

# *DET SKATTERETLIGE DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREB*

Forfatter: Sarah Mehek Umar  
Vejleder: Anders Larsen

*Aalborg Universitet  
Juni 2022*

*Cand.merc.aud.  
Kandidatafhandling*

*Studienummer: 20153266*

*Anslag: 147.632 (61,5 normalsider)*

## Forord

Denne specialeafhandling er udarbejdet i perioden 1. februar 2022 til 6. juni 2022 og tager sit udgangspunkt i driftsomkostningsbegrebet. Da jeg er i gang med sidste semester på cand.merc.aud.-studiet, er motivationen og interessen for netop dette emne høj. Det har været en interessant proces, ikke mindst fordi jeg i mit studiejob hos Skattestyrelsen flere gange er stødt på problematikken vedrørende fradragsretten efter statskatteloven, hvilket har medført en vis undren og interesse i at undersøge dette.

Jeg vil gerne benytte dette forord til at takke nogle af dem, som har fulgt mig på denne rejse ud i specialefeltets verden. Først og fremmest skal der rettes mange tak til min vejleder Anders Larsen, for at åbne mine øjne for nye destinationer samt en yderst motiverende og konstruktiv vejledning gennem specialeskrivningsprocessen. Derudover rettes der en tak til mine medarbejdere i Skattestyrelsen, som har været behjælpelige med udlevering af litteratur. Sidst, men ikke mindst, vil jeg gerne rette en stor tak til min kære familie og venner for opbakning og støtte under udarbejdelsen af specialet.

God læselyst!

## Abstract

Operating expenses are defined in SL § 6, para. 1, letter a, as the expenses used during the year to acquire, secure, and maintain income, including ordinary depreciation. The right to deduct is still regulated according to the rule in SL § 6 from 1903, but the concept of operating expenses has been continuously developed through law cases and supplementary special laws. Yet the concept of operating expenses still rises uncertainty in relation to what is deductible and what is not.

The aim of this thesis was to set out the general criteria that must be met before operating expenses can be deducted based on SL. Through law and law cases, a distinction was made between the private expenses and the operating expenses with regards to clothing, a home office, obtaining professional literature and congress-, course- and study trips abroad. In addition, a distinction was made between operating expenses and expenses for establishment or expansion of the company with regards to education, deposits in associations, public construction projects and external advisors. Furthermore, an analysis of special laws that extends the right to deduct expenses was made. Based on the analysis in this thesis, it was concluded that in most cases there are several criteria that must be met before an expense can be deducted as an operating expense. Among others are the following criteria that must be met:

- Coherency between the expenditure incurred and the acquisition of income,
- Professional activities,
- Ongoing company.

In addition, the study found that in some cases it may be difficult to assess which criteria that must be met, to be able to deduct operating expenses. An assessment is therefore often necessary in the specific cases, as these can be unique.

## Oversigt over forkortelser

F&U = Forskning og eksperimentel udvikling

LL = Ligningsloven

SL = Statsskatteloven

## Indholdsfortegnelse

FORORD	1
ABSTRACT	2
OVERSIGT OVER FORKORTELSER	3
<b>1. INDLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1 PROBLEMFORMULERING	1
1.2 AFHANDLINGENS OPBYGNING	2
<b>2. METODEAFSNIT</b>	<b>4</b>
2.1 VIDENSKABSTEORI	4
2.2 JURIDISK METODE	4
2.3 KILDEKRITIK	5
2.4 EMNEAFGRÆNSNING	7
<b>3. GENERELT OM DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET</b>	<b>9</b>
3.1 STATSSKATTELOVEN § 6	9
3.1.1 GRUNDLÆGGENDE FRADRAGSKRITERIER	10
3.2 DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBETS OPRINDELSE OG UDVIKLING FREM TIL 1903	11
3.3 TEORIER OM DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET	12
3.3.1 FRADRAG EFTER UDGIFTENS ART	16
3.4 SAMMENFATNING	17
<b>4. PRIVATE UDGIFTER</b>	<b>18</b>
4.1 ARBEJDSSTØJ	19
4.2 ARBEJDSVÆRELSE	22
4.3 FAGLITTERATUR	26
4.4 UDGIFTER TIL KONGRES-, KURSUS- OG STUDIEREJSER I UDLANDET	28
4.5 SAMMENFATNING	31
<b>5. UDGIFTER TIL ETABLERING ELLER UDVIDELSE AF INDKOMSTGRUNDLAGET</b>	<b>33</b>
5.1 UDGIFTER TIL UDDANNELSE	34
5.2 UDGIFTER TIL INDSKUD I FORENINGER	37
5.3 UDGIFTER TIL OFFENTLIGE ANLÆGSPROJEKTER	39
5.4 UDGIFTER TIL EKSTERNE RÅDGIVERE	40
5.5 SAMMENFATNING	42
<b>6. FRADRAG EFTER ANDRE BESTEMMELSER I RELATION TIL DET SKATTERETLIGE DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREB</b>	<b>43</b>

<b>6.1 UDGIFFER TIL FØRSØG OG FØRSKNING</b>	<b>45</b>
6.1.1 UDGIFFER, DER BÅDE ER OMFATTET AF SL § 6, STK. 1 LITRA A OG LL § 8 B STK. 1	48
6.1.2 INTERNATIONALE FORTOLKNINGSBIDRAG	50
6.1.3 SAMMENFATNING OG BESLUTNINGSTRÆ	52
<b>6.2 UDGIFFER TIL ADVOKAT OG REVISOR</b>	<b>54</b>
<b>6.3 UDGIFFER TIL LØN</b>	<b>55</b>
6.3.1 UDGIFFER TIL EKSTERNE KONSULENTYDELSER EFTER LL § 8 N	58
6.3.2 UDGIFFER TIL BONUS	58
6.3.3 UDGIFFER TIL BØRSNOTERING, INVESTOR RELATIONS M.V.	60
6.3.4 DOBBELTFRADRAG	61
6.3.5 SAMMENFATNING OG BESLUTNINGSTRÆ	61
<b>7. KONKLUSION</b>	<b>63</b>
<hr/>	
<b>8. PERSPEKTIVERING</b>	<b>66</b>
<hr/>	
<b>LITTERATURLISTE</b>	<b>68</b>
<hr/>	

## 1. Indledning

Fradragsretten, også kaldet det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, har sit ophav i den første statskattelov fra 1903. Driftsomkostninger er defineret i statsskatteloven (SL) § 6, stk. 1, litra a, som de udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. Fradragsretten reguleres stadig efter bestemmelsen i SL § 6 fra 1903, men driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet udviklet gennem afgørelser i praksis og supplerende specialbestemmelser i lovgivningen. Alligevel giver driftsomkostningsbegrebet stadig anledning til usikkerhed og afgrænsningsproblemer i forhold til, hvad der reelt er fradragsberettiget, og hvad der ikke er. Der er derfor interessant at se nærmere på, hvad de generelle kriterier for at kunne fradrage driftsomkostninger er.

### 1.1 Problemformulering

Den danske indkomstskat beregnes på grundlag af nettoindkomsten. Nettoindkomsten opgøres som forskellen mellem de indtægter, som er skattepligtige, og de udgifter, som kan fratrækkes eller afskrives. I denne afhandling behandles de udgifter, som kan fradrages – det skatteretlige driftsomkostningsbegreb – og først og fremmest SL § 6. Driftsomkostningsbegrebet har igennem årene givet anledning til afgrænsningsproblemer, hvilket har medført utallige afgørelser på området. Fradragsretten for en udgift er imidlertid løbende blevet udvidet og begrænset ved indførelsen af en række specialbestemmelser i bl.a. ligningsloven (LL). I denne afhandling behandles derfor også nogle af disse specialbestemmelser, som knytter sig til afgrænsningen mellem de fradragsberettigede udgifter og de ikke fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag.

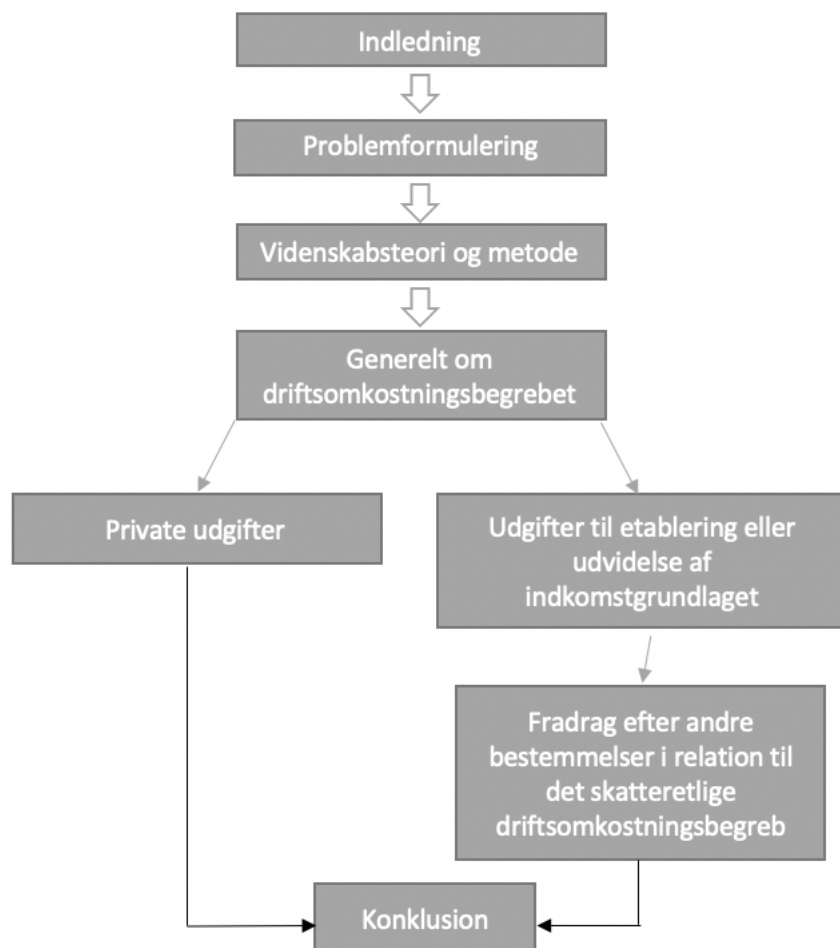
Dette ligger til grund for, at afhandlingen tager udgangspunkt i problemformuleringen:

***Hvad er de generelle skatteretlige kriterier for at kunne fradrage driftsomkostninger?***

## 1.2 Afhandlingens opbygning

I nedenstående figur er opbygningen af afhandlingen illustreret.

**Figur 1: Afhandlingens opbygning**



*Kilde: Egen tilvirkning*

Afsnit 1 består af en indledning til emnet, som behandles i afhandlingen. Dette leder herefter til afhandlingens problemformulering. Afsnit 2 er en gennemgang, af den videnskabsteori og metode, som er anvendt i afhandlingen til besvarelse af problemformuleringen. Derudover består afsnittet af kildekritik og emneafgrænsning.

Afsnit 3 har til formål at introducere driftsomkostningsbegrebet generelt. Her vil de grundlæggende fradragskriterier efter SL § 6, stk. 1, litra a blive belyst. Derudover vil der være en kort gennemgang af driftsomkostningsbegrebets oprindelse og udvikling frem til 1903. Herefter følger teorier om drifts-



omkostningsbegrebet, herunder særligt Tommy V. Christiansens syv krav til, hvornår en udgift kan fradrages som en skatteretlig driftsomkostning. Afsnittet inddrager også Kjeld Hemmingsen og Jane Ferniss' teori om, at der er nogle udgiftstyper, der på baggrund af deres art, i de fleste tilfælde vil være fradragsberettigede driftsomkostninger.

I afsnit 4 bliver der gennem en analyse af relevante afgørelser på et antal udvalgte udgiftsområder sondret mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke fradragsberettigede private udgifter. Derefter bliver der redegjort for hvilke kriterier, der lægges vægt på i forbindelse med fradragsretten.

Tilsvarende vil der i afsnit 5 gennem en analyse af relevante afgørelser på et antal udgiftsområder sondres mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af en virksomhed. Dette vil lede til, hvad der lægges vægt på i forbindelse med fradragsretten.

I afsnit 6 vil særlige bestemmelser i LL, som udvider fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a, blive analyseret. Her vil en kort analyse af fradragsretten for forsøgs- og forskningsudgifter, advokat- og revisorudgifter samt lønudgifter følge.

Analyserne munder ud i en samlet konklusion i afsnit 7, som har til formål at besvare afhandlingens problemformulering. Afslutningsvist vil afsnit 8 indeholde en perspektivering af afhandlingens problemfelt, som findes på baggrund af de erfaringer, der dannes i afhandlingens analyser.

## 2. Metodeafsnit

I dette afsnit vil videnskabsteorien og metodesynet, som er valgt på baggrund af problemformuleringen og indgangsvinklen i rapporten, blive gennemgået. Derudover vil afsnittet indeholde kildekritik og emneafgrænsning.

### 2.1 Videnskabsteori

Formålet med afhandlingen er at objektivt analysere de generelle kriterier, som skal være opfyldt for at kunne fradrage driftsomkostninger. Dermed analyseres kausaliteten mellem udgiften og fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a på et antal udvalgte udgiftsområder. Den valgte videnskabsteori anvendt i afhandlingen er den analytiske tilgang, idet denne tilgang tager udgangspunkt i det kvantificerbare og kausalitet. Den analytiske tilgang bygger på en antagelse om, at verden bliver observeret fra en objektiv synsvinkel og antagelsen ”*alt andet lige*”, hvor verden hverken påvirkes af undersøgelsen eller undersøgeren. Verden er uafhængigt objektiv. Formålet er således at belyse studieområdet fra et objektivt og nyt perspektiv ved hjælp af troværdige og pålidelige resultater.<sup>1</sup>

Der tages udgangspunkt i den induktive metode, idet der ledes efter sammenhænge og mønstre i retspraksis i forbindelse med fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a. Afhandlingen vil inddrage enkelte afgørelser, og baseret på disse afgørelser vil der udledes en teori om, hvordan fradragsretten generelt forholder sig på området. Rapporten bevæger sig dermed fra det specifikke til det generelle.

### 2.2 Juridisk metode

Afhandlingen søges besvaret gennem den juridiske metode, idet formålet er at udlede gældende ret ved den skattemæssige behandling af driftsomkostninger, hvortil den retsdogmatiske metode findes anvendelig. Denne metode leder til en diskussion om, hvorvidt retstilstanden giver anledning til fortolkningsvanskeligheder og uklarheder, og hvorvidt retsstillingen opfylder det formål, som bestemmelserne har.

---

<sup>1</sup> Baseret på ”*Methodology for creating business knowledge*” af Arbnor og Bjerke, 2009

Den retsdogmatiske metode har til formål at fastlægge gældende ret gennem beskrivelse, fortolkning og systematiske retskilder.<sup>2</sup> Retsskilder kan inddeles i fire kategorier; lovgivninger, afgørelser, sædvaner og forholdets natur.<sup>3</sup>

Den skatteretlige regulering af fradragsberettigede driftsomkostninger findes i SL § 6, stk. 1, litra a, mens undtagelserne, som udvider fradragsretten, der inddrages i afhandlingen, findes i LL. Derfor vil afhandlingen primært anvende lovgivningen og ordlydsfortolkningen i denne, som vil blive understøttet af relevante domme og afgørelser fra retspraksis. Da afhandlingen også bygger på retspraksis, anvendes prognoseteorien til den retsdogmatiske analyse. Kombinationen af lovgivningen og retspraksis vurderes at være den bedste metode til at udlede, hvad der anses for at være gældende ret.<sup>4</sup>

### 2.3 Kildekritik

Et af målene med afhandlingen er at sikre, at kvaliteten af denne er høj ved at benytte troværdige og pålidelige kilder. Derfor er der i kildeudvælgelsesfasen lagt vægt på, at pålidelige kilder anvendes i forbindelse med undersøgelsen af driftsomkostningsbegrebet.

I afhandlingen er der primært anvendt lovgivning og retspraksis. Den skrevne lovtekst anses for værende objektiv og troværdig. Derudover er der inddraget relevante domme og afgørelser, som tager udgangspunkt i SL § 6, stk. 1, litra a, hvor det skattemæssige og fortolkningsmæssige hensyn vedrørende fradragsretten for driftsomkostninger behandles. For et mere tidssvarende udgangspunkt er nyere domme og afgørelser forsøgt inddraget, dog er flere af problemstillingerne allerede behandlet i ældre domme. Idet de har præjudikatværdi, er disse også inddraget i afhandlingen. I den danske skatteret har domme som udgangspunkt præjudikatværdi, idet retsanvendelsen i sig selv kan skabe retskilder. Derfor har allerede afgjorte problemstillinger en fremtidig præjudikatværdi i forbindelse med afgørelser i lignende problemstillinger.<sup>5</sup>

Afhandlingen vil også inddrage den administrative regulering, der i dag sker ved Skatteforvaltningens (SKAT) årlige udgivelse af Den Juridiske Vejledning. Vejledningen indeholder betydelig og relevant informationsværdi, men er ikke bindende for skatteyderen, retten eller domstolene. Skulle der være

---

<sup>2</sup> ”Retsskilder og retsteorier” af Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, 2017, s. 29-30

<sup>3</sup> ”At tænke juridisk” af Jens Ewald, 2005, s. 18

<sup>4</sup> ”Lærebog om indkomstskat” af Jane Bolander og Liselotte Madsen m.fl., 2021, s. 107-134

<sup>5</sup> ”Lærebog om indkomstskat” af Jane Bolander og Liselotte Madsen m.fl., 2021, s. 107-134

modstrid mellem lovens ordlyd og vejledninger, vil det naturligvis være lovens ordlyd, som har forrang.

Derudover anvendes der sekundære kilder i form af bøger, ph.d.-afhandlinger og artikler, som supplerer ovenstående, med det formål at præcisere og verificere en given udvikling samt udtrykke kritik og holdninger til gældende lov og retspraksis. Sekundære kilder i form af bøger, afhandlinger og artikler kan bære præg af subjektive forhold, men anses for værende relevante i forbindelse med at skabe et bedre grundlag for fortolkningen, især med henblik på at afdække sondringen mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter.

En sekundær kilde, som er anvendt i afhandlingen, er bogen *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss. Bogen er, bortset fra nogle få rettelser og præciseringer, identisk med Jane Ferniss' ph.d.-afhandling.<sup>6</sup> Det vurderes, at Jane Ferniss er en forholdsvis kendt informationsformidler i forbindelse med det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, og at hun dermed har de rette kompetencer for at kunne refereres til som en ekspert. Det vurderes derfor, at kilden har et fagligt niveau, som gør den pålidelig. I afhandlingen er der også refereret til Kjeld Hemmingsens bog *"Driftsomkostninger i teori og praksis"*. Kjeld Hemmingsen har været professor i faget skatteret, og det vurderes derfor, at han ligeledes har de rette kompetencer for at kunne benyttes som referencegrundlag.

Jane Ferniss udarbejder bl.a. en analyse af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, hvor hun forsøger at sondre mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter. Da bogen *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* er fra 2006, er der blevet suppleret med nyere kilder, afgørelser og gældende lovgivninger. Tilsvarende er *"Driftsomkostninger i teori og praksis"* af Kjeld Hemmingsen fra 2003, og derfor ikke opdateret i forhold til den gældende lovgivning. Trods begge bøger er af ældre dato, henvises der ofte til disse i nyere lærebøger, hvorfor det vurderes, at bøgerne fortsat har den nødvendige relevans og kvalifikationer for at kunne anvendes som nogle af de primære kilder i afhandlingen.

I afhandlingen er artiklen *"Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet"* af Tommy V. Christiansen fra Revisor Blandet anvendt. Artiklen anses for at have en faglig troværdighed, idet

---

<sup>6</sup> *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006 s. 5

Tommy V. Christiansen har en baggrund som advokat og vundet flere principalsager i Højesteret omhandlede skatteret. Det vurderes således, at Tommy V. Christiansen kan anses som værende en ekspert i skatteret.

## 2.4 Emneafgrænsning

Der er foretaget adskillige afgrænsninger i afhandlingen med henblik på at sikre den fornødne dybde. Driftsomkostningsbegrebet jf. SL § 6 er et omfattende emne, som er blevet behandlet og fortolket jævnlige i både teori og praksis. Det er dermed ikke hensigten at behandle alle spørgsmål og udgiftsområder, som relaterer sig til driftsomkostningsområdet, hvilket i øvrigt heller ikke er muligt inden for rammerne for en specialeafhandling.

Der er derfor valgt at afgrænse afhandlingen til, hvorvidt der er fradragsret for en udgift eller ej. Afhandlingen vil dermed ikke indeholde en analyse af, hvornår en udgift tidsmæssigt kan fradrages, og hvem der kan foretage et fradrag.

Igennem tiderne har flere teoretikere forsøgt at definere driftsomkostningsbegrebet. Afhandlingen vil primært inddrage Tommy V. Christiansens praktiske gennemgang af antal kriterier, der skal være opfyldt for at en udgift kan fradrages. Andre teoretikere og eksperter vil dog inddrages, hvor det findes relevant.

