

Superfradrag & Skattecredit

En Skatteretlig Behandling af Udgifter til Forsøgs- og Forskningsvirksomhed

af FREDERIKKE MØLLER JESPERSEN og PHILIP MOSGAARD STEGE

De nyligt indførte skatteincitamenter til afholdelse af udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, såsom 'Skattecreditorordningen' (2012) og 'Superfradraget' (2020), samt et øget fokus på investeringer i forskning og udvikling i den private sektor, har medbragt en ikke-ubetydelig mængde ny retspraksis, hvilket gør en analyse af området særlig aktuell. I afhandlingen præsenteres de to ovenfor nævnte skatteincitamenter, der er implementeret som skatteudgifter i det danske skattesystem. Begge skatteudgifter afhænger af, hvorvidt udgifterne er afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed efter LL § 8 B, stk. 1. Afhandlingen forsøger at afdække anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1, samt identificere hvilke udgifter der falder under begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed. For at nå frem hertil inddrages loven, forarbejderne, retspraksis samt administrativ praksis.

Retspraksis har hidtil været meget sparsom, og der har i litteraturen været hentydet til, at anvendelsesområdet efterhånden begyndte at blive mere gennemskueligt. Denne afhandling konkluderer til trods, at de danske skattemyndigheder, og særligt Landsskatteretten, synes at have en meget restriktive fortolkning af lovgrundlaget, som udledt af seneste administrative afgørelser. Virksomhederne efterlades med en stor retsikkerhed, hvis de ønsker at opnå fradrag for deres udgifter til forsøg og forskning efter LL § 8 B.

Afhandlingen kritiserer retsanvendelsen af Skattestyrelsens projektkriterer, som opstillet i administrativ praksis og skal være opfyldt, før der kan opnås fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Særlig nyhedskriteriet. Retsanvendelsen og fortolkningen af disse kriterier (som unægteligt er inspireret af Frascati-Manualen) findes ikke at stemme overens med lovens hensigt eller forarbejder. Ligeledes foretages en skelnen mellem driftsomkostninger jf. Statsskattelovens § 6, stk. 1 litra a og udgifter til forsøg og forskning. Afhandlingen finder, at i de tilfælde hvor der opstår overlap mellem udgifter omfattet af driftsomkostningsbegrebet samt udgør en etableringsomkostning, bør fradragsretten efter LL § 8 B, stk. 1 opretholdes. I afhandlingen forkastes også kravet om et kommercielt formål i forbindelse med virksomhedens forsøgs- og forskningsaktiviteter, da et krav herom udelukker forsøgs- og forskningsaktiviteter såsom grundforskning og udvikling af interne processer, systemer, osv. fra fradragsretten. Intensitets- og profitabilitetskriterierne, som også opstillet af skattemyndighederne, diskuteres ligeledes i afhandlingen. Der sættes særligt spørgsmålstegn til disse kriterier i forbindelse med kravet om usikkerhedsmomentet, omkostninger afholdt til software og design samt kravet om en nyhedsværdi. Særlig kravet til en nyhedsværdi synes at have været afgørende i nyere afgørelser truffet af Landsskatteretten, der blandt andet har stillet strenge krav til dokumentationen af nyhedsværdien. Trods den åbenlyse overensstemmelse mellem skattestyrelsens projektkriterier og lovforarbejderne samt OECD's Frascati-manual, opstår der ved retspraksis en stor usikkerhed omkring skattemyndighedernes fortolkning af anvendelsesområdet og særligt også nyhedskriteriet.

De identificerede problemstillinger forsøges løst i afhandlingens kapitel 4, hvori der gives forbedrings- og løsningsforslag, for at opnå den ønskede retstilstand på området for forsøg og forskning. Forslagene er opdelt i hhv. forslag til hvordan retten bør være (De lege ferenda) og hvordan afgørelsen bør være (De sententia ferenda).

Af afhandlingens konklusion kan det udledes, at de fundne problemstillinger i overvejende grad relaterer sig til skattemyndighedernes fortolkning af lovgrundlaget og deraf afledte retsanvendelse, og derfor i mindre grad hvorledes de to analyserede skatteudgifter er vedtaget ved lov.

Indholdsfortegnelse

KAPITEL 1 – PRÆSENTATION AF EMNE OG METODE	4
1.1 INDLEDNING	4
1.2 PROBLEMFOMULERING	5
1.3 AFGRÆNSNING	5
1.4 METODE	6
1.4.1 Retsdogmatisk metode	6
1.4.2 Retspolitisk metode.....	8
1.4.3 Komparativ metode	8
1.5 STRUKTUR	9
KAPITEL 2 – SKATTEUDGIFTER	10
2.1 HVAD ER SKATTEUDGIFTER?	10
2.2 DEN NORMATIVE SKATTESTRUKTUR.....	11
2.2.1 Det gode skattesystem.....	12
2.3 TYPER AF SKATTEUDGIFTER.....	13
2.4 MÅLING AF SKATTEUDGIFTER	14
2.5 FORDELE VED SKATTEUDGIFTER	15
2.6 ULEMPER VED SKATTEUDGIFTER	16
2.7 SKATTEUDGIFTER TIL FORSØG OG FORSKNING I DANMARK	18
2.7.1 Formålet ved ‘Superfradraget’ og ‘Skattekreditordningen’	19
KAPITEL 3 – SKATTERETLIG BEHANDLING AF BEGREBET FORSØGS- OG FORSKNINGSVIRKSOMHED	21
3.1 LOVGRUNDLAG	21
3.1.1 Ligningsloven § 8 B.....	21
3.1.2 Ligningsloven § 8 X.....	23
3.1.3 Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a	23
3.2 OECD’S FRASCATI-MANUAL.....	27
3.3 ANVENDELSESMÅRÅDET FOR LIGNINGSLOVEN § 8 B, STK. 1.....	27
3.3.1 Personkredsen omfattet af LL § 8 B, stk. 1.....	27
3.3.1.1 Erhvervs­mæssig virksomhed.....	28
3.3.1.1.1 Selvstændig erhvervs­drivende kontra lønmodtager.....	28
3.3.1.1.2 Selvstændig erhvervs­drivende kontra hobby-/ ikke-erhvervs­mæssig virksomhed	29
3.3.1.1.2.1 Intensitetskravet.....	31
3.3.1.1.2.2 Rentabilitetskravet.....	32
3.3.1.1.3 Delkonklusion – Erhvervs­mæssig virksomhed	33
3.3.1.2 Anvendelse i egen virksomhed	33
3.3.1.3 Kommercielt formål	34
3.3.2 Udgifter Omfattet af Begrebet Forsøgs- og Forsknings­virksomhed.....	35
3.3.2.1 Udgifter og Aktiviteter omfattet af begrebet.....	35
3.3.2.2 Skat­testyrel­sen­sin projekt­kriterier	36
3.3.2.2.1 Nyhedskriteriet.....	38
3.3.2.2.2 Kreativitet	40
3.3.2.2.3 Usikkerhedsmoment.....	40
3.3.2.2.4 Delkonklusion	41
3.3.2.3 Software	41
3.3.2.4 Design	43
KAPITEL 4 – ØNSKET RETSTILSTAND FOR ‘SUPERFRADRAGET’ OG ‘SKATTEKREDITORDNINGEN’	45
4.1 DE LEGE FERENDA (HVORDAN RETTEN BØR VÆRE)	45
4.1.1 LL § 8 B, stk. 4.....	45
4.1.2 LL § 8 X, stk. 1.....	47
4.2 DE SENTENDIA FERENDA (HVORDAN AFGØRELSEN BØR VÆRE).....	49
4.2.1 LL § 8 B, stk. 1 kontra SL § 6, stk. 1, litra a	49
4.2.2 Intensitet og rentabilitet	50
4.2.3 Kommercielt formål.....	51
4.2.4 Nyhedskriteriet	51

4.2.5 Usikkerhedsmomentet.....	52
4.2.6 Design og software.....	53
KAPITEL 5 - KONKLUSION.....	54
KAPITEL 6 - PERSPEKTIVERING.....	55
LITTERATURLISTE.....	57
AFGØRELSER, BINDEDE SVAR MV.....	57
ARTIKLER.....	57
BØGER.....	58
HJEMMESIDER.....	59
LOVFORARBEJDER OG LOVFORSLAG.....	60
RAPPORTER.....	60

Forkortelser

- AFL – Afskrivningsloven
- BEPS – Base Erosion and Profit Shifting
- BNP – Bruttonationalprodukt
- IFA – International Fiscal Association
- KSL – Kildeskatteloven
- LL – Ligningsloven
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development
- R&D – Research and Development
- SEL – Selskabsskatteloven
- SL – Statsskatteloven
- SMV – Små og mellemstore virksomheder

Abstract

With recently introduced R&D tax incentives such as the tax credit scheme and extra deductions, along with an increased focus on private sector investments in R&D, there has been a significant increase in case law and administrative practice. As presented in this dissertation, the incentives are implemented as tax expenditures in Danish tax law and are reliant on the field of application of the Tax Assessment Act (“Ligningsloven”) section 8 (B), subsection 1. Consequently, this dissertation seeks to explore and identify the scope of the costs eligible for deduction under applicable law, by analysing the wording of the law, travaux préparatoires (preparatory works) as well as case law and administrative practice.

Previous research has relied on more scarce precedential case law and it ultimately seemed to indicate that the obscure field of application was finally beginning to gain some clarification. However, the findings of this dissertation show that the Danish Tax Authorities and especially the National Tax Tribunal seem to have taken a step back in their highly restrictive interpretation of the law.

The criteria to be able to deduct expenses as R&D, as set by the Danish Tax Authorities are criticised, as they are non-compatible with the objectives of the law. Notably in this regard, is the distinction between operating costs, cf. the Danish Act on Taxation of Income and Property (“Statsskatteloven”) section 6, subsection 1(a), and R&D costs, where it is found that costs incurred as both operating costs and establishment costs can be deducted as R&D costs. Furthermore, the requirement of a commercial purpose of a firm's R&D activities is rejected in this

dissertation, as it would potentially exclude basic research and the development of internal processes, systems etc. from the right of deduction. Other matters in question include the intensity and profitability criteria, the moment of uncertainty, costs held in relation to software or design, and the novel criterion. Especially the novel criterion is found to have been decisive in recent verdicts made by the National Tax Tribunal, in addition to strict requirements to the documentation of the criterion being met. Despite the criterion's apparent consistency with the preparatory works of the law and OECD's Frascati-manual, uncertainty reigns on the application by the authorities and the documentation requirements. Ultimately, recommendations to resolve the issues as analysed are given, to rectify the current state of applicable law in the field of R&D. The overall conclusion of this dissertation shows that the vast majority of the above-mentioned matters of concern relate more to the application of the law by the Authorities and less to the way the incentives are adopted by law.

Kapitel 1 – Præsentation af Emne og Metode

1.1 Indledning

Afhandlingen har til formål at afgrænse det skatteretlige begreb forsøg og forskning samt undersøge hvorvidt den danske regering opnår den ønskede effekt ved indførslen af de nuværende skatteudgifter, dette med udgangspunkt i en retsdogmatisk analyse af skatteudgifterne i relation til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Afhandlingens analyse af den skatteretlige regulering i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed, vil primært tage sit afsæt i ligningslovens § 8 B (fradrag) samt ligningslovens § 8 X (skatte kredit).

I 2022 har regeringen sat en ambitiøs reformkurs, der bl.a. har til formål at gøre Danmark rigere, grønnere og dygtigere.¹ Reformprogrammet 'Danmark kan mere 1' er det første sammenhængende udspil i den nye reformkurs, hvoraf det fremgår at regeringen bl.a. ønsker at skabe bedre rammer for forskning og innovation. Regeringen har hermed foreslået at permanentgøre det midlertidigt forhøjede fradrag, også kaldet 'Superfradraget', for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Forslaget har til formål at øge virksomhedernes incitament til at investere i forsøgs- og forskningsaktiviteter fremover.²

'Superfradraget' blev oprindeligt indført i 2020 ved L 2020 2219 i forbindelse med udbruddet af Covid-19 pandemien, som et incitament til at sikre fortsatte investeringer i forsøg og forskning. Af lovforarbejderne til L 2020 2219 fremgår følgende begrundelse: "*Lovforslaget fremsættes som led i aftalens stimuli-initiativer, der har til formål at afdæmpe de økonomiske konsekvenser, som udbruddet af covid-19 har medført for dansk erhvervsliv og eksport, så risikoen for tab af danske arbejdspladser, velstand og velfærd reduceres*".³ 'Superfradraget' er et supplement til det trinvist stigende ekstrafradrag der blev indført i 2018 ved L 2018 722. Fradraget for udgifter til forsøg og forskning blev således gradvist hævet, fra de daværende 100 % til 101,5 % i 2018-2019, 103 % i 2020, 105 % i 2021 og 2022, 108 % i perioden 2023-2025 og 110 % fra 2026. Ved indførelsen af 'Superfradraget' øges fradraget til 130 %, dog med et fradragstøft svarende til en skatteværdi på 50 mio. kr. i 2021 og 2022. Indførelsen af 'Superfradraget' havde oprindeligt kun virkning for indkomståret 2020-2021, men ved L 2021 672 blev dette ændret til også at gælde for indkomståret 2022.

