

Den skatteretlige behandling af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

Af MIKKEL SCHACK VIKKELSØ

Over det seneste årti er dansk skattelovgivning blevet anvendt som et politisk værktøj, til at fremme incitamentet til investering i forskning og udvikling. Dette gælder blandt andet indførslen af skattekreditordningen i ligningslovens § 8X, der blev introduceret i 2012, hvorfra erhvervsdrivende med skattemæssigt underskud, kan anmode om at få udbetalt skatteværdien (22%) af underskuddet, som er medgået til udgifter til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Tilsvarende er det med AL § 6 stk. 1 nr. 3 blevet muligt for erhvervsdrivende at straksafskrive anskaffede driftsmidler med op til 110% (2026) som er anvendt til forsøgs- og forskningsformål, i modsætning til udgangspunktet om 25% årlig afskrivning for driftsmidler. Særligt relevant for denne afhandling kan udgifter, afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed fradrages med 130% (2020/2021), såfremt lovforslaget L30 vedtages. Sammenlagt skaber disse skattebaserede incitamentsbestemmelser den praktiske problemstilling ift. hvilke udgifter og anskaffelser, der skatteretligt kan kvalificeres som anvendt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Afhandlingen er derfor centret om afgrænsningsspørgsmålet vedrørende udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed med afsætning i gældende skattelovgivning.*

Det skatteretlige forsøgs- og forskningsbegreb(F&F) blev introduceret i 1973 ved indførslen af LL § 8 B, som hjemlede skattemæssigt fradrag for F&F-udgifter. I dag danner bestemmelsen grundlag for afgrænsningen af F&F-begrebet sammen med domme, administrative afgørelser og andre relevante bidrag. Baseret på afhandlingens juridiske analyse omfatter det skatteretlige F&F-begreb tre former for aktiviteter: Grundforskning, anvendt forskning samt udviklingsarbejde, som alle overordnet blev defineret i forarbejderne i forbindelse med indførslen af LL § 8 B i 1973. Hertil har skattestyrelsen opstillet en række kumulative kriterier, for at et projekt/aktivitet kan kvalificeres som forsøgs- og forskningsvirksomhed. I forlængelse heraf indeholder afhandlingen en analyse af forsøgs- og forskningsbegrebet med inddragelse af praktiske eksempler, analyse af det skatteretlige driftsomkostningsbegrebs relation til forsøgs- og forskningsbegrebet, samt det indbyrdes forhold mellem de forskellige F&F-baserede skatteincitamenter.

Afhandlingen indeholder endvidere en økonomisk analyse af ovennævnte skatteincitamenter, som har til formål at undersøge det faktiske økonomiske incitament af disse. Ud fra analysen kan det i relation til de øgede fradragprocenter for F&F-udgifter konkluderes, at variation i de enkelte indkomstårs ekstrafradrag for F&F-udgifter (101,5% - 130%) skaber markante forskellige i bestemmelsens reelle økonomiske incitament.

**Såfremt L30 vedtages, udgør afskrivningssatsen for afskaffede driftsmidler 130% (2020/2021)*

Abstract

Through the last decade, Danish tax legislation has been used as a political tool to increase the incentive for companies to invest in research and development (R&D). The variety of tax incentives include the tax credit scheme introduced in 2012 where companies in a tax loss position can get the tax-value (22%) of the deficit related to R&D paid out. The law also allows immediate write-off (with up to 110% in 2026) on machinery, inventory and similar assets used for R&D purposes instead of the general write-off on 25% annually. Particularly relevant for this thesis; costs from

R&D could be deducted with an increased rate with up to 130% if bill L30 gets passed. These tax-based incentives create the practical issue in relation to which type of cost in addition to Danish Tax law, can be qualified as R&D-costs. This thesis is therefore centered about this qualification of R&D-costs based on applicable tax legislation.

The concept of R&D was introduced in The Law of Assessment article 8 B in 1973 where the provision allows deduction of R&D-costs. Today, the provision creates the basis for an analysis of tax law definition of the R&D-concept, together with judgements, administrative decisions and other relevant contributions. Based on the legal analysis in this thesis, R&D basically is delimited to three types of activities. *Basic research*, *applied research* and *development* which are defined in the processes to article 8 B from 1973. Furthermore, The Danish Tax Agency requires that a R&D project contains an element of news-value based on the level of knowledge in the given industry, an element of creativity and finally an element of risk in relation to expected results, costs, timeframe etc. These requirements create the fundamentals of the national tax law qualification of R&D. In addition to this, this thesis contains a comprehensive analysis of the concept of R&D with the involvement of practical examples, The Law of Assessment article 8 B relation to the deduction of operating costs, and the internal relationship between the different tax-based R&D incentives.

From an economic perspective, this thesis analyses the tax-based R&D incentives with the purpose of clarifying the actual economic benefit of the incentive schemes. From this analysis, it can be concluded in relation to the increased deduction rates, that the different increased deduction rates (101,5% to 130%) causes notable differences in the calculated economic value of the tax incentive, where a higher level of deduction rate in relation small and medium sized companies are required to create an economic incentive to investments in R&D.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	3
1.1 Præsentation og aktualitet	3
1.2 Problemformulering.....	4
1.3 Afgrænsning.....	4
1.4 Metode.....	4
2. Det skatteretlige lovgrundlag til behandling af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.....	5
2.1 LL § 8 B – Det lovgivningsmæssige udgangspunkt.....	5
2.2 Driftsmidler til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed.....	7
2.3 Covid19 & lovforslag L30- Forøgelse af fradrag for udgifter til forsøgs og forskningsvirksomhed.	8
2.4 Skattefordordningen – Mulighed for udbetaling af skatteværdien af underskud.....	9
2.5 Skattefordordningens praktiske relation til den forøgede fradragprocent for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed	10
3. Analyse af det skatteretlige forsøgs- og forskningsbegreb.....	14
3.1 Analyse af personkreds – Hvilke erhvervsdrivende kan anvende LL § 8 B stk. 1	15
3.1.1 Hvornår har F&F-udgifter tilknytning til den erhvervsdrivenes skattepligtige erhverv.....	15
3.1.2 Hvornår er der tale om erhvervmæssig virksomhed.....	16
3.1.3 Sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønansat.....	17
3.2 Skatteretlig analyse af afgrænsningen for forsøgs- og forskningsbegrebet	19
3.2.1 Hvilke aktiviteter omfatter forsøgs- og forskningsbegrebet.....	19
3.2.2 Typiske udgiftsformer omfattet af LL § 8 B stk. 1	20
3.2.3 Hvilke udgifter vil typisk ikke være omfattet af LL § 8 B stk. 1	21
3.2.4 Skattestyrelsens praktiske kriterier for kvalifikation af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed	21
3.2.5 Afgrænsning ifm. anskaffelse af driftsmidler til brug for forskning og udvikling.	22

3.2.6 OECD's Frascati manual som fortolkningsbidrag	23
3.2.7 Frascati-manualens anvendelighed i dansk skatteret.....	25
3.2.8 Indkøbt/solgt forskning og udvikling.....	26
3.2.9 Betænkninger om software og digital udvikling i tilknytning til LL § 8 B.....	27
4. LL § 8 B stk. 1's relation til det skatteretlige driftsomkostningsbegreb	29
4.1 Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb – SL § 6 stk. 1 litra a.	30
4.2 Tidspunktet for afholdelse af udgifter.....	31
4.3 Behandling af udgifter som både er omfattet af SL § 6 stk. 1 litra a og LL § 8 B stk. 1	31
5. Økonomisk analyse af de skattemæssige incitamentet til forsøgs- og forskningsvirksomhed.....	32
5.1 Det økonomiske omfang af forsøg og forskning i Danmark og internationalt.....	33
5.2 Den reelle økonomiske værdi af ekstrafradraget ifm. forsøgs- og forskningsvirksomhed	34
5.3 Rentabilitetsanalyse af eksternt rådgivning til brug for allokering af udgifter forsøgs- og forskningsvirksomhed.....	35
6. Sammenfattende konklusion og perspektivering.....	36
Litteraturliste	39
Bilag	43

1. Indledning

1.1 Præsentation og aktualitet

Siden 1973 har ligningsloven i § 8 B indeholdt særskilt hjemmel til fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed (*herefter F&F-udgifter*). Til trods for at have været en del af dansk skattelovgivning i mere end 45 år, har spørgsmålet om bestemmelsens anvendelsesmulighed og afgrænsning ikke være mere aktuelt end i disse år.

Over det seneste årti har man fra politisk side, på både nationalt og internationalt plan, været opmærksom på den samfundsøkonomiske rolle, som forskning og udvikling udgør i relation til eksport, arbejdspladser og grøn omstilling. I Danmark har man som redskab indført bestemmelser i skattelovgivningen, der har til hensigt at øge incitamentet til at investere i forskning og udvikling. I 2012 blev den såkaldte *skattekreditordning* etableret, hvor skatteværdien af underskud som stammer fra udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed kan udbetales, og dermed styrke erhvervsdrivendes likviditet i opstartsfasen. Tilsvarende blev det fra indkomståret 2018 muligt at fradrage afholdte F&F-udgifter med 101,5% (2018) gradvist stigende til 110% (2026). Seneste skatteincitament til forskning og udvikling udspringer på baggrund af den i igangværende Covid-19 pandemi. Som led i hjælpepakkerne til dansk erhvervsliv blev der indgået en politisk aftale om at hæve fradragssatsen for F&F-udgifter yderligere i 2020 og 2021 til 130%. Aftalen har udmøntet sig i lovforslag L30, hvis 3. behandling i skrivende stund er planlagt til den 21/12/2020.¹

Selvom disse incitamentsordninger i deres form er forskellige, har de det afgørende tilfælles, at forudsætningen for deres anvendelse afhænger af hvorvidt udgifterne kan karakteriseres som værende afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter definitionen i LL § 8 B stk. 1 (eller som driftsmidler til brug for F&F jf. AL § 6 stk. 1, nr. 3), hvorfor det således er afgørende at klarlægge bestemmelsens anvendelsesramme.

¹ Lovforslag L30 2020-21, Tidsplan (set d. 30/11)

Ud fra forudsætningen om, at de nævnte fradragsforøgelser for F&F-udgifter kan betragtes som incitamentstiltag, der har til formål at øge interessen for investeringer i forskning og udviklingsprojekter, opstår det grundlæggende spørgsmål om hvilken økonomisk betydning det har, ift. om de nævnte udgifter kan fradrages med eksempelvis 101,5%, 110% eller 130%. I forlængelse heraf anses det ligeledes som aktuelt, hvorledes dette ”ekstrafradrag” påvirkes såfremt der ifm. udskillelse af F&F-udgifter, opstår behov for anvendelse af ekstern rådgivning.

Emnevalget for afhandlingen udspringer af en konkret problemstilling mødt i praksis, hvorved udarbejdelsen af dette speciale er en passende lejlighed, til at anvende den akademiske tilgang og metode på en praktisk problemstilling.

1.2 Problemformulering

På baggrund af ovenstående betragtninger udgør afhandlingens problemformulering følgende:
”Med udgangspunkt i LL § 8 B stk. 1, foretages en analyse af bestemmelsens anvendelsesramme, og hertil hvilke typer udgifter der skatteretligt kan anses som værende afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. I forlængelse heraf vil de skatteretlige incitamentsbestemmelser til forsøgs- og forskningsvirksomhed blive analyseret, med henblik på at vurdere bestemmelsernes værdi ud fra et økonomisk perspektiv.”

1.3 Afgrænsning

Indledningsvist afgrænses afhandlingen til national skatteretlig behandling af F&F-udgifter med afsæt i gældende dansk ret, praksis og andre relevante retskilder. Der vil dog blive inddraget udenlandske fortolkningsbidrag ifm. afhandlingens afgrænsningsanalyse af forsøgs- og forskningsbegrebet i LL § 8 B stk. 1. Tillige anvendes udenlandske bidrag ifm. afhandlingens økonomiske analyse og perspektivering.

Afhandlingen behandler ikke forskerordningen jf. kildeskattelovens §§ 48 E-F, til trods for dennes skatteretlige relation til forskning og udvikling. Dette gælder tillige bestemmelsen i LL § 8 H, om gaver til forskning og udvikling. Ydermere foretages der i afhandlingen ikke en analyse af LL § 8 B stk. 2 og fradragsmuligheden for udgifter til eftersøgning af råstoffer. Afhandlingens økonomiske del begrænses til udelukkende at omfatte de forhøjede fradragssatser for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 4 og lovforslag L30. Information, retskilder og andre bidrag til brug for denne afhandling er indsamlet i perioden 24/08/2020 til 01/12/2020. Grundlæggende skatteretlige begreber gennemgås ikke, hvorfor det forudsættes at læseren har et basalt kendskab til skatteretten og anvendelsen heraf.

1.4 Metode

Specialet afspejler en tværfaglig afhandling, hvor både juridisk og økonomisk metode anvendes, i relation til besvarelse af den anførte problemformulering fra begge fagperspektiver.

Da lovtæksten i LL § 8 B stk. 1 ikke uddybende forklarer, hvad ”udgifter som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed” konkret omfatter, opstår nødvendigheden af lovfortolkning og udfyldning af bestemmelsens juridiske betydning.² Den juridiske del af afhandlingen baseres herfor på

² Blume, P. Retssystemet og den juridiske metode, 3. udg. s. 172

den retsdogmatiske metode, som har til formål at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret.³ Til brug for denne *le lege lata* fortolkning anvendes relevante retskilder, hvor lovforarbejdere, vejledninger, internationale bidrag og relevant praksis fra domstole og administrative instanser, analyseres med henblik på fastlæggelse af gældende ret. I den forbindelse inddrages lovforslag L30 som pr. 01/12, fortsat er under behandling.

Til brug for den økonomiske del af opgaven anvendes primært den retsøkonomiske metode, som har til formål at analysere et juridisk retsområde ud fra økonomiske principper og redskaber.⁴ Hertil anvendes beskrivende økonomi suppleret af relevante figurer, tabeller og statistisk data, med det formål at analysere og vurdere de skattebaserede incitamentstiltags generelle omfang og værdi ud fra økonomiske betragtninger. Til brug for afhandlingens rentabilitetsanalyse i *afsnit 6.3*, er der indhentet to bidrag til fastsættelse af timeprisen ifm. skatterådgivning om F&F-udgifter og projekter. Det bør hertil bemærkes at markedet for disse ydelser, prismæssigt ikke anses for transparent, hvorfor analysens anvendte timepriser indeholder en variation på 1600 kr. På baggrund af de juridiske- og økonomiske bidrag til afhandlingen, foretages der afslutningsvist en konklusion og perspektivering med retspolitiske betragtninger, for hvorledes en skattebaseret incitamentsordning til forskning og udvikling kunne struktureres, så denne i højere grad tilpasses bestemmelsens formål (*de lege ferenda*).⁵

2. Det skatteretlige lovgrundlag til behandling af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

For at kunne foretage en begrundet vurdering af hvilke udgifter, der kan karakteriseres som F&F-udgifter og hertil indgå i de skatteretlige incitamentsordninger, er det essentielt at klarlægge retsgrundlaget på området.

2.1 Ligningslovens § 8 B – Det lovgivningsmæssige udgangspunkt

I relation til lovgrundlaget for den skatteretlige behandling af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, udgør LL § 8 B et essentielt element. Bestemmelsen blev indført i 1973 ved L.1973.184, og har siden reguleret de erhvervsdrivendes særskilte fradragsmulighed, for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.⁶ Forinden vedtagelsen af LL § 8 B, forekom fradragsmuligheden for F&F-udgifter kun for erhvervsdrivende, som drev F&F-aktiviteter som primære erhverv eller i direkte tilknytning til deres eksisterende indkomstgrundlag. Siden bestemmelsen blev tilføjet til ligningsloven, er den blevet ændret over flere omgange. Senest i 2018 hvor LL § 8 B stk. 4 blev indsat, med det formål at øge virksomhedernes incitament til at forske og udvikle, ved gradvist at hæve fradraget for afholdte F&F-udgifter fra 100% (2017) til 110% (2026)⁷ Konkret anfører den nugældende udformning af LL § 8 B stk. 1 at:

”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv bortset

³ Tvarnø, C og R. Nielsen. Retskilder & Retsteorier, 4. udg. s. 30

⁴ Andersen, M. Bryde, Ret og metode, 1. udg. s. 108,

⁵ Hansen, Lone og E. Werlauff. Den juridiske metode, 2 udg. s. 247

⁶ L.1973.184

⁷ L.2018.722

fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2, efter den skattepligtiges valget enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår”⁸

Ud fra lovtæksten tillader bestemmelsen indledningsvist fradrag eller lineær afskrivning med 20% årligt for F&F-udgifter, med undtagelse af udgifter til efterforskning af råstoffer, som behandles efter LL § 8 B stk. 2. Det ses endvidere, at fradragsretten er betinget af en tilknytning mellem den skattepligtiges erhverv og F&F-udgiften, hvilket de facto må udelukke bestemmelsens anvendelsesmulighed for amatør-opfindere, som ikke driver forsøgs- og forskningsvirksomhed i erhvervs-mæssig tilknytning. Fradragsretten for F&F-udgifter omfatter tillige udgifter til grundforskning i igangværende virksomhed jf. LL §8B stk. 1, 2.pkt. Denne mulighed var dog ikke en del af den oprindelige lovtækt i 1973, men blev tilføjet i forbindelse med en ændring af ligningsloven i 1987, som havde til formål at understøtte en ”forbedring af konkurrenceevnen”.⁹

Fra et tidsmæssigt perspektiv bør det fremhæves, at F&F-udgifter som ikke afholdes i et aktie- eller anpartsselskab først kan fradrages eller afskrives i det indkomstår, hvor erhvervet er påbegyndt.¹⁰ Skatteforvaltningen kan dog individuelt udstede tilladelse til, at erhvervsdrivende i andre virksomhedsformer kan fradrage/afskrive inden erhvervet påbegyndes.¹¹ Udformningen af lovtæksten til denne del af LL § 8 B stk. 1, blev indført i 1999 ved L.1999.166 og havde jf. forarbejderne til hensigt, at selskaber ikke længere skulle søge tilladelse til at fradrage F&F-udgifter før erhvervet i en skatteretlig henseende var påbegyndt. Hensynet bag var at minimere de erhvervsdrivendes administrative byrde, og samtidig undgå en unødigt forsinkelser af forsknings- og udviklingsaktiviteter, da en selskabsetablering i sig selv må udgøre et væsentligt element for, at F&F-aktiviteten fremtidigt kan anses som erhvervs-mæssig.¹² Hertil bevarede man muligheden for at ikke-juridiske personer fortsat kunne anvende LL § 8 B stk. 1, inden erhvervets påbegyndelse, såfremt de ifm. en tilladelse kunne retfærdiggøre forskningsudgiftens erhvervs-mæssige tilknytning, samt tilstrækkelig sandsynliggøre, at de afholdte udgifter ville føre til reel erhvervs-mæssig virksomhed.