I afhandlingen vil den overordnede problemformulering, om hvilke generelle kriterier, som skal være opfyldt, for at en udgift kan fradrages skatteretligt behandles. Som udgangspunkt er det alene SL § 6, som vil blive behandlet og analyseret, men der er dog valgt at inddrage specialbestemmelser fra LL. LL § 8 B, stk. 1 og 4, LL § 8 N og den daværende LL § 8 J vil kort analyseres, da disse bestemmelser udvider fradragsretten. LL § 8 B er valgt, idet denne bestemmelse danner grundlag for afgrænsningen af forsøgs- og forskningsudgifter sammen med bl.a. domme og afgørelser. I forbindelse med behandlingen af LL § 8 B, stk. 1 afgrænses der til forsøgs- og forskningsudgifter. LL § 8 N er inddraget, idet bestemmelsen illustrerer, et interessant eksempel på, at et frugtbart sammenspil mellem lovgivningsmagten og Højesteret har medført en udvidelse af fradragsretten for lønudgifter. Derudover er LL § 8 N den seneste indførte udtagelse til SL § 6, stk. 1, litra a.

Andre specialbestemmelser vil blive nævnt, hvor det findes relevant, men eventuel behandling og analyse af disse udføres ikke. Derudover bliver andre love, såsom afskrivningsloven, ikke behandlet. Driftstab anses for værende et selvstændigt område, og er derfor ikke inkluderet.

I afhandlingen vil grænsedragning mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede private udgifter analyseres. Grundet manglende ressourcer er der udvalgt enkelte udgiftsområder, som analyseres. I forbindelse med sondringen mellem driftsomkostninger og private udgifter er udgiftsområderne arbejdstøj, arbejdsværelse i hjemmet, faglitteratur samt kongres-, kursus- og studierejser behandlet. I praksis anses problemstillingen vedrørende fradragsretten for disse udgiftsområder ofte at gå igen, hvilket har medført flere afgørelser på områderne. Der er derfor også afgrænset til enkelte relevante afgørelser for hvert udgiftsområde.

Derudover vil grænsedragningen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede etablerings- og udvidelsesudgifter analyseres. Her er afgrænset til udgiftsområderne uddannelse, indskud i foreninger, offentlige anlægsprojekter og eksterne rådgivere. Grundet manglende ressourcer er der ligeledes afgrænset til enkelte relevante afgørelser inden for hvert udgiftsområde.

Afhandlingen tager ikke sigte på en analyse af grænsedragningen mellem lønmodtagere, selvstændige erhvervsdrivende og honorarmodtagere, men vil blive berørt, hvor det findes relevant.

Derudover er afhandlingen afgrænset til tilfælde, hvor skattesubjektet er ubegrænset skattepligtigt til Danmark.

Dataindsamling til denne afhandling er stoppet den 23. maj 2022.

### 3. Generelt om driftsomkostningsbegrebet

I dette afsnit vil driftsomkostningsbegrebet introduceres, hvor de grundlæggende fradragskriterier efter SL § 6, stk. 1, litra a vil blive belyst. Begrebets oprindelse og udvikling frem til 1903 vil i korte hovedtræk gennemgås. Formålet med at inddrage udviklingen er, at det dermed kan belyse udviklingen i de hensyn, der ligger bag reguleringen af retsområdet, for at opnå en bredere forståelse af reglernes anvendelsesområde. Dette bliver efterfulgt af teorier om driftsomkostningsbegrebet, herunder udgiftstyper, som i de fleste tilfælde vil være fradragsberettigede på baggrund af deres art.

#### 3.1 Statsskatteloven § 6

Den grundlæggende bestemmelse for, hvordan de fradragsberettigede udgifter opgøres i den skattepligtige indkomst, fremgår af SL, som blev vedtaget i 1903. På trods af, at bestemmelsen er over 100 år gammel, har der været få modifikationer til den oprindelige lovtekst.<sup>7</sup>

SL § 4 indeholder en positiv afgrænsning vedrørende de skattepligtige indkomster og bør læses i sammenhæng med SL § 5, som modsat sørger for at afgrænse den skattepligtige indkomst negativt. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan de udgifter, der er omfattet SL § 6, stk. 1, litra a, fradrages. Denne bestemmelse indeholder den grundlæggende hovedregel for hvilke driftsomkostninger, som kan fratrækkes ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst. SL § 6, stk. 1, litra a lyder som følger:

*”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.”*

Ordlyden i bestemmelsen angiver således, at for at kunne fradrage driftsomkostninger skal der være tale om udgifter, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget. Ved driftsomkostninger må dermed forstås de udgifter, som udelukkende er afholdt til den løbende drift og dermed den skattepligtige indkomst.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Se evt. afsnit 3.2 vedrørende driftsomkostningsbegrebets oprindelse og udvikling frem til 1903

<sup>8</sup> I SKM2012.13.HR fastslår Højesteret, at der med ”indkomst” må forstås ”den skattepligtige indkomst”.

Som modstykke fremgår det af SL § 6, det sidste stykke, at

*”Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes til egen eller Familiens Underholdning, 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.”*

Dermed understreges det, at private udgifter ikke omfattes af fradragsretten. Endvidere anses heller ikke anlægsudgifter som formueforøgelse, forbedring af ejendom, udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignede fonds for fradragsberettigede udgifter jf. SL § 6. En privat udgift eller en udgift, som er afholdt med henblik på etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget, kan dermed ikke karakteriseres som en driftsomkostning, idet udgiften ikke tager sigte mod indkomsterhvervelsen.

Det vurderes således, at SL § 6, stk. 1, litra a lægger op til, at der skal foretages en vurdering af formålet med den afholdte udgift.

### 3.1.1 Grundlæggende fradragskriterier

Formuleringen ”... til at...” i SL § 6, stk. 1, litra a indikerer, at der er tale om et *motivbestemt omkostningsbegreb*.<sup>9</sup> Der er dermed et krav om, at der skal være en vis sammenhæng mellem udgiften og indkomsten.<sup>10</sup>

Det fremgår af SL § 6, stk. 1, litra a, at udgifter, som er afholdt til at *erhverve* den skattepligtige indkomst er fradragsberettigede. Det antages, at en erhvervsdrivende virksomhed har til formål at fastholde det aktuelle indkomstniveau, agere ekspansivt inden for virksomhedens naturlige rammer og at udnytte mulighederne for indtjening optimalt.<sup>11</sup> Der er således en tæt sammenhæng med ordet *erhverve* og det, der må antages at være erhvervsdrivende virksomheders formål med den løbende indkomsterhvervelse.

---

<sup>9</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 84

<sup>10</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 84

<sup>11</sup> ”Driftsomkostninger i teori og praksis” af Kjeld Hemmingsen, 2003, s. 49



Derudover fremgår det af lovbestemmelsen, at udgifter, der er medgået til at *sikre* og *vedligeholde* indkomsten, er fradragsberettigede. På den måde sikres der fradragsret for udgifter, uden at der nødvendigvis kan bevises et resultat af udgifterne, som er afholdt. Definitionen af de udgifter, som er anvendt til at *sikre* og *vedligeholde* indkomsten, er dermed udgifter, der er medgået til vedligeholdelse eller som en forsikring af den skattepligtiges ejendele, hvis udbyttet heraf anses som skattepligtigt.<sup>12</sup>

### 3.2 Driftsomkostningsbegrebets oprindelse og udvikling frem til 1903

Den første indkomst- og formueskat, som blev indført i Danmark, var formentlig i 1789. Skatten skulle dække tilbagebetaling af gæld til det russiske rige i forbindelse med tidligere indgående forsvarskontrakter, og udgifter til at sikre Danmark, efter krigen i Norden igen var brudt ud. Skattens beregning blev opgjort efter et nettoprincip, som ligner det, vi kender i dag.<sup>13</sup>

På grund af udgifterne til krige blev der ved forordningen af 8. februar 1810 indført en indkomstskat i Danmark. Det var første gang, at Danmark forsøgte sig med en mere permanent indkomstskat.<sup>14</sup> Skatten skulle opgøres efter et nettoprincip, hvor indkomsten også kunne fremtræde i anden form end penge. Enhver var forpligtiget til hvert år at udfylde en selvangivelsesformular, hvor den samlede indkomst var beregnet. Skatten blev ophævet allerede efter fem år, idet landbefolkningen og bybefolkningen angav ukorrekte og lave indkomster, derfor var skatten uretfærdig overfor borgere, som havde faste indtægter. Herefter var der i en længere periode ikke noget, som lignede en indkomstskat.<sup>15</sup>

I 1850 forsøgte regeringen sig igen med en ny indførelse af en indkomstskat. Ved lovforslaget i 1850 blev driftsomkostninger defineret som:

*”... de Udgifter, som have fundet Sted for at holde Næringen i Gang (Driftsomkostninger), hvorunder ogsaa indbefattes de ordentligviis forefaldende aarlige Reparationer af Bygninger, Maskiner, Redskaber Værktøi o.s.v. Ligeledes maa fradrages, hvad der i Aarets Løb er anvendt til Anskaffelse af nye Gjenstande af fornævnte Art, forsaavidt disse træde i Stedet for opbrugte og cassetede Gjenstande af lignende Art, dog med Fradrag af disse sidste Værdi, og kun forsaavidt en*

---

<sup>12</sup> ”Driftsomkostninger i teori og praksis” af Kjeld Hemmingsen, 2003, s. 49-50

<sup>13</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 34

<sup>14</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 35

<sup>15</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 35-432

*egentlig Forbedring eller en Udvidelse af Driften eller Næringen ikke derved er opnaaet eller direct har været tilsigtet.”*

Selvom dette lovforslag aldrig blev vedtaget, så har det været med til at inspirere udarbejdelsen af de efterfølgende indkomstskattelove. Der blev udarbejdet flere lovforslag om indkomstbeskatning frem til 1903, hvor ordlyden fra lovforslaget i 1850 ikke blev modificeret væsentligt. Ordlyden i SL § 6, stk. 1, litra a blev ændret på baggrund af inspiration fra den preussiske statsskattelov fra 1891, hvor driftsomkostninger blev defineret som:<sup>16</sup>

*”... Driftsomkostninger, dvs. hvad der er medgår til Erhvervelse, Sikring og Vedligeholdelse af Indtægten...”*

Sammenfattende kan det konkluderes, at driftsomkostningsbegrebet har udviklet sig i løbet af årene fra 1789 til 1903. Loven har siden 1903 været uændret, og flere af formuleringerne i den nuværende lov stammer fra 1800-tallet. Det er primært lovforslagene og den preussiske statsskattelov fra 1891, der dannet grundlaget for indkomstskattelovene, herunder driftsomkostningsbegrebet. Det fremgår dermed, at det igennem årene været problematisk at finde en klar og anvendelig definition på, hvad en driftsomkostning er. Det har medført, at driftsomkostningsbegrebet løbende er blevet udviklet og fastlagt ved en række domme og afgørelser, som fortolker bestemmelsen.

### 3.3 Teorier om driftsomkostningsbegrebet

Flere teoretikere har igennem tiden forsøgt at opstille et mere generelt omkostningsbegreb i forhold til SL. I forbindelse med forsøget på, at definere, hvornår en given udgift kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er der anlagt flere forskellige vinkler.<sup>17</sup> Især i de ældre teorier er der taget udgangspunkt i den negative afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet, som fremgår af SL § 6, det sidste stykke – dog enkelte med udgangspunkt i SL § 6, stk. 1, litra a sammenholdt med det sidste stykke. Blandt mere dybdegående forsøg på opstilling af et mere generelt driftsomkostningsbegreb findes undersøgelser udarbejdet af bl.a. Mogens Eggert Møller, Thøger Nielsen, Kjeld Hemmingsen og Tommy V. Christiansen.

---

<sup>16</sup> ”Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb” af Jane Ferniss, 2006 s. 48-50

<sup>17</sup> ”One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret” af Anders Larsen, 2021, s. 223

I artiklen "*Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet*"<sup>18</sup> opstillede Tommy V. Christiansens syv krav, som skal være opfyldt, før der i praksis anerkendes skattemæssigt fradrag:

1. Igangværende virksomhed,
2. Erhvervsmæssig aktivitet,
3. Tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet,
4. Udgiften må ikke aflejre sig i et aktiv,
5. Udgiften må ikke have pønal karakter,
6. Udgiften skal knytte sig til indkomsterhvervelsen,
7. Retlig forpligtelse må være påtaget.

Artiklen blev skrevet på baggrund af, at der blev afsagt domme vedrørende driftsomkostninger, som syntes at udvide området for fradragsberettigede udgifter, som tidligere ville være blevet klassificeret som formueudgifter. Formålet med artiklen er således at sondre mellem driftsomkostninger og formueudgifter. Udfaldet blev til ovenstående positive afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet ved en gennemgang af afgørelser fra landsskatteretten og domstolene.

Disse syv krav gentog Tommy V. Christiansen i artiklen "*Nogle betragtninger vedrørende driftsomkostningsbegrebet*". I artiklen blev det konkluderet, at der er flere omkostninger, som driftsøkonomisk burde give fradrag, men ikke gør det, da udgiften har en effekt, som rækker ud over det pågældende indkomstår.<sup>19</sup> De syv punkter indebærer følgende:

### **1. Igangværende virksomhed**

Udgifter, som afholdes før, der er konstateret nogen indtægt, vil oftest blive betragtet som etableringsudgifter, idet disse udgifter ikke tager sigte på at erhverve en indkomst, men derimod at etablere en indkomstkilde.<sup>20</sup>

### **2. Erhvervsmæssig aktivitet**

Som nævnt i afsnit 3.1.1 forudsætter driftsomkostningsbegrebet, at udgiften er afholdt i en erhvervsmæssig virksomhed, dvs. en virksomhed, som drives for egen regning og risiko med det formål at

---

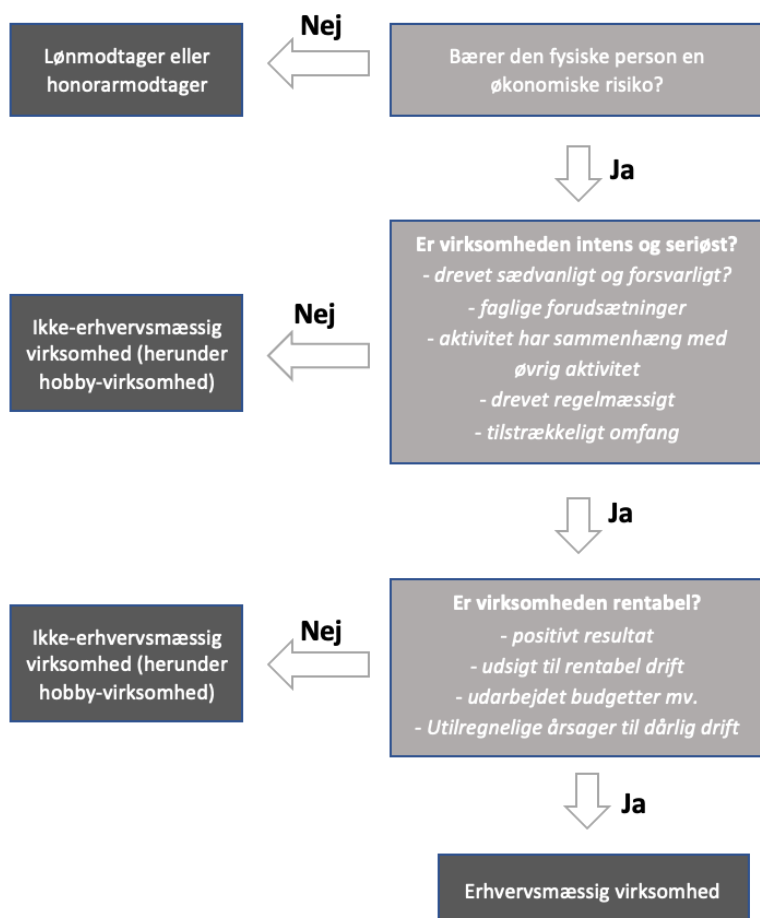
<sup>18</sup> "*Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet*" af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

<sup>19</sup> "*One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret*" af Anders Larsen, 2021, s. 223

<sup>20</sup> "*Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet*" af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

opnå et økonomisk nettooverskud.<sup>21</sup> Det betyder, at virksomheden skal have afholdt udgiften med sigte på at opnå en indtægt, før den kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. En erhvervmæssig virksomhed skal således afgrænses overfor en ikke-erhvervmæssig virksomhed, fx en hobby-virksomhed.<sup>22</sup> I den nedenstående figur er der illustreret, hvad der lægges vægt på ved kategoriseringen af, om der er tale om en erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig virksomhed.

**Figur 2: Beslutningstræ, erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig virksomhed**



Kilde: Egen tilvirkning baseret på Lærebog om indkomstskat, 2021, kapitel 8

### 3. Tilknytning til den erhvervmæssige aktivitet

Det er ikke tilstrækkeligt, at aktiviteten er erhvervmæssig. Den afholdte udgift skal have også den fornødne knytning til denne erhvervmæssige aktivitet. Dette medfører, at udgiften skal have en vis kvalificeret tilknytning til "indkomsten" eller til erhvervsvirksomheden. Dette giver anledning til to

<sup>21</sup> "Lærebog om indkomstskat" af Jane Bolander og Liselotte Madsen m.fl., 2021, kapitel 8

<sup>22</sup> "Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet" af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

afgrænsningsproblemer: Hvorvidt udgiften vedrører skatteyderens private sfære, og hvorvidt udgiften har haft en indkomstskabende effekt.<sup>23</sup>

#### **4. Udgiften må ikke aflejre sig i et aktiv**

Når en udgift har aflejret sig i et aktiv, så er udgiften ikke *anvendt*. Der er derfor ikke hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra til at fradrage disse udgifter, idet udgiften er medgået til at sikre en fremtidig indkomst.<sup>24</sup> Udgiften må således ikke aflejre sig i et aktiv, som er afskrivningsberettiget efter særlig lovgivning.

#### **5. Udgiften må ikke have pønål karakter**

Har udgiften karakter af skatteretlig sanktion, kan den ikke fradrages i indkomstopgørelsen.<sup>25</sup>

#### **6. Udgiften skal knytte sig til indkomsterhvervelsen**

Kravet om, at den afholdte udgift skal knytte sig til indkomsterhvervelsen, er en yderligere skærpelse af de ovenfor nævnte betingelser. Det er som udgangspunkt ikke tilstrækkeligt, at udgiften har en direkte tilknytning til en erhvervsmæssig aktivitet, samt at udgiften har udtømt sin funktion i det pågældende indkomstår. Det kræves derudover, at udgiften retter sig direkte mod indkomsterhvervelsen.<sup>26</sup>

#### **7. Endelig retlig forpligtelse**

Det sidste punkt vedrører den endelig retlige forpligtelse. Det fremgår af SL § 6, stk. 1, litra a, at der kan fradrages udgifter, som ”... i årets løb er anvendt...”. I overensstemmelse med normale periodiseringsprincipper kan udgiften fradrages, når skatteyderen i den betragtede indkomst har påtaget sig en retlig forpligtelse ved indkomstårets udløb.<sup>27</sup>

I denne afhandling vil analysen løbende sammenholdes med Tommy V. Christiansens punkter.

---

<sup>23</sup> ”Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet” af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

<sup>24</sup> Se f.eks. SKM2007.384.LSR

<sup>25</sup> ”Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet” af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

<sup>26</sup> ”Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet” af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

<sup>27</sup> ”Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet” af Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10

### 3.3.1 Fradrag efter udgiftens art

I bogen "*Driftsomkostninger i teori og praksis*" af Kjeld Hemmingsen belyser han, at der er typer af udgifter, der på baggrund af deres art, som selvfølgelig vil have en så tæt tilknytning til virksomhedens løbende indkomsterhvervelse, at sammenhængen mellem udgiften og driften antages uden videre.<sup>28</sup> Ifølge Kjeld Hemmingsen omfatter udgifterne ofte *personaleudgifter, udgifter til erhvervslejemål, kontorhold og forsikringspræmier til dækning af erhvervsmæssige risici*.<sup>29</sup>

Tilsvarende vurderer Jane Ferniss, at der er udgiftstyper, der i al almindelighed vil anses som almindelige erhvervsmæssige udgifter. Derfor vil disse typisk ikke blive mødt med et større argumentationskrav i forhold til udgiftens sammenhæng med virksomhedens indkomsterhvervelse. Her nævnes bl.a. udgifter som *husleje, lønudgifter m.v.*<sup>30</sup> Kjeld Hemmingsen og Jane Ferniss lægger dermed begge op til, at der er udgiftstyper, hvor sammenhængen mellem afholdelsen af udgifterne og indkomsterhvervelsen er så tæt, at udgifterne i de fleste tilfælde vil være fradragsberettigede.