¹ Finansministeriet, <https://fm.dk/nyheder/nyhedsarkiv/2022/januar/regeringen-indgaar-ambitioese-aftaler-om-reformer/>

² Finansministeriet, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf

³ LFF 2020-10-07 nr. 30

Ved udgangen af indkomståret 2022 vil virksomheder med udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter, ikke længere have muligheden for 'Superfradraget', jf. LL § 8 B, stk. 4, 2. pkt., og må 'nøjes' med ekstrafradraget på 105 % (og senere op til 110 %), hvilket har ført til regeringens forslag om en permanentgørelse af 'Superfradraget'. Der er således en øget opmærksomhed på emnet forsøg og forskning, i forbindelse med regeringens reformudspil og forslaget om permanentgørelsen af 'Superfradraget'. 'Skatte kreditordningen' blev indført tilbage i 2011 som led i finansloven for 2012, med det formål ligeledes at tilskynde iværksætter i inden for forsøg og forskning.⁴ Det forekommer derfor særlig relevant, at analysere og fortolke hvorledes skatteudgifterne "Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)" (Herefter ekstrafradraget og 'Superfradraget') og "Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter)" (Herefter 'Skatte kreditordningen') finder anvendelse i skatteretlig forstand.

1.2 Problemformulering

Afhandlingen omhandler skatteudgifterne 'Superfradraget' og 'Skatte kreditordningen', som blev indført i henholdsvis 2020 og 2011, som incitamenter til at øge investeringer i forsøgs- og forskningsaktiviteter i erhvervslivet. Dog afhænger anvendelsen af LL § 8 B, stk. 4, 2. pkt. og LL § 8 X, stk. 1 af, hvorvidt virksomhedernes afholdte udgifter kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 1.

LL § 8 B, stk. 1 blev indført ved L 1973-03-30 nr. 184 og har dermed været en del af skatte lovgivningsgrundlaget i næsten 50 år. Trods LL § 8 B, stk. 1 er en ældre bestemmelse, har den i senere år oplevet en øget opmærksomhed, som konsekvens af de nyligt indførte skatteincitamenter til at afholde udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Skattemyndighederne og virksomhederne har derfor testet anvendelsesområdet, hvilket har medbragt en ikke ubetydelig mængde nyere retspraksis, som afhandlingen vil forsøge at belyse.

Afhandlingens problemformulering udgør følgende:

Hvordan afgrænses det skatteretlige begreb forsøg og forskning, og er implementeringen og retsanvendelsen af skatteudgifterne "Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)" og "Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter)" forenelig med formålet bag lovgivningen?

Hvilke metoder og hvorledes afhandlingen i øvrigt vil forsøge at besvare ovenstående problemformulering, er uddybet i de efterfølgende afsnit.

1.3 Afgrænsning

Afhandlingen er afgrænset til en skatteretlig behandling af begrebet 'forsøg og forskning' samt anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1. I praksis har man længe ikke skelnet mellem den regnskabsmæssige behandling og den skatteretlige behandling af udgifter til forsøg og forskning, men ved indførelsen af flere skatteincitamenter på området, har det givet anledning til at foretage denne sondring. Det har imidlertid vist sig, at udgifter til forsøg og forskning ikke behandles ens regnskabsmæssigt og skatteretligt. Afhandlingen er derfor afgrænset til udelukkende at henvende sig til den skatteretlige behandling af begrebet.

⁴ LFF 2011-11-21 nr. 29

Af Skattestyrelsens opgørelse over aktuelle skatteudgifter i Danmark,⁵ fremgår der flere skatteudgifter i relation til forsøgs- og forskningsaktiviteter, eksempelvis; “forskerneskatteordningen”, “straksafskrivning af udgifter til software, og driftsmidler til brug ved forsøg og forskning” samt ‘Superfradraget’ og ‘Skattekreditordningen’. Det bør her bemærkes, at afhandlingen af hensyn til omfang, er begrænset til at behandle fradraget jf. LL § 8 B, stk. 4 samt ‘Skattekreditordningen’ jf. LL § 8 X, hvorfor forskerneskatteordningen jf. KSL §§ 48 E-F og straksafskrivning af driftsmidler og skibe der er anskaffet i forbindelse med forsøgs- og forskningsaktiviteter jf. AFL § 6, stk. 1, nr. 3 ikke inddrages i afhandlingen.

Yderligere vil afhandlingen ikke indeholde en nærmere behandling af eller afgrænsning til innovation, som ellers nært beslægtet med forsøg og forskning. Det skyldes at udgifter til innovation ikke omfattes af LL § 8 B, stk. 1, hvilket Skatteministeriet tog stilling til i forbindelse med indsættelsen af LL § 8 X,⁶ Her udtalte Skatteministeriet i et ministersvar følgende: “*En sådan udvidelse vil medføre, at almindelige udgifter til introduktion af nye forretningsgange, metoder, systemer, markedsføringsstrategier, HR-aktiviteter mv. vil være omfattet af skattekreditordningen. Hvis udgifter til sådanne aktiviteter inddrages under skattekreditordningen, vil den få karakter af en mere generel ordning med udbetaling af negativ skat for virksomheders underskud, der stammer fra almindelige driftsomkostninger, afskrivninger mv.*”⁷ Dertil er det Skattestyrelsens opfattelse “*at innovationsudgifter ikke vil blive omfattet af ligningslovens § 8 B, såfremt Frascati-manualen bliver retningsgivende for udgifter omfattet af bestemmelsen. Dette skyldes, at ”innovationsudgifter” ikke er omfattet af Frascati-manualen, men af Oslo-manualen*”.⁸ Skattestyrelsen henviste til et høringssvar i forbindelse med L 1379 af 28. december 2011, hvor der ved opstilling af definitioner for innovationsaktiviteter blev henvist til OECD’s Oslo-manual, hvori innovation beskrives som: “*bevidste aktiviteter på baggrund af planer eller retningslinjer rettet mod en væsentlig forbedring af virksomhedens produkter, processer, salg og markedsføring eller organisering*”.⁹

1.4 Metode

Da afhandlingens problemstilling er af juridisk karakter, anvendes den juridiske teori og metode, også kaldet retsdogmatik.¹⁰ Hertil inddrages også retspolitisk- og komparativ metode for at besvare problemstillingen. Hvordan metoderne finder anvendelse i afhandlingen, er redegjort for i efterfølgende afsnit.

1.4.1 Retsdogmatisk metode

Da et af formålene ved afhandlingen er at klarlægge gældende ret inden for området forsøg og forskning, i skatteretlig forstand, anvendes den retsdogmatiske metode. Ved retsdogmatik forstås læren om normer, hvorved retskilder analyseres, systematiseres, beskrives og fortolkes for at nå frem til et udsagn om gældende ret. Retsdogmatikken har dermed til formål at nå frem til retsfølge på baggrund af retsfaktum og jus.¹¹ Afhandlingen vil således forsøge at beskrive og analysere gældende ret på et generelt plan, for efterfølgende at anvende denne på konkrete

⁵ Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2018-2021/>

⁶ L 2011-12 29 Høringsskema bilag 4.

⁷ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30 og SKM2021.510.LSR

⁸ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

⁹ Som oversat fra Oslo-manualen 2018 s. 20, i SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁰ Evald, J. (2020), *Juridisk Teori, Metode og Videnskab*, s. 15

¹¹ Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 55 og Nielsen, J. G. (2003) *Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*, s. 266

retstvister, som netop også er formålet med den retsdogmatiske metode.¹² Særligt afhandlingens kapitel 3 anvender den retsdogmatiske metode, hvor anvendelsesområdet og gældende ret for LL § 8 B, stk. 1 beskrives og analyseres. Konkrete retstvister vil ligeledes inkluderes, hvor de stilles i forhold til det behandlede anvendelsesområde, navnlig; SKM2021.367.LSR, SKM2021.510.LSR, SKM2021.579.BR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR.¹³ Den juridiske metode finder desuden anvendelse i afhandlingen, for så vidt angår identifikation af retskilder der anvendes og analyseres.¹⁴

Afhandlingen vil gøre brug af det traditionelle fortolkningsprincip; ordlydsfortolkning - hvor udgangspunktet er de pågældende retskilders lovtekster, hvorigennem ordenes juridiske mening forsøges afdækket.¹⁵ Bestemmers ordlyd kan være vanskelige at afkode, hvorfor det i tilfælde kan være nødvendigt at foretage en subjektiv fortolkning, til fastlæggelse af bestemmelsens anvendelsesområde.¹⁶ Der er her tale om lovgivers subjektive fortolkning, som afhandlingen udleder af fortolkningsbidrag såsom lovmotiver, skriv om lovens formål, betænkninger, samt almindelige bemærkninger. Domstolene her i landet følger ikke noget enkelt princip, men tillægger såvel den naturlige sproglige forståelse som lovmotiverne betydning.¹⁷ Prognoseteorien anvendes i et omfang til at undersøge hvilke faktorer jurister, domstole og administrative myndigheder rent faktisk lægger vægt på, når de skal træffe afgørelse i et retsspørgsmål. I afhandlingen vil det vise sig, at ikke blot skrevne regler (love, bekendtgørelser mv.), men også andre retskilder (domspraksis, administrativ praksis samt almindelige retsgrundsætninger) indgår i beslutningsprocessen.¹⁸ I afsnit 3.1 redegøres for lovgrundlaget, der danner grundlaget for analysen af anvendelsesområdet, hertil inddrages andre retskilder, særligt administrativ praksis fra Landsskatteretten og domstolsafgørelser, for at komplimentere analysen. I denne forbindelse noteres det, at de inddragede afgørelser naturligvis behandles efter retskildehierakiet og tillægges præjudikatsværdi med hensyn til dette. Det er givet, at en afgørelses præjudikatsværdi er stærkere, desto højere instans der har afgjort sagen, ligesom en underordnet myndighed er bundet af en overordnet myndigheds afgørelser. Endeligt er også både borgere og administrative myndigheder (eksempelvis Skattestyrelsen & Landsskatteretten) underlagt domstolene.¹⁹ Det bør bemærkes at også juridisk faglitteratur finder anvendelse i afhandlingen, til trods for at denne ikke besidder retskildeværdi og dermed ikke kan anvendes som egentlig retskilde. Faglitteraturen anvendes i stedet for at fremme forståelsen, og bidrage til diskussionen om bestemmelsens anvendelsesområde, såvel som understøttelse af afhandlingens bemærkninger og konklusioner. Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen skriver i bogen "Retskilder og Retsteorier" følgende om den retsdogmatiske metode: "*For at en retsdogmatisk analyse kan anses som valid eller rigtig, må og skal den juridiske metode følges. Dette sikres ved at foretage analysen af det juridiske problem ud fra samme metode som andre jurister følger. På den måde vil alle nå frem til samme resultat grundet den forforståelse og fortolkningsstil*".²⁰ Afhandlingen bør dermed, ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, nå frem til ens eller lignende resultater, som i den inddragede faglitteratur af eksempelvis dr.jur. Niels Winther-Sørensen og cand.merc.jur. René Lønne Ventzel. I umiddelbar forlængelse af dette er også Frascati-manualen inddraget i

¹² Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 34

¹³ Ikke udtømmende

¹⁴ Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 55

¹⁵ Evald, J. (2020), *Juridisk Teori, Metode og Videnskab*, s. 244

¹⁶ Evald, J. (2020), *Juridisk Teori, Metode og Videnskab*, s. 47

¹⁷ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om Indkomstskat*, s. 126

¹⁸ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om Indkomstskat*, s. 103-104

¹⁹ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om Indkomstskat*, s. 112-113

²⁰ Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 55

afhandlingen, der ligesom den juridiske faglitteratur ikke er anvendelig som retskilde, men tjener som inspirationskilde til forståelsen af det skatteretlige begreb; forsøg og forskning. Mere herom i afsnit 3.2.