Da man fra politisk side ønskede at skabe større incitament for erhvervsdrivende til at udføre F&F-aktiviteter, blev LL § 8 B stk. 4 i 2018 indsat i bestemmelsen.¹³ Konkret betød lovændringen at fradraget for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1, gradvist skulle stige fra de oprindelige 100% til 110% i indkomståret 2026 ud fra nedenstående årlige stigning:¹⁴

Indkomstår:	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026-
Fradragsprocent:	101,5%	101,5%	103%	105%	105%	108%	108%	108%	110%

Baggrunden for det forøgede fradrag bygger, jf. forarbejderne, på et politisk mål om at styrke og forbedre forholdene for det danske erhvervsliv og samtidig, via et øget initiativ til forskning og udvikling, gøre danske virksomheder mere konkurrencedygtige på det internationale marked.¹⁵ Af

⁸ LL § 8 B stk. 1, 1. pkt.

⁹ L.1987. 835

¹⁰ LL § 8 B stk. 1, 3. pkt.

¹¹ LL § 8 B stk. 1, 4. pkt.

¹² LFF 1998-11-13 nr. 87; Kommentarer til lovforslag §14 nr. 11

¹³ L.2018.722 / LFF 2018-04-25 nr. 227

¹⁴ LL § 8 B stk. 4

¹⁵ LFF 2018-04-25 nr. 227

samme forarbejder fremgår det dog klart, at den nye initiativbestemmelse ikke ændre på afgrænsningen af LL § 8 B stk. 1, men udelukkende regulerer fradragsprocenten.

2.2 Driftsmidler til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed

Da forskning- og udviklingsarbejde ofte er forbundet med investering i teknisk udstyr, maskiner, laboratorier og andre driftsmidler, er det nærliggende at se nærmere på det lovmæssige grundlag til håndtering af disse. Som det fremgår af LL § 8 B stk. 3, kan *”udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger m.v.”*¹⁶ Derved tilsiger bestemmelsen modsætningsvist, at udgifter til indkøb af nævnte driftsmidler som overordnet efterlever kriterierne jf. LL § 8 B stk., ikke kan fradrages efter ligningslovens bestemmelser. Det overvejende udgangspunkt ifm. afskrivning af driftsmidler og skibe efter afskrivninglovens regler er, at disse som hovedregel maksimalt kan afskrives med 25% årligt.¹⁷ Dog kan anskaffede driftsmidler straksafskrives i indkomståret for erhvervelsen, såfremt anskaffessummen maksimalt udgør 14.100 kr. (Indkomståret 2020), driftsmidlet har en levetid på maksimalt 3 år, eller anskaffelsen omhandler software.¹⁸

I relation til afskrivning af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed, kan anskaffelsen af disse straksafskrives fuldt ud i indkomståret for anskaffelsen jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3. I forbindelse med vedtagelsen af L.2018.722 blev afskrivningsatsen i AL § 6 stk. 1 nr. 3, hævet således at anskaffelse af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomståret 2018 kunne straksafskrives med 101,5 %, og herefter med samme gradvist stigende procentsats, som ved almindelige udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B stk. 4, frem til 110% fra indkomståret 2026. Derved udgør afskrivningsmuligheden i AL § 6 stk. 1 nr. 3, en grundsten i de skatteretlige initiativer for F&F-aktiviteter i Danmark, da den eksisterende mulighed for blot at straksafskrive udgifter til driftsmidler ifm. forsøgs- og forskningsvirksomhed, i sig selv udgør en væsentlig likviditetsmæssig fordel sammenholdt med den almindelige afskrivningsats på 25% årligt.

Afgrænsningen af hvad der jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3 udgør *”Driftsmidler og skibe til forsøgs- og forskningsvirksomhed”* beror grundlæggende på samme afgrænsning af forsøgs- og forskningsbegrebet, som efter LL § 8 B stk. 1. Dette ses blandt andet i forarbejderne til L.2018.722 som hævde fradragsatsen for begge bestemmelser, og tilsvarende i relation til skattekreditordningen jf. LL § 8 X (beskrevet i afsnit 2.4), hvor både omkostninger *”der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1 eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3”*, giver adgang til anvendelse af ordningen.¹⁹

Det fremgår AL § 51 at udgifter til driftsmidler omfattet af AL § 6 stk. 1 nr. 3 til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed, kan straksafskrives før erhvervsvirksomheden igangsættes.²⁰ Dette er dog kun muligt for erhvervsdrivende, som driver deres udviklingsaktiviteter i selskabsregi, mens andre virksomhedsformer skal indhente tilladelse fra skatteforvaltningen, hvilket tilsvarende de tidsmæssige muligheder i LL § 8 B stk. 1.

¹⁶ LL § 8 B stk. 3

¹⁷ AL § 5 stk. 1 jf. stk. 3 & AL § 5 D stk. 1 jf. stk. 5

¹⁸ AL § 6 stk. 1 nr. 1,2 og 4

¹⁹ LL § 8 X stk. 1, 1.pkt.

²⁰ AL § 51 stk. 1

2.3 Covid-19 og lovforslag L30: Yderligere forøgelse af fradrag for udgifter til forsøgs og forskningsvirksomhed.

Da Danmark sammen med resten af verden i foråret 2020, blev ramt af den globale Covid-19 pandemi, blev der af folketinget og regeringen iværksat en række støtteordninger og incitamentstiltag for at understøtte dansk erhvervsliv.

Flere af disse havde skatteretlig relevans og særligt i forhold til forsøgs- og forskningsaktiviteter, blev der den 15. juni 2020 indgået en bred politisk aftale om ”stimuli-initiativer”, som indeholdt en forøgelse af fradragprocenten for F&F-udgifter i indkomstårene 2020 og 2021 til 130%.²¹

Med aftalen øges fradragprocenten derved betragteligt fra i forvejen forøgede satser på henholdsvis 103% (2020) og 105% (2021).²²

Af lovforslaget for aftalen fremgår at det konkret, at det forøgende fradrag opgørende således²³:

	2020:	2021:
Fradrag for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 / Driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. AL § 6 stk. 1, nr. 3, 1. pkt.	100 %	100 %
Forøgelse af fradrag for ovenstående udgifter jf. LL § 8 B stk. 4 / Driftsmidler: AL § 6 stk. 1 nr. 3, 2. pkt.	3 %	5%
Yderligere forøgelse af fradrag for ovenstående udgifter som følge af Covid-19 aftale jf. LL § 8 B, stk. 4, 2-4 pkt. (Lovforslag) / Driftsmidler: AL § 6 stk. 1 nr. 3, 3-5. pkt.	27%	25%
Samlede fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed (Herunder driftsmidler).	130%	130%

Af lovforslaget fremgår det ligeledes, at den midlertidige forøgelse i fradrag på 27% (2020) og 25% (2021), er begrænset til maksimalt at udgøre 50 mio. kr. i reelle merfradrag (skatteværdien). Med den nuværende selskabsskatteprocent jf. SEL § 17 stk. 1 på 22% resulterer det i, at de sammenlagte 130% fradrag finder anvendelse på udgifter, som maksimalt udgør 845 mio. kr. (2020) og 910 mio. kr. (2021).²⁴ Udgifter herudover vil derfor fortsat kunne fradrages efter de almindelige fradragssatser på 103% (2020) og 105% (2021). De nævnte fradagsbegrænsninger vil, såfremt lovforslaget bliver vedtaget, gælde sammenlagt for både anskaffelse af driftsmidler jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3 og til øvrige F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1.²⁵

I relation til de beløbsmæssige begrænsninger, fremgår det ligeledes, at de maksimale udgiftsbegrænsninger på 845 mio. kr. (2020) og 910 mio. kr. (2021), i koncernforhold gælder samlet for hele sambeskatningskredsen og skal fordeles forholdsmæssigt mellem de enkelte sambeskattede selskaber.²⁶ Begrundelsen for koncern-begrænsningen må antageligt begrundes i det hensyn, at den betragteligt forøgede fradragprocent, potentielt kan skabe et utilsigtet incitament til, selskaber, som

²¹ Aftale mellem regeringen, Venstre, mfl. om udfasning af hjælpepakker, stimuli-initiativer og eksportinitiativer af 15. juni 2020, s. 1 og 6.

²² LL § 8 B stk. 4

²³ Lovforslag L30 2020-21

²⁴ Lovforslag L30 2020-21 - § 1 og § 2.

²⁵ Lovforslag L30 2020-21 - § 1 og § 2.

²⁶ Lovforslag L30 2020-21 - § 1 og § 2.

overstiger de nævnte udgiftsbegrænsninger, stifter nye datterselskaber, hvor forsknings/udviklingsaktiviteten her udføres. Dermed ville man i praksis ville omgå aftalens hensigt, om at begrænse ekstrafradragets provenu til 50 mio. kr. Som det var tilfældet ved den oprindelige vedtagelse af LL § 8 B stk. 4, fremgår det i bemærkningerne til det omtalte lovforslag, at forslaget alene har til hensigt at forøge fradragprocenten for F&F-udgifter, og ikke at bidrage til spørgsmålet om begrebets afgrænsning.²⁷

2.4 Skattekreditordningen – Mulighed for udbetaling af skatteværdien af underskud

I bestræbelserne på at gøre F&F-aktiviteter mere attraktive blev LL § 8 X indført ved L 2011.1379. Grundlæggende muliggjorde bestemmelsen, at erhvervsdrivende som udfører deres F&F-aktiviteter i selskabsenheder eller virksomhedsskatteordningen (VSO) fra og med indkomståret 2012, kan anmode skatteforvaltningen om udbetaling af skatteværdien af underskud, som stammer fra udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed omfattet af LL § 8 B stk. 1 eller driftsmidler jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3.²⁸ I indkomståret 2012 var det maksimale underskud efter ordningen begrænset til 5 mio. DKK, hvilket på daværende tidspunkt reelt udgjorde 1,25 mio. i udbetalt skatteværdi (dagældende skatteværdi på 25% á 5 mio. kr.). I 2013 blev der foretaget ændringer i udbetalingsgrænsen af F&F-relaterede underskud, således at der maksimalt kunne udbetales skatteværdien af underskud på 25 mio.²⁹ Af LL § 8 X stk. 1, 3. pkt. fremgår det at udregningen af skatteværdien af underskud, skal foretages på baggrund af den i SEL § 17 stk. 1 gældende selskabsskatteprocent (22% i 2020)³⁰. I praksis vil det for indkomståret 2020 derfor være muligt, for erhvervsdrivende med underskud som opfylder de nævnte kriterier at få udbetalt op til 5,5 mio. kr., (22% af de maksimale 25 mio. kr.)

Anmodningen om udbetaling skal ske i forbindelse med den erhvervsdrivendes indsendelse af selvangivelse, og indkomstårets underskud skal i den forbindelse nedsættes med samme beløb, der er anvendt som grundlag for udbetalingen.³¹ For sambeskattede selskaber med samme kontrollerende aktionær eller erhvervsdrivende som anvender VSO, anses disse i forhold til skattekreditordningen som en enhed, hvorfor den øvre underskudsgrense på 25 mio.kr. gælder sammenlagt.³²

Grundlæggende var formålet med indførslen af LL § 8 X, som blev indført i forlængelse af finanslovsaftalen 2012, blandt andet at understøtte en forøget likviditet i opstartsfasen og dermed styrke virksomheders økonomiske mulighed for at udvikle og forske i nye produkter, viden mv. samt bidrage til at undgå virksomhedsnedlukning og konkurs blandt forskningsvirksomheder.³³ Forinden indførslen af LL § 8 X kunne skattemæssige underskud (hvad enten underskuddet var F&F-relateret) udelukkende fremføres til eventuel fremtidig brug.³⁴ På linje med de andre F&F-relaterede incitamentsordninger i denne afhandling bidrager skattekreditordningen, således til den samfundsøkonomiske agenda om at have gode og stabile forhold for forsknings- og udviklingsvirksomheder og heraf sikre nationaløkonomisk fremgang, via nye arbejdspladser, øget eksport, grøn omstilling mv.

²⁷ Lovforslag L30 2020-21, s. 5

²⁸ LL § 8 X stk. 1, 1. pkt.

²⁹ L.2013.791 indføjet i LL § 8 X stk. 1, 4. pkt.

³⁰ SEL § 17 stk. 1

³¹ LL § 8 X stk. 4

³² LL § 8 X stk. 2 og 3

³³ LFF 2011-11-21 nr. 29– Bemærkninger til lovforslaget afsnit 2

³⁴ Jf. SEL § 12 stk. 1

Ud over at skattekreditordningen udgør en interessant del af de skatteretlige incitamentstiltag ifm. F&F, er den i relation til denne afhandling særlig interessant, da anvendelse af LL § 8 X forudsætter en skatteretlig allokering af F&F-udgifter jf. definitionen i LL § 8 B stk. 1. Derved bidrager praksis ifm. LL § 8 X ligeledes til afdækningen af rækkevidden for F&F-begrebet i LL § 8 B stk. 1.

2.5 Skattekreditordningens praktiske relation til den forøgede fradragsprocent for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

Skattekreditordningen i LL § 8 X og muligheden for at fradrage F&F-udgifter med op til 130% (såfremt lovforslag L30 vedtages) jf. LL § 8 B stk. 4, udgør som beskrevet selvstændige incitamentter, med formål om at få erhvervsdrivende til at investere i forskning og udvikling. Fra et praktisk perspektiv er det derfor nødvendigt at afklare bestemmelsernes mulige anvendelighed og begrænsning, i tilfælde af de anvendes i kombination.

Anvendelsen af skattekreditordningen er som nævnt forbundet en række begrænsninger. Det er derfor udelukkende underskud som stammer fra straksafskrevne F&F-udgifter jf. LL § 8B stk. 1 og AL § 6 stk. 1 nr. 3, som kan danne grundlag for udbetaling af skatteværdien. Derudover er den maksimale udbetalingsmulighed begrænset til 5,5 mio. kr., svarende til skatteværdien af underskudsbegrænsningen på 25 mio. kr.

Særligt interessant for dette afsnit er der indført følgende begrænsningsregel i LL § 8 X stk. 1, 2 pkt., som har til formål at begrænse skattekreditordningens anvendelsesmulighed ift. de forhøjede fradragssatser for F&F-udgifter (Herefter omtalt som ”begrænsningsreglen”):

”Der kan dog højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter.”³⁵

LL § 8 X stk. 1, 2 pkt. blev indført ved L.2018.722 samtidig med fradragsforøgelsen i AL § 6 stk. 1 nr. 3 og indførslen af LL § 8 B stk. 4, som gradvist hæver fradragsprocenten fra 100% til 110%. Hensigten heraf må antages at bygge på, at ”ekstra-fradraget” på op til 10% (110%-100%) og i indkomstårene 2020/2021 30% (130%-100%), såfremt lovforslag L30 bliver vedtaget, ikke 1:1 skal medføre en forøgelse af udbetalingssummen ved forsøgs- og forskningsrelaterede underskud. Før den forøgede fradragsprocent blev indført, havde begrænsningen i LL § 8 X stk. 1, 2 pkt. derfor ikke relevans.

³⁵ LL § 8 X stk. 1, 2. pkt.

For at illustrere anvendelsen af begrænsningsreglen kan der opstilles følgende eksempel:

<i>Eksempel 1:</i>	
Skattepligtig indkomst før indregning af F&F-udgifter	<u>0 kr.</u>
Årets fradrag for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 (100%)	-4.500.000 kr.
Ekstrafradrag jf. LL § 8 B stk. 4 (30%,2020) *	-1.350.000 kr.
Skattepligtig indkomst efter F&F-udgifter	<u>-5.850.000 kr.</u>
Skatteværdi til evt. udbetaling efter skatte kreditordningen	<u>-1.287.000 kr.</u>
Maksimal underskud hvor skatteværdien kan udbetales jf. begrænsningsregel i LL § 8 X stk. 1, 2 pkt.	4.500.000 kr.
Skatteværdien heraf (22%) til udbetaling	<u>990.000 kr.</u>
Resterende underskud til fremførsel (5,85 mio. kr. - 4,5 mio. kr.)	1.350.000 kr.

*Beregningen forudsætter at lovforslag L30 vedtages og udgifter omfatter af LL § 8 B stk. 1 kan fradrages med 130% jf. LL § 8 B stk. 4.

Eksempel 1 bygger på situationen, hvor en fiktiv erhvervsdrivende har en skattepligtig indkomst på 0 kr., før der foretages fradrag for F&F-udgifter. I samme indkomstår har den erhvervsdrivende afholdt F&F-udgifter på 4,5 mio. kr. som opfylder fradragsbetingelser i LL § 8 B. stk. 1, hvorfor udgifterne kan fradrages med 130% jf. LL § 8 B stk. 4. Ud fra beregningen medfører indregningen af F&F-udgiften et endeligt skattepligtigt underskud på 5,85 mio. kr., hvor skatteværdien heraf på 1,287 mio. kr. (22% af 5,85 mio. kr.) ville kunne udbetales ved brug af skatte kreditordningen, såfremt ”begrænsningsreglen” i LL § 8 X stk. 1, 2 pkt. ikke eksisterede.

Som følge af begrænsningen er det derfor kun muligt at få udbetalt skatteværdien af underskuddet svarende til de afholdte udgifter på 4,5 mio. kr., som medfører en udbetaling på 990.000 kr., hvorved det resterende skattemæssige underskud på 1,35 mio. kr. kan fremføres til udnyttelse i senere indkomstårs positive indkomst.³⁶ *Eksempel 1* beskriver derfor en regulær situation, hvor ”begrænsningsreglen” fyldestgørende finder anvendelse.

Mere kompleks er ”begrænsningsreglens” anvendelse i situationer, hvor en i udgangspunktet positiv skattepligtig indkomst før indregning af F&F-udgifter bliver vendt til et skattemæssigt underskud, som direkte følge af ”ekstrafradraget” på op til 30% (2020/2021).

Situationen kan med fordel praktisk illustreres ved nedenstående *eksempel 2*:

<i>Eksempel 2:</i>	
Skattepligtig indkomst før indregning af F&F-udgifter	<u>5.000.000 kr.</u>
Årets fradrag for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 (100%)	-4.500.000 kr.
Ekstrafradrag jf. LL § 8 B stk. 4 (30%,2020)*	-1.350.000 kr.
Skattepligtig indkomst efter F&F-udgifter	<u>-850.000 kr.</u>
Skatteværdi til evt. udbetaling efter skatte kreditordningen	<u>-187.000 kr.</u>

*Beregningen forudsætter at lovforslag L30 vedtages og udgifter omfatter af LL § 8 B stk. 1 kan fradrages med 130% jf. LL § 8 B stk. 4.