Ifølge Kjeld Hemmingsen kan det alligevel være nødvendigt at foretage en vurdering af, hvad formålet med afholdelsen udgiften har været, idet de pågældende udgifter ikke kan fradrages, hvis *omstændighederne undtagelsesvis tilsigter noget andet*.<sup>31</sup> Tilsvarende understreger Jane Ferniss at fradragsretten er formålsbestemt, idet en udgift imidlertid kan være afholdt *ud fra flere motiver*.<sup>32</sup>

På baggrund af ovenstående antages det, at der er udgiftstyper, som langt hen ad vejen vil have den direkte og umiddelbare forbindelse til virksomhedens løbende indkomsterhvervelse, men at der ikke er nogen udgiftstyper, som på baggrund af deres art er fradragsberettigede. Der skal derfor foretages en vurdering af det faktiske formål med anvendelsen af udgiften, idet det er motivet eller formålet med udgiften, som er afgørende for, om der opnås fradrag eller ej.

Det kan være vanskeligt at opstille et entydigt, generelt, teoretisk driftsomkostningsbegreb, som kan anvendes i alle situationer.<sup>33</sup> Det medfører, at fortolkningen af SL § 6 kan udfyldes af de udøvende og dømmende myndigheder, idet bestemmelsen er tilpas uklar. Dette kan være en af årsagerne til, at

---

<sup>28</sup> "*Driftsomkostninger i teori og praksis*" af Kjeld Hemmingsen, 2003, s. 209

<sup>29</sup> "*Driftsomkostninger i teori og praksis*" af Kjeld Hemmingsen, 2003, s. 209

<sup>30</sup> "*Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*" af Jane Ferniss, 2006 s. 87

<sup>31</sup> "*Driftsomkostninger i teori og praksis*" af Kjeld Hemmingsen, 2003, s. 209

<sup>32</sup> "*Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*" af Jane Ferniss, 2006 s. 85

<sup>33</sup> "*Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*" af Jane Ferniss, 2006 s. 80

SL § 6 næsten er uændret, da den fortsat kan anvendes i et samfund, som er tydeligt anderledes end ved vedtagelsen af bestemmelsen i 1903. Driftsomkostningsbegrebet må siges at være dynamisk og stadig under udvikling.<sup>34</sup>

### 3.4 Sammenfatning

Driftsomkostningsbegrebet har udviklet sig i løbet af årene 1789 til 1903 og har siden 1903 været uændret. Flere af formuleringerne i den gældende lov stammer således fra 1800-tallet, da bl.a. lovforslaget i 1850 og den preussiske statsskattelev fra 1891 har været med til at inspirere udarbejdelsen af bestemmelsen, vi kender i dag. Sammenfattende kan det konkluderes, at driftsomkostningsbegrebet indebærer, at en udgift kan fradrages, når den er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Dette indebærer, at der er et krav om, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelse af udgiften og indkomsterhvervelsen, før den kan fradrages. Dermed kan private udgifter og udgifter, som er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag, ikke omfattes af fradragsretten efter SL.

I forbindelse med forsøget på at definere, hvornår en given udgift kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er der anlagt flere forskellige vinkler. Det kan være vanskeligt at opstille et entydigt, generelt, teoretisk driftsomkostningsbegreb, som kan anvendes i alle situationer, hvilket medfører, at fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet kan udfyldes af de udøvende og dømmende myndigheder, idet bestemmelsen er tilpas uklar.

---

<sup>34</sup> "One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret" af Anders Larsen, 2021, s. 223

## 4. Private udgifter

I afsnit 3 blev driftsomkostningsbegrebet behandlet mere generelt, hvoraf det fremgår, at fradragsberettigede driftsomkostninger skal være *"... anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten"* jf. SL § 6, stk. 1 litra a. Udgiften skal derfor have en sammenhæng med indkomsterhvervelsen, hvilket medfører, at private udgifter ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det skyldes, at disse udgifter primært er afholdt af hensyn til private interesser og behov, og således ikke for at erhverve indkomst.<sup>35</sup> De fradragsberettigede driftsomkostninger skal derfor afgrænses over for private udgifter. Dette understreges også i SL § 6, der fastslår, at indkomsten *"... er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes til egen eller Familiens Underholdning, Betjening, Nytte eller Behagelighed..."*

Det kan i tilfælde være vanskeligt at skelne mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede private udgifter. En af årsagerne til dette kan være, at der løbende sker ændringer i den almindelige opfattelse af, hvad der kan regnes som værende privatforbrug. Derudover kan det skyldes den almindelige samfundsmæssige udvikling, eller at udgifter, der normalt karakteriseres som ikke-fradragsberettigede private udgifter, kan fradrages som driftsomkostninger, idet der foreligger en direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen.<sup>36</sup>

Dette er f.eks. tilfældet i SKM2002.279.HR, som omhandlede, hvorvidt appellant, som havde en mindre landbrugsejendom med fårehold i medfør af SL § 6, stk. 1, litra a, kunne foretage fradrag for udgifter til foder til et kattehold bestående af 15-17 katte. Højesteret lagde til grund, at kattene alene opholdt sig i ejendommens driftsbygninger og ikke havde adgang til stuehuset. Derudover blev der lagt til grund, at formålet med katteholdet udelukkende var at bekæmpe mus og rotter i driftsbygningerne. Højesteret fastslog derfor, at katteholdet havde en sådan relevant driftsmæssig begrundelse, at udgiften til kattefoder kunne fradrages jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Der var ikke anledning til at anse en del af udgiften for en privat udgift.

Grænsen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede private udgifter er ikke fast eller forudsigelig,<sup>37</sup> og i praksis er der ofte tale om en vanskelig bevisbedømmelse

---

<sup>35</sup> *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006 s. 237

<sup>36</sup> *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006 s. 238-240

<sup>37</sup> *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006 s. 238



af, om en udgift er erhvervsmæssig eller privat. Denne problemstilling har eksisteret igennem flere år, men har ikke givet anledning til en ændring af SL § 6.

I de følgende afsnit analyseres fradragsretten for udgifter til arbejdstøj m.v. i afsnit 4.1, arbejdsværelse i afsnit 4.2, udgifter til faglitteratur i afsnit 4.3 samt udgifter til udenlandske kongres-, kursus- og studierejser i afsnit 4.4. Afslutningsvis vil afsnittet indeholde en sammenfatning i afsnit 4.5.

#### 4.1 Arbejdstøj

Selvom emnet for afhandlingen er driftsomkostninger, inddrages personalegoder, idet der kan være skattemæssige fordele for lønmodtageren på området for arbejdstøj, ved at denne lader arbejdsgiveren afholde omkostningerne til beklædning, uanset om lønmodtageren faktisk ville kunne fradrage tøjet i sin skattepligtige indkomst.

Udgifter til tøj anses i almindelighed for at være private udgifter, hvilket medfører, at de ikke er fradragsberettigede jf. SL § 6, det sidste stykke. Udgifter til arbejdstøj betragtes tilsvarende, som udgangspunkt, for værende private udgifter. Det skyldes, at anvendelsen af arbejdstøj anses for at træde i stedet for anvendelsen af sædvanlig, daglig beklædning. Der er ikke vedtaget specialbestemmelser gældende for fradragsretten af arbejdstøj, og derfor hviler selve lovgrundlaget på SL § 6. Dette kunne indikere, at det ikke er muligt at opnå fradragsret for udgifter til tøj, hvilket ikke er tilfældet. Af praksis fremgår det, at der i visse situationer anerkendes fradrag for udgifter til arbejdstøj.<sup>38</sup>

Et eksempel på dette er sagen Tfs 1995, 746 Ø, som handlede om en korsanger, som var ansat ved Danmarks Radios Koncertkor. Korsangeren var anset for uberettiget til ved indkomstopgørelsen at fradrage udgifter til kjole og hvidt og laksko for i alt 3.254 kr. Ifølge skattemyndighedernes praksis kunne visse lønmodtagere indtil indkomståret 1988 opnå et standardfradrag for udgifter til særlig beklædning, hvis det var påkrævet under arbejdets udførelse at anvende beklædning, som både anskaffelse og i brug var dyrere end almindeligt tøj. For musikere var der specielt henvist til kjole og hvidt. Denne praksis måtte antages at have bygget på en formodning om, at der for denne lønmodtagergruppe typisk ville være en nødvendig merudgift forbundet med arbejdets udførelse. Efter ændringen af administrativ praksis kunne lønmodtagere fortsat fradrage nødvendige doku-

---

<sup>38</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 241-242.

menterede merudgifter, som Danmarks Radio stillede krav om. På baggrund af det oplyste stillede Danmarks Radio krav om, at korsangerne anvendte kjole og hvidt ved et betydeligt antal koncerter årligt. Under hensyn hertil samt at kjole og hvidt og dertilhørende laksko ikke kunne anses for at være tøj, som anskaffedes i almindelighed, indrømmede landsretten fradrag for korsangerens beklædningsudgifter.

Skatteministeriet fandt ikke, at dommen skulle betragtes som et udtryk for, at de tidligere standardfradrag til musikere relaterede sig til hele udgiften til kjole og hvidt og laksko. Det findes kun at være merudgiften til beklædning, som kan fradrages.<sup>39</sup> Derudover fandt ministeriet ikke, at afgørelsen ændrede ved det forhold, at der kun gives fradrag for arbejdsrelaterede beklædningsudgifter, hvis beklædningen er så speciel, at den ikke også kunne anvendes privat.<sup>40</sup> Dette afgrænses konkret, idet det ikke er Skatteministeriets opfattelse, at der kunne ydes fradrag for udgifter til mørkt tøj og smoking, da tøjet ville kunne anvendes privat.<sup>41</sup>

Skatteministeriet præciserede dermed, at der alene anerkendes fradrag for de arbejdsrelaterede beklædningsudgifter, hvis beklædningen er så speciel, at den ikke også kan benyttes privat. Derudover skal der være tale om en nødvendig dokumenteret merudgift til beklædningen, som skyldes, at der skal anvendes en bestemt type tøj til udførelsen af erhvervet.

I TfS 2010, 883 H havde en popsangerinde foretaget fradrag for udgifter til scenebeklædning, frisør og make-up m.v. med i alt 22.199 kr., hvoraf skattemyndighederne alene havde godkendt et skønsmæssigt fradrag på 5.000 kr. Sangerinden påstod, at udgifterne var erhvervsmæssigt begrundede. Landsretten fandt, at sangerinden ikke var berettiget til fradrag ud over det skønsmæssige fradrag, da udgifterne som udgangspunkt ikke var fradragsberettigede jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Sangerinden havde endvidere ikke dokumenteret nødvendige merudgifter for almindeligt tøj. Højesteret stadfæstede landsrettens dom, da sangerinden heller ikke for Højesteret havde godtgjort en sådan sammenhæng mellem udgifter til tøj, make-up og frisør m.v. og indkomsterhvervelsen. Der var således ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige fastsættelse af størrelsen af de fradragsberettigede udgifter.

---

<sup>39</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 247

<sup>40</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 248

<sup>41</sup> kommenteret i TfS 1997, 503 DEP

Der kunne således ikke opnås fradrag for de 17.199 kr., idet der ikke var dokumenteret en nødvendig merudgift. Derudover var der ikke godtgjort for en sammenhæng mellem de afholdte udgifter og indkomsterhvervelsen.

I TfS 1997, 160 Ø fik en hoteldirektør som led i sin ansættelse ret til at få betalt tøj til anvendelse for arbejdet. Landsretten fandt, at tøjet måtte anses som almindelige beklædningsgenstande, som ikke var udsat for ekstraordinært slid og ødelæggelse. Hoteldirektøren var derfor skattepligtig af tøjets værdi.

Af dommen fremgår det, at der skal være tale om et ekstraordinært slid og ødelæggelse af tøjet, før der kan opnås et fradrag.

I et revisionsfirma er der ofte en dresscode, som pålægger de mandlige medarbejdere at gå med jakke, skjorte og slips. Men selvom den ansatte kan dokumentere, at han ikke privat går med jakke, skjorte og slips, og at denne dresscode således medfører, at han får nogle udgifter til brug for sit arbejde, så får han ikke ret til fradrag for disse udgifter.<sup>42</sup>

Modsat har en chauffør fradrag for sin uniform, som han skal bære som led i sit arbejde. Det skyldes, at uniformen er væsentlig dyrere end almindeligt pænt tøj. Derudover er det ikke et almindeligt jakkesæt, men tydeligt en uniform, som ikke er egnet til privatbrug. Derfor har chaufføren ret til at fradrage den nødvendige merudgift til uniformen.<sup>43</sup> Der lægges således afgørende vægt på, at det anskaffede arbejdstøj er så specielt og nødvendigt, at det ikke kan blive benyttet privat.

## **Briller**

Tilsvarende tøj kan udgifter til briller som udgangspunkt ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette fremgår af LSRM 1982, 126, hvor en tandlæge blev nægtet fradrag for udgifter til briller. Tandlægen oplyste, at brillerne virkede som forstørrelsesglas til brug for det detaljearbejde, som udgør en tandlæges arbejde. Derudover blev brillerne ikke anvendt privat og blev opbevaret på tandlægeklinikken. Afgørelsen blev dog, at der ikke var tale om specielle arbejdsbriller, men almindelige briller, som kunne anvendes privat.

---

<sup>42</sup> Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.A.4.3.1.7, se også kommenteret i TfS 1997, 503 DEP

<sup>43</sup> se TfS 1999, 171 LSR

Derimod kunne en tandlæge fradrage sin udgift til beskyttelsesbriller uden styrke jf. SL § 6, stk. 1, litra a, idet brillerne kun blev anset for benyttet på tandlægeklinikken og derfor var til erhvervsmæssig anvendelse jf. TfS 1989, 243 LSR.

Hvad der skal til for at opnå fradrag for arbejdstøj m.v., er en gammel travet, men stadig aktuel. I tilfælde, hvor arbejdstøjet kan anvendes privat, skal der foretages en vurdering af, hvorvidt den konkrete beklædningsgenstand i den aktuelle tidsperiode kan anses for en almindelig privat anskaffelse eller ej. Sammenfattende kan det konkluderes, at der overordnet er fire kriterier, som skal være gældende ved vurderingen af, om en udgift til arbejdstøj undtagelsesvist kan anerkendes som en fradragsberettiget driftsomkostning:

- Kausalitetskriterie,
- Nødvendighedskriterie,
- Merudgiftskriterie,
- Faglighedskriterie.

*Kausalitetskriteriet* består i, at der skal være en sammenhæng mellem indkomsterhvervelsen og udgifterne til beklædningen, før der anerkendes fradrag. Det kommer bl.a. til udtryk i TfS 2010, 883 H, hvor sangerinden blev nægtet fradrag for tøj, hår og make-up, idet Højesteret havde vurderet, at udgifterne ville være afholdt uagtet hendes profession. Dette kriterie kan dog ikke stå alene i forbindelse med fradrag for udgifter til arbejdstøj og skal derfor ses i sammenhæng med de andre kriterier. *Nødvendighedskriteriet* indebærer, at udgifter til arbejdstøj kan fradrages, hvor der er nødvendige, dokumenterede merudgifter forbundet med erhvervet. Hertil kommer *merudgiftskriteriet*, som enten kan bestå i, at der som følge af erhvervet har været ekstraordinært slid eller ødelæggelse af tøjet, eller hvis der som følge af erhvervet eller stillingen har været påkrævet, at der anvendes en særlig type beklædning, som er dyrere end almindeligt tøj. *Faglighedskriteriet* består i, at der skal være tale om specialbeklædning, der ikke egner sig til at blive anvendt privat.

## 4.2 Arbejdsværelse

Udgifter til privat bolig er ofte private udgifter, som knytter sig til det almindelige private forbrug. Et arbejdsværelse, som indrettes i skatteyderens private bolig, vil som udgangspunkt anses for en ikke-fradragsberettiget privat udgift, da det typisk ikke vil blive forbundet med merudgifter at arbejde i

hjemmet, og i de fleste tilfælde vil arbejdsværelset også kunne benyttes privat.<sup>44</sup> I særlige tilfælde vil der alligevel være mulighed for at fratække udgifter til arbejdsværelse som driftsudgifter, hvis de er nødvendige for at erhverve, sikre og vedligeholde erhvervsindkomsten jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Der er ikke indført nogle specialbestemmelser på området, bortset fra LL § 9 H vedrørende børnedagplejere. Disse tilfælde vil ikke blive inddraget i analysen af emnet.

I SKM2005.525.LSR fik en erhvervsdrivende musikproducent, som tillige markedsførte sine produkter, godkendt fradrag for udgifter til kontor i eget hjem under henvisning til arbejdets art og omfang. Det blev anset for godtgjort, at den erhvervsdrivende musikproducents kontor udelukkende blev anvendt erhvervsmæssigt. Der blev lagt vægt på, at virksomheden var musikproducentens eneste indtægtskilde, og at den blev drevet fra vedkommendes bolig. Arten og omfanget af arbejdet betød derfor, at musikproducenten anvendte kontoret i et ikke ubetydeligt omfang i forbindelse med den selvstændige virksomhed. Kontoret blev derfor anset for uegnet til privat brug. Der var dermed en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten.

Afgørelsen lægger op til, at udgifter til et kontor i eget hjem kan fradrages, når skatteyderen anvender kontoret i et ikke ubetydeligt omfang i forbindelse med den erhvervsmæssige virksomhed, og kontoret er uegnet til privat bolig. Derudover bliver der i forbindelse med fradragsretten lagt vægt på, at virksomheden, som drives fra hjemmekontoret, er den eneste indkomstkilde.

I TfS 1996, 553 Ø fik en musiklærer, der som bijob var musiker, fradrag for udgifter til sit arbejdsværelse/musiklokale i boligen. Landsretten lagde bl.a. vægt på værelsets særlige indretning og udstyr, som gjorde det uegnet til almindeligt boligophold. Værelset var tæt lydisoleret og bestod af mange store instrumenter, reoler med musikplader, højttalere og effekter, som udelukkende var beregnet til at spille musik på. Det pågældende musikudstyr fyldte meget i forhold til værelsets størrelse. Værelset havde derfor som følge af arbejdets art skiftet karakter fra et almindeligt værelse til et særligt arbejdsværelse, således at det ikke længere indgik i den almindelige bolig.

Afgørelsen lægger op til, at der kan opnås fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a, når arbejdsværelset er særligt indrettet og således uegnet til privatbolig. Arbejdsværelset skal dermed have skiftet karakter

---

<sup>44</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 258

fra et almindeligt værelse til et særligt arbejdsværelse, så det ikke længere kan blive anset for at være en del af den almindelige bolig.

I UfR 1961.107 H handlede om en lektor med to bijobs, dels selvstændig med litterær virksomhed, dels som ansat lærer ved Hærens Officersskole. De pågældende bijobs genererede hjemmearbejde, der blev udført i boligens arbejdsværelse. Indtægten fra de to bijobs udgjorde henholdsvis 13 % og 19 % af den samlede indtægt, men størstedelen af indtægten stammede fra hans hovederhverv; stillingen som gymnasielektor. Derudover anvendte skatteyderen ikke arbejdsværelset i sin bolig i et væsentligt omfang som hovedarbejdssted inden for normal arbejdstid. Derfor blev skatteyderen nægtet fradrag for udgifterne til sit arbejdsværelse.

Værelset havde ikke skiftet karakter fra et almindeligt værelse til et særligt arbejdsværelse, således at det var uanvendeligt til privat brug. Det antages på baggrund af afgørelsen, at der ikke kan opnås fradrag, når skatteyderen ikke har godtgjort, at arbejdsværelset er anvendt i et væsentligt omfang indenfor normal arbejdstid. I forbindelse med, at der blev nægtet fradrag, blev der derudover lagt vægt på, at indtægten fra virksomheden, som blev drevet fra arbejdsværelset, ikke var skatteyderens hovederhverv.

Se f.eks. også SKM2015.276.LSR, hvor Landsretten nægtede fradrag for udgifter til arbejdsværelse, idet lokalet var indrettet som et kontor med skrivebord og opbevaringsrum for papirmateriale. Lokalet kunne ikke anses for uanvendeligt opholdsrum og dermed havde lokalet private formål.

I TfS 1996, 361 LSR kunne en selvstændig, som drev forfattervirksomhed som eneste erhverv, fratrække sine udgifter til arbejdsværelset i hjemmet. Det skyldes, at værelset lå placeret, så det ikke hørte til boligens almindelige opholdsrum og at værelset blev benyttet ca. otte timer dagligt. Der blev således lagt vægt på, at virksomheden var det eneste erhverv og at der var en særskilt adgang til arbejdsværelset.

I TfS 1998, 692 ØLD drev en civiløkonom som hovederhverv og eneste indtægtskilde salgs- og reklamevirksomhed fra hjemmet. Civiløkonomen kunne fradrage sine udgifter til hjemmekontoret som driftsudgifter, idet:

- lokalet blev anvendt i erhvervsvirksomheden,
- virksomheden blev drevet udelukkende fra civiløkonomens bolig,
- virksomheden blev drevet på fuldtid,
- indtægterne fra virksomheden udgjorde civiløkonomens eneste indtægtskilde,
- arbejdsværelsets placering var i umiddelbar tilknytning til virksomheden.