1.4.2 Retspolitisk metode

Ud over den retsdogmatiske metode, benytter afhandlingen den retspolitiske metode, som Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen definerer: “*Retspolitik betegnes også de lege ferenda, hvor den retspolitiske analyse angiver forslag til lovgiver om, hvorvidt og hvordan en lov eller regel skal være eller bør ændres eller udformes (hvordan retten bør være), og de sententia ferenda, hvor den retspolitiske analyse har til formål at angive over for domstolene, hvordan anvendelsen af love og regler bør være i forhold til afgørelser af konkrete sager (hvordan afgørelsen bør være)*”.²¹

Den retspolitiske metode kommer til udtryk i afhandlingens kapitel 4, hvori der gøres overvejelser af retspolitisk karakter. De retspolitiske betragtninger der henvender sig til *hvordan retten bør være*, har grundlag i afhandlingens teoretiske kapitel 2 samt lovgrundlaget, hvilket behandles i kapitel 3. Afhandlingens betragtninger om *hvordan afgørelsen bør være*, kommer ligeledes til udtryk i kapitel 4, disse betragtninger tager også udgangspunkt i lovgrundlaget, såvel som den retsdogmatiske analyse i kapitel 3. Yderligere om strukturen i afhandlingen findes i afsnit 1.5.

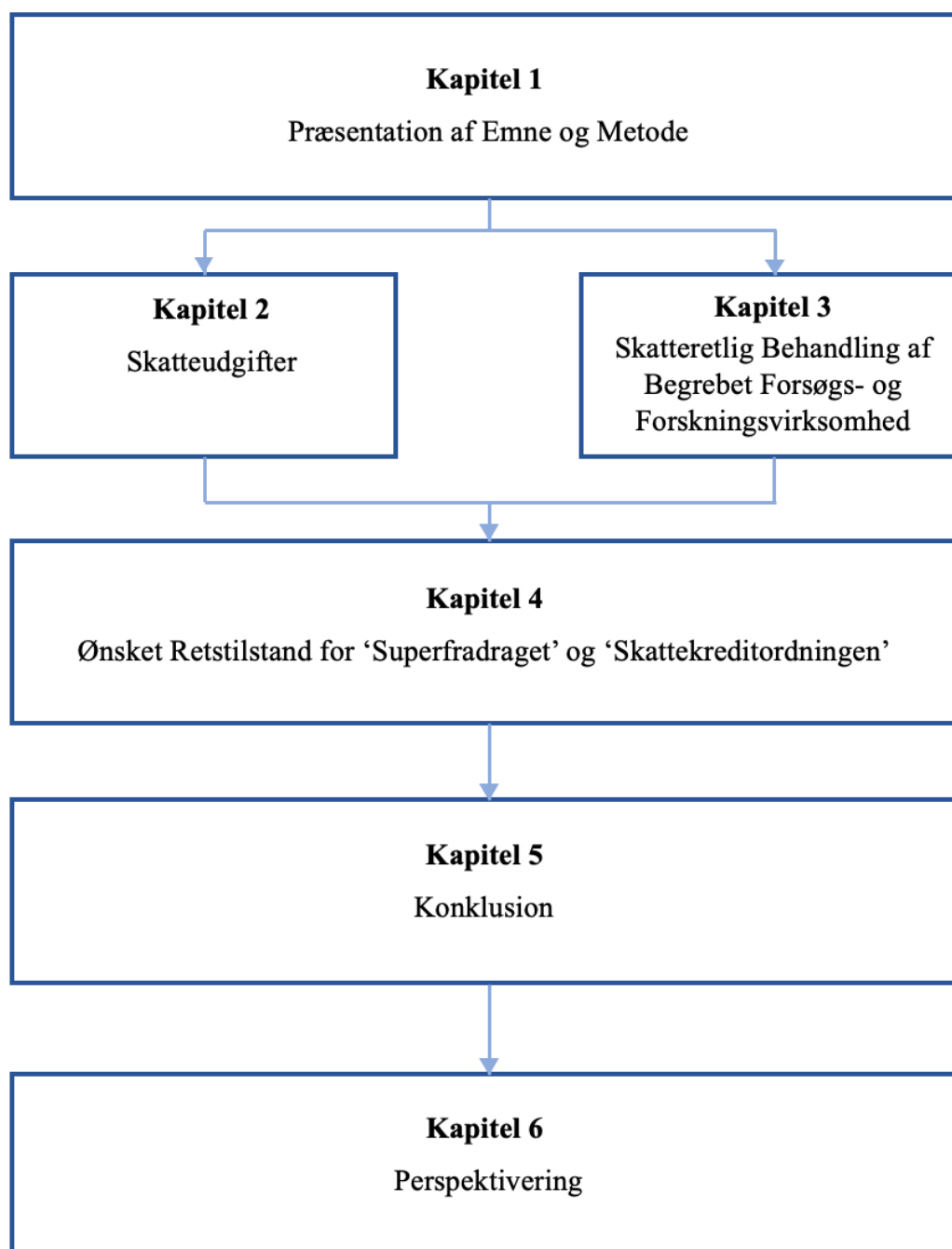
1.4.3 Komparativ metode

I forbindelse med afhandlingens analyse af LL § 8 B, stk. 1's anvendelsesområde, suppleres den retsdogmatiske analyse med en komparativ analyse. Komparativ ret sammenligner og analyserer forskellige - typisk nationale - retssystemer eller retssystemers materielle regler. Formålet er bl.a. at undersøge hvordan forskellige nationale regler søger at løse samme juridiske problem. Den komparative analyse er relevant, ikke blot hvor der allerede findes nationale danske regler, som kan sammenlignes med fremmed ret, men også i situationer, hvor der ikke findes danske regler på området, og hvor fremmede regler kan bruges som inspiration.²² Metoden anvendes navnlig i forbindelse med afklaring af Skattestyrelsens projektkriterier (nærmere nyhedskriteriet), hvortil Storbritanniens nationale regler inddrages. Valget af Storbritannien kommer af deres mere udførlige regler og praksis på området for forsøg og forskning, og deres status som OECD-medlemsland. Det bemærkes at deres medlemskab, ligesom Danmarks, er relevant, da OECD har udarbejdet Frascati-manualen, som udgør et vigtigt fortolkningsbidrag i afhandlingen.

²¹ Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 58

²² Tvarnø, C. et. al. (2021), *Retskilder og Retsteorier*, s. 58

1.5 Struktur



Figur 1: Egen tilvirkning

Afhandlingens formål er at afgrænse begrebet forsøg og forskning samt udlede hvorvidt den danske regerings indførte skatteudgifter, har den ønskede effekt, med udgangspunkt i skatteudgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter. For at besvare den præsenterede problemformulering, blev der indledningsvis redegjort for valg af anvendte metoder og afgrænsning af afhandlingen.

Herefter vil der redegøres for begrebet skatteudgifter, typer af skatteudgifter, hvordan de måles, lige som der fremhæves fordele og ulemper ved indførelse af skatteudgifter. Kapitel 2 afrundes med en redegørelse af skatteudgifterne i forbindelse med forsøgs- og forskningsaktiviteter i Danmark, samt lovgivers formål med 'Superfradraget' jf. LL § 8 B, stk. 4, 2. pkt. samt 'Skatte kreditordningen' jf. LL § 8 X, stk. 1. I afhandlingens kapitel 3 foretages en retsdogmatisk

analyse, hvorved anvendelsesområdet samt gældende ret for LL § 8 B, stk. 1 beskrives og analyseres. Anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1 er særlig relevant at belyse, da både ‘Superfradraget’ og ‘Skatte kreditordningen’ i deres anvendelse afhænger af, hvorvidt virksomhedens udgifter er fradragsberettigede efter bestemmelsen. Analysen har desuden til formål at fremhæve uklarheder og fortolkningsvanskeligheder ved bestemmelsen. Her vil både inddrages retspraksis og lovgrundlaget. Kapitel 3 indeholder desuden en analyse af udgifterne omfattet af begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed, hvor særligt Skattestyrelsens projektkriterier samt Frascati-manualen inddrages. Kapitel 4 indeholder afhandlingens retspolitiske betragtninger, hvilke bygger på problemstillinger, i den skattemæssige behandling af skatteudgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter, der udledes af afhandlingens kapitel 2 og 3. Kapitel 5 indeholder afhandlingens konklusion, hvilket opsummerer afhandlingens resultater og endelige svar på problemformuleringen. Afslutningsvist foretages der i kapitel 6 en perspektivering til BEPS 2.0 og hvordan en global minimumsbeskatning potentielt vil påvirke de virksomheder, der opnår fradrag for deres udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter efter LL § 8 B, stk. 1. Afhandlingens struktur er illustreret ovenfor i figur 1.

Kapitel 2 – Skatteudgifter

2.1 Hvad er Skatteudgifter?

I rapporten *Tax Expenditures in OECD Countries* fra 2010 definerer OECD skatteudgifter som værende “provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax”.²³ Skatteudgifter defineres dermed som afvigelser i skattesystemet, fra et givet referenceskattesystem. Skatteudgifter er afvigelser, der medfører en gunstig skattemæssig behandling af bestemte aktiviteter eller en bestemt gruppe af skatteydere. OECD’s definition er i umiddelbar overensstemmelse med Skatteministeriets egen definition af begrebet skatteudgifter, hvilket de definerer som: ”En skatteudgift er en målrettet støtte til personer eller erhverv i form af særskilte begunstigelser i skatte- eller afgiftsreglerne”.²⁴ OECD uddyber yderligere definitionen af skatteudgifter ved; “For government, a tax expenditure is a loss in revenue; for a taxpayer, it is a reduction in tax liability. Tax expenditures are better known in many OECD countries as tax reliefs, tax subsidies and tax aids”.²⁵ Heraf udledes det, at en skatteudgift er et indtægtstab for det offentlige, hvorimod det for skatteyder nærmere vil karakteriseres som en skattelettelse.

En fordelagtig skattemæssig behandling kan f.eks. være en skattefritagelse, særlig lave satser, fradrag som reducerer skattegrundlaget, eller særlige fradrag i den betalte skat.²⁶ I realiteten er det regeringens politiske værktøj til at fremme specifikke sociale- eller økonomiske politikker.²⁷ Skatteudgifter kan dermed opfattes som en måde, hvorpå regeringen igennem skattelovgivningen kan “nudge” virksomheder til en specifik adfærd. En skatteudgift kan omvendt også udgøre en negativ skatteudgift, hvilket karakteriseres som en skattesanktion. Ved en skatte-sanktion vil der ligeledes ske en opkrævning af skat, men eksempelvis med en højere sats end normen. Ved vurdering af en skatteudgift vil der altid være tale om en afvejning af effekten, over for et realistisk alternativt politisk værktøj, oftest et offentligt udgiftsprogram, også kaldt en direkte udgift.²⁸

²³ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 12

²⁴ Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/#/?page=1>

²⁵ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 12

²⁶ Skatteministeriet (2013), *Provenu og Metode: Udarbejdelse af provenumæssige konsekvensvurderinger i Skatteministeriet*, s. 34

²⁷ Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 6

²⁸ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 14

International Fiscal Association (IFA) afholder årligt en konference med aktuelle emner og problemstillinger inden for skatteretten. I forbindelse med konferencen udgives en bog (såkaldt "Cahiers"), der er struktureret omkring "branch-reports" fra medlemslandene og en "general-report" der opsummerer input fra landene og kommenterer på observerede trends og problemstillinger. I 2015 var det ene emne til IFA-konferencen "Tax incentives on Research and Development (R&D)", hvortil Dennis Dalsgaard og Niels Winther-Sørensen forfattede rapporten fra Danmark. I forlængelse af ovenstående, opdeler IFA skatteudgifter i hhv. "input"- og "output incentives", ved disse forstås: "*The first category includes so-called "input incentives" which come into play at the beginning of the R&D process when expenses are incurred. These incentives typically include tax credits, enhanced allowances (Super-deductions) and accelerated depreciation. By contrast, output incentives, which are commonly known as patent boxes, aim at fostering R&D by providing preferential treatment for income from qualified intangible assets*".²⁹ Der vil i afhandlingen tages udgangspunkt i de såkaldte "input incentives", hvor hhv. "Superfradraget" i LL § 8 B, stk. 4 og 'Skattekreditordningen' i LL § 8 X hører under.