³⁶ jf. de almindelige regler for underskuds fremførsel i SEL § 12 stk. 1

I *eksempel 2* er de faktiske forhold tilsvarende de nævnte ved gennemgang af *eksempel 1*, bortset fra at den skattepligtige indkomst før indregning af F&F-udgifter nu udgør 5 mio. kr. I dette tilfælde omdannes den indledningsvis positive skattepligtige indkomst, til et skattemæssigt underskud, udelukkende på grund af, at de afholdte F&F-udgifter kan fradrages med 30% udover selve udgiften, hvilket resulterer i en negativ skattepligtig indkomst på -850.000kr. I forlængelse heraf er det derfor interessant, at klarlægge hvorvidt dette underskud efterlever lovbestemmelsen, og om skatteværdien på 187.000kr. dermed kan udbetales. Isoleret for ”begrænsningsreglen” kan der som tidligere anført, *højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter*, hvilket mere anvendeligt for analysen kan omskrives til, at udbetaling kan ske når:³⁷

$$\text{Skattemæssigt underskud} \leq \text{Afholdte F\&F-udgifter.}$$

Af faktorer som tilsiger at skattekreditordningen kan anvendes i ”*eksempel 2*” kan det fremhæves, at ”begrænsningsreglen” ved analog lovforklaring, må anses som værende efterlevet, da 850.000 kr. (skattemæssige underskud) \leq 4.500.000 kr. (Afholdte F&F-udgifter). Dermed ville skatteværdien heraf på 187.000 kr. kunne udbetales. Til støtte af dette synspunkt uddybes det i betænkningerne til det fremsatte lovforslag ifm. L.2018.722, at ”ved anvendelsen af det forøgede fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter efter den foreslåede ændring i afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, og ligningslovens § 8 B, stk. 4, vil virksomheden, hvis den har underskud, efter den særlige skattekreditordning efter ligningslovens § 8 X kunne få udbetalt den del af underskuddet, der stammer fra forsøgs- og forskningsvirksomhed.”³⁸

Ud fra denne bemærkning angives det, at selvom en erhvervsdrivende gør brug af den forøgende fradragsmulighed i LL § 8 B stk. 4, kan skattekreditordningen anvendes, såfremt der er relevant skattemæssigt underskud i indkomståret. Modsætningsvist må det ligeledes bemærkes, at såfremt lovgiver ubestridt havde til hensigt, at den forøgede fradragprocent ikke i skattekreditordningens henseende skulle kunne bevirke negativ skattepligtig indkomst og dertilhørende udbetalingsmulighed, ville bemærkningen derfor kunne fortolkes uhensigtsmæssigt.

Ligeledes findes faktorer til støtte for at det forøgende fradrag, ikke kan omvende en ellers positiv skattepligtig indkomst til underskud i relation til skattekreditordningen. Af disse fremgår det i bemærkningerne til lovforslag 2018-04-25 nr. 227, at der ”... *højst kan udbetales skatteværdien af det underskud, der svarer til de afholdte udgifter. Der vil således ikke kunne udbetales skattekredit vedrørende den del af underskuddet, der relaterer sig til ekstrafradraget*”.³⁹

Dette synspunkt støttes blandt andet af Flemming Mortensen, der i sin artikel om de skattemæssige aspekter ved forskning og udvikling, beskriver at selve det forøgede fradrag (1,5-30%), ikke bør indgå i begningsgrundlaget for udregningen af underskuddet, i relation til LL § 8 X, men derimod fremføres til brug i senere indkomstår.⁴⁰

I tilfælde af disse synspunkter efterleves vil det i henhold til *eksempel 2* resultere i, at den skattepligtige indkomst opgjort efter LL § 8 X udgør 500.000kr, og det ”reelle” skattepligtige underskud på 850.000 kr. vil blive fremført til efterfølgende indkomstår.

³⁷ LL § 8 X stk. 1, 2. pkt.

³⁸ LFF 2018-04-25 nr. 227 – Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser – § 2 nr. 2

³⁹ LFF 2018-04-25 nr. 227 – Almindelige bemærkninger – afsnit 3.2

⁴⁰ Flemming N. Mortensen, mfl., Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter, s. 1 (SR.2018.0391)

<i>Oversigt - Eksempel 2.:</i>	1. Udfald	2. Udfald
Skattepligtig indkomst før F&F- omkostninger	5.000.000 kr.	5.000.000 kr.
Årets fradrag for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 (100%)	-4.500.000 kr.	-4.500.000 kr.
Ekstrafradrag jf. LL § 8 B stk. 4 (30% - 2020) *	-1.350.000 kr.	-1.350.000 kr.
Skattepligtig indkomst efter F&F-udgifter	-850.000 kr.	-850.000 kr.
Opgørelse af underskud til brug for skattecredit jf. LL § 8 X	<u>-850.000 kr.</u>	<u>+ 500.000 kr.</u>
Skatteværdi til evt. udbetaling efter skattecreditordningen	<u>-187.000 kr.</u>	<u>0 kr.</u>
Uudnyttet skattemæssigt underskud til fremførsel	0kr.	-850.000 kr.

Af oversigten fremgår de to mulige udfald af problemstillingen diskuteret i dette afsnit, og som nævnt er der relevante bidrag som tilsiger for begge udfald, hvorfor den præcise retsstilling fortsat er ukendt. Ved denne problemstilling ville praksis utvivlsomt udgøre et essentielt fortolkningsbidrag, men da problemstillingen først blev aktuel fra indkomståret 2018, er det fortsat sparsomt med praksis ifm. LL § 8 X. Det bør i den forbindelse dog bemærkes, at problemstillingen kun opstår når følgende retsfaktum er til stede:

- Den erhvervsdrivende har i indkomståret afholdt F&F-udgifter, og
- har efter indregning af disse F&F-udgifter efter oprindelig fradragprocent (100%) en positiv skattepligtig indkomst, samt
- efter indregning af ”ekstrafradraget” (1,5%-30%) et skattemæssigt underskud for samme indkomstår.

Sammenfattende må det konkluderes, at såfremt den ovennævnte situation opstår i praksis, må det overvejende argument være, at det direkte fremgår i forarbejderne til ”begrænsningsreglen”, at udbetaling ikke kan ske for den del af underskuddet som vedrører ekstrafradraget, hvorfor skattecreditordningen sandsynligvis ikke kan anvendes. Det vil således kun være 100%-fradrag der efter LL § 8 X, medgår til beregningsgrundlaget.⁴¹ Jf. SKM2012.634.SR kan skatteydere ansøge om bindende svar angående brug af skattecreditordningen, til trods for skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt. som udelukker bindende svar ifm. påtænkte dispositioner vedrørende skattemæssige dispensationer.⁴² Denne mulighed vil således være nærliggende, såfremt den angivne situation skulle opstå.

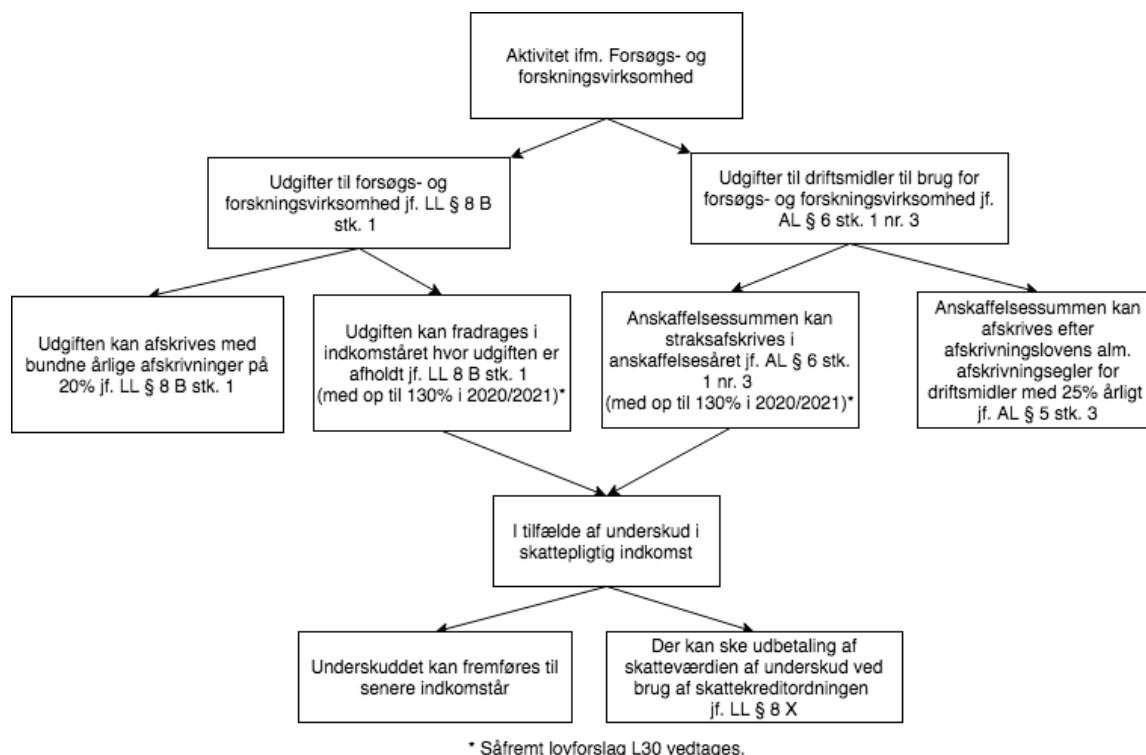
2.6 Opsamlende overblik over det skatteretlige lovgrundlag til håndtering af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Ud fra gennemgangen af lovgrundlaget for den skatteretlige behandling af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, ses det tydelige samspil mellem ligningslovens og afskrivningslovens bestemmelser. Samspillet er sammenfattende illustreret nedenstående oversigt:

⁴¹ LFF 2018-04-25 nr. 227 – Almindelige bemærkninger – afsnit 3.2

⁴² SKM2012.634.SR

Figur 1 – Overblik af lovgrundlaget



Ud fra ovenstående illustration fremgår endvidere væsentligheden af at klarlægge forsøgs- og forskningsbegrebet jf. LL § 8 B stk. 1. Ud over bestemmelsens væsentlighed i forhold hvilke udgifter som er omfattet af LL § 8 B stk. 1, og dermed kan fradrages med 130% (2020/2021), ses afgrænsningen ligeledes ifm. hvilke driftsmidler, som kan straksafskrives jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3 (ligeledes med 130%). Dernæst vil den faktiske afgrænsning af forsøgs- og forskningsvirksomhedsbegrebet (LL § 8 B stk. 1), de facto være afgrænsningen af, hvilke underskud som skatteværdien kan udbetales af, ved anvendelse af skattekreditordningen jf. LL § 8 X.

3. Analyse det skatteretlige forsøgs- og forskningsbegreb

Af LL § 8 B stk. 1 fremgår det indledningsvist, at fradragsretten omfatter udgifter som ”... *afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed*”, og ikke uddybende hvorledes begrebet i praksis afgrænses. Denne del af afhandlingens hovedformål er således at afdække begrebets skatteretlige anvendelsesramme, og ved brug af relevante fortolkningsbidrag, analysere den praktiske afgrænsning. Indledende vil der efter samme fremgangsmåde blive analyseret, hvilke erhvervsdrivende der kan anvende fradragsmuligheden i LL § 8 B stk. 1, og herunder hvornår der fra et skatteretligt synspunkt eksisterer en *erhvervsmæssig virksomhed* som er en forudsætning for anvendelse af bestemmelsen.

Som det teoretisk er beskrevet, udgør lovfortolkning en proces som har til formål at afklare, hvad lovgivers hensigt med en given bestemmelse har været, med henblik på at afgøre af om et retsspørgsmål er omfattet af reglen.⁴³ Det er således denne proces, som danner grundlaget for dette kapitel.

⁴³ Evald, J., Juridisk teori, metode og videnskab (2. udg.), s. 47

3.1 Analyse af personkreds – Hvilke erhvervsdrivende kan anvende LL § 8 B stk. 1?

Som det ved lovgennemgangen af LL § 8 B stk. 1 nævnes, kan udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed fradrages eller afskrives lineært af “den skattepligtige”. Dermed forbeholdes bestemmelsen ikke kun erhvervsdrivende, som driver deres erhvervsmæssige aktiviteter i selskabsform eller gennem virksomhedsskatteordningen (VSO), som det er tilfældet med skattekreditordningen jf. LL § 8 X.

Fradragsretten jf. LL § 8 B stk. 1 er begrænset til erhvervsdrivende som afholder:

- Udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv.
- Udgifter til grundforskning i igangværende virksomhed, i tilknytning til den skattepligtiges erhverv.

Det må her påpeges at mulighederne for at fradrage F&F-udgifter før den skattepligtiges erhverv påbegyndes, ikke finder anvendelse for erhvervsdrivende, som udfører grundforskning (se afsnit 3.2.2).

3.1.1 Hvornår har F&F-udgifter tilknytning til den erhvervsdrivendes skattepligtige erhverv?

Kravet om at afholdte F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1, skal have tilknytning til den skattepligtiges erhverv, medfører imidlertid den praktiske problemstilling, om, hvornår der er tilstrækkelig tilknytning mellem afholdte F&F-udgifter og den erhvervsmæssige aktivitet. Det er endvidere relevant hvorvidt den skattepligtiges aktivitet, ud fra en skatteretlig betragtning kan anses som erhvervsmæssig virksomhed eller blot amatørforskning, hvor i LL § 8 B ikke finder anvendelse.

Af lovforslaget LFF 1973-05-17 nr. 95 som i 1973 førte til indførelsen af LL § 8 B stk. 1, fremgår det at fradragsretten begrænses til F&F-udgifter der knytter sig til en reel erhvervsvirksomhed, som den skattepligtige på tidspunktet for afholdelse af udgiften har etableret, eller på et senere tidspunkt har til hensigt at starte.⁴⁴ Denne betænkning fra lovforslaget ses udmøntet i LL § 8 B stk. 1, 3.pkt. som fastlægger, at selskaber der afholder F&F-udgifter, kan fradrage disse inden erhvervet påbegyndes. Tilsvarende mulighed findes for andre erhvervsdrivende, såfremt skatteforvaltningen giver dem tilladelse hertil.⁴⁵ Bag adskillelsen af selskaber og privatdrevne erhvervsformer må utvivlsomt ligge et hensyn til vurderingen af, om den skattepligtiges F&F-aktivitet (og herunder F&F-udgifter) sker i tilknytning til en egentlig erhvervsmæssig virksomhed. Ved selskabsoprettelse kræves der bl.a. indbetaling af selskabskapital, oprettelse af vedtægter og formål mv., som udgør væsentlige vurderingselementer for, at der er tale om en reel erhvervsmæssig aktivitet. Disse krav forekommer imidlertid ikke ved anvendelse af private virksomhedsformer, hvilket retfærdiggør kravet om, at disse erhvervsdrivende skal indhente tilladelse til den tidlige fradragsret.

Foruden denne objektive vurdering af F&F-udgitters erhvervsmæssige tilknytning ud fra driftsformen, skal der jf. LL § 8 B stk. 1 foretages en konkret vurdering, af hvorvidt de afholdte F&F-udgifter, er afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Denne vurdering må uagtet udgiftstypen bero på en vurdering, af den skattepligtiges erhvervsaktivitet ift. de afholdte F&F-udgifter.

⁴⁴ LFF 1973-05-17 nr. 95

⁴⁵ LL § 8 B stk. 1, 3. pkt.

Trods den juridiske vejledning og lovforarbejdere ikke i udpræget behandler denne problemstilling, må oplagte vurderingselementer dog være, hvorvidt F&F-udgiften har en tilknytning til den/de branche(er) og felt(er), hvor den skattepligtige har aktiviteter/indtjening, eller med overvejende sandsynlighed agter at have det fremtidigt. Dette kan fx være en eksisterende entreprenørvirksomhed, som forsker i nye byggematerialer, eller en medicinal virksomhed som vil udvikle et nyt præparat og ikke omvendt.

3.1.2 Hvornår er der tale om erhvervmæssig virksomhed

Med henblik på at definere hvilke erhvervsdrivende der kan anvende LL § 8 B stk. 1, er det nødvendigt at vurdere hvornår der ud fra en skatteretlig betragtning, foreligger en reel erhvervmæssig virksomhed. Særligt ifm. aktiviteter inden for forskning og udvikling kan der opstå grænsetilfælde, hvor det objektivt ikke står klart, hvorvidt aktiviteterne udføres i en erhvervmæssig henseende, hvorved der skal foretages en grænsedragning, om aktiviteterne i stedet udføres på hobby/eksperimentelt niveau. Tilsvarende problematik kan ligeledes opstå i afgrænsningssituationer mellem erhvervmæssig virksomhed og lønmodtagerforhold.

Det fremgår indledningsvist af juridisk vejledning (JV), at der ikke forefindes nogen generel definition på, hvad der skatteretligt udgør en selvstændig erhvervsvirksomhed, hvorfor der bør foretages en individuel vurdering på baggrund i de praksisudviklede vurderingspunkter.⁴⁶ Overordnet afgrænses en selvstændig erhvervsvirksomhed jf. skattestyrelsen til følgende:

”Selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud.”⁴⁷

Grundet definitionens brede formulering vil det sjældent være muligt at foretage en fyldestgørende vurdering udelukkende på baggrund heraf, hvorfor juridisk vejledning indeholder et afsnit om afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed over for ikke erhvervmæssig virksomhed. Af dette afsnit fremgår en række parametre, som en konkret vurdering bør bero på, hvorved der således skal vurderes om:⁴⁸

- *Der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (blive rentabel).*
- *Virksomhedens underskud er forbigående, fx indkøringsvanskeligheder, eller om virksomheden vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud.*
- *Lønsomheden/udsigterne til rentabel drift er undersøgt forud for virksomhedens start, herunder om der har været lagt budgetter mv.*
- *Virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet*
- *Ejeren har de nødvendige, evt. særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv.*
- *Der er andre end erhvervmæssige formål med virksomheden.*
- *Skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug*
- *Virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse*
- *Driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art*

⁴⁶ JV - C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

⁴⁷ JV - C.C.1.1.1 Kort om begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

⁴⁸ JV - C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed over for ikke erhvervmæssig virksomhed

- *Virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv.*
- *Virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.*

For skattepligtige med afholdte F&F-udgifter som ønsker at fradrage disse med hjemmel i LL § 8 B stk. 1, er det således en forudsætning at de listede punkter, ud fra en helhedsbetragtning er fyldstgjort, for at den udøvede aktivitet kan anses som erhvervsmæssig virksomhed. Selvom ingen af vurderingspunkterne i sig selv er afgørende for kvalifikationen, tilsiger praksis i bl.a. SKM2015.465.LSR, at der fra skattemyndighedernes side i høj grad ligges vægt på opfyldelse af rentabilitetskravet og intensitetskravet.⁴⁹ Synspunktet er i særdeleshed interessant ift. nyopstartede erhvervsdrivende med F&F-aktiviteter, da disse skal være rentable (på sigt), og samtidig udgøre en reel økonomisk størrelse og seriøsitet ud fra intensitetskriteriet. Det kan således være vanskeligt for eksempelvis mindre udviklingsbaserede ”start ups”, hvor både rentabiliteten og forskningen/udviklingens økonomiske omfang i visse tilfælde anses for begrænset, at efterleve kriterierne. Som nævnt tillades det jf. skattestyrelsens nævnte vurderingskriterier, at erhvervsaktiviteten først på sigt bliver rentabel, hvilket må anses som positivt for F&F-aktiviteter, som ofte først skaber indtjening på længere sigt, stadig skatteretligt kan anses som selvstændig erhvervsvirksomhed og dermed opfylde kravet til anvendelse af LL § 8 B stk. 1.