Dette medfører, at der i tilfælde gives fradrag for udgifter til arbejdsværelse, selvom værelset ikke har skiftet karakter som følge af indretningen. Dette forudsætter dog, at arbejdsværelset bliver anvendt som hovedarbejdssted i et væsentligt omfang inden for normal arbejdstid, samt at andre elementer taler for det.<sup>45</sup>

I SKM2002.29.HR blev en selvstændig erhvervsdrivende, der som konsulent arbejdede på hvergivers kontor fra tidlig morgen til sen eftermiddag, nægtet fradrag for sine udgifter til arbejdsværelset i hjemmet. Det skyldes, at han ikke brugte kontoret i sin bolig i væsentligt omfang inden for normal arbejdstid, og at hvergiveren stillede et kontor til rådighed for konsulenten i arbejdstiden.

Et kontor i hjemmet blev således ikke anset for at være af afgørende betydning for at kunne tjene penge på sit erhverv jf. SL § 6, stk. 1, litra a., som i denne sag var hans hovederhverv og eneste indtægtskilde.

Sammenfattende kan det konstateres, at der er fire kriterier, som skal anvendes ved vurderingen af, om der anerkendes fradrag for udgifter til arbejdsværelse i hjemmet:

- Kausalitetskriterie,
- Faglighedskriterie,
- Erhvervsintensitetskriterie,
- Rådighedskriterie.

*Kausalitetskriteriet* indebærer, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten. Skatteyderen kan normalt påvise en direkte sammenhæng mellem

---

<sup>45</sup> Se præmisserne til SKM2005.525.LSR, hvor der indrømmes fradrag for arbejdsværelse, men også henvises til arbejdets art.

indkomsterhvervelsen og udgifterne til arbejdsværelset, da hvervet skal drives fra et sted, og ofte i eget hjem. Dette medfører også, at kriteriet ikke kan stå alene og skal derfor ses i sammenhæng med de andre kriterier.

*Faglighedskriteriet* indebærer at arbejdsværelset som følge af arbejdets art har skiftet karakter fra et almindeligt værelse til et særligt arbejdsværelse på grund af særligt udstyr, møblering samt særlig adgangsforhold til arbejdsværelse, så det ikke længere indgår som en del af den almindelige bolig. Derimod kan det fastlægges, at et værelse ikke har skiftet karakter, så det er uanvendeligt som opholdsrum, alene fordi det er indrettet med kontormøbler eller udstyret med omfattende bogreoler. Kriteriet kan imidlertid ikke stå alene, idet kravene om arbejdets omfang, og om at der ikke må være arbejdsværelse til rådighed andre steder, ifølge praksis også skal være opfyldt, for at der anerkendes fradrag. *Erhvervsintensitetskriteriet* indebærer, at arbejdsværelset anvendes i væsentligt omfang indenfor normal arbejdstid. Det forudsætter dog, at arbejdsværelset er den eneste og pågældende arbejdsplads, som er til rådighed, heraf *rådighedskriteriet*.

I kølvandet på bl.a. corona viser en undersøgelse udarbejdet af it-virksomheden Citrix, at et stigende antal danskere under 40 år efterspørger et mere fleksibelt arbejdsliv. Det antages således, at hvad der anses som *'normal arbejdstid'* vil ændres i takt med den løbende samfundsudvikling.<sup>46</sup>

### 4.3 Faglitteratur

Udgifter til faglige tidsskrifter, håndbøger samt videnskabelige værker, som anskaffes til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst, er fradragsberettigede jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Udgifter til faglitteratur, som er anskaffet med henblik på privat brug, er derimod ikke fradragsberettigede udgifter jf. SL § 6, stk. 1, litra a og det sidste stykke. Udgifter til faglitteratur, som er købt for at videreuddanne sig og således giver mulighed for at opnå en anden fremtidig stilling, anses som en anlægsudgift, som ikke giver fradragsret jf. SL §§ 5 og 6. Grænsen mellem, hvornår en anskaffelse af faglitteratur betragtes som en driftsomkostning og en privat udgift, kan være vanskelig at foretage.<sup>47</sup>

I UfR 1968, 605 H havde en universitetsadjunkt i en midlertidig stilling købt faglitterære tidsskrifter og bøger, herunder en lovsamling, for i alt 1.600 kr. Formålet med stillingen som adjunkt var videre-

---

<sup>46</sup> "De fleste unge ønsker fleksibel arbejdstid", artikel i AOD, 2021

<sup>47</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 283



uddannelse for at kvalificere sig til en fremtidig universitetsstilling. På baggrund af dette kunne universitetsadjunkten kun fradrage 600 kr. Udgifterne på over 600 kr. kunne ikke anset som fradragsberettigede driftsudgifter, men anlægsudgifter.

Af ovenstående fremgår det, at udgifter til faglitteratur, som er købt med henblik på at videreuddanne sig for således muligvis at kunne opnå en anden fremtidig stilling, anses som en anlægsudgift, som ikke giver fradragsret jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

TfS 1999, 496 LSR handlede om en ekstern medarbejder ved Den Store Danske Encyklopædi, der lavede artikler og stikord som fagkonsulent inden for sit fagområde. Medarbejderen havde afholdt udgift til erhvervelse af hele værket med medarbejderrabat. Medarbejderen blev nægtet fradrag for anskaffelsesudgiften bl.a. med den begrundelse, at anskaffelsen af værket ikke havde den nødvendige og direkte sammenhæng med den pågældende indkomst, og at udgiften til erhvervelse af hele værket havde karakter af privat forbrug.

Tilsvarende fremgår det af SKM2003.552.VLR, at en leder af en ”almindelig” børne- og skolefritidsordning ikke kunne fratække udgifter til faglitteratur i forbindelse med et kursus. Landsretten fandt, at kurset ikke kunne anses for at have en sådan direkte og umiddelbar tilknytning til hans daværende indkomsterhvervelse, at betingelserne for fradrag af udgifterne til kurset, herunder udgifterne til faglitteratur, ikke var opfyldt.<sup>48</sup>

Afgørelserne lægger således op til, at en anskaffelse af værker, som går udover den pågældende skatteydners fagområde, ikke bliver anset for udgifter, som i praksis har den fornødne og mere umiddelbare forbindelse med indkomsterhvervelsen.

I TfS 1985, 651 LSR blev en lærer nægtet fradrag for udgifter til to faglige tidsskrifter, der blev anvendt til undervisningen. Læreren havde oplyst, at det ikke var muligt at benytte tidsskrifterne på skolebiblioteket, idet undervisningen blev forberedt i hjemmet, og fordi der på skolen kun fandtes et enkelt eksemplar af tidsskrifterne. Landsretten lagde i begrundelsen vægt på, at tidsskrifterne var tilgængelige på skolen, og der blev dermed nægtet fradrag.

---

<sup>48</sup> se også SKM2009.753.BR

Det betyder således, at selvom en del af arbejdet udføres i hjemmet, medfører det ikke nødvendigvis fradrag for udgifterne, når faglitteraturen er tilgængelig på arbejdspladsen.

I TfS 1987, 274 LSR købte en sygehuslæge Medicinsk Kompendium, og idet bogen var regnet som et centralt basisværk, som var nødvendigt for lægens daglige arbejde, fik lægen fradrag for udgifterne, selvom bogen også var tilgængelig på hans arbejdsplads.

Der kan således opnås fradrag for udgifter til faglitteratur, selvom bøgerne er tilgængelige på arbejdet. I afgørelsen blev der lagt vægt på, at bogen var anset som et centralt basisværk, som var nødvendig i det pågældende erhverv. Derfor blev der anerkendt fradrag, selvom den aktuelle faglitteratur var til rådighed på arbejdspladsen.

Sammenfattende kan det konkluderes, at der er tre kriterier, som skal være opfyldt, før at der anerkendes et skattemæssigt fradrag:

- Kausalitetskriterie,
- Faglighedskriterie,
- Nødvendighedskriterie.

*Kausalitetskriteriet* består i, at der skal være en sammenhæng mellem udgifterne til faglitteraturen og indkomsten. Derudover skal der være tale om egentlig faglitteratur. Jo mere faglig litteraturen er, jo større er muligheden for, at der anerkendes fradrag for udgiften.<sup>49</sup> Der gælder således også et *faglighedskriterie* her. Faglighedskriteriet kan imidlertid ikke stå alene, idet faglitteraturen skal være nødvendig i det pågældende erhverv, hvortil *nødvendighedskriteriet* kommer.

#### 4.4 Udgifter til kongres-, kursus- og studierejser i udlandet

Udgifter til kongres-, kursus- og studierejser i udlandet er fradragsberettigede, hvis de foretages for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Fradraget anerkendes dog ikke, hvis det overvejende formål med rejsen er private formål, eller hvor der er tale om ny- eller videreuddannelse, der betragtes som en etableringsudgift jf. SL § 6.<sup>50</sup> Udgifter til kongres-, kursus-

---

<sup>49</sup> Tilsvarende synspunkt findes i "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 297

<sup>50</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 299-300

og studierejser i udlandet indebærer typisk en blanding af vedligeholdelse og/eller ajourføring af viden, videreuddannelse, private fornøjelser m.v. Hvornår en udgift til en udlandsrejse betragtes som en fradragsberettiget driftsomkostning, en privat udgift og/eller en etableringsudgift kan i praksis være vanskeligt at afgøre.<sup>51</sup>

Uanset om der er tale om en kongres-, kursus- eller studierejse i udlandet, er problemstillingen ofte den samme, og derfor vil rejserne blive behandlet under ét. Såfremt der er forhold, som kun gør sig gældende for den enkelte rejse, vil dette oplyses i analysen. Afgørelser, hvor det tydeligt fremgår, at det vedrører grænsedragningen mellem driftsomkostninger og etableringsudgifter, vil behandles i afsnit 5. Da det overordnede emne for afhandlingen er driftsomkostninger, vil spørgsmål vedrørende ansattes beskatning af ikke-erhvervsmæssige rejser ikke behandles. Beskatning af hovedaktionærens ikke-erhvervsmæssige rejser, som er betalt af selskabet, vil inddrages, idet den skattemæssige vurdering af fradraget i disse situationer er den samme, der anvendes overfor selvstændige erhvervsdrivende.

TfS 1989.599 H vedrørte en svineproducents deltagelse i en studierejse til Belgien. Selvom skatteyderen, som var foregangsmand inden for svineproduktion, havde opnået et betydeligt fagligt indhold i rejseprogrammet og fået inspiration til sin løbende avlsudvikling, kunne rejsen ikke fradrages. I afgørelsen lagde Højesteret vægt på, at rejsen ikke kunne anses for nødvendig i forhold til svineproducentens indkomsterhvervelse, idet rejsen var af generel karakter.

Afgørelsen lægger op til, at rejsen skal være nødvendig i forhold til erhvervets indkomst. Der anerkendes således ikke fradrag for udgifter til rejser, alene fordi de er faglige. Med andre ord skal der være en konkret og direkte sammenhæng mellem rejsen og indkomsterhvervelsen, for at fradraget kan anerkendes.

Derimod blev der anerkendt fradrag i TfS 1994, 811 H, som også vedrørte en svineproducent. Højesteret lagde vægt på, at rejsen var en koncentreret studierejse med et fagligt indhold, som var relevant for gårdejeren, der under rejsen fik demonstreret et system, som kunne muliggøre en nedsettelse af dødeligheden blandt smågrise. Gårdejeren erhvervede herved en viden, der umiddelbart gav udslag i konkrete dispositioner i tilknytning til hans indkomsterhvervelse, nemlig med hensyn til

---

<sup>51</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 300

nedsættelse af dødeligheden blandt smågrise. Under disse omstændigheder var rejseudgifterne en fradragsberettiget driftsomkostning.

Af dommen fremgår det, at der kan opnås fradrag, hvor der er tale om ajourføring i forbindelse med udviklingen inden for det fag eller fagområde, som det aktuelle arbejde vedrører.

I TfS 1985, 102 LSR kunne en selvstændig advokat ikke fratække udgiften til deltagelse i et kursus i dynamisk virksomhedsledelse. Kurset ansås for at have været af så almen karakter i forhold til advokatens virksomhed, at udgiften ikke ansås for omfattet af SL § 6, stk. 1, litra a.

Afgørelsen ligger op til, at det faglige indhold ikke må være for generelt og af almen karakter, idet indholdet således ikke er med til at sikre den aktuelle indkomsterhvervelse, hvilket medfører, at der ikke kan anerkendes fradrag.

I TfS 1999.850 EFD fik en selvstændig revisor i 1995 medhold i en påstand om fradrag for kursusudgifter til et skattekursus på Kreta jf. TfS 1995, 363 V. Skatteministeriet ankede dommen til Højesteret, som forlagde to præjudicielle spørgsmål for EF-domstolene. EF-domstolene fastslog, at EF-traktatens art. 49 er til hinder for en formodningsregel om, at der som udgangspunkt ikke kan indrømmes fradrag ved deltagelse i kurser, som afholdes på et almindeligt turiststed i udlandet, når kursusstedet ikke som sådan er fagligt velbegrunderet.

Ved vurdering af, hvorvidt der med et konkret kursus er forbundet et sådant turistmæssigt islæt, at der skal nægtes fradrag for udgiften, afhænger af en konkret vurdering. Denne vurdering tager udgangspunkt i en opdeling af opholdets samlede tidsforbrug til henholdsvis kursustid og fritid.<sup>52</sup>

Modsat ansås en overlæges deltagelse i en kongres i Sydney ikke for at gå ud over en ajourføring af hendes faglige kvalifikationer, og der blev godkendt fradrag for afholdte rejse- og opholdsudgifter samt deltagergebyr vedrørende kongressen i afgørelsen TfS 2000, 508 LSR.

Er der således kun et begrænset turistmæssigt islæt i rejsen, kan fradraget godt anerkendes.

---

<sup>52</sup> Den Juridiske vejledning 2022-1, C.C.2.2.2.5.2 Fradrag for udgifter til rejser

Sammenfattende kan det konkluderes, at der er fem kriterier, som skal være opfyldt, før der anerkendes fradrag for udgifter til udlandsrejser:

- Kausalitetskriteriet,
- Faglighedskriteriet,
- Relevanskriteriet,
- Erhvervsintensitetskriteriet,
- Nødvendighedskriteriet.

*Kausalitetskriteriet* indebærer, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelse af udgiften til udlandsrejsen og indkomsterhvervelsen. Selvom dette kriterium ofte er tilknyttet andre kriterier, så skal det være opfyldt, for at der kan anerkendes fradrag. Et af de afgørende kriterier for, at der anerkendes fradrag, er *faglighedskriteriet*, idet rejsen skal være for at vedligeholde eller ajourføre viden. *Relevanskriteriet* indebærer, at rejsen skal være fagligt relevant. Er det faglige indhold af generel eller almen karakter, kan der ikke opnås fradrag for udlandsrejsen. Fradrag for udgifter til udlandsrejser kan udelukkes, hvis en rejse indeholder for mange turistmæssige elementer i form af f.eks. udflugter til seværdigheder. Er dette tilfældet, betragtes rejseudgiften som en privatudgift. Der gælder således et krav om, at de faglige arrangementer i forhold til det samlede ophold og deltagelsen heri har haft betydningsfuldt omfang. Jo højere erhvervsintensitet, jo større er muligheden for fradrag, heraf *erhvervsintensitetskriteriet*. Sidst lægges der også vægt på, om rejsen har været nødvendig, heraf *nødvendighedskriteriet*. Nødvendighedskriteriet står dog ikke alene, men som et supplement til de øvrige afgørende kriterier.

#### 4.5 Sammenfatning

I ovenstående afsnit er der foretaget en analyse af, hvilke kriterier der bliver lagt vægt på ved afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede private udgifter, særligt med henblik på arbejdstøj, arbejdsværelse, faglitteratur samt kongres-, kursus- og studierejser. Det er rimeligt at konkludere, at der kan opstilles nogle kriterier, som skal være opfyldt, før der anerkendes skattemæssigt fradrag for en omkostning.

Kausalitetskriteriet og faglighedskriteriet vurderes at være generelle kriterier, som skal være opfyldt før, at udgifterne kan fradrages. Derudover er der en række kriterier, som supplerer eller understøtter

kriterierne vedrørende kausalitet og faglighed. Her kan nævnes merudgiftskriteriet, erhvervsintensitetskriteriet, relevanskriteriet, rådighedskriteriet og nødvendighedskriteriet.

Kausalitetskriteriet består i, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten. Dette stemmer overens med det grundlæggende kriterie i SL § 6, stk. 1, litra a vedrørende, hvornår en udgift er fradragsberettiget.

På trods af, at kausalitetskriteriet er et grundlæggende krav jf. SL § 6, stk. 1, litra a, anvendes dette kriterium kun direkte i præmisserne på udgiftsområderne faglitteratur og kongres-, kursus- og studierejser, men det er måske også derfor, at ofte er det mest dominerende krav. Årsagen til, at det fylder mest på de to pågældende områder, kan skyldes, at arbejdstøj og et arbejdsværelse i hjemmet er områder, hvor udgifterne ofte anses som private udgifter. Vurderingen af, om udgifter til arbejdstøj og arbejdsværelse i hjemmet er fradragsberettigede eller ej, tager dermed udgangspunkt i, om der er tale om en udgift, som er så faglig, at det private element forsvinder eller reduceres betydeligt.<sup>53</sup> Derudover antages det, at kausalitetskriteriet er nemmere at vurdere, når der f.eks. er tale om arbejdstøj, idet der skal være tale om en merudgift eller en specialbeklædning. Merudgiften og specialbeklædningen indikerer, at der skal være en kausalitet mellem udgiften og indkomsterhvervelsen. Ligeledes stilles der krav til, at et arbejdsværelse skal være specielt fagligt indrettet, eller arbejdsværelset skal være det eneste arbejdssted, og at det i et væsentligt omfang anvendes i forbindelse med hovederhvervet.

Faglighedskriteriet består i, at der ikke gives fradrag for en privat udgift, hvilket også er det grundlæggende kriterie i SL § 6, det sidste stykke. Imidlertid er en udgift ikke nødvendigvis fradragsberettiget, selvom den er faglig. F.eks. kan udgifter til en kursusrejse med højt fagligt indhold ikke fradrages, hvis rejsen ikke er relevant for den pågældendes erhverv eller stilling. Modsat kan en udgift, som ikke er specielt faglig, fradrages som en driftsomkostning. Et eksempel på dette er et almindeligt indrettet kontor i hjemmet, hvor udgifter kan fradrages, hvis arbejdsværelset i et væsentligt omfang benyttes som hovedarbejdsplads, og der ikke er et arbejdskontor til rådighed andre steder. Derfor er faglighedskriteriet i nogle tilfælde kun et understøttende kriterie.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Samme synspunkt findes i *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006, s. 341

<sup>54</sup> Samme synspunkt findes i *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006, s. 341

I behandlingen af grænsedragningen mellem driftsomkostninger og private udgifter indgår især Tommy V. Christiansens punkt 3 og 6.<sup>55</sup> Punkt 3 indebærer, at udgiften skal have en tilknytning til den erhvervmæssige aktivitet, hvilket også fremgår af ovenstående analyse. I tvister om f.eks. udgifter til rejser er der ingen tvivl om, at skatteyderen driver en erhvervmæssig virksomhed, men uenigheden drejer sig om, hvorvidt udgiften har karakter af privat forbrug, eller skal klassificeres som afholdt i erhvervmæssigt øjemed. Derudover er der i flere sager vedrørende bl.a. arbejdstøj nægtet fradrag med henvisning til, at de pågældende udgifter ikke har været nødvendige, dokumenterede merudgifter, som har en tilknytning til erhvervet. Punkt 6 indebærer, at der skal være en direkte sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften og indkomsterhvervelsen. Dette fremgår også af ovenstående analyse, idet *kausalitetskriteriet* går igen i behandlingen af de forskellige emner. På baggrund af ordene i SL § 6, stk. 1, litra a kræves det ydermere, at udgiften retter sig direkte mod indkomsterhvervelsen, idet det hedder ”*erhverve*”.

## 5. Udgifter til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget

Som nævnt er der et krav om, at der skal være en vis sammenhæng mellem udgiften og indkomstgrundlaget, før der anerkendes fradrag for en udgift jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Udgiften skal dermed være afholdt af hensyn til den løbende indkomst og ikke af hensyn til det underliggende indkomstgrundlag. I SL § 6, det sidste stykke fremhæves det, at en udgift ikke kan karakteriseres som en driftsomkostning, hvis den ikke sigter mod indkomsterhvervelsen, men i stedet retter sig imod:

- Formueforøgelse,
- Forbedring af ejendom,
- Udvidelse af næring eller drift (etableringsudgift).