Ved identifikation af en skatteudgift kræves et reference-skattesystem, også omtalt et "benchmark-skattesystem". Skatteudgifterne vil udgøre afvigelser fra det pågældende reference-skattesystem. Det kan dog være vanskeligt at identificere skatteudgifter af flere årsager; skattelovgivningen kan indeholde en række bestemmelser der fører til indtægtstab, men som fremmer det gode skattesystem - disse bestemmelser vurderes til at udgøre en integreret del af skattesystemet og medregnes derfor ikke som en skatteudgift. En identifikation af skatteudgifter kan yderligere ikke udelukkende baseres på lovgivningen, da formålene ofte er uklare og svære at tyde.³⁰ En diskussion af konsekvenserne heraf uddybes senere i afsnit 2.6.

Konceptet om skatteudgifter opstår i USA i 1960'erne, men blandt de første til at definere begrebet er Surry og McDaniel, der i bogen fra 1985 "Tax Expenditures", beskriver skatteudgiftsbegrebet som værende opdelt i to elementer: "*The first element consists of structural provisions necessary to implement a normal income tax, such as the definition of net income, the specification of accounting rules, the determination of the entities subject to tax, the determination of the rate schedule and exemption levels, and the application of the tax to international transactions. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These provisions, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favour a particular industry, activity, or class or persons. Whatever their form, these departures from the normative tax structure represent government spending for favoured activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance.*".³¹ OECD's og Skattestyrelsens definition af skatteudgifter stemmer overens med Surry & McDaniels beskrivelse af skatteudgifter, der jf. ovenstående defineres som skatteincitamenter eller skattesubsidier, der afviger fra den normative skattestruktur.

2.2 Den Normative Skattestruktur

Skatteudgifter repræsenterer afvigelser fra det som artiklen, *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, kalder for en normativ skattestruktur, benchmark skattesystem eller reference-skattesystem jf. også ovenfor. Ved konceptet forstås et "rent" skattesystem, der forsøger at maksimere indtægten, men samtidig efterleve principperne for det gode skattesystem. Det normative

²⁹ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 19

³⁰ Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 6

³¹ Surrey, S.S. et. al. (1985), *Tax Expenditures*, kapitel 1 s. 3

skattesystem benyttes som udgangspunkt ved identifikationen og målingen af skatteudgifter.³² Kraan skriver følgende om det normative skattesystem; “(..) [T]he definition of the normative tax base is a very political exercise. For this reason, attempts in the past to define tax expenditures in terms of the normative tax base... have not been very successful. They have led to neither international nor domestic agreement about the concept of tax expenditure. Thus an alternative definition of a tax expenditure abstracts from the normative tax base. The definition uses rather the more neutral yardstick of the “benchmark tax”. Tax expenditures in this sense are deviations from the benchmark tax”.³³ Kraan sigter efter at definere reference-skattesystemet mere neutralt, og benytter begrebet “benchmark”. Det er svært at sige, at der er politisk enighed om hvad der udgør et normativt skattesystem, da fortolkningen netop vil variere fra land til land. Begrebet “benchmark” skal derfor ses som en mere neutral definition. En videre diskussion af konsekvenserne ved uoverensstemmelser i fortolkningen af konceptet ‘normativt skattesystem’, eller ‘benchmark’, og udfordringerne ved identifikationen af selve skatteudgifterne, foretages i senere afsnit 2.6.

2.2.1 Det gode skattesystem

I 1776 opsætter økonomen Adam Smith, i hans bog “*An Inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*”, fire maksimer der danner grundlag for det gode skattesystem. Maksimerne omfatter *Equity*, *Certainty*, *Convenience* og *Economy*.³⁴ Ifølge Adam Smiths første maksime “*Equity*” skal den skattepligtige beskattes proportionalt, i forhold til dennes respektive evne til at betale skat. I Danmark har vi en progressiv personskat og en proportional selskabsskat,³⁵ med en selskabsskatteprocent på 22 % (2022-niveau). Begge systemer beskatter, som minimum, den skattepligtige proportionalt efter deres indkomst. Det må herefter være op til en fortolkning, hvorvidt evnen til at betale skat nødvendigvis er proportional med den skattepligtiges indkomst - eller om den stiger progressivt i takt med den skattepligtiges indkomst. “*Certainty*” refererer til at skatten, som den skattepligtige betaler, skal være bestemt og ikke arbitrær. Tidspunktet for betalingen, betalingsmetoden og beløbets størrelse, skal være klart og tydeligt for den skattepligtige, samt for andre. Yderligere skal betalingen være “*convenient*” for den skattepligtige. Forstået således, at tidspunktet for betalingen og betalingsmetoden skal være bekvemmeligt for den skattepligtige. Den sidste maksime Adam Smith definerer er “*Economy*”, og tilsigter at betaling af skatter ikke skal være mere byrdefuld for de skattepligtige, end den gavner fællesskabet. Ifølge Adam Smith har mere eller mindre alle nationer adopteret de fire maksimer ved fastlæggelse af deres skattepolitik, grundet maksimernes nytteværdi og opfattede retfærdighed.³⁶

I 2014 diskuterer OECD de fundamentale principper for beskatning, der har dannet grundlag for udviklingen af flere skattesystemer. Disse principper inkluderer *Neutrality*, *Efficiency*, *Certainty and Simplicity*, *Effectiveness*, *Fairness*, *Flexibility* og *Equity*.³⁷ Disse principper synes at være i overensstemmelse med Adam Smiths fire maksimer, OECD tilføjer dog, blandt andet, *Neutrality* og *Flexibility*. *Neutrality*-begrebet går ud på, at staten skal være indifferent ved fastlæggelse af deres skattepolitik, de må eksempelvis ikke favorisere et bestemt forretningsområde. Ved eksempelvis indførelse af et merfradrag til en specifik forretningsaktivitet (såsom forsøg og forskning), skaber skattemyndighederne en skævvridning i skattesystemet, ved at

³² Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 7

³³ Kraan, D.J. (2004), *Off-budget and Tax Expenditures*, s. 133

³⁴ Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*, s. 1103

³⁵ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om Indkomstskat*, s. 183

³⁶ Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*, s. 1106

³⁷ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, s. 30-31

etablere, eller forøge, incitamentet til specifikke økonomiske valg. I IFA-rapporten, som tidligere introduceret, understøttes også princippet om neutralitet. Det bemærkes dog, at der bør skelnes mellem ekstern- og intern neutralitet. Ved indførelse af skatteudgifter der har til formål at fremme forsøg og forskning, må der accepteres en vis form for skævvridning i forhold til den eksterne neutralitet: *“Let’s say that R&D tax incentives are not neutral the question is then whether tax neutrality should still have some bearings in the analysis of their justification. In our opinion a distinction should be drawn between “external tax neutrality” and “internal tax neutrality”. A deviation from external neutrality (favoring taxpayers performing R&D activities over those who do not) is unavoidable and must be accepted. The deviation must remain proportionated. Internal neutrality (equal treatment of taxpayers performing R&D activities) must be complied with”*.³⁸

I forhold til fleksibilitet mener OECD, at skattesystemet skal være fleksibelt og dynamisk, således det offentlige kan følge med den teknologiske- og erhvervsmæssige udvikling, og dermed sikre, at det offentlige har adgang til de nødvendige midler det kræves, for at tilpasse sig et skiftende behov i samfundet.³⁹

OECD uddyber *Equity*-begrebet, som Adam Smith opstillede i 1776. OECD opdeler begrebet i to elementer: *horizontal equity* og *vertical equity*. *Horizontal equity* indikerer, at skattepligtige med ens omstændigheder, skal bære den samme skattemæssige byrde. *Vertical equity* er vanskeligere at definere, da begrebet kan ændre sig fra én bruger til en anden. Nogle mener, at *vertical equity* indikerer, at skattepligtige med bedre omstændigheder end andre, bør bære en større del af skattebyrden, opgjort proportionalt efter deres indkomst. I praksis afhænger fortolkningen af *vertical equity* af, i hvor stor grad det pågældende land accepterer indkomstvariation.⁴⁰

2.3 Typer af Skatteudgifter

Som tidligere nævnt, kan skatteudgifter tage forskellige former. OECD opstiller en liste med eksempler i deres rapport, dog er den ikke nødvendigvis udtømmende.⁴¹

- Skattegodtgørelse, hvilket defineres som et beløb fratrukket benchmark skattesystemet for at ramme beskatningsgrundlaget.
- Skattefritagelser, hvilket defineres som beløb der er udelukket fra beskatningsgrundlaget.
- Satslempelse, hvilket defineres som en reduktion af en skattesats anvendt på en specifik klasse af skatteydere eller skattepligtige transaktioner.
- Skatteudsættelse, hvilket defineres som en forsinkelse i skatteudbetalingen.
- Skatte kredit, hvilket defineres som et beløb fratrukket skattepligten.

I det danske skattesystem findes der adskillige eksempler på ovenstående typer af skatteudgifter. En udtømmende liste (efter Skatteministeriets definition) af alle nuværende skatteudgifter, kan findes på Skatteministeriets hjemmeside. Her er skatteudgifterne først og fremmest opdelt i de personrettede og erhvervsrettede, og derefter opdelt i deres beskatningsgrundlag (personskat, selskabsskat, afgifter og moms).⁴²

I præsentationen af de samlede skatteudgifter i Danmark bemærkes det, at der ikke er inkluderet nogen form for sammenligning til de tilsvarende direkte udgiftsprogrammer, og at man derved

³⁸ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 23

³⁹ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, s. 31

⁴⁰ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, s. 31

⁴¹ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 14

⁴² Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2018-2021/>

har et mere mangelfuldt grundlag for at afveje og vurdere de enkelte skatteudgifter. Ligeledes kan der rettes kritik af, at skatteudgifterne ikke er opdelt efter type, der ellers beskrives som en mere simpel og direkte metode i artiklen *Tax Expenditures in the Nordic Countries*. Den direkte metode tillader mere objektive vurderinger og sammenligninger af skatteudgifterne.⁴³

Af opgørelsen på Skatteministeriets hjemmeside fremgår blandt andet skatteudgifterne “Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter)” og “Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)”. Det ses, at de to skatteudgifter udgør en ikke ubetydelig andel af de erhvervsrettede ordninger vedrørende selskabsbeskatning, med en anslået provenuvirkning på henholdsvis DKK 580 m. og DKK 3.430 m. ud af i alt DKK 9.530 m. (2021-niveau). Disse skatteudgifter vil der i senere afsnit tages udgangspunkt i, for at diskutere og vurdere, om der opnås den ønskede effekt.

2.4 Måling af Skatteudgifter

Skatteudgifter adskiller sig fra eksempelvis direkte udgifter, ved at de ikke er faktiske udlæg. Beløbet er derfor teoretisk, hvilket betyder, at målingen baseres på antagelser og estimater.⁴⁴ Litteraturen opstiller tre metoder til måling af skatteudgifter: *Revenue Foregone (Gain)*, *Final Revenue Loss (Gain)* og *Outlay Equivalence method*. Der er særligt to karakteristika som adskiller metoderne fra hinanden; hvorvidt metoderne tager højde for adfærdsmæssige ændringer eller ej, samt hvorvidt målingen beskriver størrelsen på subsidier før eller efter skat.⁴⁵ *Revenue Foregone (Gain)* er en metode, der måler ændringen i skatteindtægterne, som følge af introduktionen (ophævelsen) af en skatteudgift. Metoden baseres desuden på en antagelse om, at indførelsen (ophævelsen) af skatteudgifter ikke medfører en ændring i adfærden hos skatteyder eller påvirker øvrige skatteindtægter. *Final Revenue Loss (Gain)* måler ligeledes ændringen i skatteindtægterne, som følge af introduktionen (ophævelsen) af en skatteudgift. Dog tager metoden højde for, at indførelsen (ophævelsen) af skatteudgiften kan medføre en ændring i adfærden hos skatteyder. Yderligere tager metoden højde for, at indførelsen (ophævelsen) af den pågældende skatteudgift, potentielt kan påvirke øvrige skatteindtægter. Den sidste metode til måling af skatteudgifter kaldes *Outlay Equivalence*, og adskiller sig fra de to ovenstående på følgende måde; Metoden måler de direkte udgifter, der ville betales før-skat, for at sikre den samme ‘efter-skat effekt’ på skatteydernes indkomst, som ved indførelsen af en tilsvarende skatteudgift. Metoden afhænger af, at den direkte udgift tildeles den skattemæssige behandling, der er passende for den pågældende type tilskud og modtager.⁴⁶

Af publikationen “Provenu og metode - regnemetoder i Skatteministeriet” fremgår det, at Skatteministeriet opgør de danske skatteudgifter efter *Revenue Foregone* metoden.⁴⁷ Dette fremgår også af Skatteministeriets hjemmeside: “*Skatteudgifterne er beregnet via den såkaldte mindre-provenumetode, der svarer til beregningen af den umiddelbare provenuvirkning i Skatteministeriets almindelige provenuberegninger*”.⁴⁸ Denne metode bygger på antagelsen om, at introduktionen af skatteudgifter ikke har nogen effekt på skatteydernes adfærd eller på øvrige skatteindtægter. Det er derfor også den lettest-anvendelige metode til at estimere konsekvenserne af indførelsen af en skatteudgift. Generelt er der flere gode grunde til at antage, at skatteyder vil ændre deres adfærd, som resultat af indførte skatteudgifter, hvilket netop også er formålet med

⁴³ Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 14-15

⁴⁴ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 12

⁴⁵ Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 8

⁴⁶ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 14-15

⁴⁷ Skatteministeriet (2013), *Provenu og Metode: Udarbejdelse af provenumæssige konsekvensvurderinger i Skatteministeriet*, s. 35

⁴⁸ Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2018-2021/>

visse skatteudgifter. Metoden skaber usikkerhed i forbindelse med målingen af provenuvirkningerne af en skatteudgift.⁴⁹ Yderligere, som det diskuteres i afsnit 2.1 og 2.6, er det en gennemgående problemstilling, at definitionen af et normativt skattesystem kan fortolkes forskelligt. Det skaber et yderligere usikkert grundlag for målingen og opgørelsen af skatteudgifter. Skatteudgifterne opgjort af Skatteministeriet bør derfor læses med forbehold for; 1) deres fortolkning af et normativt skattesystem, og 2) beløbene, der blot er en approksimation, og som ikke tager højde for eventuelle adfærdsændringer.