3.1.3 Sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønansat

I LSRM 1983.98 tog landsskatteretten stilling til afgrænsningen om, hvorvidt en skatteydere aktivitet kunne anses som selvstændig erhvervsvirksomhed, eller skatteyderen i stedet var lønansat. Situationen vedrørte en skatteyder som mente, at hans afholdte udgifter måtte anses som værende afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed og dermed fradragsberettiget jf. LL § 8 B stk. 1. Skatteyderen som var universitetslektor i fysik, havde deltaget i tre udenlandske forskningsarrangementer, som han grundet budgetnedskæring havde afholdt for egen regning. Anført i lektorens ansættelseskontrakt var det beskrevet, at stillingen som lektor indebar en forpligtelse til at udføre forsøgs- og forskningsvirksomhed, hvorfor skatteyderen var af den overbevisning, at kriterierne for anvendelse af LL § 8 B stk. 1 var opfyldt. I sagen anførte lektoren endvidere, at hans F&F-udgifter blot skulle have tilknytning til den skatteyderens erhverv, og at bestemmelsen således ikke krævede, at der skulle være udøvet selvstændig virksomhed. Landsskatteretten kunne i deres afgørelse ikke tiltræde skatteyderens synspunkter, og fandt derfor at de afholdte udgifter på 13.870 kr. til forskningsrejser, ikke kunne fradrages med hjemmel i LL § 8 B stk. 1, grundet det forhold at bestemmelsen ikke finder anvendelse i forbindelse med sikring af en varigt lønnet stilling. Dommen bidrager derfor til afgrænsningsproblemet om F&F-udgifters tilknytning til den skattepligtiges erhverv ifm. ansættelsesforhold eftersom dommen konkluderer, at LL § 8 B stk. 1 ikke finder anvendelse, såfremt der foreligger et ansættelsesforhold og udgiften er afholdt af den ansatte.⁵⁰

⁴⁹ Samme retstilstand er tillige beskrevet af K. Mathiasen og T. Bagge; Driver du en erhvervsvirksomhed, eller er der tale om en privat hobby? (FDR2017.1.23)

⁵⁰ LSRM 1983, 98

3.1.4 Skatteretlig vurdering af ”selvstændig erhvervsvirksomhed” i udviklingsfasen

I byretsdommen SKM 2008.641 BR havde en lønansat revisor ved siden af sit ansættelsesforhold, haft aktiviteter med udvikling af særlige belyningsprodukter til reolsystemer og skabe. Det fremgik af sagen, at den pågældende skatteyder havde momsregistreret sin aktivitet, og indtjeningen, til trods for den ikke kom fra produktsalg, udgjorde ca. 8.000 kr. Skatteyderes hensigt var i denne sammenhæng at udvikle de nævnte produkter, og når udviklingen var bragt til ende, frasælge salgs- og produktionsrettigheder og i stedet oppebære indtægt i form af royalty-betalinger. Skatteyderen var af den overbevisning, at hans erhvervmæssige virksomhed startede i maj 2003 hvor han indleverede patentansøgninger på udviklede produkter. Selve patentbeskyttelsen blev opnået i Danmark, mens der i EU, Norge og Kina blev opnået designbeskyttelse for samme produkt. Ud over patentarbejdet deltog skatteyderen ligeledes på messer, tog iværksætterkurser, og havde forbindelse til professionelle rådgivningshuse, som udførte markedsanalyser og varetog patentopgaver. Ift. salg og marketing af belyningsprodukterne var skatteyderen ifølge domspræmisserne i seriøse forhandlinger med en ekstern virksomhed, der skulle overtage markedsføringen i 2003. Ud fra en samlet betragtning fandt retten, at den skattepligtiges aktiviteter, til trods for de blev udført sideløbende med hans primære hverv som revisor, skatteretligt skulle anses som erhvervmæssig virksomhed.

Byrettens konklusion var i sagen modsat det resultat som landsskatteretten tidligere var kommet frem til. Af landsskatterettens afgørelse fremgår det, at den lave indtægt blev tillagt værdi, som i det pågældende indkomstår kun udgjorde ca. 8.000 kr. Dermed var der efter landsskatterettens opfattelse ikke tilstrækkelig opfyldelse af de nævnte rentabilitets- og intensitetskrav, der som anført er essentielle kriterier i skattemyndighedernes praktiske vurdering af en aktivitet. Byretten tog i sagen ikke stilling til, hvorvidt LL § 8 B stk. 1 kunne anvendes af den pågældende skatteyder, men derimod blot at udviklingsaktiviteten udgjorde erhvervmæssig virksomhed. Ud fra disse betragtninger fastlægger dommen, at hvis tilstrækkeligt mange faktorer (i sagen: patent, forhandlinger, messer, kurser, rådgivere mv.) tilsiger erhvervmæssig virksomhed, kan aktivitetens rentabilitet tillægges en mindre betydning, ift. vurderingen af om der foreligger erhvervmæssig virksomhed, som er en forudsætning for fradragsmuligheden i LL § 8 B stk. 1.

Af andre afgørelser som behandler hvorvidt en udviklingsaktivitet udgjorde en erhvervmæssig virksomhed i opstartsfasen, kan fremhæves LSR1996.641-1870-354. Denne landsskatterets-afgørelse omhandlede en vejformand, der gennem sin enkeltmandsvirksomhed havde afholdt udgifter til udvikling af et byggemateriale udført i halm.⁵¹ Til trods for modtagelse af støtte fra Erhvervsfremmestyrelsen, udgifter til undersøgelse af muligheden for patentering, samt at Dansk Byggeforskningsinstitut havde lavet attester på halmproduktet, konkluderede landsskatteretten at aktiviteten ikke skattemæssigt skulle anses som erhvervmæssig virksomhed, hvormed de afholdte udgifter ikke kunne fradrages. Denne konklusion byggede i høj grad på det forhold, at udviklingsaktiviteten var ”*af ringe omfang herunder især indtjeningen*”, som i året hvor udgifterne blev afholdt, og året herefter udgjorde 0 kr.⁵² Sammenfattende for ovenstående afsnit kan det derfor konkluderes, at der ved vurderingen af om en udviklingsaktivitet, udgør en skatteretlig erhvervmæssig virksomhed i opstartsfasen, kræves det at tilstrækkeligt mange vurderingskriterier tilsiger, at aktiviteten drives professionelt og erhvervmæssigt, såfremt rentabiliteten ikke i sig selv er overbevisende.

⁵¹ LSR1996.641-1870-354

⁵² LSR1996.641-1870-354

3.2 Skatteretlig analyse af afgrænsningen for forsøgs- og forskningsbegrebet

Som det tidligere er nævnt, uddyber lovteksten til LL § 8 B stk. 1 ikke, hvorledes begrebet *forsøgs- og forskningsvirksomhed* skatteretligt afgrænses. Særligt i forbindelse med de seneste års incitamentstiltag på området, ses det i lovforslagene L227 fra 2018 (som udmøntede sig i vedtagelsen af LL § 8 B stk. 4) og senest L 30 (Covid-19 lovforslag om 130% fradrag for F&F-udgifter) tydeligt i høringsspørgsmålene fra de respektive organisationer, at der hersker en tilstedeværende tvivl omkring den nøjagtige afgrænsning af det skatteretlige forsøgs- og forskningsbegreb. Skatteministeren har tilsvarende ifm. L30 udtalt, at ” *Det anerkendes fuldt ud, at der er tale om en vanskelig sondring* ”.⁵³ Derfor findes dette afsnits analyse af afgrænsningen af LL § 8 B stk. 1 ud fra tilgængelige fortolkningsbidrag, således aktuel og relevant.

3.2.1 Hvilke aktiviteter omfatter forsøgs- og forskningsbegrebet?

For at kunne vurdere hvorvidt, en udgift kan kvalificeres som en F&F-udgift, er det centralt at afklare hvilke hensigter og betænkninger, lovgiver havde ved bestemmelsens vedtagelse. Forarbejderne til en lov udgør derfor en vigtig retskilde og fortolkningsbidrag, som der i retspraksis ofte refereres til.⁵⁴ Som nævnt ved gennemgangen af LL § 8 B, blev bestemmelsen indført i 1973 ved L 1973-03-30 nr. 184. Af forarbejderne til denne fremgår det at fradragsretten LL § 8 B stk. 1 omfatter:

- Udviklingsarbejde

Udviklingsarbejdet skal foregå i tilknytning til erhvervsvirksomheden og omfatter ”*anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser*”⁵⁵ Ud fra denne definition er det værd at bemærke, at LL § 8 B stk. 1 omfatter udviklingsaktiviteter der ikke kan karakteriseres som banebrydende, men som blot er *væsentligt forbedrede*. I praksis forøger dette de erhvervsdrivendes mulighed for at anvende bestemmelsen, da eksempelvis en væsentligt forbedret produktionsproces kan kvalificeres som udviklingsarbejde.

- Anvendt forskning

Ud over udviklingsarbejde omfatter forsøgs- og forskningsbegrebet ligeledes den såkaldte anvendte forskning. Anvendt forskning er ”*originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser*.”⁵⁶ Som det fremgår, adskiller udviklingsarbejde og anvendt forskning sig i sin grundform, da den anvendte forskning i højere grad bygger på teknisk og teoretiske forskningsundersøgelser, med viden og forståelse der kan anvendes i en praktisk sammenhæng som hovedformål.

- Grundforskning

Selvom grundforskning ved indførslen af LL § 8 B i 1973 ikke var omfattet af bestemmelsen, blev dette ændret i 1987 som led i den daværende eksportpakke, hvor denne forskningstype blev en del af forsøgs- og forskningsbegrebet.⁵⁷ Grundforskning blev dog sammen med de andre nævnte forsknings- og udviklingstyper defineret i 1973. Ved grundforsk-

⁵³ L30, Høringsskema – Svar til Dansk Erhverv

⁵⁴ Zahle, Henrik. Rettens kilder s. 28

⁵⁵ LFF 1973-05-17 nr. 95 – Bemærkninger til § 1 nr. 1

⁵⁶ LFF 1973-05-17 nr. 95 – Bemærkninger til § 1 nr. 1

⁵⁷ L.1987.835

ning forstås ”originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser”.⁵⁸ Som det tidligere i afhandlingen er gennemgået, omfattes fradragsmuligheden for grundforskning jf. LL § 8 B stk. 1, kun såfremt aktiviteten afholdes i en igangværende virksomhed. Af de henviste forarbejder beskrives det yderligere, at adskillelsen mellem anvendt forskning og grundforskning i praksis er svær. Uagtet dette synspunkt adskiller de to begreber sig grundlæggende i, at grundforskning ikke har et direkte praktisk/kommercielt sigte, hvilket stemmer overens med kravet om, at denne forskningstype skal ske i en igangværende virksomhed, for netop at sikre tilknytningen til en erhvervsmæssig virksomhed.

Sammenlagt udgør de tre nævnte aktivitetstyper det overordnede grundlag for, hvad der er omfattet af forsøgs- og forskningsbegrebet, og dermed hvilke aktivitetstyper som kan fradrages med hjemmel i LL § 8 B stk. 1.

3.2.2 Typiske udgiftsformer omfattet af LL § 8 B stk. 1

For at præcisere hvilke udgifter som er omfattet af LL § 8 B stk. 1, oplistes det i LFF 1973-05-17 nr. 95, hvilke typiske udgiftsformer bestemmelsen rummer. ”De mest almindelige udgifter, som falder ind under § 8 B, stk. 1, vil formentlig være lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler.”⁵⁹ Af præciseringen bemærkes det, at der direkte henvises til leje af blandt andet inventar og maskiner til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Af formuleringen må køb af samme aktiver derfor tilsvarende kunne afskrives (straks afskrives) efter AL § 6 stk. 1 nr. 3, som skatteretligt behandler aktiver og driftsmidler til brug for F&F-formål. De nævnte udgiftstyper bekræftes tilsvarende i ligningscirkulæret 1996-04-17 nr. 72, hvor det samtidig påpeges at F&F-arbejdet skal udføres i tilknytning til erhvervsvirksomheden. Af juridisk vejledning fremgår der ud over de oplyste typeeksempler, at også honorarudgifter til konsulenter med kommunikative kompetencer ”måske” vil være omfattet af fradragsretten.⁶⁰ Det uddybes heraf ikke i hvilken udviklingsmæssig sammenhæng, disse honorarer anses for eventuelt fradragsberettiget, men nærlæggende må det antages, at de kommunikative kompetencer er relevante i forbindelse med formidling af udført forskning.

Et praktisk eksempel på F&F-udgifter som er omfattet af LL § 8 B stk. 1, ses i den nyere afgørelse SKM.2020.230.LSR. I sagen kom landsskatteretten (modsat konklusionen fra SKAT’s og skatteankestyrelsen), frem til en tøjfabrikants udgifter til udvikling af en ny type silkeprodukter skulle anses som F&F-udgifter. Den pågældende virksomhed som designede og solgte luksuriøse silkeprodukter, havde sammen med to asiatiske producenter udviklet et strækbart silkeprodukt, som efter eget udsagn udgjorde en verdensnyhed. De udførte F&F-aktiviteter ifm. udvikling af nye materialer og processer, rettede sig ifølge virksomheden mod at tilegne ny teknisk viden omkring materialer og modeller til brug for virksomhedens produkter, hvilket skatteretligt henleder til den tidligere gennemgåede beskrivelse af ”anvendt forskning”, som ifølge forarbejderne fra 1973 udgør en fradragsberettiget udviklingsform.

SKAT lagde i deres vurdering vægt på, at virksomheden ikke havde opnået patent på de udviklede produkter, og skatteyder dermed ikke havde nogen rettigheder over forskningsaktiviteten, hvorved de afholdte udgifter, ikke var omfattet af LL § 8 B stk. 1. Modsat fremgår det af landsskatterettens

⁵⁸ LFF 1973-05-17 nr. 95 – Bemærkninger til § 1 nr. 1

⁵⁹ LFF 1973-05-17 nr. 95 – Bemærkninger til § 1 nr. 1

⁶⁰ JV C.C.2.2.2.20 – Omfattende udgifter.

afgørelse, at udviklingen af den nye type silke skulle anses som en forudsætning for, at virksomheden kunne fortsætte med at producere tøj af silke, da det udviklede silkemateriale ikke fandtes på markedet, og virksomheden efterfølgende anvendte dette nye produkt i deres kollektioner.

Landsskatteretten konkluderede derfor at de afholdte udgifter på sammenlagt 1.193.432 kr. var omfattet af LL § 8 B stk. 1, og skatteyderen i forlængelse heraf opfyldte kriterierne for at få udbetalt skattecredit jf. LL § 8 X.⁶¹ I sagsmaterialet fremgår det relevant, at 2.300 kr. af de 1.193.432 kr. relaterer sig til kursusudgifter i design. Selvom den beløbsmæssige værdi udgør en forsvindende del af de samlede F&F-udgifter, nævnes det i lovforslaget til LL § 8 X, at LL § 8 B ikke omfatter *undervisning og personaleuddannelse*.⁶² Landsskatteretten tager dermed i sagen ikke stilling til de enkelte udgiftsposter, men blot konkluderer at projektet som helhed var omfattet af LL § 8 B stk. 1.

I forhold til spørgsmålet om hvorvidt det er et anvendelseskriterie for LL § 8 B stk. 1, at den skattepligtige kan/opnår patent eller anden designbeskyttelse af F&F-aktiviteten (som SKAT's afgørelse tillagde betydning), fremgår det direkte af landsskatterettens bemærkninger, at patentforholdet ikke skulle tillægges værdi, hvilket generelt bør ses som en essentiel retningslinje for virksomheders skatteretlige vurdering af F&F-aktiviteter.

3.2.3 Hvilke udgifter vil typisk ikke være omfattet af LL § 8 B stk. 1

I forlængelse af ovenstående gennemgang af, hvilke udgifter der på baggrund af relevante fortolkningsbidrag typisk vil være omfattet af LL § 8 B stk. 1, er det tilsvarende nærliggende, at analysere hvordan disse bidrag forholder sig til udgifter, som ikke vil kunne fradrages med hjemmel i LL § 8 B stk. 1. Da LL § 8 X blev indført i 2012, oplister lovforslaget hertil, en række aktiviteter som ikke må anses omfattet af LL § 8 B stk. 1, og dermed hvilke udgiftstyper der ikke vil kunne udbetales skattecredit af. Af denne liste nævnes *undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software*.⁶³ Selvom de nævnte aktiviteter vedrører vidt forskellige opgaver, besidder de alle en grad af rutinepræget og sædvanlig drift, hvormed udgifter der skal kunne omfattes af LL § 8 B stk. 1, bør afvige fra dette og indeholde et præg af fornyelseselement.

Som praktiske eksempler på at aktiviteter som bærer et overvejende element af rutine, og som ikke er nyskabende, kan LSR1976.6-363 fremhæves. I sagen nægtede landsskatteretten fradrag jf. LL § 8 B stk. 1 i forbindelse med en selvstændig læges udgifter til kurser (personaleuddannelse) i blandt andet akupunktur, hvilket må anses som værende i overensstemmelse med de oplistede udgiftstyper, som ikke udgør F&F-udgifter.

⁶¹ SKM.2020.230.LSR.