Baggrunden herfor er, at fortjeneste og tab ved salg af anlægsaktiver som udgangspunkt er skattefrie jf. SL § 5. Fortjeneste og tab ved salg af anlægsaktiver anses for en omfordeling af den skattepligtiges samlede formue. Erhvervmæssigt benyttede anlægsaktiver kan dog eventuelt afskrives i takt med, at aktivet forbruges, og aktivets værdi dermed forringes jf. SL § 6, stk. 1, litra a, ”*ordinære afskrivninger*” eller afskrivningsloven. Udgifter, som knytter sig til anskaffelsen af de pågældende aktiver – de såkaldte accessoriske udgifter – kan som udgangspunkt tillægges anskaffelsessummen

---

<sup>55</sup> Se afsnit 3.3

og afskrives sammen med anskaffessummen.<sup>56</sup> Derudover er der indført en række specialbestemmelser i LL, således at en række etableringsudgifter er blevet gjort fradragsberettigede.<sup>57</sup>

Det er en forudsætning for fradragsretten, dispositionen falder inden for virksomhedens hidtidige rammer jf. SL § 6, stk. 1., litra a. Udgifter, som har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af etableringsudgifter, som ikke kan fradrages jf. SL § 6.<sup>58</sup> I praksis har afgrænsningen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede udgifter vedrørende indkomstgrundlaget været vanskelig at foretage. Det skyldes, at en række af de erhvervsmæssige udgifter, som afholdes, vedrører både den løbende indkomsterhvervelse og indkomstgrundlaget.<sup>59</sup> En afgørende betingelse for, at der kan opnås fradragsret for en udgift jf. SL § 6, er, at den er afholdt i en igangværende virksomhed. Der er som følge heraf ikke fradrag for udgifter, som er afholdt før etableringen af virksomheden eller efter afviklingen af virksomheden.<sup>60</sup>

I nedenstående afsnit analyseres fradragsretten for udgifter til uddannelse i afsnit 5.1, udgifter til indskud i foreninger i afsnit 5.2, udgifter til offentlige anlægsprojekter i afsnit 5.3 samt udgifter til eksterne rådgivere i afsnit 5.4. Afslutningsvis vil afsnittet indeholde en sammenfatning i afsnit 5.5.

## 5.1 Udgifter til uddannelse

Udgifter, som bliver afholdt med det formål at etablere et indkomstgrundlag via en uddannelse eller ved at udvide tidligere erhvervet viden, anses som en etableringsudgift, som ikke er fradragsberettiget jf. SL § 6. Ligeledes kan udgifter til uddannelse, som holdes med henblik på private formål ikke fradrages jf. SL § 6. I dette afsnit analyseres afgrænsningen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede etableringsudgifter.

I sagen SKM2004.489.LSR fik en fysioterapeut godkendt fradrag for udgifter til et kursus i idrætsfysioterapi og et kursus på McKenzie Institutet – part A Lumbal Columna. Fysioterapeuten havde gennemgået uddannelsen til fysioterapeut og opnået autorisation den 7. maj 1999. I 1999 var hun

---

<sup>56</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 115-116

<sup>57</sup> Se afsnit 6.

<sup>58</sup> Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.C.2.2.1.4 Afgrænsning over for udgifter til formue, anlæg og etablering

<sup>59</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 116

<sup>60</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 118



begyndt som selvstændig fysioterapeut, og i 2000 havde hun deltaget i de pågældende kurser. Landsretten fandt, at de afholdte udgifter til kurser var i forbindelse med ajourføring og vedligeholdelse af fysioterapeutuddannelsen. Retten havde herved henset til det oplyste om fysioterapeutens uddannelse og emnerne for indholdet af de over for retten fremlagte erklæringer, herunder det oplyste om, at såvel McKenzie-behandlingen som idrætsfysioterapi indgik i fysioterapeutens grunduddannelse. Udgifterne til de nævnte kurser blev således betragtet som fradragsberettigede driftsomkostninger i jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Afgørelsen lægger dermed op til, at der anerkendes fradrag jf. SL § 6, stk. 1, litra a, når de afholdte udgifter til uddannelsen anses som ajourføring og vedligeholdelse af indkomstgrundet. I den konkrete sag blev udgifterne anset for ajourføring og vedligeholdelse, idet emnerne i den foretagne uddannelse indgik i den pågældende grunduddannelse, som forventedes at skulle holdes opdateret.

SKM2005.435.LSR handlede om en socialpædagog, som ikke havde fået anerkendt fradrag for udgifter til et kursus i *"overlevelsessorienteret familierapi"* af de lokale myndigheder. Socialpædagogen havde etableret en selvstændig virksomhed i 2001 og blev registreret ved SKAT den 1. marts 2001. Efter samtale med etableringsrådgiveren havde skatteyderen tilmeldt sig kurset i januar 2001. Kursets løbetid var tre år tilsvarende i alt 810 timer. Skatteyderen havde tidligere deltaget i kurser og efteruddannelse og havde i ca. 20 år arbejdet med rådgivning, samtaler m.v. Landsretten fandt, at kurset måtte anses for en videreuddannelse, uanset skatteyderens tidligere beskæftigelse, og at udgiften måtte anses for, afholdt som led i etableringen af virksomheden. Derfor kunne udgifterne ikke fradrages jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Retten lagde vægt på, at kurset udgjorde et længerevarende uddannelsesforløb, som løb over 3 år. Kurset var påbegyndt umiddelbart inden, at skatteyderen havde etableret sin virksomhed.

Der blev således i afgørelsen lagt vægt på, at uddannelsen var af længevarende forløb, og at den var foretaget lige inden etableringen af egen virksomhed set i forhold til indholdet af uddannelsen. Derudover fandt retten, at kurset måtte anses som en videreuddannelse. Af disse grunde blev socialpædagogen nægtet fradrag.

TfS 1992, 531 Ø handlede om en praktiserende øjenlæge, der havde afholdt udgifter til studierejse i USA i 1985. Landsretten lagde efter oplysningerne fra skatteyderen til grund, at formålet med studie-

opholdet i USA havde været at opnå en sådan uddannelse i en ny operationsteknik, at hun blev i stand til at foretage øjenoperationer med den nye teknik på sin egen klinik. Landsretten fandt derfor, at udgifterne til studieopholdet ikke kunne anses som fradragsberettigede driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Idet udgifterne blev betragtet som en udvidelse af virksomheden, blev der således ikke anerkendt fradragsret. Der blev lagt vægt på, at skatteyderen havde tilegnet sig ny viden om en ny operationsteknik. Det kan være svært at vurdere om en sådan ny tilegnet viden er en ajourføring og vedligeholdelse af skatteyderens viden og uddannelse eller en udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag. Især fordi udgiften sandsynligvis indeholder begge elementer.

Overordnet gælder der således fire kriterier, før der anerkendes fradrag for en uddannelse:

- Kausalitetskriterie,
- Faglighedskriterie,
- Varighedskriterie,
- Tidskriterie.

*Kausalitetskriteriet* indebærer, at der skal være en sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften til uddannelsen/kurset og indkomstgrundlaget. Derudover gælder der et *faglighedskriterie*, idet uddannelsen skal være for at vedligeholde eller ajourføre viden. Endvidere lægges der i afgørelserne vægt på *varigheden* af kurset og *tidspunktet* for afholdelsen af kurset. I nogle tilfælde vægter varigheden og tidspunktet for afholdelsen mere end indholdet af uddannelsen/kurset. Det kan derfor være nødvendigt at foretage en vurdering i de konkrete tilfælde.<sup>61</sup>

Sammenfattende må det konkluderes, at det i visse tilfælde kan være vanskeligt at vurdere fradragsretten for, om uddannelsesudgifter er fradragsberettigede eller ej. Det skyldes, at en uddannelse kan være afholdt med det formål at benytte den opnåede viden til at etablere en virksomhed, hvilket medfører, at udgiften er en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift, eller for at vedligeholde og ajourføre den tidligere erhvervede viden, og således være en fradragsberettiget udgift. Uddannelsesudgifterne kan også være afholdt af begge grunde, hvilket kan vanskeliggøre grænsedragningen yderligere.

---

<sup>61</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 230

## 5.2 Udgifter til indskud i foreninger

Udgiften til indskud kan være afholdt med formålet om at opnå en række driftsmæssige fordele for virksomheden, f.eks. i forbindelse med at få udført en række administrative opgaver, der ellers skulle have været udført i den skattepligtiges virksomhed, og således træder i stedet for almindelige løbende driftsudgifter. Derudover kan der forekomme tilfælde, hvor indskudsbeløbet i realiteten ikke repræsenterer nogen økonomisk værdi, hvis retten til medlemskabet ikke kan udbetales eller overdrages ved udmeldingen af foreningen. Udgifter til indskud i foreninger anses umiddelbart ikke som fradragsberettigede driftsomkostninger, hvilket fremgår af TfS 1994, 296 Ø.<sup>62</sup>

I sagen TfS 1994, 296 Ø fandt landsretten, at en taxachaufførs udgift til indskud i taxavognmændenes økonomiske forening i forbindelse med etableringen som selvstændig vognmand ikke kunne fradrages, idet indskuddet var en etableringsudgift. I forbindelse med etableringen af virksomheden havde taxachaufføren meldt sig ind i en taxaforening, der bl.a. skulle varetage administration af kontokørslen. Ved indmeldingen skulle der betales et indskudsbeløb på 26.400 kr. Retten lagde vægt på, at indskuddet blev beregnet uafhængigt af omfanget af vognmandens driftsvirksomhed og kontokørsel, og at indskuddet var et engangsbeløb, som skaffede skatteyderen adgang til hensigtsmæssige vilkår for drift af den nyetablerede virksomhed.

Det må derfor antages, at når indskud foretages i forbindelse med en etablering og er en engangsbetaling, hvis størrelse beregnes uafhængigt af omfanget af virksomhedens drift, kan det ikke fradrages som en driftsomkostning. Indskud i forbindelse med en udvidelse af en virksomhed betragtes derfor som udgangspunkt, som en ikke-fradragsberettiget udgift. I visse tilfælde kan udgiften dog i overvejende grad være afholdt med henblik på at sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget.<sup>63</sup> Udgiften kan således fradrages efter SL § 6, stk. 1, litra a som en driftsomkostning.

I eksempelvis TfS 1987, 315 H blev et vognmandsselskabs udgifter til indskud i indkøbsforeningen Københavns Fragtmandshaller anset for en fradragsberettiget driftsomkostning. Vognmandsselskabet havde trukket 64.167 kr. fra som en afskrivning af en samlet udgift på 175.000 kr., som var betalt til foreningen for at opnå en yderligere holdeplads i Glostrup. Selskabet havde i forvejen en holdeplads i Valby. Foreningen betalte ikke indskuddet tilbage ved udtrædelse af foreningen, og medlemmet

---

<sup>62</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 129

<sup>63</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 130

kunne heller ikke sælge indskuddet til en køber. Efter sagens oplysninger var Højesteret af den opfattelse, at formålet med optagelsen af medlemskabet i den væsentligste var at sikre virksomhedens hidtidige konkurrencedygtighed og indkomst. Dermed anerkendte Højesteret indskuddet som en fradragsberettiget driftsomkostning jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

På baggrund af afgørelsen må det derfor konkluderes, at formålet med indskuddet tillægges en større betydning, end at der samtidigt er foretaget en vis udvidelse af indkomstgrundlaget for at sikre virksomhedens fremtidige indkomst og konkurrencedygtighed på ubestemt sigt.

Sagen belyser vanskelighederne ved at vurdere, om en sådan udgift kan fradrages. På den ene side kan udgiften være afholdt med det formål at sikre den hidtidige konkurrenceevne, og derigennem for at bibeholde indkomsten. På den anden side kan udgiften være afholdt for at udvide indkomstgrundlaget, således at virksomheden fremover har mulighed for at få flere fragtmandsruter. Derudover kan udgiften til medlemskabet omfatte begge elementer, hvilket komplicerer problemstillingen yderligere.

I TfS 1989, 95 V omhandlede en eksisterende landbrugsvirksomhed med panteavl, som blev udvidet med en minkfarm. I forbindelse med udvidelsen var der afholdt udgifter til indskud i en andelsfoderforening. Det skulle derfor vurderes, om udvidelsen var foretaget for at udvide det hidtidige indkomstgrundlag, eller for at sikre det hidtidige indkomstgrundlag, eller måske begge dele. Vestre Landsret anså ikke en minkavl for berettiget til at fratække et indskud i en andelsfoderforening i forbindelse med etableringen af en minkfarm som en fradragsberettiget driftsomkostning jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Indskuddet måtte derfor anses for en etableringsudgift.

I sagen blev landbrugsejendommen udvidet ved, at der blev oprettet en ny type virksomhed i tilknytning til den eksisterende landbrugsejendom. Udvides en virksomhed ved, at der oprettes en ny type virksomhed i tilknytning til den eksisterende virksomhed, adskilles der mellem, om der er foretaget en udvidelse af indkomstgrundlaget, eller der er foretaget en udvidelse for at sikre og vedligeholde det hidtidige grundlag.<sup>64</sup> I modsætning til TfS 1987, 315 H var der i denne dom tale om en ny type virksomhed, der også kunne drives på landbrugsejendommen. I TfS 1987, 315 H blev der foretaget en udvidelse inden for samme forretningsområde.

---

<sup>64</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 131

Sammenfattende kan det konkluderes, at der gælder *kausalitetskriteriet*, som indebærer, at der skal være en sammenhæng mellem afholdelse af udgiften til indskud i foreningen og indkomstgrundlaget. Udgifterne kan fradrages, hvis formålet med udgiften i det væsentligste har været at sikre virksomhedens hidtidige indkomst og konkurrenceevne, og dermed har en nær og direkte forbindelse med indkomstgrundlaget. Når indskuddet foretages i forbindelse med etableringen af en ny virksomhed, eller ved en udvidelse af en ny type virksomhed i tilknytning til den eksisterende virksomhed, kan det ikke fradrages.

### 5.3 Udgifter til offentlige anlægsprojekter

Virksomheder, som afholder udgifter til offentlige myndigheder for etablering af f.eks. rundkørsler, gågader og sluser i forbindelse med virksomhedens udvidelse eller ændringer i øvrigt, og som foretages af hensyn til virksomhedens drift, kan i særlige tilfælde fradrages med hjemmel i SL § 6. Hvis udgifterne strækker sig over en længere årrække, skal udgiften dog afskrives efter SL § 6, stk. 1, litra a.<sup>65</sup>

Den dom, som ligger til grund for den nuværende retstilstand, er TfS 1985, 6 H, hvor et skibsværft omlagde produktionen fra fiskekuttere til mindre fragtskibe, hvilket gjorde udbygningen af en kommunalt ejet sluse nødvendig. Skibsværftet påtog sig at afholde en del af anlægsudgifterne til bygningen af en ny sluse og visse forpligtelser i forbindelse med slusens drift og nedrivning. Højesteret fastslog, at udgiften udelukkende var en erhvervmæssig udgift, som tjente til sikring af værftets fremtidige indkomst, og at udgiften derfor ikke havde en sådan karakter, at den kunne trækkes fuldt ud fra som en driftsomkostning i det år, som den var afholdt. På baggrund af det oplyste i forhold til drift og eventuel nedrivning af slusen fastslog Højesteret, at udgiften havde en sådan forbindelse med sagsøgerens fremtidige indtægtserhvervelse, at udgiften kunne afskrives jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Begrundelsen var, at det blev anset for at være uden betydning, at sagsøgeren ikke var ejer af slusen, idet det udelukkende skyldtes en bestemmelse, der var truffet af en anden offentlig myndighed.

Det afgørende for afskrivningsretten var ikke, at selskabet ikke ejede slusen, der blev derimod lagt vægt på, at selskabet havde forpligtet sig overfor kommunen med hensyn til slusens drift og en eventuel nedrivning. Udgifterne til slusen gik udover en kortere årrække og kunne derfor ikke fradrages straks, og skulle derfor i stedet afskrives. Hvad der menes med "*en kortere årrække*" fremgår ikke af

---

<sup>65</sup> "*Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*" af Jane Ferniss, 2006, s. 142

dommen, da sagen blev henvist til ligningsmyndigheden, der skulle fastsætte afskrivningsbeløbets størrelse. Skatteministeriet har efterfølgende fastsat en afskrivningsperiode for udskibningsanlæg og forbedringer af sejlrender til 10 år.<sup>66</sup> Afskrivningsmetoden efter SL er lineære og bundne afskrivninger.<sup>67</sup> Dette medfører, at afskrivningerne fortabes, hvis de undlades. Undlades afskrivninger i enkelte år, medfører det ikke adgang til forhøjede afskrivninger i senere indkomstår eller til en længere afskrivningsperiode end det normale.<sup>68</sup>

Med henvisning til højesteretsdommen kunne et selskab i sagen SKM2003.578.LSR ikke afskrive på et tilskud til etablering af en rundkørsel på offentlig vej. I sagen fandt Landsretten, at det var en forudsætning for fradragsretten, at det pågældende aktiv var udsat for en værdiforringelse.<sup>69</sup>

Sammenfattende kan det konkluderes, at udgifter til anlægsaktiver, som afholdes i forbindelse med en ændring af en virksomhed eller en udvidelse, men hvor aktivet ikke ejes af virksomheden, kan afskrives jf. SL § 6, stk. 1, litra a, hvis virksomheden kan påvise, at udgiften er afholdt for at sikre den fremtidige indkomst. Derudover gælder der et *værdiforringelseskriterie*, som består i, at afskrivningsretten kræver, at aktivitet undergår en værdiforringelse, som ikke kan opretholdes ved normal vedligeholdelse.

#### 5.4 Udgifter til eksterne rådgivere

I praksis er der flere afgørelser vedrørende fradrag for udgifter til eksterne rådgivere, såsom revisorer og advokater. Det antages således, at grænsedragningen mellem udgifter til eksterne rådgivere, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten og udgifter, som er afholdt i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomheden, i tilfælde kan være vanskelig at foretage.

I SKM2007.775.HR havde et selskab, som drev virksomhed med produktion og handel med engangsudstyr til hospitaler og læger, gjort gældende, at udgifter til revisor og advokat i forbindelse med erhvervelse af aktieposter i nogle selskaber kunne trækkes fra jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Dette blev begrundet med, at udgifterne var afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst,

---

<sup>66</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006, s. 143-144

<sup>67</sup> Se f.eks. TfS 1987, 109 DEP

<sup>68</sup> "Lærebog om indkomstskat" af Jane Bolander og Liselotte Madsen m.fl., 2021, kapitel 10

<sup>69</sup> Se evt. også SKM2017.222.LSR, hvor der ikke kunne afskrives på bidrag af anlæg af en ny offentlig tilgængelig bro, og SKM2009.479.VLR, hvor der ikke kunne afskrives på et golfbaneanlæg.

idet opkøbene var nødvendige for, at selskabet kunne fastholde sin position hos selskabets kunder og derved sin løbende indkomst. Højesteret fandt imidlertid, at der ved erhvervelsen af de bestemmende aktieposter skete en udvidelse af den bestående virksomhed ud over dens hidtidige rammer. Fradragsretten for udgifterne til revisor og advokat blev derfor nægtet jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

I sagen medførte erhvervelsen af de bestemmende aktieposter en udvidelse af indkomstgrundlaget, og derfor kunne udgifterne til revisor og advokat ikke fradrages som driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Ligeledes kan udgifter til advokater og revisorer, som er afholdt i forbindelse med etablering af en virksomhed, ikke fratrækkes jf. SL § 6, stk. 1, litra a, idet der er tale om etableringsudgifter.

I SKM2010.279.BR havde en skatteyder afholdt udgifter til advokat, idet en kommune ønskede at fratage ham tilladelsen til at udleje en ejendom. Byretten fandt, at udgifterne kunne fratrækkes jf. SL § 6, stk. 1, litra a, da der ikke var tale om etableringsudgifter.

Retten lagde vægt på, at der var godtgjort for de samlede advokatudgifter, og at advokatens arbejde direkte vedrørte den nævnte sagsbehandling, og dermed ikke arbejde vedrørende etablering af erhvervslejemålet.

SKM2007.909.LSR handlede om en mælkeproducent, som grundet gentagen ulovlig brug af antibiotika blev ekskluderet som anpartshaver i et andelsskab, og blev derfor anset som ulovligt udtrådt af andelsselskabet, hvorfor et garantibeløb forfaldt til betaling. Landsretten fandt, at udgiften, som var af pønalt karakter, ikke havde en naturligt og direkte sammenhæng med driften af mælkeproducentens virksomhed, idet mælkeproducenten ikke havde udvist tilstrækkelig agtpågivenhed ved kontrol af de behandlede dyr, og at det måtte lægges ham til last, at der var sket eksklusion. Eksklusionen skyldtes, at der var konstateret rester af antibiotika i mælken, hvilket kunne have været undgået ved tilstrækkelig agtpågivenhed fra mælkeproducentens side. Herefter kunne hverken garantibeløbet eller advokatudgifter afholdt i forbindelse med eksklusionen fradrages jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

I afgørelsen lagde retten således vægt på, at udgiften, som er af pønalt karakter, ikke har en direkte og naturlig sammenhæng med driften af virksomheden.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Se evt. også SKM2004.71.HR

Sammenfattende kan konkluderes, at der gælder et *kausalitetskriterie*, idet der skal være en sammenhæng mellem udgiften og indkomsterhvervelsen. Når udgifterne til de eksterne konsulenter vedrører etableringen af en ny virksomhed, eller en udvidelse af en ny type virksomhed i tilknytning til den eksisterende virksomhed, kan de ikke fradrages. Sidst kan det konkluderes, at der ikke anerkendes fradrag for udgifter af pønalt karakter. Dette vurderes at være et generelt kriterie i forbindelse med fradragsretten jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

### 5.5 Sammenfatning

Det kan med rimelighed konkluderes, at der gælder et kausalitetskriterie, idet der skal være en sammenhæng mellem udgiften og indkomsterhvervelsen. I forbindelse med fradragsretten for udgifter til uddannelse lægges der også vægt på det faglige indhold samt varigheden og tidspunktet for afholdelsen af uddannelsen/kurset. I forhold til udgifter til offentlige anlægsprojekter, som afholdes i forbindelse med en ændring eller udvidelse af en virksomhed, hvor aktivet ikke ejes af virksomheden, kan udgiften afskrives. Dette kræver dog, at virksomheden kan påvise, at udgiften er afholdt for at sikre den fremtidige indkomst, og at aktivitet undergår en værdiforringelse.

