter ikke bevist, at udgifterne i 2014-2017 har vedrørt udviklingsarbejde af en sådan kvalificeret og nyskabende karakter, at udgifterne kan siges at vedrøre forsøgs- og forskningsvirksomhed, jf. ligningslovens § 8 B, stk. 1, og § 8 X, stk. 1.

På denne baggrund, og idet der ikke er uenighed om opgørelsen af kravet, tages Skatteministeriets påstand om tilbagebetaling af de udbetalte skatte kreditter til følge.

Efter sagens udfald skal [REDACTED] i sagsomkostninger betale 252.000 kr. til Skatteministeriet. 250.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbi-

stand inkl. moms og 2.000 kr. til retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang, forløb og betydning.

**THI KENDES FOR RET:**

██████████ Holding A/S skal til Skatteministeriet betale 3.016.611 kr. med tillæg af procesrente fra den 4. august 2021.

I sagsomkostninger skal ██████████ Holding A/S inden 14 dage betale 252.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.