⁶² LFF 2011-11-21 nr. 29 – Bemærkninger til § 1 nr.1

⁶³ LFF 2011-11-21 nr. 29 – Bemærkninger til § 1 nr.1

3.2.4 Skattestyrelsens praktiske kriterier for kvalifikation af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

På baggrund af de i afsnittet behandlede bidrag til hvorledes F&F-udgifter kvalificeres, har skattestyrelsen fremlagt deres kriterier for hvilke elementer, som skal være til stede før en given F&F-aktivitet, kan omfattes af LL § 8 B stk. 1. Modsat de hidtidigt anvendte fortolkningsbidrag som hovedsageligt bygger på retspraksis, og oprindelige forarbejder, udgør skattestyrelsens nyligt offentliggjorte kriterier den forvaltningsmæssige opfattelse af bestemmelsens afgrænsning. Kriterierne optræder blandt andet i juridisk vejlednings afsnit om forsøgs- og forskningsudgifter, vejledningen til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skattecreditorning som skattestyrelsen udsendte ifm. covid-19, samt høringssvar fra skatteministeren ifm. lovbehandlingen af L30 (forhøjelse af F&F-fradrag til 130%)⁶⁴. Dette bidrager derfor til hvorledes skattestyrelsen vil vurdere skatteydere, der ønsker at fortage fradrag, med hjemmel i LL § 8 B stk. 1. Konkret tilsiger kriterierne, at F&F-projekter skal:⁶⁵

- Indeholde et nyhedselement.
”Nyhedselementet skal vurderes i forhold til det aktuelle vidensniveau inden for branchen (dvs. kredsen af virksomheder beskæftiget med samme aktivitet). Det skyldes, at aktiviteten skal resultere i viden/erkendelser, der ikke allerede er i anvendelse inden for den pågældende branche. Dermed er projekter, der opnår viden ved at kopiere, imitere eller ved "reverse engineering" eksempelvis ikke omfattet. Årsagen er, at opnåelse af ny viden er central for al forsøgs- og forskningsaktivitet.”
- Indeholde et element af kreativitet.
”Baggrunden herfor er, at projektet skal basere sig på nye koncepter/idéer, der ligger ud over det eksisterende vidensniveau. Rutinemæssig aktivitet er derfor ikke omfattet, mens nye metoder til at udføre gængse opgaver, på basis af tilgængelig viden, efter en konkret vurdering kan være omfattet.”
- Indeholde et usikkerhedsmoment.
”Det er en betingelse, at der i projektet er usikkerhed omkring omkostningerne, tidshorisonten, eller om det forventede resultat kan opnås.”

Overordnet er skattestyrelsens F&F-kriterier, i tråd med de hensyn og forhold som domspraksis og lovbemærkninger har tillagt værdi siden indførslen 1973, og fraviger derfor ikke eksisterende praksis af hvorledes F&F-udgifter skatteretligt kvalificeres. Denne konsensus ses blandt andet ift., at udviklingsaktiviteter som sker på rutinepræget niveau med løbende forbedringer, ikke udgør en F&F-aktivitet. Relevant bør det dog fremhæves at nyhedselementet og den dertilhørende nyhedsværdi, skal betragtes ud fra ”best practice” af kendt viden i den relevante branche, og projekter som bygger på branchekendt viden, ikke vil være omfattet af LL § 8 B stk. 1. For danske virksomheders praktiske anvendelse af LL § 8 B stk. 1 bidrager skattestyrelsens opfattelse af bestemmelsen dermed positivt som vurderingsbidrag, ift. konkret at vurdere om et udviklingsprojekt er omfattet af fradragsretten.

3.2.5 Afgrænsning ifm. anskaffelse af driftsmidler til brug for forskning og udvikling.

Som tidligere nævnt er det ikke muligt at fradrage/afskrive udgifter til anskaffelse af driftsmidler, skibe mv. som anvendes til F&F-aktiviteter efter ligningsloven regler jf. LL § 8 B stk. 3. Disse

⁶⁴ JV (C.C.2.2.2.20), Vejledning til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skattecreditorning, Skatteudvalget 2020-21 (L 30) - Endeligt svar på spørgsmål 1

⁶⁵ JV (C.C.2.2.2.20) – Definitioner: Forsøgs- og forskningsudgifter.

anskaffelser skal i stedet afskrives efter AL §6 stk. 1 nr. 3, som muliggør straksafskrivning af indkøbte driftsmidler til F&F-aktiviteter (med tilsvarende forhøjede fradragprocent jf. LL § 8 B stk. 4). Det er derfor nærliggende at inddrage relevant praksis ift., hvornår indkøb af driftsmidler er omfattet af forsøgs- og forskningsbegrebet.

Denne afgrænsning behandlede Østre landsret i SKM.2005.315.ØLR, hvor sagen vedrørte et dansk selskab (Fox ApS), som i forbindelse med et større IT-hardware indkøb var af den overbevisning, at de anskaffede driftsmidler var omfattet af AL § 6 stk. 1 nr. 3, og dermed kunne straksafskrives, da de vedrørte virksomhedens udviklingsaktiviteter inden for elektroniske programmer (software). Fox ApS hvis hovedindtægt var salg af konsulentydelse, havde i sagen indgået aftale med virksomheden Concon Data A/S, om at stille en konsulent til rådighed i en fastlagt periode med det formål at udføre systemudvikling for en norsk virksomhed (Compaq – tredjepart). Til brug for aftalen havde Fox ApS indkøbt IT-udstyr (computere, processorer mv.), som efter eget udsagn blev anvendt til udviklingsarbejde med software, og dermed måtte være til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed.⁶⁶ Af sagens relevante faktum kan det fremhæves, at al udført programmering, som blev afleveret til den norske køber, jf. kontraktvilkår var underlagt af at ”rettigheder til systemer, specifikationer, programmer, dokumentation m.v. fremstillet som følge af aftalen udelukkende tilhørte Concon Data A/S (aftalepart i konsulentaftalen).”⁶⁷

På den baggrund fandt østre landsret at Fox ApS kontrakt med Concon Data A/S og dertilhørende arbejdsaftale med Compaq(Norge), havde karakter af konsulentydelse, som i praksis bestod af udleje af personel og Edb-udstyr, hvorfor udgiften til de nævnte anskaffelser ikke havde karakter af forsøgs- og forskningsvirksomhed, og de således ikke kunne straksafskrives jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3.⁶⁸ Retten tog i dommen ikke stilling til, hvorvidt den udførte programudvikling reelt var omfattet af F&F-begrebet, men lagde derimod vægt på det forhold, at Fox ApS frasolgte alle produkter og rettigheder, som var frembragt under udviklingsarbejde. Der var dermed ikke en tilstrækkelig tilknytning mellem den skattepligtiges erhverv og udviklingsarbejdet, som LL § 8 B stk. 1 kræver.

Dommen beskriver endvidere, at skatteministeriet i sagen har gjort gældende, at bevisbyrden for at anskaffelsen af driftsmidler var sket til brug for en forsøgs- og forskningsaktivitet omfattet af LL § 8 B stk. 1, påhvilede Fox ApS. Dommen følger dermed udgangspunktet om bevisbyrdens placering ved skattesager, som påhviler den skydeyde, som påberåber sig et gunstigt faktum.⁶⁹

Opsamlende kan det af SKM.2005.315.ØLR udledes, at det i relation til anskaffelse af driftsmidler til brug for forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3 er essentielt, at de resultater, rettigheder og produkter, som anvendelsen af det givne driftsmidler resulterer i, ejes af den udøvende forsøgs- og forskningsvirksomhed.

3.2.6 OECD's Frascati manual som fortolkningsbidrag

Indtil videre er udelukkende danske bidrag inddraget til fortolkning af hvilke udgifter, som er omfattet af forsøgs- og forskningsbegrebet jf. LL § 8 B stk. 1. Som tidligere beskrevet er den nuværende retstilstand på området præget af usikkerhedsmomenter grundet det sparsomme antal domme

⁶⁶ SKM.2005.315.ØLR – Sagsfremstilling

⁶⁷ SKM.2005.315.ØLR – Punkt 10 i kontrakt mellem Fox ApS og Concon Data A/S

⁶⁸ SKM.2005.315.ØLR – s. 2

⁶⁹ Bagge, T. Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering, s.61

og afgørelser, samt manglen på konkrete afgrænsningsvejledninger. Det er således relevant at undersøge muligheden for at inddrage internationale fortolkningsbidrag, omend den konkrete afgrænsning af LL § 8 B stk. 1 fortsat beror på national ret.

Af relevante bidrag kan IAS 38 nævnes, der som international standard behandler den regnskabsmæssige indregning af immaterielle F&F-aktiver. Mere anvendelig er OECD's Frascati manual der anvendes som international guideline for opgørelse og rapportering af R&D (Research and Development) til brug i organisationens medlemslande.⁷⁰ Selvom manualen ikke er udarbejdet med danske skatteretlige hensigter, er det i litteraturen beskrevet hvordan dansk ret gennem tiden er blevet påvirket af udenlandske normer og standarder, hvorfor det er relevant at analysere Frascati-manualens definition og kriterier for R&D i relation til dansk skatteret.⁷¹ Særligt relevant for afgrænsningsproblematikken er Frascati-manualens kap. 2, som indledningsvist definerer at R&D omfatter i tre aktivitetstyper.⁷²

- *Basic Research*

Denne forskningstype beskrives som teoretisk og eksperimentelt arbejde, med et hovedformål om at opnå ny viden på baggrund af de undersøgte fænomener og observerede fakta uden et specifikt anvendelsesformål. OECD's beskrivelse af basic research svarer derfor tilnærmelsesvis til den danske beskrivelse af *grundforskning* (beskrevet i afsnit 3.2.1), som er omfattet af LL § 8 B stk. 1. Særligt ses sammenhængen mellem de to definitioner, i det forhold at forskningsaktiviteten ikke udføres med direkte kommercielle hensigter, men hvor ny tilegnelse af viden er formålet. Frascati-manualen uddyber dog ift. basic research, at resultatet af processen ofte ikke sælges, men vanligt publiceres i teoretiske tidsskrifter, hvilket i sammenhæng med den danske definition af grundforskning, må opfattes som en mere vidtrækkende definition.⁷³

- *Applied research*

Applied research omfatter originale undersøgelser med hensigt om at opnå fornyet viden, til brug for specifikke praktiske eller objektive formål, hvilket tilsvarende også definerer forskningstypen "*anvendt forskning*" der ligesom grundforskning er omfattet af LL § 8 B stk. 1. Om *applied research* uddybes det i manualen, at resultatet af denne forskningstype, ofte vil kunne opnå beskyttelse af immaterielle rettigheder.⁷⁴ I en dansk sammenhæng konkluderede landsskatteretten i sagen SKM.2020.230.LSR, som tidligere er belyst i afhandlingen, at det ikke er et krav for anvendelse af LL § 8 B stk. 1, at resultatet af en F&F-aktivitet skal/kan patenteres.⁷⁵

- *Experimental development*

Med experimental development omfattes jf. Frascati-manualen systematisk arbejde, viden indhentet via undersøgelser og praktisk arbejde, samt udvikling af ny viden, med det formål at producere nye produkter eller processer, eller forbedre eksisterende produkter eller processer. Denne beskrivelse bør fra et dansk synspunkt ses i sammenhæng med *Udviklingsarbejde*, der beskriver tilsvarende aktiviteter som værende omfattet af LL § 8 B stk. 1. Experimental development må dog ifølge manualen ikke forveksles med begrebet "*Product development*" (produktudvikling), som betegner hele processen, når nye produkter udvikles, produceres og markedsføres indtil det er

⁷⁰ Frascati Manual 2015 – Intro, s. 1-3

⁷¹ Zahle, Henrik. Rettens kilder s. 20

⁷² Frascati Manual 2015, kap. 2: Concepts and definitions of identifying R&D. S. 45

⁷³ Frascati Manual 2015, kap. 2.5: Distribution by type of R&D, s. 50

⁷⁴ Frascati Manual 2015, kap. 2.5: Distribution by type of R&D, s. 51

⁷⁵ SKM.2020.230.LSR – Dommen analyseres i afsnit 3.2.2

i omsætning på det givne marked. Experimental development er således en afgrænset del af denne proces og skal således efterleve specifikke kriterier for hvorledes R&D kvalificeres, som gennemgås nedenfor.⁷⁶

Af de tre nævnte aktivitetstyper som ifølge Frascati-manualen er omfattet af R&D-begrebet, ses de tydelige paralleller til den danske skatteretlige afgrænsning af F&F-udgifter, som tilsvarende er omdelt i tre aktivitetstyper, der tilnærmelsesvis er identiske med OECD's. Ud over kategoriseringen af de tre aktivitetstyper som udgør R&D, opstiller Frascati-manualen desuden konkrete kriterier, som et projekt/aktivitet skal indeholde for efter manualens standarder at udgøre et R&D-projekt.

Kriterierne er kumulative og R&D aktiviteter skal derfor indeholde:⁷⁷

- *Novel (Nyhedselement)*
Projektet skal indeholde et nyhedselement, som skal vurderes på baggrund af tilgængelig viden i den relevante branche, og må derfor ikke være alment kendt i branchen. Samme udgangspunkt for vurdering af nyhedselementet er at finde i skattestyrelsens nyhedskriterie, i deres opfattelse af hvad LL § 8 B stk. 1 omfatter (se afsnit 3.2.4)
- *Creative (Kreativitetselement)*
Projektet skal indeholde kreativitet, og skal derfor bygge på nye ideer eller koncepter, hvorfor rutinemæssig udvikling ikke vil kunne betragtes som R&D. Dette synspunkt forekommer tilsvarende i skattestyrelsens kreativitetskriterie for F&F-udgifter.
- *Uncertain (Usikkerhedselement)*
R&D aktivitetens konkrete resultat, tidsforbrug, omkostninger mv. er ikke kendt for den udøvende virksomhed ved projektstart. Synspunktet ses tilsvarende af skattestyrelsens usikkerhedskriterie for F&F-udgifter.
- *Systematic (Systematisk element)*
Selve R&D-aktiviteten skal udføres systematisk og analytisk, hvor både selve forsknings-/udviklingsprocessen og resultaterne beskrives og dokumenteres. Kriteriet om den systematiske tilgang til R&D-aktiviteten er modsat de forrige tre krav ikke en del af de kriterier, som efter skattestyrelsens opfattelse skal være til stede, før en udgift kan fradrages med hjemmel i LL § 8 B stk. 1.
- *Transferable and/or reproducible. (Overførselsbar/reproducerbar.)*
Efter kriteriet skal den nye viden som frembringes af R&D-aktiviteten, kunne anvendes og videregives til andre forskere og udviklere, så resultaterne kan genskabes og anvendes som led i dennes forskning. Også dette kriterie er ikke en del af skattestyrelsens kriterier, hvormed der efter OECD's retningslinjer skal være flere kriterier opfyldt, såfremt aktiviteten skal kunne kvalificeres som R&D.

3.2.7 Frascati-manualens anvendelighed i dansk skatteret

De klare sammenhænge mellem Frascati-manualen og de danske retskilder, ift. aktivitetstyper og kriterier, gør det nærliggende at undersøge Frascati-manualens eventuelle anvendelsesmulighed som fortolkningsbidrag for danske skatteydere. Da manualen med sine over 400 siders uddybede retningslinjer for hvorledes R&D-omkostninger bør allokeres, ville den derfor udgøre et anvendeligt værktøj i konkrete problemstillinger, som manualen forholder sig til (fx softwareudvikling).

⁷⁶ Frascati Manual 2015, kap. 2.5: Distribution by type of R&D, s. 51

⁷⁷ Frascati Manual 2015, kap. 2.2: Definition of R&D, s. 44-48

Frascati-Manualen nævnes ikke direkte i lovtæksten til LL § 8 B stk. 1, men optræder dog i flere henseender i nationale fortolkningsbidrag, hvorfor der således er argumenter for og imod en anvendelse af Frascati-manualen i national skatteret. I 1986 udgav et udvalg nedsat af skatteministeriet sine betænkninger om den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling, hvor der ved gennemgang af begreberne *grundforskning*, *anvendt forskning* og *udviklingsarbejde* anføres, at ”Disse definitioner svarer til de definitioner, som anvendes af OECD...”⁷⁸ Også i lovforslag L 30 beregnes der på baggrund af data fra Dansk Statistik(DST), hvorledes en forøgelse af fradragprocenten for F&F-udgifter vil påvirke statens provenu fra skatteindtægter. Dansk statistiks emneside for forskning og udvikling beskriver direkte, at deres definition beror på OECD’s, som er fastlagt ved Frascati-manualen. Denne indirekte sammenhæng mellem LL § 8 B stk. 1 og Frascati manualen dannede baggrund for et høringssspørgsmål fra Peter Rose Bjare (Partner, KPMG Acor Tax), om hvorvidt Frascati manualen reelt kunne anvendes ved vurdering af om udgifter er omfattet af LL § 8 B stk. 1, da manualen indgik i lovforslaget (via DST data).⁷⁹ Til det svarede skatteministeren, at man anerkendte brugen af DST’s statistiske data, men at det vil være forbundet med usikkerhed at anvende OECD’s definition ifm. LL § 8 B stk. 1, da disse ikke ”nødvendigvis” er tilsvarende, men at manualen dog udgør en ”fornuftig approksimation”.

Samme problemstilling ift. Frascati-manualens skatteretlige anvendelsesmulighed medførte tilsvarende at Kim Valentin (V), anmodede skatteministeren skriftligt om at redegøre for sammenhængen.⁸⁰ I redegørelsen fremhæves det, at trods Frascati-manualen i høj grad afgrænser R&D på samme måde som F&F-udgifter afgrænses, vil det nationale F&F-begreb blive udvidet såfremt det tillades, at Frascati-manualen anvendes som retskilde, hvorfor manualen udelukkende bør anvendes som statistisk værktøj. Tilsvarende har skatteministeren tidligere bekræftet at LL § 8 B stk. 1 ikke omfatter såkaldt ”innovation” som er behandlet i OECD’s Oslo-manual.⁸¹

Det bemærkes i denne henseende, at Frascati-manuel ikke nævnes eller anvendes ved tidligere domme og afgørelser ifm. LL § 8 B stk. 1, samt at manualen tilsvarende ikke nævnes direkte i forarbejderne til ændringer i ligningsloven. Det må derfor antages, at såfremt det fra lovgivers side havde været hensigten, at Frascati-manualen skulle anvendes i en national skatteretlige sammenhæng, havde der været henvist til denne som fortolkningsbidrag i de nævnte kilder. Sammenfattende kan det derfor konkluderes, at Frascati-manualen ikke giver hjemmel til fradrag for F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1, men fra et praktisk synspunkt ville kunne anvendes som eventuel litterær støtte i en allokeringssituation.

3.2.8 Indkøbt/solgt forskning og udvikling

Afhandlingens foregående afsnit har overvejende behandlet, hvornår en given udgift er omfattet af fradragreglerne for forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det er derfor tilsvarende relevant at klarlægge den skatteretlige behandling, når erhvervsdrivende erhverver eller sælger forskning og udvikling.

⁷⁸ Forskning og udvikling, Betænkning nr. 1089, Skattedepartementet 1986

⁷⁹ L 30/2020-21 – Høringsskema, Henvendelse fra KPMG Acor Tax

⁸⁰ L30/2020-21 – Spørgsmål 4, Kim Valentin (V)

⁸¹ L29/2011-12 – Høringsskema, Henvendelse fra Dansk Erhverv

Salg af forskning og udviklingsarbejde.