Det kan i tilfælde være vanskeligt at skelne mellem driftsomkostninger og udgifter til etablering og udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag. Det kan være vanskeligt at vurdere, hvorvidt udgiften er afholdt for at etablere eller udvide indkomstgrundlaget, og således altså er en udgift, som ikke er fradragsberettiget, eller om udgiften er afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomstgrundlaget, og dermed er en driftsomkostning, som er fradragsberettiget. Derudover kan afgrænsningen være besværlig, når udgiften indeholder begge elementer. Derfor skal der foretages en vurdering af, hvad udgifternes overvejende formål har været.

Derudover kan en udvidelse foretages ved at udvide virksomheden inden for samme erhvervsområde, men udvidelsen kan også ske ved tilføjelse af nye erhvervsområder i virksomheden. I de fleste tilfælde vil det være nødvendigt at foretage en vurdering af de konkrete tilfælde for at afgøre, om udgiften anses for at være en fradragsberettiget driftsomkostning, en etableringsudgift eller en udvidelse af indkomstgrundlaget. Det er derfor forståeligt, hvis dette i praksis giver anledning til fejl eller misforståelser ved den skattemæssige behandling af de afholdte udgifter.



I analysen af grænsedragningen mellem driftsomkostninger og etablerings- og udvidelsesudgifter indgår især Tommy V. Christiansens punkt 1, 5 og 6.<sup>71</sup> Punkt 1 indebærer, at udgifter, som afholdes, før der er konstateret nogen indtægt, oftest vil blive betragtet som etableringsudgifter, idet disse ikke tager sigte på at erhverve en indkomst, men derimod at etablere en indkomstkilde – det kommer eksempelvis til udtryk i forbindelse med udgifter til uddannelse eller kurser, som er afholdt før etableringen af virksomheden. Punkt 5 indebærer, at udgiften ikke må have pønalt karakter. Udgifter, som er af pønalt karakter, anses ikke for at have en direkte og naturlig sammenhæng med driften af virksomheden, og kan derfor ikke fradrages i indkomstopgørelsen. Punkt 6 indebærer, at udgiften skal knytte sig til indkomsterhvervelsen, dette kommer til udtryk i behandlingen af alle emnerne, idet der er et *kausalitetskriterie*.

## 6. Fradrag efter andre bestemmelser i relation til det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

Driftsomkostningsbegrebet indebærer, at eksempelvis omkostninger forbundet med etablering, udvidelse og indskrænkning af en eksisterende virksomhed som udgangspunkt ikke omfattes af fradragsretten. Dette gælder uanset typen af omkostninger. Tilsvarende kan forgæves afholdte udgifter som udgangspunkt heller ikke fradrages, hvis udgiften ikke har den nødvendige sammenhæng til den eksisterende virksomhed jf. SL § 6, stk.1, litra a. Det kan f.eks. være udgifter, som er afholdt i forbindelse med planlægningen af en udvidelse, men hvor udvidelsen ikke gennemføres.<sup>72</sup>

Det betyder, at når en udgift både vedrører den løbende drift og f.eks. udvidelse af en virksomhed, så skal udgiften principielt opdeles, således af den del, som vedrører den løbende drift, er fradragsberettiget, mens den del, som vedrører udvidelsen, ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Selvom SL § 6 har været næsten uændret siden 1903, så er bestemmelsen i tidens løb blevet præciseret, udvidet og begrænset i form af tilføjelser i bl.a. LL. LL indeholder således en række bestemmelser, som dels udvider eller begrænser fradragsretten for en udgift. Reglerne gælder som ud-

---

<sup>71</sup> Se afsnit 3.3

<sup>72</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 3

gangspunkt en personlig virksomhed og en juridisk enhed, som har afholdt de pågældende udgifter. I nedenstående tabel fremgår nogle af de supplerende regler til SL § 6. Tabellen er ikke udtømmende.

**Tabel 1: Bestemmelser i LL som udvider eller begrænser fradragsretten**

LL § 8 stk. 1	Rejse og reklameudgifter vedr. fremtidigt salg	Udvidende regel
LL § 8 B	Forsøgs- og forskningsudgifter	Udvidende regel
LL § 8 D	Udgifter til bestikkelse	Begrænsende regel
LL § 8 I	Udgifter til markedsundersøgelser	Udvidende regel, som er ophævet pr. 2010
LL § 8 J	Udgifter til advokat og revisor	Udvidende regel, som er ophævet og ændret til en begrænsende regel pr. 2010
LL § 8 H	Ubegrænset fradrag for gaver til godkendt forskning	Udvidende regel
LL § 8 K	Udgifter til visse skovplantninger m.v.	Udvidende regel
LL § 8 M	Fradrag for arbejdsmarkedsbidrag	Udvidende regel
LL § 8 N	Fradrag for lønudgifter	Udvidende regel
LL § 8 S	Gaver til kulturinstitutioner	Udvidende regel
LL § 8 T	Udgifter til cigaretter, røgtobak, cigarer m.v.	Begrænsende regel

*Kilde: Ligningsloven og egen tilvirkning*

Har en virksomhed eksempelvis afholdt forsøgs- og forskningsudgifter eller lønudgifter, udvides fradragsretten, så der gives fradrag for de afholdte udgifter, uanset om de er afholdt til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget. Modsat begrænses fradragsretten eksempelvis for udgifter til bestikkelse, selvom de er afholdt i forbindelse med at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Når der ikke efter SL § 6 er tale om en driftsomkostning, er det en forudsætning for fradragsretten, at skattelovgivningen indeholder en specialbestemmelse om fradrag for udgiften. I nedenstående vil nogle af undtagelserne til SL § 6, stk. 1, litra a kort analyseres.

## 6.1 Udgifter til forsøg og forskning

LL § 8 B regulerer de erhvervsdrivende virksomheders mulighed for fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Bestemmelsen er blevet modificeret over flere omgange og senest i 2018, hvor LL § 8 B, stk. 4 blev indført. Efter bestemmelsen øges fradragsretten for forsøgs- og forskningsudgifter gradvist fra 100 % i 2017 til 110 % i 2026.

Udgifter til forsøg og forskning afholdes typisk i forbindelse med udviklingen af et nyt produkt, proces eller tjeneste.<sup>73</sup> Det medfører, at udgifterne ofte holdes før, at virksomheden er igangværende, og de kan derfor ikke fradrages jf. SL § 6. Udgifterne kan dog fradrages i den skattepligtige indkomst efter LL § 8 B, stk. 1. Det kan skyldes, at politikerne har et ønske om at understøtte virksomheder, som udvikler nye produkter, processer eller tjenester, således at samfundet løbende udvikles. Forskning og udvikling anses politisk for at være fremmende for samfundet, hvorfor der ad flere omgange er indført skatteregler med det formål at tilskynde investeringer i disse.<sup>74</sup>

I begyndelsen af 2020 blev Danmark ramt af COVID-19-pandemien, og i den forbindelse blev der af folketinget og regeringen iværksat diverse støtteordninger og incitamentstiltag for at understøtte danske virksomheder. Bl.a. blev fradraget for forsøgs- og forskningsvirksomhed øget til 130 % for indkomstårene 2020-2022.<sup>75</sup> Ekstrafradraget på 27 % i 2020 og 25 % i 2021 og 2022 gives op til udgifter på maksimalt 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. kr. i 2021 og 2022.<sup>76</sup> Dette medfører, at virksomheden kan fratække et større beløb i den skattepligtige indkomst, end hvad der er investeret i året, uanset om omkostningerne afskrives eller fradrages straks.<sup>77</sup>

Dette leder til spørgsmålet om, hvorledes sondringen foreligger mellem den skattemæssige fradragsret for driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a i forhold til udgifter afholdt i tilknytning til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B, stk. 1. Sondringen er særligt relevant i forhold til fradragsretten, da det ud fra et økonomisk perspektiv bliver et spørgsmål om, hvorvidt den pågældende udgift kan fradrages med 100 % eller 105-130 % jf. LL § 8 B, stk. 4. I nedenstående figur er dette forhold illustreret.

---

<sup>73</sup> "130 % fradrag for forsøgs- og forskningsvirksomhed" af René Lønne Ventzel, 2021, EY

<sup>74</sup> "130 % fradrag for forsøgs- og forskningsvirksomhed" af René Lønne Ventzel, 2021, EY

<sup>75</sup> 2020/1 SF. L L.30 (aftale mellem regeringen og Venstre, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten, Det Konservative Folkeparti og Alternativet).

<sup>76</sup> LOV nr. 672 af 19/04/2021, §§ 1-2

<sup>77</sup> "130 % fradrag for forsøgs- og forskningsvirksomhed" af René Lønne Ventzel, 2021, EY

**Figur 3: Fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a og fradrag efter LL § 8 B, stk. 4**

<u>Fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a</u>		<u>Fradrag efter LL § 8 B, stk. 4</u>	
Indtægter:	400.000 kr.	Indtægter:	400.000 kr.
Driftsomkostninger:	100.000 kr.	F&F-udgifter:	100.000 kr.
Skattepligt:	300.000 kr.	Skattepligt:	270.000 kr.

Kilde: Egen tilvirkning baseret på gældende lovgivning

Til venstre fremgår det af figuren, at virksomheden i eksemplet skal beskattes af 300.000 kr., idet der er tale om fradrag for driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, hvorimod virksomheden i eksemplet til højre skal beskattes af 270.000 kr., idet der er tale om forsøgs- og forskningsudgifter. Der er taget udgangspunkt i, at forsøgs- og forskningsudgifter kan fradrages med 130 %, hvilket er gældende for år 2022.

Før LL § 8 B blev indført, var det alene erhvervsdrivende, der havde forsøg og forskning som faktiske erhverv, som havde fradrag for udgifter til førnævnte, idet disse udgifter typisk vedrørte virksomhedernes indkomstgrundlag. Dette forhold blev dermed lempet ved indførelsen af LL § 8 B, så det blot blev et krav, at forsøgs- og forskningsudgiften havde tilknytning til den skattepligtiges erhverv. I forslaget til LL § 8 X blev problemstillingen vedrørende kategoriseringen af forsøgs- og forskningsudgifter også nævnt, da det blev anført, at der ”... forventes en tendens til, at virksomheder vil omdøbe udgifter, som hidtil er blevet fradraget som driftsomkostninger, til forsknings- og udviklingsudgifter for at få sådanne udgifter ind under skattekreditordningen...”.<sup>78</sup>

Sagen SKM2021.579.BR handlede om, hvorvidt et selskabs udgifter på i alt 1.193.432 kr. skulle anses som driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a, eller om selskabet havde løftet bevisbyrden for, at udgifterne vedrørte forsøgs- og forskningsudgifter jf. LL § 8 B, stk. 1. Når et selskab har underskud, som stammer fra udgifter, som er omfattet af LL § 8 B, stk. 1, har selskabet mulighed for at få udbetalt skatteværdien af underskuddet jf. LL § 8 X (skattekredit).

<sup>78</sup> Gældende lovforslag, 2011/1 LSF 29, s. 6

Det var ubestridt, at der hos selskabets leverandør i Sydkorea var udviklet et nyt silkestof, som var både stræk- og vaskbart, og de udgifter, som var medgået til udviklingen heraf, var omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Spørgsmålet i sagen var, om selskabets udgifter var afholdt til udviklingen af dette nye stof. Landsretten gav selskabet medhold i, at udgifterne måtte anses for at være omfattet af LL § 8 B. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og som følge af sagens principelle karakter deltog tre dommere i sagens behandling. Retten fandt efter en bevisvurdering under hensyntagen til sagens omstændigheder, at udgifterne kunne være afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, men at selskabet ikke med de fremlagte dokumenter og den afgivne forklaring havde ført tilstrækkeligt bevis for, at udgifterne var medgået til udviklingen af silkestoffet.

I afgørelsen blev der således lagt vægt på, at der manglede bevis for, at udgifterne var medgået til udviklingen. Derudover har landsskatteretten bl.a. offentliggjort SKM2020.501.LSR og SKM2021.510.LSR, hvor der blev truffet afgørelse om, at de pågældende selskabers udgifter ikke kunne anses for at være afholdt i tilknytning til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Her blev der ligeledes lagt vægt på, at det ikke var dokumenteret, at projekterne indeholdt tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknik.

Ud fra et skattemæssigt perspektiv vil udgifter, som ikke har en direkte og umiddelbar tilknytning til virksomhedens indkomsterhvervelse, ikke være omfattet af driftsomkostningsbegrebet jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Dette kriterie kan i en forsøgs- og forskningsmæssig sammenhæng være udfordrende at efterleve, idet udgifterne til disse aktiviteter ofte vedrører etableringen eller udvidelsen af indtjeningsaktiviteter. Derfor skal disse behandles som etableringsudgifter.

Ligeledes i SL § 6, stk. 1, litra a er det et krav, at skatteyderens aktivitet har tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed, for at en udgift kan fradrages jf. LL § 8 B. Det medfører, at der f.eks. ikke må være tale om en hobby-virksomhed. Virksomheden skal drives med et tilstrækkeligt indhold af seriøsitet og professionalisme, for egen regning og risiko med formål om at skabe økonomisk vækst<sup>79</sup>. Forsøgene og forskningen og dermed udgifterne, som er forbundet hermed, skal således have et kommercielt formål og dermed ikke et abstrakt videnskabeligt formål.

---

<sup>79</sup> Se afsnit 3.3

I SKM2008.641.BR fandt retten, at en virksomhed, som ikke havde indtægter, var igangværende i 2003, hvor der var afholdt udgifter til udvikling og patentering af en lampe til montering i reoler og skabe. I afgørelsen blev der bl.a. lagt til grund, at sagsøgeren, som sideløbende med udviklingen havde været ansat som revisor, måtte anses for at have foretaget et seriøst udviklingsarbejde i kommerciel hensigt, således at hans udviklingsaktiviteter havde haft en erhvervsmæssig motivation.

I LSRM 1983, 98 blev en universitetslektor i teoretisk kemi og fysik nægtet fradrag for forskningsudgifter jf. LL § 8 B, stk. 1 for sine udgifter til forskningsrejser til udlandet. Retten fandt ikke, at udgifterne knyttede sig til hans erhverv som selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod til hans lønnede stilling på universitetet, men lektoren blev dog også nægtet fradrag for sine udgifter som driftsudgifter jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Det medfører således, at fradragsretten efter LL § 8 B, stk. 1 nærmere omfatter udgifter til udviklingsarbejde, der knytter sig til erhvervsvirksomheden. Det gælder f.eks. anvendelse af teknisk eller videnskabelig viden til f.eks. at fremstille nye produkter, processer eller tjenester.

#### 6.1.1 Udgifter, der både er omfattet af SL § 6, stk. 1 litra a og LL § 8 B stk. 1

Der vil være udgifter, som alene kan fradrages som driftsudgifter jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Dette kan eksempelvis være, når der er tale om en virksomhed, som udvikler nye processer, produkter eller tjenester, hvor rettighederne eller/og resultaterne videresælges med henblik på at opretholde en indtægt. Efter retspraksis foreligger der en betingelse om, at resultaterne/rettighederne skal udnyttes/placeres i den udviklende virksomhed.<sup>80</sup> Dette medfører, at når udgiften i eksemplet opfylder fradragskriterierne i SL § 6, stk. 1, litra a, vil udgiften ikke også kunne fradrages efter LL § 8, stk. 1,

Der vil også være udgifter, som alene kan fradrages som forsøgs- og forskningsudgifter jf. LL § 8 B, stk. 1. Dette kan eksempelvis være et selskabs forskningsudgifter, som opfylder kriterierne for anvendelse af LL § 8 B, stk. 1, men som er afholdt, før virksomheden er skattemæssigt etableret. Dette medfører, at udgifterne ikke fradrages som driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Der kan også opstå den situation, hvor forsøgs- og forskningsudgifter opfylder de gældende fradragskriterier for både SL § 6, stk. 1, litra a og LL § 8 B, stk. 1. Et eksempel på dette kan være, hvis en

---

<sup>80</sup> Se f.eks. SKM2005.315.ØLR

erhvervsdrivende virksomhed på tidspunktet for afholdelse af udgifterne var erhvervsmæssigt igangværende, og har afholdt udgifterne til f.eks. udvikling af en ny proces til anvendelse inden for virksomhedens hidtidige rammer, og der således ikke er tale om en udvidelse af virksomhedens eksisterende indkomstgrundlag. Efter LL § 8 B, stk. 1 skal disse situationer kunne karakteriseres som *udvikling* eller *anvendt forskning*. Den tidligere nævnte sag SKM2021.579.LSR i afsnit 6.1 illustrerer også, hvorledes udgifter kan være omfattet af begge bestemmelser. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at udgifterne til udviklingen af et nyt silkestof skulle anses for at være almindelige driftsudgifter, der alene var medvirkende til produktion af nye kollektioner og dermed omfattet af fradragsregler jf. SL § 6, stk. 1, litra a.<sup>81</sup> Derimod kom landsretten frem til, at udgifterne opfyldte kriterierne for forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B, stk. 1.

Det kan derfor med rimelighed konkluderes, at en udgift kan være omfattet af begge bestemmelser. Ud fra en *lex specialis*<sup>82</sup>-betragtning vurderes LL § 8 B stk. 1 som en speciallov, som har forrang for det almindelige driftsomkostningsbegreb jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Med afsæt i dette princip vil en udgift, som er omfattet af begge bestemmelser kunne fradrages som en forsøgs- og forskningsudgift. Der skal dog foretages en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor alle relevante forhold analyseres, for at kriterierne for begge bestemmelser for fradrag er fyldestgjort. Som nævnt opstår denne situation alene, når en igangværende virksomhed overvejer at udvikle deres eksisterende indkomstgrundlag.

I praksis synes det dog, at en udgift først vurderes i forhold til SL § 6, stk. 1, litra a, og hvis det lægges til grund, at der er tale om en etableringsudgift, vil det først herefter vurderes, om fradragsbestemmelsen i LL § 8 B, stk. 1 finder anvendelse.<sup>83</sup> Det kan således udledes fra praksis, at forsøgs- og forskningsudgifter netop vil have karakter af etableringsomkostninger, hvilket medfører, at de vil falde udenfor det skatteretlige driftsomkostningsbegreb jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Det tyder dermed på, at en udgift enten er en driftsomkostning eller en forsøgs- og forskningsudgift, og at SL § 6, stk. 1, litra a går forud for LL § 8 B, stk. 1, hvilket synes at være i strid med den retsanvendelse, som benyttes i den juridiske metode, hvor en yngre lov går forud for en ældre lov, *lex posterior*<sup>84</sup>, og en speciallov går forud for en mere almen lov, *lex specialis*.

---

<sup>81</sup> Se SKM2020.230.LSR

<sup>82</sup> *Retten kilder* af Henrik Zahle, 1999, s. 37

<sup>83</sup> se f.eks. TfS 2000, 875 V, TfS 1996, 845 LSR og TfS 2004, 331 V

<sup>84</sup> *Retten kilder* af Henrik Zahle, 1999, s. 37

### 6.1.2 Internationale fortolkningsbidrag

Det vurderes, at den aktuelle retstilstand på området for forsøgs- og forskningsudgifter er præget af afgrænsningsproblemer og usikkerhedsmomenter, idet der mangler konkrete afgrænsningsvejledninger. Det forekommer derfor nærliggende at undersøge, om det er relevant at inddrage internationale fortolkningsbidrag, selvom den konkrete afgrænsning af forsøgs- og forskningsudgifter forsat hviler på national ret. OECD's Frascati Manual har følgende definition på, hvad der er forskning og udvikling:

*” Forskning og eksperimentel udvikling (F&U) omfatter kreativt og systematisk arbejde, der er udført for opnå ny viden – herunder viden om mennesker, kultur og samfund, samt udtænkte ny anvendelse af eksisterende viden. ”<sup>85</sup>*

Selvom Frascati-manualen ikke er udarbejdet med danske hensigter, er det beskrevet i litteraturen, hvordan national ret er blevet påvirket af international ret gennem tiden<sup>86</sup>, hvorfor det kan være relevant at se på bl.a. Frascati-manualen. Manualen opstiller fem konkrete kriterier, som skal være opfyldt førend, at en udgift kan anses for at opfylde definitionen for F&U. Betingelserne er kumulative, og projekterne skal derfor opfylde følgende fem kriterier:<sup>87</sup>

#### **1. Et nyhedselement (To be aimed at new findings - Novel)**

Projektet skal indeholde et nyhedselement, og må dermed ikke være almen viden i den pågældende branche.