I forlængelse af ovenstående kan der yderligere rettes kritik af, at skatteudgiften “Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)” afgrænses og måles efter Frascati-manualens definition af R&D udgifter. Tidligere skatteminister Morten Bødskov tog dog forbehold for målingsmetoden og udtrykte i et svar til et spørgsmål vedrørende L 30: “Efter Skattestyrelsens opfattelse udgør den seneste udgave af Frascati-manualen ikke et fortolkningsbidrag ved forståelsen af ligningslovens § 8 B” og senere i samme svar: “Efter Skattestyrelsens vurdering giver forarbejderne til ligningslovens § 8 B, stk. 1 imidlertid ikke belæg for, at Frascati-manualen kan inddrages som en egentlig retskilde, hvad angår fortolkningen af bestemmelsen, men det udelukker efter Skattestyrelsens vurdering ikke, at manualen kan tjene som inspiration, så længe fortolkningen er forenelig med bemærkningerne fra lovforslaget”.⁵⁰ Det vil også senere i denne afhandling vise sig, at anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1 på flere områder afviger fra Frascati-manualen. Resultatet ved at opgøre skatteudgifterne efter definitionen i Frascati-manualen, selvom anvendelsesområdet afviger herfra, er, at der antagelsesvis må være et “gap” mellem de beløb der fremgår af Skatteministeriets opgørelse og de faktiske omkostninger - i form af tabte skatteindtægter. Hvorvidt de DKK 3.430 m.⁵¹ er et overestimat eller underestimat vil afhænge af, om anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1 er mere eller mindre restriktivt end definitionen i Frascati-manualen - det vil vise sig senere i afhandlingen.

2.5 Fordele ved Skatteudgifter

OECD konstaterer i en rapport fra 2010, at skatteudgifter, i tilfælde af f.eks. markedssvigt og under visse omstændigheder, har en stor sandsynlighed for at være succesfulde og måske endda er det bedste politiske værktøj til at opnå deres formål.⁵² Rapporten supplerer med en liste af de væsentligste fordele ved netop skatteudgifter:

Administrative economies of scale and scope (“Stordriftsfordele”).

Da skatteudgifter “blot” er en reduktion af en skat der i forvejen skulle betales, kan de resultere i lavere administrative omkostninger end ved en direkte udgift, for at opnå samme effekt. Ved stordriftsfordele menes der, at der i visse tilfælde allerede indberettes de relevante oplysninger af skatteyder, til vurdering af om de kvalificerer sig til et ekstrafradrag el.lign. I disse tilfælde vil det naturligvis være at foretrække at indføre skatteudgifter, i stedet for at nedsætte et offentligt udgiftsorgan, der efterfølgende skal indhente den nødvendige information og herefter vurdere hvorledes deres ressourcer skal allokeres.

⁴⁹ Jacobsen, M.R. et. al. (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, s. 8

⁵⁰ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

⁵¹ Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2018-2021/>

⁵² OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 24

Ligeledes vil det også være en fordel, hvis indførelsen af en skatteudgift medfører, at skatteyder ikke længere er nødsaget til at oplyse om særlige typer af indtægter/udgifter ved selvangivelsen.⁵³

***Limited probability of abuse or fraud* (“Begrænset sandsynlighed for misbrug eller svindel”).**

Hvor en direkte udgift, som oprettelse af en fond der uddeler legater eller stipendier, indledningsvist kræver rapportering af informationer og efterfølgende verifikation af oplysningerne, kan en skatteudgift være mere omkostningseffektiv. Det gælder særligt situationer, hvor en arbejdsgiver har en interesse i at indberette indtægter eller udgifter fra/til ansatte som f.eks. forsikringer, videreuddannelse, løn o.lign. Disse oplysninger kan efterfølgende bruges af skattemyndighederne til at krydstjekke oplysninger modtaget fra den ansatte. På samme måde kan man også undgå, eller afskrække, falsificerede oplysninger, uden en forudgående verifikationsproces, ved at krydstjekke oplysninger om pensionsindbetalinger og renteomkostninger (eller indtægter) fra finansielle institutioner.⁵⁴

***A proper wide range of taxpayer choice* (“Muligheder for skatteyder”).**

For visse skatteudgifter kan der herske personlige præferencer. Det kunne eksempelvis være inden for pensionsopsparinger eller sundhedspleje. I disse tilfælde vil det være at foretrække, at undgå offentlige udgiftsorganer, der ikke nødvendigvis differentierer mellem de forskellige muligheder inden for de pågældende aktiviteter.⁵⁵

2.6 Ulemper ved Skatteudgifter

OECD forholder sig noget skeptisk overfor effekten af skatteudgifter og udtrykker, at de administrative fordele, som belyst ovenfor, sandsynligvis ikke opvejer for de mangler der følger med skatteudgifter som et værktøj til at opnå visse mål.⁵⁶

***Fairness* (“Retfærdighed”).**

I et progressivt skattesystem vil en skatteudgift oftest bibringe en større fordel for skatteydere i en højere skatteklasse. Samtidigt vil der findes personer eller virksomheder uden skattebetaling, som umiddelbart ingen fordel har ved disse skatteudgifter. Det er en effekt som bliver kaldt “upside-down subsidy”⁵⁷ og kan ske at finde sted i dansk skatteret, dog er selskabsskatten i Danmark en proportional skat fastsat til 22 % (2022-niveau) og effekten burde derfor være begrænset til personskat.

Det må, alt andet lige, kunne antages, at de mere velhavende i højere grad har evnerne og mulighederne for at påvirke lovgivningsprocessen. Dog understreger OECD, at dette ikke blot er en ulempe ved skatteudgifter, men at lovgivningsprocessen ved direkte udgifter ligeledes har en større sandsynlighed for at blive påvirket af de mere velhavende. Da skatteudgifter kan opstå ved, eller præges af, retspraksis og lovfortolkning, må det derfor også være dem med ressourcerne til at kigge nærmere ind i dette, der drager nytte af det. Endeligt understreges det, at de velhavende oftest har en større skattebyrde, og at de derved har mere at vinde ved skatteudgifter. Hvis skatteudgifterne i øvrigt også er komplekse og kræver teknisk ekspertise eller finansiell

⁵³ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 24

⁵⁴ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 25

⁵⁵ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 25

⁵⁶ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 25

⁵⁷ Surrey, S.S. et. al. (1985), *Tax Expenditures*

kapacitet for at udnytte, vil det igen komme de velhavende til gode, der enten selv har eksper-
tisen eller har råd til at købe den andetsteds.⁵⁸

***Efficiency and effectiveness* (“Effektivitet”)**

Denne ulempe henvender sig blandt andet til målingen af en skatteudgift og problematikken ved at afveje effekten af en allerede eksisterende skatteudgift, med en alternativ direkte udgift. Som tidligere nævnt, er det svært at måle ændringer i adfærd som følge af en skatteudgift, hvis myndighederne overhovedet forsøger at måle effekten. Myndighederne i Danmark anvender *revenue foregone* metoden og det undlader helt ændringer i adfærd, hvorfor sammenligningen til en direkte udgift bliver endnu mere vanskelig. Det må tilføjes, at en skatteudgift og en direkte udgift med identiske formål, i praksis sjældent opnår nøjagtig den samme effekt.

Som nævnt ovenfor kan der opstå stordriftsfordele ved anvendelsen af skatteudgifter, frem for en tilsvarende direkte udgift. OECD gør dog opmærksom på, at skattemyndighederne ikke har samme kompetencer når det kommer til administration af udgiftsprogrammer, som de har ved indsamling af skatteindtægter. Den effektivitet som følger med skatteudgifter, kan derfor blot skyldes mangel på ellers nødvendig kontrol og administration, som ellers ses ved offentlige udgiftsorganer. Den fundamentale struktur af en skatteudgift og en direkte udgift er også forskellig, hvilket gør det besværligt for myndighederne at nægte eller ligefrem tilbagetrække en allerede anvendt skattefordel. En direkte udgift i form af f.eks. et legat, afhænger først og fremmest af en anmodning og supplerende informationer, hvorefter anmodningen enten afvises eller godkendes og udbetales, for derefter at blive anvendt. I modsætning vil skatteyder, ved en skatteudgift, allerede have brugt midlerne og først efterfølgende anmelde kravet på skattefordelen. Behovet for ekstra data for at vurdere om virksomheder kvalificerer sig til et ekstrafradrag el.lign. strider derfor direkte mod intentionen og fordelene ved skatteudgifter.

En skatteudgift vil oftest vedtages som en permanent lov, og udfordringen ved målingen samt den løbende evaluering af skatteudgifter gør, at potentielle støttemodtagere med mulighed for at påvirke den politiske dagsorden og lovgivningsprocessen, har muligheden for at gøre den potentielle fordel mere langsigtet eller endda permanent, ved at påvirke vedtagelsen af en skatteudgift frem for en direkte udgift. OECD understreger dog, at denne ulempe kan blive ubetydelig på nogle områder, hvor administrationen og tilsynet af direkte udgifter halter.

Endelig, så opstår der også en “*out-of-sight, out-of-mind*”-effekt,⁵⁹ når skatteudgifter og direkte udgifter med samme formål, ikke fremstilles side om side og besværliggør en mere direkte afvejning af de to.⁶⁰

***Complexity* (“Kompleksitet”)**

For hver skatteudgift der introduceres øges kompleksiteten af skattesystemet, og potentielle interaktioner mellem skatteudgifterne kan resultere i at systemet, i sin helhed, bliver endnu mere kompleks end de individuelle dele. Den øgede kompleksitet sætter større krav til den nødvendige viden og ekspertise, for at kunne navigere i skattesystemet. For den “typiske” skatteyder kan det medføre en opfattelse af uretfærdighed.

De potentielle interaktioner mellem skatteudgifter kan desuden resultere i en forringelse af effektiviteten i allokeringen af ressourcer, og skabe en skævvridning i den påtænkte reduktion af skatteindtægter og den faktiske.⁶¹

⁵⁸ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 26-27

⁵⁹ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 29

⁶⁰ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 27-29

⁶¹ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 29

Revenue Sufficiency (“Indtægtstilstrækkelighed”)

Såfremt skatteudgifter, eller interaktionen mellem disse, ved deres vedtagelse ikke estimeres korrekt, eller bliver anvendt opportunistisk, kan der opstå et finanspolitisk underskud som konsekvens af en mangel i indtægter. Der kan naturligvis også opstå fejl-estimeringer ved direkte udgifter, men da der oftest føres mere nøje og årligt tilsyn med disse, må ulempen siges at være mindre end ved skatteudgifter.⁶²

A question of definition (“Definition”)

Det er i praksis vanskeligt at definere en skatteudgift. OECD giver et eksempel på en skatteudgift, hvor en handicappet får godtgørelse som kompensation for sin manglende evne til at betale skat. Herefter kan det diskuteres, om denne skatteudgift opnår flest fordele eller ulemper - men er der overhovedet tale om en skatteudgift? Det kommer an på hvordan definitionen på en skatteudgift tolkes. Nogle myndigheder vil mene, at en bestemmelse der definerer ‘evnen til at betale skat’, ikke kan anses som værende en skatteudgift, men derimod en del af den normative skattestruktur. Ligeledes findes der eksempler på uoverensstemmelser i definitionen på skatteudgifter, når en bestemmelse har til formål at lette den administrative byrde for skattemyndighederne, f.eks. ved indførelse af en godtgørelse på et fast beløb i en given valuta, for at undgå krav om mere præciseret bogføring.