I situationer hvor en erhvervsdrivende udfører forsøgs- og forskningsarbejde, som efterlever de i afhandlingen behandlede kriterier, hvormed udgifterne som udgangspunkt vil opnå fradragshjemmel i LL § 8 B stk. 1, efterfølgende videresælger disse forskningsresultater, rettigheder eller udviklede produkter, vil det udførte arbejde ikke kunne fradrages med hjemmel i LL § 8 B stk. 1. Situationen er i praksis behandlet i Østrelandsretdommen SKM.2005.315.ØLR, som i afsnit 3.2.5 er beskrevet. I sagen lagde retten som nævnt vægt på det forhold, at de udviklede resultater, rettigheder og produkter jf. parternes kontrakt, ultimativt tilfaldt kunden, hvorfor den sælgende virksomheds F&F-udgifter ikke kunne fradrages med hjemmel LL § 8 B stk. 1.⁸² Samme udfald ses ligeledes i LSR1996.641, hvor landsskatteretten påpegede, at den erhvervsdrivende i sagen ikke selv udnyttende sin opfindelse (hverken til eget brug eller kommercielt), hvorfor de relaterede udgifter ikke kunne fradrages jf. LL § 8 B stk. 1.⁸³

Køb af forskning og udvikling.

I praksis forekommer der situationer, hvor erhvervsdrivende i eventuel tilknytning til et forskningsprojekt indkøber forsøgsarbejde udført af eksterne parter. Selvom det ikke af lovteksten i LL § 8 B stk. 1 fremgår hvorvidt indkøbt forskning er omfattet af fradragsretten, udledes det af bemærkninger i forarbejderne fra 1973, at også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed udført af andre, vil falde ind under bestemmelsen.⁸⁴ Dette var imidlertid udfaldet af SKM2020.230.LSR hvor landsskatteretten anerkendte, at forskningsudgifter var omfattet af LL § 8 B stk. 1, til trods for at selve forskningsaktiviteten overvejende blev udført og leveret af eksterne udenlandske selskaber.⁸⁵ Det var dog den danske skatteyder som iværksatte selve forskningsprojektet for egen regning og risiko, samtidig med at potentielle rettigheder og forskningsresultater forblev hos denne skatteyder, mens den udenlandske virksomhed som udførte hovedparten af forskningsarbejdet havde karakter af leverandør og blev faktureret for udført arbejde.

Fradragsretten for indkøbt forsøgs- og forskningsarbejde må desuden i praksis, anses for afgrænset til ikke at omfatte anskaffelse af hele forsknings- og udviklingsprojekter. Dette fremgår af vejledningen til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skatte kreditordning, som skattestyrelsen har udarbejdet i forbindelse med Covid-19 pandemien.⁸⁶ Dermed vil udelukkende indkøbt forsøg og forskning, som ikke omfatter hele projekter og koncepter, men blot udgør en underleverance af projektdele, kunne omfattes af fradragsretten jf. LL § 8 B stk. 1. Samtidig skal resultater og rettigheder tilsvarende tilfalde skatteyderen som erhverver forsknings og udviklingsarbejdet, før fradragsretten tilvejebringes.

3.2.9 Betænkninger om software og digital udvikling i tilknytning til LL § 8 B

Da man fra politisk side valgte at indføre LL § 8 B i den daværende ligningslov i 1973, var det antageligt ikke bestemmelsens dybere anvendelsesmulighed i forbindelse med softwareudvikling og andre digitale løsninger, man i havde i fokus. Siden er udviklingen gået stærkt frem, hvor en stor del af tilblivelsen af nye produkter og systemer i dag er baseret på software, teknologi og anden digitalt indhold. Dette skaber dermed en praktisk problemstilling, ifm. hvorledes de skatteretlige muligheder for anvendelse af LL § 8 B stk. 1 er, ifm. produkter og processer som ikke er fysisk håndgribelige. Som det i forarbejderne til LL § 8 X fremgår, er rutinemæssig udvikling af software

⁸² SKM.2005.315.ØLR

⁸³ LSR1996.641-1870-354

⁸⁴ LFF 1973-05-17 nr. 95 – Bemærkninger til § 1 nr. 1

⁸⁵ SKM2020.230.LSR

⁸⁶ Vejledningen til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skatte kreditordning

ikke omfattet af LL § 8 B stk. 1.⁸⁷ Dette synspunkt uddybes nærmere i vejledningen til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skattekreditordning (2020), som påpeger at følgende aktiviteter ikke udgør F&F-udgifter, og derfor ikke er omfattet af LL § 8 B stk. 1:⁸⁸

- *Udvikling af software af rutinepræget natur. Dette omfatter bl.a. fremskridt, som var alment kendt før påbegyndelsen af udviklingen. Tekniske problemstillinger, som allerede er løst ved tidligere udviklingsprojekter er desuden ikke omfattet*
- *Rutinemæssige softwareopdateringer*
- *Udviklingen af software under anvendelse af kendte metoder og eksisterende softwareværktøjer.*
- *Tilføjelsen af brugerfunktionaliteter til eksisterende programmer.*
- *Udviklingen af websites under anvendelse af eksisterende softwareværktøjer.*
- *Tilpasningen af software til en specifik anvendelse, medmindre der under denne proces oparbejdes erfaring/viden, der væsentligt forbedrer det grundlæggende program, og hvorved kravet om nyhedsværdi opfyldes.*

Ud fra disse aktiviteter ses den tydelige sammenhæng til skattestyrelsens tre kriterier for udgifter for F&F (nyhedselement, kreativitetselement og usikkerhedselement), der således også ses anvendt ift. udvikling af digitale produkter. Det må ud fra de nævnte forarbejder og vejledninger bemærkes, at disse udelukkende afskærer rutinemæssig udvikling af software (og tilsvarende aktiviteter) mulighed for at være omfattet af LL § 8 B stk. 1, hvorfor digitale udviklingsaktiviteter som er nyskabende, er omfattet af bestemmelsen, forudsat de efterlever de gældende kriterier.

I forlængelse heraf indeholder Frascati-manualen en angivelse af eksempler på hvilke udviklingsformer for software, der i OECD-regi bør betegnes som R&D. Som det tidligere er påpeget, udgør Frascati-manualen ikke selvstændig fradrags hjemmel i dansk skatteret, men kan ifølge skatteministeriet snarere anvendes som et assisterende fortolkningsbidrag.⁸⁹ Konkret illustreres det, at følgende digitale aktiviteter bør omfattes af R&D:⁹⁰

- *Udvikling af nye operativsystemer og sprog.*
- *Design og implementering af nye søgemaskiner baseret på originale teknologier.*
- *Bestræbende arbejde på at løse konflikter inden for hardware eller software baseret på ombygningsprocessen af et system eller et netværk.*
- *Oprettelse af nye eller mere effektive algoritmer baseret på nye teknikker.*
- *Oprettelse af nye og originale krypterings- eller sikkerhedsteknikker.*

Herudover fremgår det relevant, at udvikling af software i forbindelse med projekter som ikke udgør R&D-projekter, kan selve softwareudviklingen i sig selv udgøre R&D, hvis det fører til fremskridt ift. eksisterende software indenfor den givne branche.⁹¹

I en national sammenhæng er der i enkelte tilfælde forelagt sager for danske domstole og administrative instanser, vedrørende digital udvikling ift. LL § 8 B stk. 1. En er disse er SKM2012.634.SR, hvor skatterådet afgav bindende svar på, hvorvidt den pågældende skatteyder kunne få udbetalt

⁸⁷ LFF 2011-11-21 nr. 29

⁸⁸ Vejledning til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skattekreditordning (2020) - Omkostninger og projekter, der ikke er omfattet.

⁸⁹ Se afsnit 3.2.7

⁹⁰ Oversættelse af Frascati-manualen (2015) kap, 2, pkt. 2.71

⁹¹ Frascati-manualen (2015) kap. 2, pkt. 2.70

skattecredit af sit underskud, som vedrørte forsøgs- og forskningsvirksomhed, og dermed indledningsvist hvorvidt de afholdte udgifter var omfattet af LL § 8 B stk. 1. Skatteyderen var i sagen et dansk selskab, som udviklede en særlig teknologi inden for vedvarende energi. Den udviklede teknologi havde selskabet til hensigt at udbrede til det globale energimarked, hvorfor de blandt andet udarbejdede patentansøgninger til det europæiske marked.⁹² Til trods for at præmisserne ikke nærmere angiver, hvad den omtalte teknologi vedrørte, medgav skatterådet at de af aktiviteten forbundne udgifter var omfattet af LL § 8 B stk. 1 og AL § 6 stk. 1 nr. 3, hvorfor skattecreditordningen tilsvarende kunne finde anvendelse. Sagen tilsiger dermed, at digitaludvikling i praksis også er omfattet af forsøgs- og forskningsbegrebet i LL § 8 B stk. 1 og herunder anvendte driftsmidler jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3.

Et andet praktisk eksempel ses i SKM2016.199.SR, som ligeledes omhandler et bindende svar. I sagen var skatteyderen et dansk anpartsselskab, som havde udviklet en app til online lektiehjælp. Udviklingen var blandt andre støttet af markedsmodningsfonden under erhvervsstyrelsen.⁹³ Da skatterådet behandlede sagen var, app'en i testfasen hos skolevæsnet og handelsgymnasiet samt af nordens største lektiehjælpsfirma. Derudover var app'en allerede i drift hos enkelte skoler og biblioteker. Rent funktionsmæssigt var formålet med app'en en onlineplatform for lektiehjælp. Selskabet havde på daværende tidspunkt endnu ikke kommercialiseret app'en, hvorfor omsætningen ikke tilsvarede de afholdte udgifter, og selskabet dermed ønskede af gøre brug af skattecreditordningen. Skatterådet lagde i deres vurdering vægt på, at app'en udgjorde et "fornyende og innovativt produkt", hvilket blev underbygget af markedsmodningsfondens deltagelse, hvorfor der var begrundet opfattelse af, at app'en blev kommercialiseret i fremtiden. Her fandt skatterådet at selskabet havde afholdt udviklingsomkostninger omfattet af LL § 8 B stk. 1 (og LL § 8 X kunne anvendes), men de enkelte udgifter måtte bero på en ligningsmæssig prøvelse.

Sammenfattende kan det derfor i relation til software og udvikling af digitale produkter konstateres, at disse til trods for begrænset relevant praksis falder under anvendelsesrammen for LL § 8 B stk. 1, såfremt projekterne ikke er rutineprægede og indeholder klare nyhedselementer, som gør projektet innovativt. Dette synspunkt underbygges blandt andet i en artikel af Tommy V. Christiansen, hvor SKM2012.634.SR (teknologi ifm. vedvarende energi) blev analyseret ift. LL § 8 B stk. 1. Han anfører dog, at den tilstedeværende informative praksis på området er begrænset, og den endelige afgrænsning af LL § 8 B stk. 1 fortsat ligger ude i fremtiden.⁹⁴

4. LL § 8 B stk. 1's relation til det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

I afhandlingens foregående afsnit er LL § 8 B stk. 1's teoretiske og praktiske anvendelsesområde behandlet. Dette leder dog til spørgsmålet om, hvorledes sondringen foreligger mellem udgifter afholdt i tilknytning til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B stk. 1 i forhold til den skattemæssige fradragsret for driftsomkostninger jf. SL § 6 stk. 1 litra a. Sondringen er i særdeleshed relevant i forhold til problemstillingen om hvorvidt, udgifter der ikke kategoriseres som F&F-udgifter, blot kan fradrages som afholdte driftsomkostninger med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra a., og det fra et økonomisk perspektiv blot bliver et spørgsmål om hvorvidt en given udgift, kan fradrages

⁹² SKM2012.634.SR

⁹³ SKM2016.199.SR

⁹⁴ Christiansen, Tommy V. LL § 8 X, forsøgs- og forskningsudgifter, skattecreditter, SKM2012-634.SR. (2012)

med 100% eller 103-130%, eller i modsætning hertil, at samme udgift ikke kan være omfattet af begge fradragshjemler⁹⁵

Før indførslen af LL § 8 B i 1973 var det som tidligere beskrevet udelukkende erhvervsdrivende som havde forskning og udvikling som egentlige erhverv, der havde mulighed for at fradrage typiske F&F-udgifter, da disse således var driftrelaterede, og vedrørte indkomstgrundlaget. Dette forhold blev altså lempet ved LL § 8 B, så det blot var et krav at F&F-udgiften, havde tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Den tætte relation mellem de to bestemmelser ses blandt andet omtalt i lovforslaget til LL § 8 X hvor det anføres: ”... 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 skattefordordningen...”.⁹⁶ Også af relevant retspraksis fremgår bestemmelseernes interne tilknytning.

I landsskatterettens afgørelse LSR1996.641-1870-354 blev det indledningsvist behandlet, hvorvidt den i sagen omhandlede udviklingsaktivitet, og de heraf forbundne udviklingsomkostninger kunne fradrages som driftsudgifter med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra. a. Da anvendelsen af denne fradragshjemmel ikke kunne tiltrædes af landsskatteretten, blev LL § 8 B stk. 1 prøvet som subsidiær fradragshjemmel.⁹⁷ Til trods for denne heller ikke fandt anvendelse i sagen, illustreres den nære forbindelse mellem de to bestemmelser, som foreligger i relation til udviklingsaktiviteter.

4.1 Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb – SL § 6 stk. 1 litra a.

Som den grundlæggende hovedregel giver SL § 6 stk. 1 litra a erhvervsdrivende mulighed for, at fradrage afholdte omkostninger, som i indkomståret er medgået til at *erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten*.⁹⁸ Af bestemmelsen foreligger der således en række krav, før en udgift skatteretligt vil kunne kvalificeres som driftsomkostning, og dermed fradrages med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra a. Indledningsvist skal der foreligge en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem den afholdte udgift og erhvervelsen af en erhvervsdrivendes indkomst.⁹⁹ Som Thøger Nielsen omtaler dette ordlydsfortolkede kriterie, er det et krav ”at såvel driftsomkostninger som driftstab må stå i nær forbindelse med dispositioner, der har nær relation til indtjeningsprocessen”.¹⁰⁰ Afholdte udgifter der således ikke har en tilstrækkelig driftsmæssig begrundelse, og som ikke har tilknytning til selskabet indkomstgrundlag, vil derfor ikke fra et skatteretligt perspektiv være omfattet af driftsomkostningsbegrebet. Særligt dette kriterie kan i en forsknings og udviklingsmæssig sammenhæng være udfordrende at efterleve, da udgifter til disse aktiviteter i nogle tilfælde vedrører etableringen af nye indtjeningsaktiviteter, og dermed skatteretligt bør behandles som etableringsomkostninger. Disse vedrører således indkomstgrundlaget, og ikke selve indkomsten som kriteriet påkræver.

På samme vis som ved anvendelse af LL § 8 B stk. 1 er det et krav, for at en udgift kan fradrages med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra a, at skatteyderens aktivitet har karakter af en erhvervsdrivende virksomhed. Dermed er det gældende for begge bestemmelser, at en given aktivitet ikke må udføres på hobby-niveau, men i stedet bør drives med et tilstrækkeligt indhold af professionalisme, for egen regning og risiko med formål om at skabe økonomisk overskud (se afsnit 3.1.2).

⁹⁵ 103% til 130% jf. LL § 8 B stk. 4 (Lovforslag L30 2020/21)

⁹⁶ LFF 2011-11-21 nr. 29

⁹⁷ LSR1996.641-1870-354. Tilsvarende prøvelse af begge hjemler ses i SKM2008.641.BR.

⁹⁸ SL § 6 stk. 1 litra a.

⁹⁹ JV - C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a

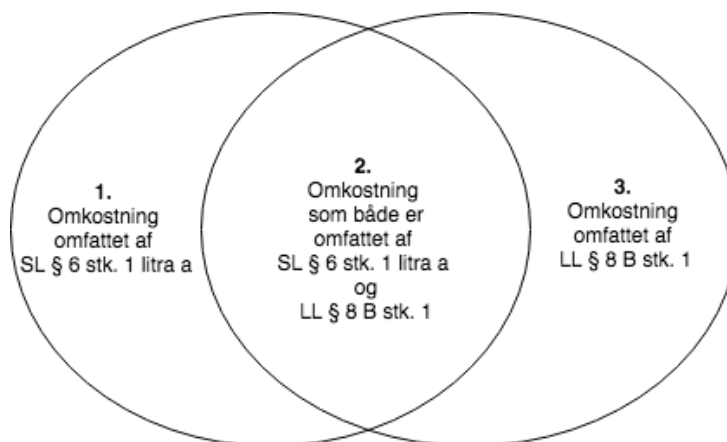
¹⁰⁰ Nielsen, T. – Driftsomkostninger og driftstab, RR 1959 s. 21-41

4.2 Tidspunktet for afholdelse af udgifter.

Objektivt er det overvejende de tidsmæssige aspekter for en given udgift, som adskiller fradragsmulighederne efter henholdsvis SL § 6 stk. 1 litra a (driftsudgifter) og LL § 8 B stk. 1 (F&F-udgifter). Som det tidligere er beskrevet, tillades det at F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 fradrages, før skatteyderens erhverv skattemæssigt påbegyndes, bortset var udgifter til *grundforskning*.¹⁰¹ Trods denne mulighed skal F&F-aktiviteten stadig knytte sig til den erhvervsmæssige virksomhed, som skatteyderen påtænker at etablere. Praktisk er det dog udelukkende aktiviteter, som drives i selskabsregi (aktie- og anpartsselskaber), der har mulighed for at anvende fradraget før erhvervets start. Andre erhvervsdrivende skal ansøge skattestyrelsen om tilladelse, såfremt fradrag ønskes før erhvervet start. Tidsmæssigst adskiller denne mulighed sig markant ift. driftsudgifter jf. SL § 6 stk. 1 litra a, da det er et kriterie, at udgiften afholdes i en igangværende virksomhed. Udgifter som skatteyderen har afholdt. før den indtægtsgivende aktivitet blev etableret, kan derfor ikke fradrages efter SL § 6 stk. 1 litra a.¹⁰²

4.3 Behandling af udgifter som både er omfattet af SL § 6 stk. 1 litra a og LL § 8 B stk. 1.

Til grafisk illustration af forholdet mellem de to fradragsbestemmelser kan nedenstående figur anvendes.