#### **2. Et kreativitetselement (To be based on original, not obvious, concepts and hypotheses - Creative)**

Projektet skal indeholde et kreativitetselement og således bygge på originale og nye koncepter eller hypoteser. Dermed må det ikke være rutinemæssigt arbejde.

---

<sup>85</sup> Oversat af Anders Larsen i ph.d.-afhandling, *”One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret”* af Anders Larsen, 2021, s. 233

<sup>86</sup> *”Rettens kilder”* af Henrik Zahle, 1999, s. 20

<sup>87</sup> Frascati Manual, 2015, s. 46-48



### **3. Et usikkerhedselement (To be uncertain about the final outcome - Uncertain)**

Projektet skal indeholde et usikkerhedselement, hvor det konkrete tidsforbrug og udgifter m.v. ikke kendes på forhånd. Der skal dermed være en usikkerhed i forhold til det endelige resultat.

### **4. Et systematisk element (To be planned and budgeted - Systematic)**

Selve projektet skal udføres systematisk, hvor både resultaterne og processen skal beskrives og dokumenteres. Derudover skal formålet og finansieringen af projektet være tydeligt.

### **5. Overførselsbar og/eller reproducerbar (To lead to results that could be possibly reproduced - Transferable and/or reproducible)**

Den nye viden skal kunne overføres og videregives til andre forskere/udviklere, og resultaterne skal dermed kunne genskabes.

Manualen redegør i generelle detaljer for indholdet af kriterierne, undertiden understreget ved konkrete eksempler.<sup>88</sup> Derudover er der i manualen oplyst spørgsmål, som kan være med til at identificerer, om en udgift er omfattet af F&U.<sup>89</sup>

Skattestyrelsen har udsendt en vejledning i forhold til, hvilke projektkriterier som skal være opfyldt, for at udgifterne til projektet kan fradrages jf. LL § 8 B.<sup>90</sup> Af vejledningen fremgår tre af de fem kriterier fra Frascati-manualen, som skal være opfyldt før, at et projekt kan anses for at være forskning og udvikling. I vejledningen blev følgende to kriterier udeladt:

1. Et systematisk element,
2. Overførselsbar og/eller reproducerbare.

Selvom Skattestyrelsen har undladt disse to kriterier, betyder det nødvendigvis ikke, at projektet ikke skal være planlagt og dokumenteres, eller at den opnåede viden ikke skal være overdragelig.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Frascati Manual, 2015, s. 46-48

<sup>89</sup> Frascati-manual, 2015, s. 49, tabel 2.1

<sup>90</sup> Den Juridiske vejledning 2022-1, C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.

<sup>91</sup> "One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret" af Anders Larsen, 2021, s. 239-240

På baggrund af ovenstående står det klart, at der er sammenhæng mellem de danske retskilder og Frascati-manualen, idet flere af kriterierne fremgår af både de danske retskilder og Frascati-manualen. Derfor kan manualen eventuelt anvendes som fortolkningsgrundlag for danske skatteydere. Det bør dog bemærkes, at manualen ikke er anvendt eller nævnt i tidligere afgørelser i forbindelse med LL § 8 B, stk. 1 eller i forarbejderne til bestemmelsen. Manualen giver dermed ikke hjemmel til fradragsretten for forsøgs- og forskningsudgifter, men fra et praktisk perspektiv vil den kunne anvendes som eventuel støtte i forbindelse med allokering af udgifter.

### 6.1.3 Sammenfatning og beslutningstræ

Afslutningsvist kan det konkluderes, at der er tale om en forsøgs- og forskningsudgift, når virksomheden udfører forsknings- og udviklingsaktiviteter. Hvad der i praksis kategoriseres som forskning og udvikling, afhænger især af de faktiske forhold. Det er dog et kriterie, at der er tale om frembringelse af ny teknisk eller videnskabelig viden. Udgifter til forsøg og forskning vil generelt have karakter af etableringsudgifter og har dermed en nær tilknytning til virksomhedens indkomstgrundlag. Dette medfører, at effektivisering og justering af bl.a. produkter og processer til det eksisterendes indkomstgrundlag ikke anses for at være udgifter, som er forbundet med forsøg og forskning. Når en udgift både opfylder kriterierne for at være en driftsomkostning jf. SL § 6, stk. 1, litra a og en forsøgs- og forskningsudgift jf. LL § 8 B, stk. 1, tyder det på, at udgiften vil være en driftsomkostning. Dermed finder skattefordele, der findes i LL § 8 B, ikke finder anvendelse på udgiften.

I figur 4 er ovenstående analyse illustreret. Figuren giver et indblik i de generelle forhold ved vurderingen af, om en udgift er omfattet det skatteretlige begreb forsøg og forskning, der er tilvejebragt gennem lovgivning og praksis. Det kan være nødvendigt at foretage en vurdering i det enkelte konkrete tilfælde, og der vil derfor være forhold, som figuren ikke tager højde for.

Figur 4: Beslutningstræ, forsøg og forskning



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af afsnit 6.1

## 6.2 Udgifter til advokat og revisor

Advokat- og revisorudgifter, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst, anses for at være fradragsberettigede driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Derimod er udgifter til advokat og revisor i forbindelse med etablering eller udvidelse af en erhvervsvirksomhed ikke fradragsberettigede jf. SL § 6, stk. 1, litra a.<sup>92</sup>

I 1992 blev LL § 8 J indført, og efter bestemmelsen var der fradrag for advokat- og revisorudgifter, som var afholdt i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en eksisterendes virksomhed.<sup>93</sup> Bestemmelsen gav bl.a. mulighed for fradrag for advokat- og revisorudgifter, som blev afholdt i forbindelse med udvidelse af selskabskapitalen eller en børsintroduktion. Derudover var der efter bestemmelsen hjemmel til fradrag for de udgifter til advokat og revisor, som var afholdt i forbindelse med en omstrukturering af virksomheden, f.eks. ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller omdannelse.<sup>94</sup> Efter bestemmelsen var der kun fradragsret for udgifter, som udtrykkeligt var nævnt i lovbestemmelsen. Der var således alene fradrag for udgifter til rådgivning fra advokat og revisor, og ikke udgifter til tilsvarende rådgivning, som ydes af f.eks. pengeinstitutter.

Derudover var det en forudsætning for fradragsretten jf. den daværende LL § 8 J, at udgiften vedrørte en investering, som var gennemført. Forgæves afholdt advokat- og revisorudgifter var således ikke omfattet af bestemmelsen.<sup>95</sup>

I 2010 blev LL § 8 J ophævet med begrundelsen om, at bestemmelsen var i strid med driftsomkostningsbegrebet.<sup>96</sup> Derudover kan der argumenteres for, at det var konkurrenceforvridende, at udgifter til revisor og advokat i forbindelse med etableringen af en virksomhed var fradragsberettigede, mens andre udgifter til eksterne rådgivere og konsulenter ikke var fradragsberettigede.

---

<sup>92</sup> Se afsnit 5.4

<sup>93</sup> *"Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb"* af Jane Ferniss, 2006, s. 96

<sup>94</sup> se f.eks. SKM2005.196.LSR, SKM2004.387.LSR, SKM2001.588.LSR og SKM2001.240.LSR

<sup>95</sup> Se f.eks. SKM2008.719.ØLR

<sup>96</sup> *"Grundlæggende skatteret"* af Henrik Dam & Henrik Gam m.fl., 2017, s. 221

LL § 8 J er blevet ændret til en begrænsende regel, og den gældende bestemmelse har følgende ordlyd:

*”Udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktiver m.v. med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere selskaber m.v. med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.”*

Politikerne valgte således igen at indsnævre fradragsretten for udgifter til advokater og revisorer i forbindelse med etableringen af en virksomhed og udvidelsen af en eksisterende virksomhed. Det tyder dog alligevel på, at der fra lovgivers side er et generelt ønske om at udvide drifts-omkostningsbegrebet. Sammenfattende må antages, at lovgiverne har foretaget lovændringer for at forsøge at tilpasse loven til samfundsudviklingen, og måden hvorpå virksomheder drives.

### 6.3 Udgifter til løn

Regeringen fremlagde i august 2017 et lovforslag om udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter. Lovforslaget blev vedtaget den 15. november 2017 med enkelte tilføjelser som følge af de modtagne høringssvar. Loven trådte i kraft den 1. januar 2018 med virkning fra og med indkomstår 2008.<sup>97</sup> Loven er dermed på nuværende tidspunkt gældende ret.

Det har været udbredt praksis blandt virksomheder, at lønudgifter fradrages i forbindelse med etablering og udvidelse af en virksomhed. Dette kan dels skyldes de administrative udfordringer, som kan opstå i forbindelse med at skulle opdele lønudgifter i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del. Dels kan det skyldes, at virksomhederne kan have været af den opfattelse, at de pågældende lønudgifter var fradragsberettigede.<sup>98</sup> Men i to Højesteretsafgørelser, SKM2017.512.HR og SKM2017.513.HR, blev det fastslået, at der ikke er hjemmel i SL til at fradrage lønudgifter, som vedrører etablering af en ny virksomhed eller udvidelse af den eksisterende virksomhed.

De to pågældende sager vedrørte A/S Arbejdernes Landsbank og Lån & Spars interne lønudgifter, som var afholdt i forbindelse med opkøb eller forsøg på opkøb af dele af andre banker. Sagerne angik, om de to banker kunne fradrage udgifterne til løn til egne medarbejdere i det omfang, de pågældende

---

<sup>97</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, § 2, s. 1

<sup>98</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, § 2, s. 2

medarbejdere havde været beskæftiget med bankernes køb af filialer og aktiviteter i en bank samt forgæves bestræbelser på køb af dele af nogle andre banker. Højesteret fastslog, at udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer ikke kan fratrækkes som driftsomkostninger, men må anses som anlægsudgifter eller etableringsudgifter, samt at der ikke er grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses som driftsomkostninger. Det betyder, at der skulle foretages en – eventuelt skønsmæssig – fordeling, hvis en medarbejder både udførte driftsopgaver og opgaver, som ikke angik virksomhedens drift, herunder hvis medarbejderen havde været beskæftiget sig med udvidelse eller forsøg på udvidelse af virksomhedens eksisterende indkomstgrundlag.

Derudover fastslog Højesteret, at der ikke forelå en fast administrativ praksis om fradragsretten for lønudgifter til medarbejdere, som har beskæftiget sig med virksomhedskøb eller lignende. På trods af, at lønudgifter til medarbejdere i de fleste tilfælde er fradragsberettigede, fastslog dommene, at der efter gældende regler skulle foretages en konkret vurdering af, om lønudgifterne var afholdt med henblik på at opnå løbende driftsindtægter, eller om udgifterne helt eller delvist var afholdt i forbindelse med udvidelse eller etablering af en virksomhed. Der skulle således foretages en konkret vurdering af, i hvilket omfang lønudgifterne var fradragsberettigede. Der var dermed som udgangspunkt ikke forskel på den skatteretlige vurdering af lønudgifter og andre erhvervmæssige udgifter, der blev afholdt i virksomheden.

Højesterets afgørelser ville således medføre administrative byrder for virksomhederne. Regeringen erkendte problemet og fremsatte et forslag om en lovændring, som sikrer virksomheders fradrag for egne lønudgifter.<sup>99</sup> Med lovforslaget blev der indført en ny lov i LL. Ordlyden i LL § 8 N er:

*”Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelseshonorarer og erhvervmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelshvervet.”*

*”Stk. 2. Betaling for erhvervmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A.”*

---

<sup>99</sup> ”Lønomkostninger – Løsning på vej vedr. fradragsret” af Søren Hansen og Anne Allentoft, PwC

Ifølge ordlyden i LL § 8 N kan erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og bestyrelses honorar fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ligeledes kan erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelseserhvervet fradrages. Med indførelsen af LL § 8 N hviler fradragsretten for lønudgifter således dels på SL § 6, hvis lønomkostningerne vedrører den løbende drift, og dels på LL § 8 N, hvis lønomkostningerne vedrører andet end den løbende drift. Efter LL § 8 N, stk. 2 kan betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af LL § 8 N, stk. 1, litra a, fratrækkes hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet jf. SL § SEL 31 eller § 31 A. Efter SL § 31 er danske koncerner værende omfattet af tvungen sambeskatning, og kravet om sambeskatning vil dermed være opfyldt, og de kan således opnå fradragsret for de koncerninterne afregninger for lønudgifter.

Formålet med indførelsen af LL § 8 N er at sikre en enkel og administrerbar måde, hvorpå fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter behandles således, at virksomhederne undgår administrativt besvær med at opdele disse udgifter i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del. Dette gælder, uanset om medarbejdere beskæftiger sig med virksomhedens løbende drift eller f.eks. udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden. LL § 8 N omfatter også lønninger til projekter, som alligevel ikke gennemføres, idet formålet med bestemmelsen er at lette virksomhedens administrative byrde i forbindelse med opdeling af lønudgifter i både en fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget del.<sup>100</sup>

Indførelsen af LL § 8 N medfører ikke en udvidelse i typen af udgifter, som er fradragsberettigede. Det fremgår allerede af ordlyden af bestemmelsen, at der er tale om erhvervsmæssige lønudgifter, som kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der betyder, at der fortsat ikke er fradrag for lønudgifter til medarbejdere, som udfører privat arbejde. Der er også i praksis eksempler på en skarp opdeling mellem erhvervsmæssige og private udgifter. Eksempelvis har en virksomhed ikke fradragsret for en lønudgift til en gartner, hvis opgave alene er at passe hovedaktionærens private have.<sup>101</sup> Et andet eksempel er TfS 1984, 307 Ø, hvor landsretten nægtede en regnskabschef fradrag for en lønudgift til børnepasning, fordi udgiften var af privat karakter. Indeholder lønudgiften et erhvervsmæssigt og et privat element, skal udgiften opdeles i en privat og en erhvervsmæssig del, hvor den private del fortsat ikke vil være fradragsberettiget.<sup>102</sup> Denne sondring mellem erhvervs-

---

<sup>100</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 2

<sup>101</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 6

<sup>102</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 6

mæssige og private udgifter er dog ikke ny, da det allerede fremgår af SL § 6, stk. 2, at der skal foretages en afgrænsning af udgifterne afholdt til private formål.<sup>103</sup>

### 6.3.1 Udgifter til eksterne konsulentydelse efter LL § 8 N

Udvidelsen af fradragsretten omfatter alene lønudgifter til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold og bestyrelses honorarer. LL § 8 N omfatter dermed ikke virksomhedens udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere m.v. Fradragsretten for eksterne konsulentydelse, som er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomheden, skal således fortsat vurderes som hidtil.<sup>104</sup> Det betyder, at det fortsat er nødvendigt at vurdere, om de eksterne udgifter er afholdt som led i virksomhedens løbende drift og dermed er fradragsberettigede, eller om udgiften er en anlægsudgift, som ikke er fradragsberettiget jf. SL § 6, stk. 1, litra a og det sidste stykke. Dette begrundes med, at det ikke antages, at virksomhederne har samme administrative udfordringer med at udskille mellem eksterne udgifter som med sondringen af interne lønudgifter til egne medarbejdere i en del, som er fradragsberettiget, og en del, som ikke er fradragsberettiget.<sup>105</sup>

Der kan således indirekte skabes en skattemæssig fordel for større virksomheder, idet de har de nødvendige ressourcer til at have ansat egne rådgivere, mens mindre virksomheder ofte ikke har samme ressourcer til rådighed, og dermed er nødsaget til at benytte sig af eksterne rådgivere.<sup>106</sup>

### 6.3.2 Udgifter til bonus

Der er i en række afgørelser eksempler på, at et selskab ikke anerkendes fradragsret for en bonus efter SL § 6, stk. 1, litra a. Begrundelsen er, at en bonus, som udløses ved salg til ledende medarbejdere, ikke har til formål at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten til selskabet, men derimod er afholdt i aktionærernes interesse, og derfor ikke en driftsomkostning.<sup>107</sup>

Dette er eksempelvis tilfældet i Højesterets dom af den 8. april 2009 gengivet i SKM2009.271.HR, hvor to direktører opnåede en salgsbonus ved et succesfuldt salg af det selskab, som de arbejdede i. I forbindelse med salget af selskabet blev der indgået en aftale med selskabets to direktører om, at de

---

<sup>103</sup> Se afsnit 3

<sup>104</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 7

<sup>105</sup> Gældende lovforslag, 2017/1 LSF 104, s. 7

<sup>106</sup> L 104 Bilag 1: 104 Høringsskema, Tommy V. Christiansen, s. 18

<sup>107</sup> Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.A.5.17.4.2 Selskabets fradragsret



ville få en bonus beregnet af salgsprisen, hvis selskabet blev solgt. Direktørernes krav på bonus var således betinget af, at der skete et endeligt salg af selskabet, og af at direktørerne hver især fortsat var ansat på salgstidspunktet. Bonussen havde dermed ikke den fornødne tilknytning til selskabets drift, som der kræves, for at udgiften kan anses for en driftsomkostning, som er omfattet af SL § 6, stk. 1, litra a.

Efter indholdet af aftalen og de afgivne forklaringer lagde Højesteret til grund, at aftalen havde til formål at vederlægge de to direktører for at udføre arbejdet i forbindelse med salgsbestræbelserne. Selskabet kunne derfor ikke fradrage bonusafgiften som en driftsomkostning, idet den ikke fandtes at vedrøre selskabets drift. Udgiften måtte derfor anses for at være afholdt i aktionærernes interesse.

I SKM2013.557.ØLR ønskede et selskab fradrag for udgifter til bonus til visse medarbejdere og udgifter til et antal rådgivere. De samlede udgifter var afholdt som konsekvens af et tilbud udefra om overtagelse af aktierne i selskabet. Landsretten fandt, at tilbuddet måtte anses for rettet mod selskabets aktionærer, og selskabet blev således nægtet fradrag for bonussen. En del af indsatsen fra selskabets medarbejdere og rådgivernes side var med henblik på at overholde selskabets børsretlige forpligtelser, herunder forpligtelsen til at udarbejde en redegørelse for forholdene i et overtagelsestilbud til selskabets aktionærer. Landsretten fandt, at de udgifter, som var afholdt for, at selskabet kunne overholde dets børsretlige forpligtelser i forbindelse med overtagelsestilbuddet, heller ikke kunne betragtes for udgifter, der vedrørte selskabets drift. Derfor kunne udgifterne ikke fradrages efter SL § 6, stk. 1, litra a.

At det er den bagvedliggende aktivitet, som er afgørende for, om en bonus er fradragsberettiget eller ej, fremgår af SKM2010.156.LSR, hvor et selskab indgik en aftale om bonus i form af fantomaktier med 3-5 af sine nøglemedarbejdere for at knytte disse tættere til virksomheden. Bonussen ville udløses, og medarbejderne ville få udbetalt penge, når de rigtige aktionærer fik udbetalt udbytte. Skatterådet nægtede selskabet fradrag for de pågældende bonusbeløb, mens Landsretten fastslog, at der var tale om en fradragsberettiget lønudgift, idet bonusaftalen ikke var begrænset til arbejde forbundet med salg af selskabet. I den konkrete sag blev der – til forskel fra sagerne i SKM2009.271.HR og 2013.557.ØLR – indrømmet fradrag for bonus, idet den havde til formål at knytte medarbejderen tættere til virksomheden, og således understøtte den løbende drift.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget til LL § 8 N, at udvidelsen af fradragsretten omfatter udgifter, som afholdes direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte eller bestyrelsesmedlemmer, herunder udgifter til bonusser. Bonusser anses for fradragsberettigede lønudgifter, når udgifterne har en nær tilknytning til driften. Med indførelsen af LL § 8 N ændres der ikke på den gældende praksis vedrørende ”*salgsbonus*” til ledende medarbejdere for medvirkende til salg af selskabet. Der vil fortsat ikke være fradrag for sådanne bonusser, fordi de anses for, afholdt i aktionærernes og ikke i selskabets interesse.

### 6.3.3 Udgifter til børsnotering, investor relations m.v.

Det har i det seneste år været nogle sager for domstolene, hvor udgifter til børsnotering er blevet vurderet.