Som berørt i tidligere afsnit, er det vanskeligt at definere et benchmark skattesystem, og selv ved enighed om definitionen, kan der opstå yderligere fortolkningsvanskeligheder. Ved fortolkning af et benchmark skattesystem, vil der være risiko for en varierende fortolkning fra myndighed til myndighed. OECD konstaterer, at der er enighed i litteraturen om de grundlæggende komponenter i et benchmark skattesystem, men at komponenterne er så åbne for fortolkning, at det alligevel resulterer i at myndighederne har hvert deres unikke benchmark skattesystem.⁶³

2.7 Skatteudgifter til Forsøg og Forskning i Danmark

Af Skattestyrelsens opgørelse over aktuelle skatteudgifter,⁶⁴ der introduceres i afsnit 2.3, fremgår adskillige skatteudgifter, heriblandt flere i relation til forsøg og forskning - eksempelvis forskerskatteordningen, straksafskrivning af udgifter til software, og driftsmidler til brug ved forsøg og forskning osv. Af opgørelsen fremgår også ‘Superfradraget’ og ‘Skatte kreditordningen’. De to nævnte skatteudgifter vil være omdrejningspunktet for afhandlingens videre analyse og diskussion.

Det noteres i afsnit 2.1 at skatteudgifter i realiteten kan være regeringens politiske værktøj til at fremme specifikke sociale- eller økonomiske politikker. Her bør det dog nævnes, at Dennis Dalsgaard og Niels Winther-Sørensen i IFA-rapporten fra 2015 bemærker, at de danske skattemyndigheder tenderer til at indføre skatteudgifter nærmere som en defensiv foranstaltning, frem for et proaktivt forsøg på at tiltrække yderligere investeringer. Af rapporten fremgår følgende: *“The incentives are typically introduced not as proactive measures in order to attract investments but rather as defensive measures in order not to lose out on investments because of the negative effects of the standard rules”*.⁶⁵ Det betyder for det danske erhverv, at det danske

⁶² OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 30-31

⁶³ OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, s. 31

⁶⁴ Skattestyrelsen, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2018-2021/>

⁶⁵ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 265

skattesystem som hovedregel ikke vil favorisere specifikke industrier eller aktiviteter. Men i tilfælde hvor en specifik industri eller aktivitet bliver hæmmet grundet skattelovgivningen, vil der være en politisk vilje til at finde en udvej, således at industriens formål ikke hæmmes.⁶⁶

Det bemærkes ligeledes i IFA-rapporten af Dennis Dalsgaard og Niels Winther-Sørensen, at skattemyndighedernes indførte skatteudgifter generelt synes at være målrettet SMV'er i stedet for store multinationale virksomheder: *“Most of the available incentives, e.g. accelerated depreciation, are presumeable viewed by MNEs as pleasant bonuses worth optimizing for, but not necessarily worth optimizing through cross-border tax planning and the inherent risk of added complexity. In recent years, the R&D incentives that have been introduced have all been targeted toward small development companies and inventors in order to encourage more entrepreneurs to start out on their own”*.⁶⁷ Der synes særligt at være en politisk vilje til at opfordre nye mindre entreprenører til at etablere deres egen virksomhed, ved at formindske den administrative byrde og lette den eksterne finansiering.⁶⁸

Forskning, udvikling og innovation er væsentlige faktorer for den generelle samfundsmæssige udvikling samt for flere virksomheders vækstmuligheder og konkurrencedygtighed på de globale markeder.⁶⁹ Af samme opfattelse er IFA der definerer forsøg og forskning som *“nøgleelementer for en positiv økonomisk udvikling”*.⁷⁰ I marts 2002 får medlemslandene i den Europæiske Union deres forskningspolitiske mål defineret ved det Europæiske Råds møde i Barcelona. Danmark fik dermed fastsat et forskningspolitisk mål om årligt at udføre forsøg og forskning for 3 % af BNP, som en del af EU's Europa 2020-strategi, også vedtaget som *“Barcelonamålsætningen”*.⁷¹ Aftalen blev indgået for at øge EU-landenes konkurrenceevne og lukke det *“gap”* der var opstået, ved at foretage investeringer i forsøg og forskning samt innovation.⁷² Efterfølgende har det vist sig at Danmark formåede at leve op til målsætningen, da de i 2020 ramte 3 % af BNP.⁷³ I perioden fra 2009-2021 har forsøg og forskningsniveauet ligget mellem 2,9 % og 3,1 % af BNP.⁷⁴ Medvirkende hertil må antagelsesvist have været *‘Skattekreditordningen’* indført i 2011 og *‘Superfradraget’* indført i 2020, hvis formål redegøres for i nedenstående afsnit.

2.7.1 Formålet ved *‘Superfradraget’* og *‘Skattekreditordningen’*

‘Skattekreditordningen’ blev som nævnt indført i 2011 ved L 2011-12-28 nr. 1379 og havde til formål at hjælpe nyopstartede og underskudsgivende virksomheder der udførte forsøgs- og forskningsaktiviteter. Af lovforarbejderne fremgår følgende angående formål og baggrund: *“Regeringen ønsker vækst, forskning og udvikling i erhvervslivet. En forudsætning herfor er, at der føres kapital til virksomheder, som endnu ikke har opnået et overskud. En skattekredit*

⁶⁶ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 259

⁶⁷ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 265

⁶⁸ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 259

⁶⁹ Knudsen, G.F. et. al. (2021), *Forskning, Udvikling og Innovation 2021*, s. 3

⁷⁰ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 19

⁷¹ Knudsen, G.F. et. al. (2021), *Forskning, Udvikling og Innovation 2021*, s. 3

⁷² European Council (2002), *Presidency Conclusions*, s. 20

⁷³ Danmarks Statistik, <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=37871>

⁷⁴ Knudsen, G.F. et. al. (2021), *Forskning, Udvikling og Innovation 2021*, s. 3

*kan hjælpe virksomheder i den fase, hvor de forsker og udvikler nye produkter, og hvor deres indtægter er begrænsede”.*⁷⁵

Efterfølgende blev et ekstrafradrag gradvist implementeret ved L 2018 722, for at skabe vækst og udvikling i Danmark. I bemærkningerne til lovforslaget skrev aftaleparterne: *”Aftaleparterne ønsker at forbedre erhvervsvilkårene i Danmark. Der skal skabes vækst og udvikling i hele Danmark ved bl.a. at gøre det mere attraktivt at drive virksomhed samt via en reduktion af de administrative byrder”.*⁷⁶

Umiddelbart herefter, i 2020,⁷⁷ blev ‘Superfradraget’ indført og bestemmelsen ændret, til at give fradrag for 130 % af de afholdte udgifter til forsøg og forskning. Af forarbejderne til lovforslaget fremgår følgende: *”På baggrund af udbruddet af covid-19 er det vigtigt at sikre, at danske virksomheder stadig har et incitament til at udvikle og udnytte nye innovative løsninger, som kan bidrage til at styrke dem i den internationale konkurrence. Det er med andre ord centralt, at danske virksomheder har det bedste grundlag for at være internationalt konkurrencedygtige. Innovative virksomheder er gode til at omsætte viden og ideer til forretningsmuligheder, og forskning er et af de bærende elementer i virksomhedernes fortsatte vækst og konkurrencedygtighed”.*⁷⁸ Konkurrencedygtigheden blandt de danske virksomheder vil yderligere kunne forstærkes af de pågældende spillover-effekter som yderligere investeringer i området vil medføre. Af lovforarbejderne fremgår også en forventning herom: *”Private virksomheders forsknings- og udviklingsvirksomhed giver i den forbindelse anledning til samfundsøkonomiske gevinster, fordi forskning og udvikling i en virksomhed kan smitte af på produktivitet og konkurrencedygtighed i andre virksomheder”.*⁷⁹

Formålet med lovforslaget var, som fremgår ovenfor, at gøre det mere attraktivt for virksomheder at investere i forsøgs- og forskningsaktiviteter. ‘Superfradraget’ udgør et egentligt incitament og proaktivt forsøg på, at fremme investeringer i forsøgs- og forskningsaktiviteter snarere end en defensiv foranstaltning, hvilket er modsat hvad der sædvanligt er tilfældet for skatteudgifter i dansk skatteret.⁸⁰

I 2021 bliver ‘Superfradraget’ forlænget til således også at omfatte indkomståret 2022,⁸¹ og senest, ved regeringens reformprogram “Danmark kan mere 1”, foreslås en permanentgørelse af ‘Superfradraget’, med følgende begrundelse: *”Uddannelse, forskning og innovation bidrager til nogle af de største danske eksportsucceser og regeringen ønsker derfor at investere heri. Regeringen foreslår via deres reformprogram ‘Danmark kan mere 1’ at permanentgøre det nuværende forhøjede fradrag på 130% for virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling. Forslaget skal øge virksomhedernes incitament til at investere i forskning og udvikling fremover. Finansieringen forventes at ske via sanering af erhvervsstøtten, hvilket i skrivende stund afventes”.*⁸²

Det bør dog bemærkes at finansieringen af permanentgørelsen af det ‘Superfradraget’ i skrivende stund afventes. Konkrete anbefalinger udarbejdet af en nedsat ekspertgruppe, kan ventes

⁷⁵ LFF 2011-11-21 nr. 29

⁷⁶ LFF 2018-04-25 nr. 227

⁷⁷ L 2020-12-29 nr. 2219

⁷⁸ LFF 2020-10-07 nr. 30

⁷⁹ LFF 2020-10-07 nr. 30

⁸⁰ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 25

⁸¹ L 2021-04-19 nr. 672

⁸² Finansministeriet, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf

frem til primo oktober 2022.⁸³ En mere detaljeret præsentation af lovgrundlaget foretages i nedenstående afsnit 3.1.

Kapitel 3 – Skatteretlig Behandling af Begrebet Forsøgs- og Forskningsvirksomhed

Kapitel 3 indeholder afhandlingens retsdogmatiske analyse, hvor lovgrundlaget for LL §§ 8 B og 8 X samt SL § 6, stk. 1, litra a vil klarlægges, her inddrages også Frascati-manualen for at belyse dennes retskildeværdi. Fortolkningsvanskeligheder i forbindelse med det skatteretlige begreb forsøgs- og forskningsvirksomhed vil analyseres, med det formål at nå frem til et udtryk for gældende ret. Afhandlingen vil desuden analysere anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1, hvor personkredsen, omfattet af LL § 8 B, stk. 1, indledningsvist vil behandles, hvorefter der vil undersøges hvilke udgifter der er omfattet af begrebet forsøgs- og forskningsvirksomhed, med særlig fokus på Skattestyrelsens tre projektkriterier.