Figur 2

Som det i *figur 2* illustreres i ”1”, vil der i relation til forskning og udvikling, naturligt være udgifter, som udelukkende kan fradrages som driftsudgifter jf. SL § 6 stk. 1 litra a. Et praktisk eksempel på denne udgiftstype vil fx være en erhvervsdrivende virksomhed, hvis indtjeningsgrundlag består i at udvikle nye produkter eller processer, og herefter videresælge resultatet/rettighederne med det formål at oppebære en indtægt. Såfremt det fastlægges, at udgifterne efterlever gældende fradragskriterier jf. SL § 6 stk. 1 litra a, vil disse ikke tilsvarende være fradragsberettiget med hjemmel i LL § 8 B stk. 1, da der jf. retspraksis foreligger krav om, at rettighederne skal placeres/udnyttes i den udviklende virksomhed.¹⁰³

¹⁰¹ Grundforskning kan udelukkede fradrages i igangværende virksomhed – Se afsnit 2.1

¹⁰² Ferniss, J., Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, s. 98

¹⁰³ Se afsnit 3.2.5 – SKM.2005.315.ØLR

Hertil findes udgifter som udelukkende vil kunne fradrages som F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 ("3" – figur 2). Dette kan som beskrevet eksempelvis være et aktieselskabs forskningsudgifter, der efterlever kriterierne for anvendelse LL § 8 B stk. 1, men som er afholdt før erhvervet skattemæssigt blev påbegyndt, hvormed udgifterne ikke kan fradrages som driftsomkostninger jf. SL § 6 stk. 1 litra a.

Set fra et skatteretligt perspektiv opstår der en særligt interessant situation i det tilfælde, at en F&F-aktivitet efterlever gældende fradragskriterier for både LL § 8 B stk. 1 og SL § 6 stk. 1 litra a. ("2" i figur 2). I praksis kan en sådan situation antageligt opstå, hvis en erhvervsdrivende som på tidspunktet hvor udgifterne blev afholdt var erhvervsmæssigt igangværende, har afholdt udgifter til eksempelvis udvikling af et nyt produkt til brug inden for virksomhedens eksisterende indtjeningsaktivitet, og der dermed ikke er tale om tilvejebringelsen af et nyt indkomstgrundlag. Disse situationer skal jf. LL § 8 B stk. 1 kunne karakteriseres som *udvikling* eller *anvendt forskning*, hvorimod udøvelsen af *grundforskning* ikke vil være omfattet af begge bestemmelser, da denne ikke sker med kommercielle hensigter, og kriteriet om omkostningens tilknytning til indkomsten jf. SL § 6 stk. 1 litra a, er dermed ikke er til stede.

I sagen SKM.2020.230.LSR som er gengivet i afsnit 3.2.2, var SKAT af den opfattelse at den erhvervsdrivendes udgifter til udvikling af et nyt silkeprodukt, skulle anses som driftsudgifter jf. SL § 6 stk. 1 litra a, da selskabets primære indtjening kom fra salg af manufakturprodukter.¹⁰⁴ Landsskatteretten kom modsat SKAT frem til, at udgifterne efterlevede kriterierne for anvendelse af LL § 8 B stk. 1, og var dermed F&F-udgifter. Selvom Landsskatteretten i deres afgørelse ikke kommenterede, hvorvidt de underkendte SKAT's kvalifikation af, at udgifterne efterlevede driftsomkostningskriteriet, illustrer sagen hvorledes muligheden for at udgifter kan være omfattet af begge bestemmelser.

Da der ikke foreligger konkrete bidrag, som tilsiger at de to fradragsbestemmelser er gensidigt udelukkende, og en udgift dermed ikke kan være omfattet af begge bestemmelser, må det ud fra en *lex specialis*-betragtning¹⁰⁵ antages at LL § 8 B stk. 1 som specifik regel, har forrang for det almene driftsomkostningsbegreb jf. SL § 6 stk. 1 litra a, hvormed udgiften herefter vil kunne fradrages som F&F-udgift. Et sådanne udfald må dog bygge på en konkret vurdering, hvor alle relevante faktorer analyseres, for at kriterierne for begge fradragsbestemmelser er fyldestgjort. Omend den nævnte situation udelukkende opstår i specifikke situationer, er forrangsbetragtningen central for etablerede erhvervsdrivende, som overvejer at igangsætte udviklingsaktiviteter i forbindelse med deres eksisterende indtjeningsgrundlag.

5. Økonomisk analyse af de skattemæssige incitamenter til forsøgs- og forskningsvirksomhed

De forhøjede fradragssatser for afholdte udgifter og anskaffelser af driftsmidler til forsøgs- og forskningsvirksomhed, har som nævnt til formål at skabe et øget incitament til udøvelse af forskning og udvikling, med henblik på at styrke dansk eksport, grøn omstilling og tilsvarende samfundsgavnligt formål. Dette afleder imidlertid spørgsmålet om hvorvidt de skattemæssige incitamenter, skaber tilstrækkeligt økonomisk stimuli til, at erhvervsdrivende vil påbegynde de politisk efterspurgte forsknings- og udviklingsaktiviteter.

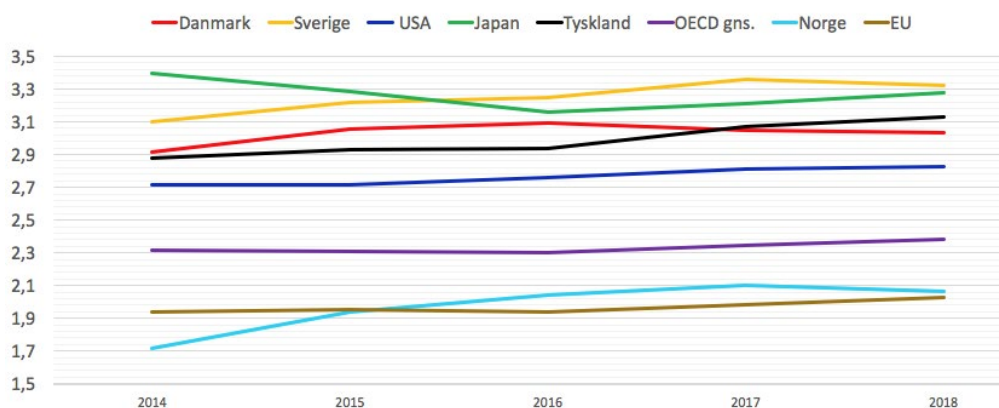
¹⁰⁴ SKM.2020.230.LSR

¹⁰⁵ Andersen, M. Bryde, Ret og metode, 1. udg. s. 70

5.1 Det økonomiske omfang af forsøg- og forskning i Danmark og internationalt

Både på nationalt og internationalt plan overvåges aktivitetsniveauet for forskning og udvikling, via statistiske opgørelser over hvor meget de enkelte lande investerer i forskning og udvikling. Det bør indledningsvist bemærkes at internationale data fra OECD og nationale data fra Dansk Statistik, anvender afgrænsningen for forskning og udvikling (R&D) jf. Frascati-manualen.¹⁰⁶ Dermed kan der på baggrund af afhandlings afsnit 3.2.7 opstå en ulighed mellem afgrænsningen jf. Frascati-manualen og den skatteretlige danske definition. Uagtet denne tekniske begrebsdifference vil det i et internationalt økonomisk perspektiv være naturligt at anvende OECD's definitionsramme, da denne er identisk for alle medlemslandes statistiske data.

Figur 3 – Udvalgte landes udgiftsandel til forskning og udvikling i pct. af BNP.¹⁰⁷



Ovenstående diagram illustrerer, hvor meget de enkelte landes investering til forskning og udvikling udgør i pct. af landenes BNP i perioden 2014 – 2018 (herefter omtalt udgiftsandel). Overordnet ses det at den gennemsnitlige udgiftsandel for de 37 OECD-lande i 2018 udgør 2,4 pct.¹⁰⁸ Sammenholdt med gennemsnittet i EU udgør udgiftsandelen for EU-lande 2,0 pct. hvilket er 17 pct. lavere end gns. OECD-lande. I en national sammenhæng er Danmark i samtlige år placeret over både OECD og EU-niveau med en udgiftsandel i 2018 på 3,033 pct., som er det ottende højeste blandt alle OECD-lande. Ift. den danske udvikling fra 2016 og frem har udgiftsandelen været uændret med en mindre nedgang, hvorimod størstedelen af de sammenlignede lande (herunder OECD og EU-gns.) har øget deres andel. Hertil kan det påpeges at Sverige og Tyskland, som i andre sammenhænge ofte agerer sammenligningspunkt ift. Danmark, grundet tætte geografiske, demografiske og politiske parametre, har en udgiftsandel på henholdsvis 3,3 pct. og 3,1 pct. højere end det danske.

Såfremt de skattemæssige incitamentstiltag til forskning og udvikling vurderes som effektive, har tiltagne således mulighed for at påvirke udgiftsandelen til F&F positivt, og dermed potentielt forbedre den danske positionering i den internationale konkurrence. I 2017 udarbejdede EU-kommisjonen en rapport over de skattemæssige incitamentsordninger, som de enkelte medlemslande har etableret. Af denne fremgår det, at 15 af 27 EU-lande har ordninger om udbetaling af skatte kredit

¹⁰⁶ Se afsnit 3.2.6

¹⁰⁷ Baseret på OECD - Gross domestic spending on R&D (2000-2018)

¹⁰⁸ OECD - List of OECD Member countries

ifm. forskning og udvikling, som i dansk skatteret findes i LL § 8 X.¹⁰⁹ Herudover har 10 lande muliggjort ekstraordninger afskrivningssatser for R&D-relaterede anskaffelser.¹¹⁰

De skattebaserede nationale incitamentsordninger i Danmark som er behandlet i denne afhandling, bør derfor ikke anses som unikke i en international sammenhæng, selvom landene internt kan afvige ift. fradragsprocenter, skatteprocenter, fradragsmetode mv. De gennemgåede udgiftsandele, består som nævnt af landenes samlede udgifter og investeringer til forskning og udvikling, hvor også det offentliges eget engagement indgår ved bl.a. udgifter til fx sundhedsforskning og universitetsforskning mv. Denne andel er i relation til skattemæssige incitament er ikke relevant, og bør derfor frasorteres ift. anskueliggørelsen af den økonomiske volumen, i relation til ekstraordinære fradrag for F&F-udgifter. Af data fra Dansk Statistik fremgår fordelingen af udgiftsandelen mellem staten og det private erhvervsliv i Danmark:¹¹¹

<i>(Mio. kr.)</i>	Samlede udgifter til forskning og udvikling(2018)	Pct. Andel	Pct. af BNP
Offentlig F&U	24.600	37%	1,1%
Privat F&U	41.973	63%	1,9%
Total	66.573	100%	3%

Ud fra fordelingen kan det udledes, at det private erhvervslivs andel af forskning og udviklingsaktiviteten i Danmark udgør ca. 2/3 (63%), hvormed effektive skatteincitament er til understøttelse af F&F, potentielt kan have markante indvirkninger på landets samlede F&F-indsats, da den statsadministrerede andel kun udgør en mindre del.

5.2 Den reelle økonomiske værdi af ekstrafradraget ifm. forsøgs- og forskningsvirksomhed

Som det tidligere er nævnt, er lovforslaget L30 seneste tiltag ift. ekstrafradrag for F&F-udgifter, hvor det fra politisk side er aftalt at hæve fradragsprocenten til 130% i indkomstårene 2020 og 2021. De forskellige fradragsprocenter for F&F-udgifter leder derfor til spørgsmålet om, hvilket reelt økonomisk incitament der ligger i de procentvise forøgelser, og dermed hvor attraktivt det er for danske erhvervsdrivende at iværksætte forsknings- og udviklingstiltag.

Indkomstår	2018	2020/21⁽¹⁾	2020	2021	2022	2026
Afholdte F&F-udgifter	1.000.000kr.	1.000.000 kr.	1.000.000 kr.	1.000.000 kr.	1.000.000 kr.	1.000.000 kr.
Ekstrafradrag (Pct.)	1,5%	30%	3%	5%	5%	10%
Ekstrafradrag i året	15.000 kr.	300.000 kr.	30.000 kr.	50.000 kr.	50.000 kr.	100.000 kr.
Reel nettogevinst⁽²⁾	3.300 kr.	66.000 kr.	6.600 kr.	11.000 kr.	11.000 kr.	22.000 kr.

(1) – Såfremt L30 vedtages og fradragsprocenten i de to indkomstår udgør 130%

(2) – Den reelle nettogevinst/skatteværdien er udregnet på baggrunden skatteværdien af ekstrafradraget jf. gældende selskabsskatteprocent (22%)

Som det i ovenstående skema illustreres, udgjorde nettoværdien af ekstrafradraget i 2018, der som første år var omfattet af de forøgede fradragsprocenter i LL § 8 B stk. 4 udelukkende 3.300 kr. pr.

¹⁰⁹ European Commission - R&D tax incentives, How to make them most effective? s. 6 (2017)

¹¹⁰ European Commission- R&D tax incentives, How to make them most effective? s. 6 (2017)

¹¹¹ Dansk statistik, Nyt fra Danmarks Statistik, nr. 54 (2020)

afholdt mio. kr. for indkomstårene 2020/2021 ses den tydelige forskel i nettoværdien, afhængigt af om lovforslaget L30 vedtages. Nøjagtigt er den reelle forskel ti gange så stor (66.000 kr. kontra 6.600kr. i indkomståret 2020), såfremt forslaget vedtages ift. det oprindelige ekstrafradrag i LL § 8 B stk. 4. Modsætningsvist er det tydeligt, at når det eventuelle 130%-fradrag udløber i 2021, og fradragssatser i 2022 udgør 105%, falder nettoværdien af ekstrafradraget markant til 11.000 kr. pr. afholdt mio. kr.

5.3 Rentabilitetsanalyse af ekstern rådgivning til brug for allokering af udgifter forsøgs- og forskningsvirksomhed

Den tilstedeværende kombination af uklarhed ift. den praktiske afgrænsning af LL § 8 B stk. 1 og de varierende satser for ekstrafradraget jf. LL § 8 B stk. 4 danner i dette afsnit baggrund for en cost-benefit-analyse, der som værktøj konkretiserer nulpunktet for, hvornår anvendelse af ekstern rådgivning til allokering af F&F-udgifter er rentabelt.

Analysescenarie:

Selve cost-benefit-analysen har til formål at undersøge hvor mange F&F-udgifter der skal allokeres pr. anvendt rådgivningstime, før den reelle profit ved det aktuelle ekstrafradragniveau jf. LL § 8 B stk. 4 opvejer rådgivningsomkostningen (nulpunkt), i et scenarie hvor de omfattede udgifter til lige er fradragsberettiget som alm. driftsomkostninger jf. SL § 6 stk. 1 litra a, og ekstern rådgivning her ikke anvendes. Denne udgiftstype som opfylder kriterierne for begge fradragsbestemmelser er beskrevet i afhandlingens afsnit 5.3, og ses fx i situationer, hvor igangværende erhvervsdrivende afholder udgifter til eksempelvis produktudvikling, i tilknytning til den erhvervsdrivendes eksisterende indkomstgrundlag.

I relation til rådgivningsudgiften som indgår i analysen (som ofte vil medgå til revisor, advokat eller skatterådgiver), tages der udgangspunkt i indhentede timepriser (jf. bilag 1 og 2). Disse anses i analysen som 100 pct. fradragsberettiget driftsomkostninger jf. SL § 6 stk. 1 litra a. Årsagen til at rådgivningsudgiften ikke fradrages med forhøjet sats, jf. LL § 8 B stk. 4, begrundes med at denne udgift ikke afholdes i direkte tilknytning til selve forsøgs- og forskningsaktiviteten, hvorfor de ikke er omfattet af F&F-begrebet. Dog anses rådgivningsudgiften som afholdt i relation til virksomhedens almindelig drift på linje med tilsvarende advokat og revisionsydelse, hvorfor fradragsretten er til stede. Rationalet bag hvorfor det er timeprisen for rådgivning som anvendes, begrundes i det forhold, at omfanget af F&F-projekter er individuelt, hvorfor rådgivningen tilsvarende vil være det. Rentabilitetsanalysen af nulpunktet for rådgivningsprisen pr. time ift. den reelle gevinst ved ekstrafradraget gør analysen universel, og er dermed brugbar på tværs af brancher og selskabsstørrelse. Derudover beror analysen ligeledes på anvendelse af gældende selskabsskatteprocent på 22 pct. jf. SEL § 17 stk. 1. Med disse forudsætninger kan cost-benefitberegningen opstilles i følgende ligning:

$$\text{Afholdt udgift til allokeringensrådgivning} = \text{Reelle nettogevinst af ekstrafradraget}$$
$$TP(1 - t) = R(r - f) * t$$

TP = Timepris for FoF rådgivning

t = Skatteprocent (22%)

R = Allokerede F&F udgifter

r = Forhøjet fradragsprocent jf. LL § 8 B stk. 4

f = Fradragsprocent jf. SL § 6 stk. 1 litra a.

Ved tilføjelse af konkrete timepriseniveauer og forhøjede fradragsprocenter jf. LL § 8 B stk. 4 kan ligningen isoleres, hvilket kan opstilles i nedstående skema.

	Timepris - Rådgivning				
	2.000 kr.	2.400 kr.	2.800 kr.	3.200 kr.	3.600 kr.
103% ⁽¹⁾	236.364 kr.	283.636 kr.	330.909 kr.	378.182 kr.	425.455 kr.
105% ⁽²⁾	141.818 kr.	170.182 kr.	198.545 kr.	226.909 kr.	255.273 kr.
110% ⁽³⁾	70.909 kr.	85.091 kr.	99.273 kr.	113.455 kr.	127.636 kr.
130% ⁽⁴⁾	23.636 kr.	28.364 kr.	33.091 kr.	37.818 kr.	42.545 kr.

- (1) Fradragsprocent for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomståret 2020 såfremt lovforslag L30 ikke vedtages.
- (2) Fradragsprocent for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomståret 2021 såfremt lovforslag L30 ikke vedtages, og fradragsprocenten i indkomståret 2022.
- (3) Fradragsprocent for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i indkomståret 2026 og fremover.
- (4) Fradragsprocent i indkomstårene 2020 og 2021 såfremt L30 om midlertidig forøgelse af fradragsprocenten vedtages.

Ud fra ovenstående ses det, at hvis et selskab der i 2022 anvender ekstern rådgivning til en pris på 2800 kr./time ifm. allokering F&F-udgifter, skal der pr. anvendt rådgivningstime allokeres F&F-udgifter svarende til mere end 198.545 kr., som kan omfattes af LL § 8 B stk. 1 og dermed kan fradrages med 105% jf. LL § 8 B stk. 4, før det økonomisk er rentabelt, hvis alternativet var at udgifterne kan fradrages som alm. driftsudgifter jf. SL § 6 stk. 1 litra. a. Dette skal imidlertid ses i sammenhæng med et scenarie hvor lovforslaget L30 vedtages, og udgifterne dermed kan fradrages med 130%. I denne situation skal rådgivningen til 2800 kr./time, blot resulterer i en allokering af F&F-udgifter for ca. 33.100 kr. før rådgivningen er rentabel.