Et eksempel på dette er SKM2011.602.HR, som handlede om Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S, hvor førstnævnte ønskede at udskille sin enzymforretning i et særskilt selskab i sidstnævnte, hvorefter der blev foretaget en børsnotering af Novozymes A/S. I forbindelse med børsnoteringen af selskabet havde Novo Nordisk A/S solgt en del af sine aktier i Novozymes A/S. I relation til børsnoteringen og udskillelsen af selskabet havde der været afholdt konsulentudgifter. Sagen handlede om, hvorvidt selskaberne kunne opnå fradrag for udgifterne enten efter SL § 6, stk. 1, litra a eller efter den daværende LL § 8 J<sup>108</sup>. Højesteret fandt, at udgifterne vedrørte en ændring af selskabsstrukturen, børsnotering og aktiesalg, og at udgifterne dermed ikke havde den nødvendige tilknytning til virksomhedens drift. Der kunne således ikke opnås fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Højesteret har med afgørelsen fastslået, at udgifter, som er afholdt i forbindelse med en børsnotering, ikke er fradragsberettigede jf. SL § 6, stk. 1, litra a, idet de ikke har tilknytning til driften. Af ordlyden i LL § 8 N fremgår det, at lønudgifter er fradragsberettigede, når der er tale om erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, herunder når en medarbejder beskæftiger sig med børsnoteringer – også kaldet ”*investor relations*”. Dermed vil udgifter til børsnotering være fradragsberettigede efter LL § 8 N.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Se afsnit 6.2

<sup>109</sup> Gældende lovforslag 2017/1 LSF 104, s. 5

#### 6.3.4 Dobbeltfradrag

Efter LL § 8 B kan udgifter, som er anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed, fradrages.<sup>110</sup> Med indførelsen af LL § 8 N ændres der ikke på disse regler, og der åbnes ikke mulighed for dobbeltfradrag. De lønudgifter, som indgår i de udgifter, som en virksomhed kan fratække jf. LL § 8 B, vil dermed ikke tillige kunne fratækkes efter LL § 8 N.<sup>111</sup> Det antages på baggrund af lovforslaget, at når en lønudgift både kan fratækkes efter LL § 8 B og LL § 8 N, skal udgiften først vurderes i forhold til LL § 8 B, og hvis det lægges til grund, at der ikke er tale om en udgift omfattet af LL § 8 B, vil det først herefter vurderes om fradragsbestemmelsen i LL § 8 B, stk. 1 finder anvendelse. Det antages dermed, at LL § 8 B, stk. 1 går forud for LL § 8 N, hvilket vurderes at være økonomisk fordelagtigt for virksomheden, da der dermed er mulighed for at fradrage udgiften med 105-130 % i modsætning til 100 %, når en lønudgift kan fratækkes efter begge bestemmelser.

#### 6.3.5 Sammenfatning og beslutningstræ

Sammenfattende kan det konkluderes, at erhvervsmæssige lønudgifter, som vedrører etableringen af en ny virksomhed eller udvidelsen af en eksisterende virksomhed kan fradrages efter LL § 8 N. Med indførelsen af LL § 8 N, hviler fradragsretten for lønudgifter således dels på SL § 6, hvis lønomkostningerne vedrører den løbende drift, og dels LL § 8 N, hvis lønomkostningerne vedrører andet end den løbende drift. Det fremgår allerede af ordlyden af bestemmelsen, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Heri ligger også, at udgiften ikke må være afholdt udelukkende i aktionærernes interesse, og at det er en forudsætning, at virksomheden er den rette omkostningsbærer af lønudgiften. Derudover er det ikke hensigten, at det skal være muligt at opnå et dobbeltfradrag med indførelsen af LL § 8 N.

Udvidelsen af fradragsretten omfatter lønudgifter til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold. Det medfører således, at udgifter til eksterne rådgivere og konsulenter, som er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af en virksomhed, fortsat ikke er fradragsberettigede udgifter jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Af praksis fremgår det, at udgifter, som er afholdt i forbindelse med en børsnotering, ikke anses for fradragsberettigede driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Men når en ansat medarbejder beskæftiger sig med børsnoteringer – også kaldet "*investor relations*" – er disse udgifter fradragsberettigede efter LL § 8 N.

---

<sup>110</sup> Se afsnit 6.1

<sup>111</sup> Gældende lovforslag 2017/1 LSF 104

I figur 5 er ovenstående analyse illustreret. Figuren giver et indblik i de generelle forhold ved vurderingen af, om en lønudgift kan fradrages efter LL § 8 N. Der vil være forhold, som figuren ikke tager højde for, men beslutningstræet giver et generelt overblik over, hvorvidt en udgift omfattes af LL § 8 N. Det understreges, at det kan være nødvendigt at foretage en vurdering i det enkelte konkrete tilfælde.

**Figur 5: Beslutningstræ, lønudgifter**



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af afsnit 6.3

## 7. Konklusion

Driftsomkostningsbegrebet er et begreb, som har udviklet sig fra 1789-1903. Flere af formuleringerne i den gældende lov stammer således fra 1800-tallet, da bl.a. lovforslaget i 1850 har været med til at inspirere udarbejdelsen af bestemmelsen, vi kender i dag. Driftsomkostningsbegrebet har igennem årene givet anledning til afgrænsningsproblemer, hvilket har resulteret i flere afgørelser på området. Der er i de foregående afsnit gennemgået en analyse af forskellige sager vedrørende driftsomkostningsbegrebet, og de tilsvarende kriterier, som der lægges vægt på i afgørelsen.

For at kunne svare på problemformuleringen må det defineres, hvad de generelle fradragskriterier i SL § 6, stk. 1, litra a er. Af bestemmelsen fremgår det, at en udgift kan fradrages, når den er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Dette indebærer, at der er et kriterie om, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelse af udgiften og indkomsterhvervelsen, før den kan fradrages. Derfor kan private udgifter og udgifter, som er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af en virksomheds indkomstgrundlag, ikke fradrages jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Driftsomkostningsbegrebet bygger således på et forholdsvis begrænset fortolkningsbidrag. I forsøget på at definere, hvad der forstås ved en driftsomkostning, er der anlagt flere forskellige vinkler. Tommy V. Christiansen giver sit bud på, hvad en driftsomkostning er, syv kriterier, som skal være opfyldt, før at der anerkendes skattemæssigt fradrag for udgiften. Disse krav stemmer som udgangspunkt overens med afgørelserne fra praksis, som er inddraget i afhandlingen. Men da driftsomkostningsbegrebet må siges at være dynamisk og stadig under udvikling, kan det være vanskeligt at opstille et entydigt generelt driftsomkostningsbegreb, som kan anvendes i alle situationer. Derfor kan fortolkningen af begrebet udfyldes af de udøvende og dømmende myndigheder, idet bestemmelsen er tilpas uklar.

I afhandlingen er der foretaget en analyse af, hvilke kriterier, der lægges vægt på ved grænse-  
dragningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede private ud-  
gifter. Det kan konkluderes, at der kan opstilles nogle kriterier, som skal være opfyldt, før der aner-  
kendes skattemæssigt fradrag for en udgift. Overordnet skal kausalitetskriteriet og faglighedskriteriet  
være opfyldt. Kausalitetskriteriet består i, at der skal være en vis sammenhæng mellem afholdelsen  
af udgiften og erhvervelse af indkomsten. Dette stemmer overens med det grundlæggende kriterie i  
SL § 6, stk. 1, litra a, for hvornår en udgift kan fradrages. På trods af dette anvendes kriteriet kun

direkte i præmisserne på udgiftsområderne faglitteratur og kongres-, kursus- og studierejser, hvilket kan være årsagen til, at det ofte er det dominerende krav. Vurderingen af, om udgifter til arbejdstøj og arbejdsværelse i hjemmet er fradragsberettigede eller ej, tager i stedet udgangspunkt i, om der er tale om en så faglig udgift, at det private element reduceres betydeligt eller forsvinder helt.

Faglighedskriteriet består i, at der ikke gives fradrag for en privat udgift, hvilket også er det grundlæggende kriterie i SL § 6, stk. 1, det sidste stykke. Imidlertid er en udgift ikke nødvendigvis fradragsberettiget, selvom den er faglig. F.eks. kan kursusrejser med primært fagligt indhold ikke fradrages, hvis rejsen ikke er relevant for den pågældendes stilling eller erhverv. Modsat kan en udgift, som ikke er specielt faglig, fradrages som en driftsomkostning. F.eks. kan udgifter til et almindeligt indrettet kontor i hjemmet fradrages, hvis arbejdsværelset i et væsentligt omfang benyttes som hovedarbejdsplads, og der ikke er et arbejdskontor til rådighed andre steder. Derfor er faglighedskriteriet i nogle tilfælde kun et understøttende kriterie. Kausalitetskriteriet og faglighedskriteriet er yderligere suppleret eller understøttet af en række kriterier, såsom merudgiftskriteriet, erhvervsintensitetskriteriet, relevanskriteriet, rådighedskriteriet og nødvendighedskriteriet.

I afhandlingen er der endvidere en analyse af, hvilke kriterier, som lægges vægt på ved grænse-  
dragningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede udgifter til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget. Overordnet gælder der et kausalitetskriterie, idet udgiften, som udgangspunkt, skal knytte sig til indkomsterhvervelsen, før der anerkendes skattemæssigt fradrag. Tilsvarende gælder der som udgangspunkt et kriterie om, at der skal være tale om en igangværende virksomhed. Udgifter til offentlige anlægsprojekter kan dog i visse tilfælde afskrives efter SL § 6, stk. 1. Her bliver der i praksis bl.a. lagt vægt på et kriterie om, at aktivitet undergår en værdiforringelse. Det kan være vanskeligt at vurdere fradragsretten for udgifter, som er afholdt i forbindelse med etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget. I de fleste tilfælde vil det være nødvendigt at foretage en vurdering af hvert enkelt konkrete tilfælde for at afgøre, om udgiften er fradragsberettiget jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Det er derfor forståeligt, hvis dette i praksis giver anledning til fejl eller misforståelser ved den skattemæssige behandling af de afholdte udgifter.

SL § 6, stk. 1, litra a er igennem tiden blevet suppleret med bestemmelser i LL, som indeholder en række specialbestemmelser, som dels udvider og begrænser fradragsretten for udgifter. Har en virksomhed f.eks. afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsudgifter, som typisk afholdes i forbindelse

med udviklingen af et nyt produkt, proces eller tjeneste, er disse udgifter ikke fradragsberettigede driftsomkostninger, idet de ofte afholdes før virksomheden, er igangværende. Men efter LL § 8 B, stk. 1, litra a gives der alligevel fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter, uanset som de er afholdt til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget. Det er dog et kriterie, at der er tale om frembringelse af ny teknisk eller videnskabelig viden. Når en udgift både opfylder kriterierne for at være en driftsomkostning jf. SL § 6, stk. 1, litra a og en forsøgs- og forskningsudgift jf. LL § 8 B, stk. 1, tyder det på, at udgiften vil være en driftsomkostning. Tilsvarende kan erhvervsmæssige lønudgifter, som vedrører etablering eller udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag, fradrages efter LL § 8 N. Med indførelsen af LL § 8 N hviler fradragsretten for lønudgifter således dels på SL § 6, hvis lønomkostningerne vedrører den løbende drift, og dels LL § 8 N, hvis lønomkostningerne vedrører andet end den løbende drift.

Afslutningsvist kan det konkluderes, at det i visse tilfælde kan være vanskeligt at vurdere, hvilke kriterier der skal være opfyldt for at kunne fradrage driftsomkostninger. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb og fradragsretten for udgifter hviler således fortsat på det fundamentale princip i SL § 6, stk. 1, litra a.

## 8. Perspektivering

På baggrund af ovenstående analyse og i lyset af de utallige afgørelser i praksis forekommer det på sin plads at reflektere over, om tiden er inde til en revision af driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a, og i givet fald, hvad denne revision skulle bestå i.

I Kjelds Hemmingsens definition på en driftsomkostning tager han udgangspunkt i, at der eksisterer et såkaldt strukturelt driftsomkostningsbegreb.<sup>112</sup> Med dette begreb tages der udgangspunkt i virksomhedens naturlige rammer.<sup>113</sup> Når en udgift kan rummes inden for den aktuelle virksomhedsstruktur, gives der dermed i vidt omfang fradrag, selvom udgiften har virkning i mange år ud i fremtiden. Modsat i SL § 6, stk. 1, litra a er en periodemæssig tilknytning til det pågældende indkomstår således ikke afgørende for, om udgiften kan fradrages som en driftsomkostning. Udgiften er derimod ikke skattemæssigt fradragsberettiget, hvis den falder uden for virksomhedens naturlige rammer.<sup>114</sup> Udgifter til forsøg og forskning er således omfattet af det strukturelle omkostningsbegreb, idet udgiften, som afholdes, ikke nødvendigvis har en tidsmæssig tilknytning til det pågældende år, men derimod til den forhåbentlige fremtidige indkomst.<sup>115</sup>

Det strukturelle driftsomkostningsbegreb er dog blevet kritiseret for, at det er meget bredt. Kjeld Hemmingsen angiver selv, at begrebet ikke er let at håndtere, fordi to virksomheder næppe er ens.<sup>116</sup> Særligt ved atypiske virksomheder kan det være vanskeligt at vurdere, hvorvidt en udgift falder inden for virksomhedens naturlige rammer eller ej.<sup>117</sup>

Derudover forekommer det nærliggende at overveje, om Skattelovrådets Betænkning 1221/1991 kunne være en brugbar løsning. Af Betænkningen angives det, at alle erhvervmæssige udgifter, som ikke kan afskrives, skal kunne fradrages jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Denne løsning vil indebære, at den vanskelige sondring mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke fradragsberettigede etablerings- og udvidelsesudgifter vil ophæves. Tilsvarende vil en ændring i overensstemmelsen her-

---

<sup>112</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 79

<sup>113</sup> "One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret" af Anders Larsen, 2021, s. 222

<sup>114</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 80

<sup>115</sup> "One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret" af Anders Larsen, 2021, s. 222

<sup>116</sup> "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, 2006 s. 80

<sup>117</sup> "One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret" af Anders Larsen, 2021, s. 222-223



med betyde, at der er fradrag for erhvervsmæssige udgifter, som på nuværende tidspunkt ikke kan fradrages, idet de er placeret mellem to stole. Vi lever i dag i en globaliseret verden, og dermed er der også en større konkurrence blandt virksomhederne. Derfor er virksomhederne nødsaget til løbende at overveje nye markeder, indgåelse af virksomhedssamarbejder, alternative investeringsmuligheder m.v., og derfor forekommer det uhensigtsmæssigt, at sådanne udgifter, som udgangspunkt ikke er fradragsberettigede. Dette kan til dels forklares med, at SL § 6, stk. 1, litra er fra 1903, hvor samfundet var mere statisk, hvorfor bestemmelsen var tidssvarende på daværende tidspunkt.<sup>118</sup>

En ændring, som Skattelovrådet anførte, vil sandsynligvis medføre et øget pres på sondringen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede private udgifter. Det vurderes dog, at det er et problem, som næppe bør overvurderes. Derimod vil en sådan ændring formentlig indebære et betydeligt provenutab for staten i forlængelse af virksomhedernes forøgede fradragsmuligheder. Fra et politisk perspektiv forekommer det ikke utænkeligt, at der ønskes en mindre drastisk og mindre omkostningsfuld løsning, og dermed fortsætte rækken af supplerende bestemmelser i bl.a. LL, således at der tillige opnås fradragsret for interne erhvervsmæssige udgifter, som vedrører indkomstgrundlaget, og som ikke aflejrer sig i et aktiv.<sup>119</sup>

Yderligere kan betydningen af en ændring eller ophævelse af SL § 6, stk. 1, litra a være vanskelig at overskue, da bestemmelsen indgår som en central del af indkomstbeskatningens overordnede systematik. Af den grund vurderes det, at SL § 6, stk. 1, litra a vil bestå i de kommende år, selvom bestemmelsen har ”åbenbare mangler”.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> ”Om driftsomkostningsbegrebet i Statsskatteloven § 6 a og erhvervsmæssige udgifter placeret mellem to stole” af Malene Kerzel, 2016, s. 7

<sup>119</sup> ”Om driftsomkostningsbegrebet i Statsskatteloven § 6 a og erhvervsmæssige udgifter placeret mellem to stole” af Malene Kerzel, 2016, s. 7

<sup>120</sup> I PR 2010.368 af Jan Pedersen

## Litteraturliste

### Bøger

Arbnor, Ingeman. & Bjerke, Björn., 2009. *Methodology for creating business knowledge*. 3. udg. red. s.l.:Saga publications LTD.

Bolander, Jane. & Madsen, Liselotte. m.fl., 2021, *Lærebog om indkomstskat*, 19. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Dam, Henrik. & Gam, Henrik. m.fl., 2017, *Grundlæggende skatteret*, 10. udgave, Karnov Group Danmark A/S

Evald, Jens., 2005, *At tænke juridisk*, 3. udgave, Nyt Juridisk Forlag

Ferniss, Jane., 2006. *Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*, 1. udgave, Forlaget Thomson A/S,

Hemmingsen, Kjeld., 2003. *Driftsomkostninger i teori og praksis*, 1. udgave, Magnus Informatik A/S

Larsen, Anders., 2021, *One Stop – Shop studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til dansk skatteret*, Aalborg Universitetsforlag

Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth., 2017, *Retskilder og Retsteorier*, 5. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Zahle, Henrik, 1999, *Retstens kilder*, Christian Ejlers' Forlag

### Lovforslag og forarbejder

OECD, 2015, Frascati Manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development

Lauritzen, Karsten., 2017, Gældende lovforslag 2017/1 LSF 104 (Gældende), Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, Skatteministeriet

Lauritzen, Karsten., 2017, Til lovforslag nr. L 30 A, Forslag til Lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven, Skatteministeriet

Lauritzen, Karsten., 2017, L 104 Bilag 1 Høringsskema, Skatteministeriet

Pedersen, Thor M., 2011, Gældende lovforslag 2011/1 LSF 29 (Gældende), Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), Skatteministeriet

### Vejledninger

SKAT, 2022, Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.A.4.3.1.7 Udgifter til arbejdstøj

SKAT, 2022, Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.A.5.17.4.2 Selskabets fradragsret

SKAT, 2022, Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.C.2.2.1.4 Afgrænsning over for udgifter til formue, anlæg og etablering

SKAT, 2022, Den Juridiske Vejledning 2022-1, C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.

SKAT, 2022, Den Juridiske vejledning 2022-1, C.C.2.2.2.5.2 Fradrag for udgifter til rejser

## Artikler

Christiansen, Tommy V., 1984, *Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet*, Revisor Blandet

Kerzel, Malene., 2016, *Om driftsomkostningsbegrebet i Statsskatteloven § 6 a og erhvervsmæssige udgifter placeret mellem to stole*, Karnov Group Denmark A/S

Rasmussen, Rasmus E., 2021, *De fleste unge ønsker fleksibel arbejdstid*, AOD Pro

## Internetsider

Bødskov, Morten., 2020, 2020/1 SF.L. L 30,  
Tilgået via <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/20201XX00046>  
[Senest hentet eller vist den 23 05 2022].

Hansen, Søren J. & Allentoft, Anne C. P., 2017, *Lønomkostninger – Løsning på ved vedr. fradragsret*  
Tilgået via <https://www.pwc.dk/da/artikler/2017/09/loenomkostninger-loesning-paa-ang-fradragsret.html>  
[Senest hentet eller vist den 23 05 2022].

Skatteministeriet, 2021, LOV nr. 672 af 19/04/2021  
Tilgået via <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/672>  
[Senest hentet eller vist den 23 05 2022].

Ventzel, René L., 2021, *130 % fradrag for forsøgs- og forskningsvirksomhed*,  
Tilgået via [https://www.ey.com/da\\_dk/tax/hojere-fradrag-for-investeringer-i-forsogs-og-forskningsvirksomhed](https://www.ey.com/da_dk/tax/hojere-fradrag-for-investeringer-i-forsogs-og-forskningsvirksomhed)  
[Senest hentet eller vist den 23 05 2022].

**SKM / Tfs / UfR**

SKM2001.240.LSR	SKM2011.602.HR	Tfs 1994, 811 H
SKM2001.588.LSR	SKM2012.13.HR	Tfs 1995, 363 V
SKM2002.29.HR	SKM2013.557.ØLR	Tfs 1995, 746 Ø
SKM2002.279.HR	SKM2015.276.LSR	Tfs 1996, 361 LSR
SKM2003.552.VLR	SKM2017.512.HR	Tfs 1996, 553 Ø
SKM2003.578.LSR	SKM2017.513.HR	Tfs 1996, 845 LSR
SKM2004.387.LSR	SKM2020.230.LSR	Tfs 1997, 160 Ø
SKM2004.489.LSR	SKM2020.501.LSR	Tfs 1997, 503 DEP
SKM2005.196.LSR	SKM2021.579.BR	Tfs 1998, 692 ØLD
SKM2005.315.ØLR	Tfs 1984, 307 Ø	Tfs 1999, 171 LSR
SKM2005.435.LSR	Tfs 1985, 6 H	Tfs 1999, 496 LSR
SKM2005.525.LSR	Tfs 1985, 102 LSR	Tfs 1999.850 EFD
SKM2007.384.LSR	Tfs 1985, 651 LSR	Tfs 2000, 508 LSR
SKM2007.775.HR	Tfs 1987, 109 DEP	Tfs 2000, 875, V
SKM2007.909.LSR	Tfs 1987, 274 LSR	Tfs 2004, 331 V
SKM2008.641.BR	Tfs 1987, 315 H	Tfs 2010, 883 H
SKM2008.719.ØLR	Tfs 1989, 95 V	UfR 1961.107 H
SKM2009.271.HR	Tfs 1989, 243 LSR	UfR 1968, 605 H
SKM2009.753.BR	Tfs 1989.599 H	<b>Landsskatterettens kendelser</b>
SKM2010.156.LSR	Tfs 1992, 531 Ø	LSRM 1982, 126
SKM2010.279.BR	Tfs 1994, 296 Ø	LSRM 1983, 98