3.1 Lovgrundlag

3.1.1 Ligningsloven § 8 B

Frem til 1973 var udgifter til forsøg og forskning oftest ikke fradragsberettigede. Udgifterne vedrører som regel ændringer i indkomstgrundlaget og er dermed ikke omfattet af driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a. Ved indførelse af L 1973 184 blev det muligt for erhvervsdrivende at fratække eller afskrive udgifter til forsøg og forskning. Oprindeligt var loven udformet således, at hvis udgifterne i det år hvori de var afholdt oversteg 30 % af det skattepligtige overskud før fradrag af udgifter til forsøg og forskning, skulle udgifterne i stedet afskrives over en, af finansministeren, nærmere fastsat årrække⁸⁴. Allerede i 1977 blev 30 %-grænsen afløst af en valgmulighed, hvor skatteyder kunne vælge at fradrage alle de afholdte udgifter til forsøg og forskning i det år hvor udgifterne afholdtes, eller aktivere dem og afskrive lineært over en 5-årig periode⁸⁵. Et valgt princip kan ikke ændres efterfølgende, da afskrivninger efter LL § 8 B, stk. 1 er bundne afskrivninger, hvilket vil sige, at afskrivningerne tabes, hvis de undlades. Undlades afskrivning helt eller delvist i det enkelte år, medfører dette ikke adgang til forhøjede afskrivninger i senere indkomstår, eller til en længere afskrivningsperiode end den normale.⁸⁶ Ved L 1987 835 blev *grundforskning* tilføjet til bestemmelsen. Ved *grundforskning* forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser.⁸⁷ Muligheden for at fradrage eller afskrive udgifter afholdt før påbegyndt erhverv, blev præciseret i L 1999 166, til ikke at omfatte aktie- eller anpartsselskaber. Derved fås nedenstående og gældende ordlyd af LL § 8 B, stk. 1:

”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, bortset fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2, efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår. Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igang-

⁸³ Regeringen, <https://www.regeringen.dk/nyheder/2022/regeringen-indgaar-ambitioese-aftaler-om-reformer>

⁸⁴ L 1973 184

⁸⁵ L 1977 607

⁸⁶ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om indkomstskat*, s. 331

⁸⁷ LFF 1973 95

værende virksomhed. Hvis udgifter som nævnt i 1. pkt. er afholdt, før den skattepligtige påbegyndte erhvervet, kan udgifterne først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervet er påbegyndt, eller afskrives som anført fra og med dette indkomstår, medmindre der er tale om et aktie- eller anpartsselskab. Told- og skatteforvaltningen kan dog tillade, at udgifterne fradrages eller afskrives som anført før påbegyndelsen af erhvervet”.⁸⁸

LL § 8 B, stk. 4

Et ekstrafradrag for udgifter til forsøg og forskning blev gradvist implementeret ved L 2018 722, for at skabe vækst og udvikling i Danmark. I bemærkningerne til lovforslaget skrev aftaleparterne: ”Aftaleparterne ønsker at forbedre erhvervsvilkårene i Danmark. Der skal skabes vækst og udvikling i hele Danmark ved bl.a. at gøre det mere attraktivt at drive virksomhed samt via en reduktion af de administrative byrder”.⁸⁹

Fradraget for udgifter til forsøg og forskning blev således gradvist hævet, fra de daværende 100 % til 101,5 % fra 2018, 103 % i 2020, 105 % i 2021 og 2022, 108 % i perioden 2023-2025 og 110 % fra 2026. Ekstrafradraget synes imidlertid ikke nok og et temporært ‘Superfradrag’ på i alt 130 % blev indført ved L 2020 2219. Lovændringen skete efter udbruddet af Covid-19 pandemien og havde til formål at stadig sikre danske virksomheder og deres incitament til at investere i forsøg og forskning:

”Lovforslaget fremsættes som led i aftalens stimuli-initiativer, der har til formål at afdæmpe de økonomiske konsekvenser, som udbruddet af covid-19 har medført for dansk erhvervsliv og eksport, så risikoen for tab af danske arbejdspladser, velstand og velfærd reduceres”.⁹⁰

I 2021 blev ‘Superfradraget’ ændret ved L 2021 672 til også at gælde for indkomståret 2022. Senest er ‘Superfradraget’ foreslået permanentgjort, som en del af regeringens reformpakke ”Danmark kan mere 1”. Der mangler fortsat at findes finansiering til pakken, dette forventes dog at blive afklaret snarest.⁹¹

Regeringen udtalte følgende om ‘Superfradraget’, som også præsenteret i afsnit 2.7.1: *”Uddannelse, forskning og innovation bidrager til nogle af de største danske eksportsuccesser og regeringen ønsker derfor at investere heri. Regeringen foreslår via deres reformprogram ‘Danmark kan mere 1’ at permanentgøre det nuværende forhøjede fradrag på 130% for virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling. Forslaget skal øge virksomhedernes incitament til at investere i forskning og udvikling fremover. Finansieringen forventes at ske via sanering af erhvervsstøtten, hvilket i skrivende stund afventes”.⁹²*

Afslutningsvist bemærkes det at ‘Superfradraget’ er begrænset, således virksomheder kun kan få ‘Superfradrag’ for udgifter svarende til DKK 910 mio. (2022-niveau).⁹³ For selskaber der betaler 22 % i selskabsskat svarer det til en skatteværdi på DKK 50 mio. Udgifter der overskrider grænsen på DKK 910 mio. (2022-niveau) kan, for indkomståret 2022, fradrages med 105 %, jf. LL §§ 8 B, stk. 1 & stk. 4, 1. pkt. Loftet gælder desuden på sambeskatningsniveau, hvor der i Danmark gælder obligatorisk sambeskatning, for selskaber i samme koncern jf. SEL § 31, stk. 1.

⁸⁸ LL § 8 B, stk. 1

⁸⁹ LFF 2018-04-25 nr. 227

⁹⁰ LFF 2020-10-07 nr. 30

⁹¹ Finansministeriet, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf

⁹² Finansministeriet, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf

⁹³ Jf. LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt.

3.1.2 Ligningsloven § 8 X

LL § 8 X blev indført ved L 2011-12-28 nr. 1379. Fra indkomståret 2012 fik skattepligtige muligheden for at få udbetalt ”skattekredit”, det vil sige skatteværdien af et eventuelt underskud i den skattepligtige indkomst, hvis udgifterne var afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed og straksafskrevet efter LL § 8 B, stk. 1 eller AFL § 6, stk. 1, nr. 3.⁹⁴

Ved anmodning efter ‘Skattekreditordningen’ i LL § 8 X, stk. 1 skal virksomheder, ved selv-angivelsen, nedsætte årets underskud med et beløb tilsvarende skattekrediten.⁹⁵ Fordelen med ‘Skattekreditordningen’ efter LL § 8 X er derved likviditetsmæssig, for midlertidigt underskudsgivende virksomheder, som følge af høje udgifter til forsøg og forskning. Disse virksomheder får skattekrediten udbetalt ved årsopgørelsen, og en (eventuel) tilbagebetaling heraf sker ved et senere overskudsgivende indkomstår.

Oprindeligt var ‘Skattekreditordningen’ begrænset til en udbetaling på 1,25 mio. kr., svarende til 25 % af 5 mio. kr. Ved L 2013-06-28 nr. 791 blev grænsen ændret, og fra indkomståret 2014 gælder der en grænse svarende til skatteværdien af 25 mio. kr. For indkomståret 2022 gælder således en grænse på 22 % af 25 millioner kroner = 5,5 mio. kr.⁹⁶

Ekstrafradragets indførelse gav anledning til spørgsmålet, om skattekrediten fremover ville dække fradraget i den skattepligtige indkomst, eller kun de faktiske afholdte omkostninger. Ved L 2018-06-08 nr. 722 blev det dog gjort klart, at virksomheder kun kunne få udbetalt skatteværdien af de afholdte udgifter jf. LL § 8 X, stk. 1, 2. pkt.⁹⁷ I bemærkningerne til lovforslaget lød det fra aftaleparterne, at forsøg- og forskningsaktiviteter i LL § 8 X afgrænses på samme måde som i LL § 8 B, stk. 1.⁹⁸ Således vil afgørelser, betænkninger og lignende i forbindelse med LL § 8 X, være anvendelige i analysen af anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1.

3.1.3 Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a

Statsskatteloven af 1903, og senere 1922,⁹⁹ definerer driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a og lyder som følger:

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

“a. driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger”.¹⁰⁰

Driftsomkostningsbegrebets centrale element består i, at retten til fradrag er betinget af, at udgifterne er anvendt til at *erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten*, hvorfor udgifter afholdt til etablering eller ændring af selve indkomstgrundlaget, ikke falder under SL § 6, stk. 1, litra a og fradragsretten hjemlet heri.¹⁰¹

Ved indførelsen af ‘Skattekreditordningen’, og senere indførelsen af et øget skattefradrag på 130 % i 2020, opstod nogle åbenlyse incitament for virksomheder til at klassificere omkostninger som forsøg og forskning. Det øger fokus på at kunne skelne mellem driftsomkostninger jf. SL § 6, stk. 1, litra a og udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed jf. LL § 8 B, stk. 1,

⁹⁴ L 2011-12-28 nr. 1379

⁹⁵ Jf. LL § 8 X, stk. 4

⁹⁶ L 2013 06-28 nr. 791

⁹⁷ L 2018 06-08 nr. 722

⁹⁸ LFF 2011 -11-21 nr. 29

⁹⁹ L 1922-04-10 nr. 149

¹⁰⁰ SL § 6, stk. 1, litra a

¹⁰¹ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om indkomstskat*, s. 271

både fra Skattestyrelsens og erhvervslivets side. Tidligere skatteminister Morten Bødskov udtalte sig i et svar på en henvendelse vedrørende LFF nr. 30 2020-10-07: “Som tidligere nævnt har jeg stor forståelse for, at vurderingen af, om der foreligger en FoU-udgift, kan være en svær afgrænsning i praksis”,¹⁰² samt udtalte han i et hørings svar til L30 – 2020/21 at; “Det anerkendes fuldt ud, at der er tale om en vanskelig sontring. Der er desuden tale om en sontring, der kan udvikle og ændre sig over tid, ligesom det vil være nødvendigt at have forståelse for den konkrete virksomhed for eksempelvis at kunne afgøre, hvorvidt der er tale om udgifter, der er afholdt af en igangværende virksomhed, eller hvorvidt der er tale om udgifter, der er afholdt i forbindelse med et projekt, der indeholder et nyhedselement i forhold til det aktuelle vidensniveau”¹⁰³. Denne uklare afgrænsning gør det svært for virksomhederne at navigere i, men ikke mindre aktuel, da udgifter til forsøg og forskning giver muligheden for ‘Superfradrag’ og skattecredit.

Driftsomkostningsbegrebets centrale element er, som tidligere nævnt, at omkostningen skal være afholdt i forbindelse med at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, hvorfor afholdelse af udgifter til etablering og udvidelse af selve indkomstgrundlaget ikke anses som værende en driftsomkostning efter SL § 6, stk. 1, litra a.¹⁰⁴ I et tænkt eksempel, hvor en igangværende forskningsvirksomhed har udgifter til udvikling af et nyt produkt, er spørgsmålet om der vil der kunne opstå et overlap mellem anvendelsesområdet for SL § 6, stk. 1, litra a og LL § 8 B, stk. 1, forudsat, at det nyudviklede produkt ligger inden for virksomhedens hidtidige og naturlige rammer, samt opfylder de yderligere forudsætninger for anvendelse af LL § 8 B, stk. 1, der behandles senere i afsnit 3.3.2. I sådanne regelkollisioner gælder der i skatteretten principperne *lex posterior* og *lex specialis*. *Lex posterior*-princippet indebærer, at en nyere lov går forud for en ældre lov. Det kan dog give anledning til fortolkningsproblemer, hvis der kan være tvivl om, at det er hensigten med den yngre lov, at den skal gå forud for den ældre lov. *Lex specialis*-princippet indebærer, at en speciel regel går forud for en generel regel, også selvom den generelle regel er yngre end den specielle regel.¹⁰⁵ Det vil betyde, at i en skattetvist vil en nyere lov have forrang over en ældre lov, samt en speciel lov vil have forrang over en mere generel lov.

Inden for området forsøg og forskning, ses eksempler fra retspraksis, hvor de ovennævnte principper ved regelkollision ikke følges. I afgørelsen TfS 2000.875 af Landsskatteretten fremgår det, at udgifter til udvikling og salg af software i en igangværende virksomhed, ikke blev behandlet efter LL § 8 B, stk. 1 efter at have fastslået, at der var tale om en erhvervsmæssig virksomhed og driftsomkostninger med fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a. Da LL § 8 B, stk. 1 er både den nyere lov og en speciel regel overfor de generelle regler i SL § 6, stk. 1, litra a, synes denne praksis ikke at stemme overens med principperne *lex posterior* og *lex specialis*. I artiklen ”RR.6.2021.60, Forskning & udvikling – i en skatteretlig kontekst” udgivet i tidsskriftet *Revision og Regnskabsvæsen*, konkluderer Maria Wriedt Keller ligeledes, at det ikke i retspraksis kan afspejles, at en driftsomkostning kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 1 og dermed at SL § 6, stk. 1, litra a går forud for LL § 8 B, stk. 1. Det bemærkes desuden i artiklen, at retspraksis på området synes at være i strid med den juridiske metode og almindelig retskildelære.