Sammenfattende for analysen kan det konkluderes, at i den nuværende situation hvor den præcise afgrænsning af LL § 8 B stk. 1 indeholder uklarhedsmomenter, som medfører praktiske vanskeligheder for erhvervsdrivende, ift. den skatteretlige vurdering/udskilning af F&F-projekter, vil et fald fra 130% (2020/2021) til 105% i 2022 have den økonomiske effekt, at bestemmelsen hovedsageligt vil være attraktiv for større forskningsvirksomheder. For små og mellemstore virksomheder vil det beregnede reelle incitament være begrænset, medmindre anvendelsesrammen for LL § 8 B stk. 1 defineres tydeligere via praksis og vejledninger, hvormed de erhvervsdrivende ikke måtte have samme behov for ekstern rådgivning. Derudover vil bestemmelsen fortsat udgøre en interessant incitamentsordning for mindre erhvervsdrivende, i tilfælde af at fradragsprocenten på 130% gøres permanent, som det også politisk har været debatteret.¹¹²

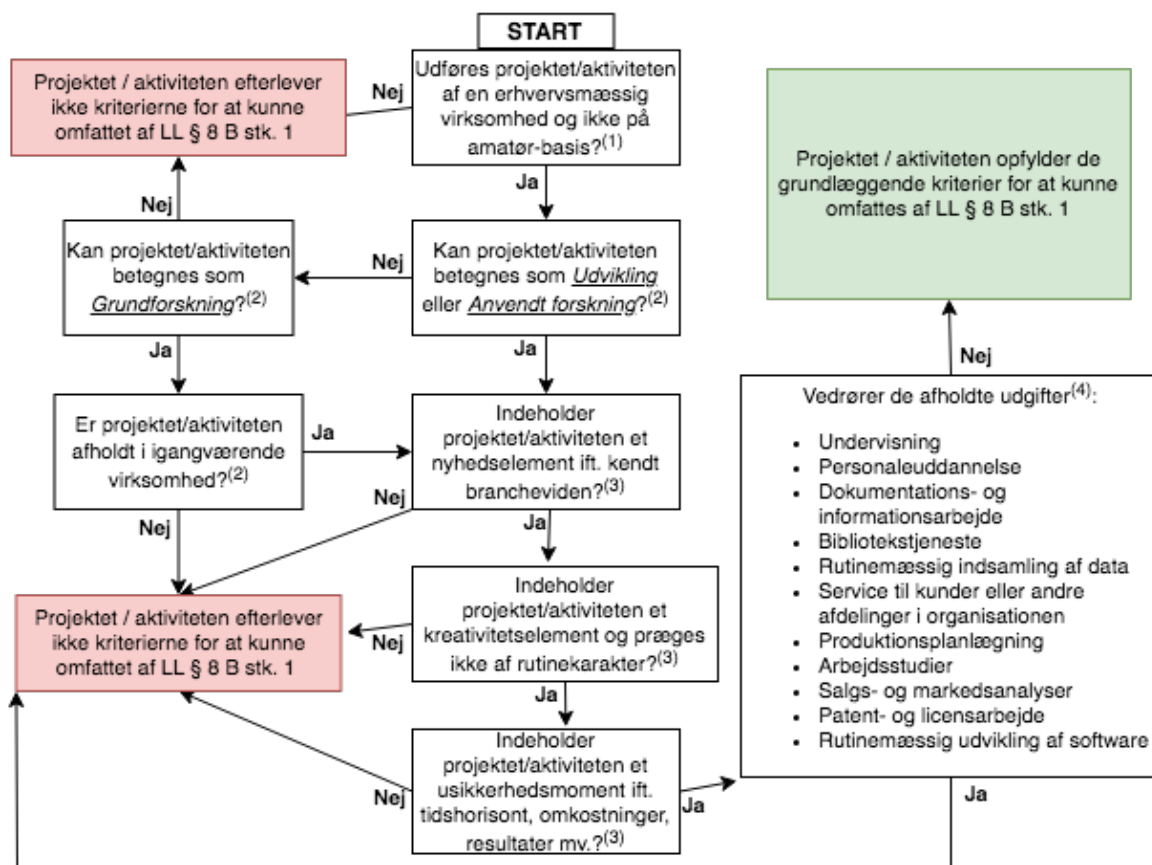
6. Sammenfattende konklusion og perspektivering

Med afsæt i afhandlingens *kapitel 2* kan det overordnet konkluderes, at forskning og udvikling i en skatteretlig relation er koncentreret omkring LL § 8 B stk. 1, som giver erhvervsdrivende mulighed for at fradrage udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed i den skattepligtige indkomst. Tilsvarende mulighed for straksafskrivning forefindes for driftsmidler der anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. AL § 6 stk. 1 nr. 3.

¹¹² Medwatch, Kollerup: Data skal være hjørnesten i ny life science-strategi (2020)

Da LL § 8 B stk. 1 foreskriver, at udgifterne til forsøgs- og forskningsvirksomhed skal være afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, kan det på baggrund af afhandlingens *kapitel 3*, konkluderes at begrebsdefinition ”udgifter som er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed” (Forsøgs- og forskningsbegrebet) og herunder bestemmelsens praktiske afgrænsning, bygger på en kombination af forarbejderne, praksis, vejledninger fra skattemyndighederne samt internationale fortolkningsbidrag. Disse bidrag danner tilsammen de grundlæggende kriterier, som minimum skal være opfyldt, før udgifter er omfattet af LL § 8 B stk. 1, og ses illustrativt i følgende flow-chart oversigt:

Figur 4 –Flow-chart over grundlæggende F&F-kriterier



- (1) Kriterie som bygger på ordlyden af LL § 8B stk. 1 – Se afsnit 2.1
- (2) Kriterie på baggrund af lovforarbejdere til LL 8B stk. 1 fra indførelsen i 1973 - Behandlet i afsnit 3.2.1
- (3) Skattestyrelsens kriterier for anvendelse af LL § 8B stk. 1 - Behandlet i afsnit 3.2.4
- (4) Kriterie beskrevet i lovforarbejdere til LL 8 X - Behandlet i afsnit 3.2.3

I tilfælde af at samtlige af oversigtens kriterier tilstrækkeligt efterleves, vil der jf. praksis skulle foretages en konkret vurdering af projektet hvor andre faktorer såsom afholdelsestidspunkt for udgifter, bør tages med i den endelige kvalifikationsbetragtning ift. spørgsmålet om udgifterne er omfattet af LL § 8 B stk. 1, og dermed muligheden for anvendelse af LL § 8 X og forhøjet fradragssats jf. LL § 8 B stk. 4. Til trods for at den konkrete afgrænsning af LL § 8 B stk. 1, fortsat for lovgivere og fageksperter synes at indeholde uklarhedsmomenter, anerkendes udfordringen for lovgiver i, at man på indførelsestidspunktet i 1973 sammensatte en lovtekst, som skulle kunne

rumme fremtidige opfindelser og udviklinger, som på vedtagelsestidspunktet ikke var eksisterende.¹¹³ Denne retstilstands uklarhedsmomenter kan således medføre utilsigtede samfundsøkonomiske følgevirkninger, hvor en eventuel usikkerhedsbetonet skatteposition kan bevirke, at erhvervsdrivende fravælger investering i forskning og udvikling grundet den skattemæssige fradragsrisiko.

I relation til sammenhængen mellem F&F-udgifter jf. LL § 8 B stk. 1 og driftsomkostninger jf. SL § 6 stk. 1 litra a, kan det på baggrund af afsnit 5.3 konkluderes, at såfremt udgifter efterlever samtlige anvendelseskriterier for begge fradragsbestemmelser, kan disse fradrages som F&F-udgifter (med de forhøjede fradragssatser i LL § 8 B stk. 4), da bestemmelsens karakter som specifik retsregel, ud fra *lex specialis* princippet, har forrang for den generelle regel (SL § 6 stk. 1 litra a). Hertil bør det dog anføres at forarbejderne til LL § 8 B stk. 1 påpeger at udgifter omfattet af denne regel, ofte har karakter af etableringsomkostninger, hvormed disse ikke er fradragsberettiget som driftsomkostninger, og *lex specialis* betragtningen i denne sammenhæng ikke finder anvendelse.

Sammenfattende for den økonomiske analyse kan det konkluderes, at Danmark ud fra BNP-andel, er det ottende mest investerende OECD-land i forskning og udvikling (2018), hvilket er over både gennemsnittet for OECD-land og EU-lande. Derudover efterlever den danske F&F-indsats på 3,033 pct. af BNP, Barcelona-målsætningen på 3 pct. af BNP, som er en fælles EU-målsætning fastsat af Europarådet.¹¹⁴ I en dansk sammenhæng udgør det private erhvervslivs udgifter til forskning og udvikling ca. 2/3 de samlede årlige udgifter på 66,6 mia. kr., hvormed F&F-fremmede skatteinitiativer ud fra en økonomisk betragtning har mulighed for, at kunne udgøre en reel økonomisk effekt for den nationale F&F-indsats. På baggrund af analysen om erhvervsdrivendes reelle nettogevinst/incitament til at udføre forsøgs- og forskningsvirksomhed, ved anvendelse af de gradvist forøgende fradragsprocenter jf. LL § 8 B stk. 4 kan det konkluderes, at i indkomståret 2018 hvor ordningen blev indført, udgjorde nettogevinsten 3.300 kr. pr. afholdt mio. kr. til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Dette sparsomme økonomiske incitament bør derfor ses i sammenhæng med den nettogevinst, som danske erhvervsdrivende vil imødegå, såfremt lovforslag L30 vedtages. Her vil nettogevinsten i indkomstårene 2020/2021 vil udgøre 66.000 kr. pr. afholdt mio. kr. til F&F. Dermed vil indførelsen af 130%-fradraget derfor gøre det økonomisk interessant for selv mindre erhvervsdrivende, at overveje mulighederne for igangsætning af F&F-projekter.

Via afhandlingens cost-benefit-analyse konkluderes det, at erhvervsdrivende som anvender ekstern rådgivning til en skatteretlig vurdering af, hvorvidt F&F-projekter er omfattet af LL § 8 B stk. 1, forekommer der markante forskelle i, hvor mange F&F-udgifter der skal allokeres pr. erhvervet rådgivningstime, afhængigt af indkomstår og de dertilhørende forhøjede fradragssatser jf. LL § 8 B stk. 4 hvis alternativet er at fradrage udgiften som almindelig driftsomkostning jf. SL § 6 stk. 1 litra a. Som illustration heraf skal der i 2022 (105% fradrag for F&F-udgifter), udskilles for ca. 200.000 kr. udgifter omfattet af LL § 8 B stk. 1 pr. times rådgivning, før det tilsvarende er en timepris på rådgivning på 2.800 kr. I samme scenarie skal der i 2020, såfremt lovforslag L30 vedtages og fradragssatser i stedet er 130%, blot allokeres ca. 33.000 kr. pr. erhvervet rådgivningstime. Denne cost-benefit-analyse eksemplificerer dermed fra et økonomisk perspektiv, at den reelle nettoværdi af ekstrafradraget for forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B stk. 4 er begrænset for mindre erhvervsdrivende, såfremt 130%-fradraget ikke indføres og gøres permanent, eller alternativt at

¹¹³ Uklarhedsmomenter er påtalt i spg. & svar ifm. lovbehandlingen af lovforslag L30 af Peter Rose Bjare (Partner, KPMG Acor Tax) i Spg. 1 og af Kim Valentin (Erhvervsskatteordfører, Venstre) spg. 24

¹¹⁴ Uddannelse og Forskningsministeriet, Danske forskningsmålsætninger (2020)

retspraksis på området udbygges med støtte i yderligere vejledning fra bl.a. lovgiver og skattestyrelsen.

Som perspektiv til disse synspunkter kan der henledes til, hvorledes incitamentsfremmende skattetiltag på forsknings- og udviklingsområdet håndteres uden for Danmark. Uagtet en anden specifik afgrænsning af hvilke udgifter til forsøgs- og forskningsudgifter som omfattes af incitamentsordningen, har UK indført differencerede fradragsprocenter for R&D-udgifter, afhængigt af virksomhedens størrelse. For ”small & medium sized enterprises” kan R&D-udgifter efter reglerne om ”super-deduction” fradrages med 230%, hvorimod store selskaber ”kun” kan anvende en fradragsprocent for disse udgifter på 130%¹¹⁵. Med denne differencering tilgodeses således mindre erhvervsdrivende, som ikke har samme grad af fagligt, organisatorisk eller kapitalmæssigt bagland, til at understøtte en eventuel allokering af R&D-udgifter. Tilsvarende løsning kunne på baggrund af afhandlingens konklusioner, således udgøre et skattebaseret incitamentsskabende værktøj for erhvervsdrivende i alle størrelseslag, til at udbygge deres aktiviteter inden for forskning og udvikling, hvilket vil tilgodese den politiske og samfundsøkonomiske målsætning.

Litteraturliste

Love / bekendtgørelser:

Lov nr. 149 af 10/04/1922 - Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven)

Lov 1973-03-30 nr. 184 - Ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven.

Lov 1987-12-18 nr. 835 - Ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen)

Lov 1999-03-24 nr. 166 - Ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.

Lov 2013-06-28 nr. 791 - Ændring af ligningsloven og kildeskatteloven (Genindførelse og udvidelse af boligjobordningen og udvidelse af ordningen om skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter)

Lov 2018-06-08 nr. 722 - Ændring af afskrivningsloven og ligningsloven

LBK nr. 1147 af 29/08/2016 - Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven)

LBK nr. 1164 af 06/09/2016 - Bekendtgørelse af selskabsskatteloven (Selskabsskatteloven)

LBK nr. 806 af 08/08/2019 - Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)

Lovforarbejdere, lovforslag og vejledninger:

LFF 1973-05-17 nr. 95 - Forslag til lov om ændring af ligningsloven

¹¹⁵ HM Revenue & Customs, Guidance: Research and Development tax reliefs (2020)

LFF 1998-11-13 nr. 87 - Forslag til Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.

LFF 2011-11-21 nr. 29 - Forslag til lov om ændring af ligningsloven

LFF 2018-04-25 nr. 227 - Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven

Lovforslag L29 2011/12 - Forslag til lov om ændring af ligningsloven (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter)

Herunder høringskema – Svar til Dansk Erhverv

Lovforslag L30 2020/21 - Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden).

Herunder høringskema – Svar til Dansk Erhverv og KMPG Acor Tax.

Cirkulære og vejledninger.

Skattedepartementet, Forskning og udvikling: Redegørelse fra udvalget til undersøgelse af den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling (1986)

Ligningscirkulæret 1996-04-17 nr. 72

Skattestyrelsen, Den juridiske vejledning 2020-2. ISBN: 978-87-417-0873-7

Skattestyrelsen, Vejledning til revisorer og virksomheder om brug af fremrykket skatte kreditordning. ISBN: 978-87-417-0858-4

Domme, afgørelser og bindende svar:

Landsretsdomme:

SKM.2005.315.ØLR

Byretsdomme:

SKM2008.641.BR.

Afgørelser fra Landsskatteretten:

LSR1976.6-363

LSRM 1983, 98

LSR1996.641-1870-354

SKM.2020.230.LSR.

Bindende svar fra Skatterådet:

SKM2012.634.SR

SKM2016.199.SR

Litteratur:

Andersen, M. Bryde, Ret og metode, 1. udg. s. 108, Gjellerup (2002)

Blume, P. Retssystemet og den juridiske metode, 3. udg. s. 172, Jurist- og Økonomforbundets Forlag (2016)

Evald, J., Juridisk teori, metode og videnskab 2. udg. s. 47, Jurist- og Økonomforbundets Forlag (2020)

Ferniss, J., Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, Thomson (2006)

Hansen, Lone og E. Werlauff. Den juridiske metode, 2 udg. s. 247, Jurist- og Økonomforbundets Forlag (2016)

Nielsen, T. – Driftsomkostninger og driftstab, RR, s. 21-41 (1959)

Tvarnø, C og R. Nielsen. Retskilder & Retsteorier, 4. udg. s. 30, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, (2014)

Zahle, Henrik. Rettens kilder s. 28, Christain Ejlers' Forlag (1999)

Internationale bidrag:

European Commision - R&D tax incentives, How to make them most effective? (2017)

HM Revenue & Customs, Guidance: Research and Development tax reliefs (2020)

OECD, Frascati Manual 2015 - Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development.

OECD - List of OECD Member countries

Link: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/> (Besøgt 28/11/20)

OECD - Gross domestic spending on R&D (2000-2018)

Link: <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm> (Besøgt 28/11/20)

Artikler, hjemmesider mv.:

Bagge, T., Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering, Revisions & Regnskabsvæsen nr. 5 (2015)

Christiansen, Tommy V. LL § 8 X, forsøgs- og forskningsudgifter, skattekreditter, SKM2012-634.SR. (2012)

Mathiasen, K og T. Bagge, Driver du en erhvervsvirksomhed, eller er der tale om en privat hobby? (FDR2017.1.23)

Mortensen, Flemming N., mfl., Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter, (SR.2018.0391)

Dansk statistik, Nyt fra Danmarks Statistik, 14/02/20 - Nr. 54

Medwatch, Kollerup: Data skal være hjørnesten i ny life science-strategi. (2020)

Link: <https://medwatch.dk/samfund/article12601849.ece>

Uddannelse og Forskningsministeriet, Danske forskningsmålsætninger. (Besøgt 20/11/20)

Link: <https://ufm.dk/forskning-og-innovation/statistik-og-analyser/hvad-er-forskning-innovation-og-udvikling/danske-forskningsmalsaetninger>

Frankowski, T., Railway, Future (2017) – Forsidefoto

Bilag

Bilag 1 – Indhentede timepriser vedr. rådgivning ift. allokering af F&F-udgifter fra KMPG ACOR Tax.

Den efterspurgte ydelse udgør:

”Ydelsen jeg er interesseret i, er timeprisen på rådgivning ifm. assistance til allokering af omkostninger, der eventuelt er omfattet af LL § 8 B, vurdering af projekter ift. gældende kriterier og dertilhørende ydelser.”

Fremsendte prisoverslag – Se indsatte e-mail:

Emailen er fjernet d. 25/01/2021

Bilag 2 –Timepriser vedr. generel skatterådgivning fra PRIVAT REVISION

☰ Skat

Skatteregnskaber	fra 5.000,-
Assistance med selvangivelse/forskudsopgørelse	fra 2.000,-
Skattejurist, cand.merc.jur./cand.jur. timesats	1.500,-
Revisor, skattejurist, master i skat og cand., time	2.000,-
Skatteankesager, landskatteret m.v., timesats	1.800,-
Bindende svar	fra 7.500,-

Ovenstående priser vedr. generel skatterådgivning og er d. 30/11/20 oplyst på virksomhedens hjemmeside i følgende link.

Link: privatrevision.dk/om-os/priser/