Tidligere skatteminister Morten Bødskov synes at dele den indskrænkende fortolkning af LL § 8 B, stk. 1 og bestemmelsens anvendelsesområde. I forbindelse med lovforslaget nr. 30 2020-10-07, blev han bedt konkret og udtømmende at redegøre for, hvad der var omfattet af fradraget for udgifter til forsøg og forskning. Hertil svarede han blandt andet, at formålet med fradraget

¹⁰² SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁰³ L 30 bilag 1 - høringskema samt hørings svar

¹⁰⁴ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om indkomstskat*, s. 271

¹⁰⁵ Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om indkomstskat*, s. 125

var at opfordre virksomheder til ekspandere og udvide deres forretning via. forsøgs- og forskningsaktiviteter, og det netop var derfor, at fradraget gives for udgifter til forsøg og forskning efter LL § 8 B, stk. 1 og ikke SL § 6, stk. 1, litra a. Han tog derfor ikke stilling til problematikken, hvor en forsøgs- og forskningsvirksomhed ønsker fradrag for udgifter til forsøg og forskning efter LL § 8 B, stk. 1, der efter definitionen i SL § 6, stk. 1, litra a vil opfattes som driftsomkostninger.

Ministeren nævnte yderligere at *“Udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter vil ofte være af en sådan karakter, at de anses som udgifter, der er afholdt for at udvide indtægtsgrundlaget. Sådanne udgifter kan ikke trækkes fra som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6 a”*,¹⁰⁶ men hentydede efterfølgende til, at det kun var ved udvidelse af indkomstgrundlaget at udgifter kunne kvalificeres til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Han udtalte følgende: *“Det er i sagens natur svært generelt at udtale sig om, hvornår der for den konkrete virksomhed er tale om, at der afholdes udgifter med henblik på udvidelse af indtægtsgrundlaget, eller om der blot er tale om at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Der vil altid være behov for at foretage en konkret vurdering af den pågældende aktivitet. Virksomhederne vil være nødt til at foretage denne vurdering, og afgrænsningen vil være undergivet skattemyndighedernes kontrol. Hvis en virksomhed er i tvivl, om konkrete udgifter kvalificerer til at udgøre udgifter til FoU, vil der være mulighed for at anmode om bindende svar”*.¹⁰⁷ Ovenstående tolkes som at ministeren mente, at kvalificeringen til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, først og fremmest er et spørgsmål om udvidelse (eller ikke udvidelse) af indkomstgrundlaget og strider imod hans øvrige udtalelser; at udgifter til forsøg og forskning oftest er afholdt for at udvide indkomstgrundlaget. Vurderingen om en udgift er afholdt for at udvide indkomstgrundlaget eller ej, burde derfor kun være en overvejelse for fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a og ikke LL § 8 B, stk. 1.

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, i overensstemmelse med skatteministerens udtalelser, at hensynet bag bestemmelsen i LL § 8 B, stk. 1, er at etablere en fradragsret for udgifter, for hvilke der ikke allerede er fradragsret for efter SL § 6, stk. 1, litra a, og de pågældende erhvervsmæssige forskere vil derfor ikke kunne benytte LL § 8 B, stk. 1.¹⁰⁸

Både Skattestyrelsen og Skatteministeriet støtter sig op af en lovbemærkning, til det oprindelige lovforslag i 1973 om indførelse af fradrag i LL § 8 B, stk. 1, i deres fortolkning af bestemmelsen¹⁰⁹. Af lovbemærkningerne til det oprindelige lovforslag i 1973 fremgår følgende: *“Allerede efter gældende regler er der fradragsret for forsøgs- og forskningsudgifter, når den, der afholder udgifterne, har det som erhverv at drive forskning. Udgifterne betragtes i så fald som egentlige driftsudgifter omfattet af fradragsreglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Denne fradragsret tænkes opretholdt”*.¹¹⁰ Her anerkendtes en situation hvor en virksomhed havde udgifter til forsøg og forskning, men hvor udgifterne faldt ind under både betingelserne for LL § 8 B, stk. 1 og SL § 6, stk. 1, litra a. Af bemærkningerne udledes det, at der er at gøre med en driftsomkostning. Af dette kan det udledes, at udgifter til forsøg og forskning, der har karakter af etableringsomkostninger, vil fradrages efter LL § 8 B, stk. 1 og ikke SL § 6, stk. 1, litra a, (og dermed at driftsomkostninger ikke fradrages efter LL § 8 B). Det bør dog bemærkes, at omstændighederne i 1973 var væsentlig anderledes. I 1973 gav LL § 8 B, stk. 1 mulighed for straksfradrag for udgifter til forsøg og forskning, medmindre at udgifterne overgik 30 % af den skattepligtige indkomst, hvorfor det i 1973 var mere fordelagtigt at få sine omkostninger fradraget efter SL § 6, stk. 1, litra a, end at få fradrag for sine omkostninger efter LL § 8 B, stk. 1.

¹⁰⁶ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁰⁷ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁰⁸ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹⁰⁹ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹¹⁰ LFF 1973-05-17 nr. 95

Modsat vil det i dag være mere fordelagtigt at få udgifterne til forsøg og forskning fradraget efter LL § 8 B, stk. 1 grundet LL § 8 B, stk. 4 samt LL § 8 X. Der bør henvises til bemærkningerne til lovforslaget, hvori det gøres klart at det ikke var hensigten at give virksomhederne en ringere skattemæssig stilling, når der opnås fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 - Dog var det på daværende tidspunkt med henblik på dispensationsadgangen i LL § 8 B, stk. 3. *“Det er ikke meningen, at de nu foreslåede regler om afskrivning af forsøgs- og forskningsudgifter, der er betydelige i forhold til overskuddet ved selvstændig erhvervsvirksomhed, skal give virksomhederne en ringere skattemæssig stilling end den, de i praksis har haft i de seneste år”*.¹¹¹ Ved at nægte fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. med begrundelse i allerede opnået fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a, stilles virksomheder med udgifter til forsøg og forskning, på nuværende tidspunkt, i en ringere skattemæssig stilling, grundet manglende adgang til ‘Superfradraget’ og ‘Skatte-kreditordningen’. Det synes derfor yderst kritisabelt, hvis dette skulle være udtrykt i retspraksis.

SKM2020.230.LSR, eller “Silkesagen”, er et eksempel på praksis, hvori det ses af ministerens udsagn, at udgifter til forsøg og forskning ofte vil være afholdt for at udvide indtægtsgrundlaget, men ikke er begrænset hertil. Landsskatteretten ændrede SKAT’s afgørelse og kom frem til, at udgifter til udvikling af et nyt silkeprodukt måtte være omfattet af fradragsretten jf. LL § 8 B, stk. 1 og ikke SL § 6, stk. 1, litra a, som ellers var SKAT’s holdning. Sagen gik videre i Byretten, hvor den fandt at Landsskatteretten havde ret i at kunne gives fradrag for de pågældende udgifter, men at problemet lå i dokumentation heraf. Byretten mente ikke, at virksomheden formåede at løfte bevisbyrden for, at udgifterne de havde søgt fradrag og skattecredit efter, var afholdt i forbindelse med deres forsøgs- og forskningsarbejde¹¹². Ved byretsafgørelsen opstår der nu en yderligere forhindring for virksomheder, som er interesseret i fradrag eller skattecredit for deres udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Afgørelsen må, alt andet lige, forventes at øge skattemyndighedernes fokus på dokumentationen af de afholdte udgifter og bidrager dermed ikke positivt, til den i forvejen tunge administrative byrde der hviler på virksomhederne.

Landsskatteretten bemærkede yderligere i de to afgørelser SKM2021.510.LSR og SKM2021.367.LSR, at fradragsretten efter LL § 8 B, stk. 1 ikke var afhængig af, at der var tale om en etableringsudgift, men nævnte eksplicit, at LL § 8 B, stk. 1 også gav adgang til fradrag for udgifter, der ikke udgjorde en udvidelse af virksomheden. Det udledes ved følgende citat: *”Statsskattelovens § 6 giver ikke adgang til fradrag for udgifter til etablering af en virksomhed eller udgifter til udvidelse af en eksisterende virksomhed. Ligningslovens § 8 B udvider således adgangen til at foretage skattemæssige fradrag og afskrivninger for forsøgs- og forskningsudgifter. Bestemmelsen giver adgang til fradrag for sådanne udgifter afholdt inden etablering af virksomheden, og for allerede etablerede virksomheder hjemler bestemmelsen fradragsret for både udgifter, der medgår til en udvidelse af virksomheden og for udgifter, der ikke udgør en udvidelse af virksomheden”*.¹¹³

Ved bemærkningerne i de to afgørelser, strider Landsskatteretten direkte imod Skatteministeriets og Skattestyrelsens fortolkninger, men synes til gengæld at være mere i takt med principperne *lex specialis* og *lex posterior*.

Vedrørende afgrænsningen mellem driftsomkostninger og omkostninger omfattet af LL § 8 B, stk. 1 henviser Karnov i deres noter til bestemmelsen, til René Lønne Ventzels artikel “Forskning og udvikling - lysner det lidt skattemæssigt?”.¹¹⁴ Heri konkluderes der følgende, med afsæt

¹¹¹ LFF 1973-05-17 nr. 95

¹¹² SKM2021.579.BR

¹¹³ SKM2021.367.LSR og SKM2021.510.LSR

¹¹⁴ Karnovs note 257 til bestemmelsen LL § 8 B, stk. 1

i den éne af landsskatteretsafgørelserne: “Der bør således ikke længere være tvivl om at også driftsomkostninger kan omfattes af ligningslovens § 8 B”. René bemærker desuden, at Den Juridiske Vejledning, som tidligere nævnt, ikke har justeret for ovenstående forhold og at skatteministeren har formuleret nogle uheldige ministersvar i forbindelse med afgrænsningen.¹¹⁵ Det bør nævnes, at afgørelsen er indbragt for domstolene og dette formentligt er årsagen til, at Den Juridiske Vejledning ikke er justeret.

Afgrænsningen mellem LL § 8 B, stk. 1 og SL § 6, stk. 1, litra a er vanskelig og fortsat præget af usikkerhed. Byretsafgørelsen og de to landsskatteretsafgørelser må siges at have præjudikatsværdi for pådømmelsen af senere sager. Med udgangspunkt i ovenstående må det konkluderes, at fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a ikke udelukker fradragsret efter LL § 8 B, stk. 1 og at det er muligt for virksomheder at få fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, for udgifter der ikke udgør en udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag.

3.2 OECD’s Frascati-manual

OECD udgav i 1963 “Frascati Manual – Guidelines for Collecting and Reporting on Research and Experimental Development”, som af flere omgange er revideret og i skrivende stund findes i en 2015-udgave. I Frascati-manualen er der udarbejdet en definition af forskning og udvikling (R&D). Definitionen bruges blandt andet i Danmark, til indsamling af data på forsøg- og forskningsudgifter, hvorfor Danmarks Statistik nu udarbejder forskningsstatistikker på baggrund heraf.¹¹⁶ Frascati-manualen er da også udarbejdet som et statistisk værktøj til indsamling og rapportering af data. Det anerkendes af de danske skattemyndigheder ved et ministersvar: “Efter Skattestyrelsens vurdering giver forarbejderne til ligningslovens § 8 B, stk. 1 imidlertid ikke belæg for, at Frascati-manualen kan inddrages som en egentlig retskilde, hvad angår fortolkningen af bestemmelsen, men det udelukker efter Skattestyrelsens vurdering ikke, at manualen kan tjene som inspiration, så længe fortolkningen er forenelig med bemærkningerne fra lovforslaget, der ligger til grund for indførelsen af ligningslovens § 8 B, stk. 1”.¹¹⁷ Det er herefter fastslået at OECD’s Frascati-manual ikke er anvendelig som egentlig retskilde, men at den kan bruges som inspiration til vurdering af anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1, hvorfor manualen undervejs i afhandlingen vil inddrages som et fortolkningsbidrag.

3.3 Anvendelsesområdet for Ligningsloven § 8 B, stk. 1

3.3.1 Personkredsen omfattet af LL § 8 B, stk. 1

Personkredsen omfatter såvel fysiske som juridiske personer.¹¹⁸ En forudsætning for at være omfattet af LL § 8 B, stk. 1 må naturligvis være, at skatteyder beskæftiger sig med forsøgs- og forskningsvirksomhed. Yderligere skal udgifterne afholdes i tilknytning til skattepligtiges erhverv. Kravet om erhvervsmæssig tilknytning vil uddybes i afsnit 3.3.1.3.

Der kan anlægges en antagelse om, at kapital-selskaber, f.eks. anpartsselskaber og aktieselskaber, i skatteretlig forstand altid vil karakteriseres som en erhvervsmæssig virksomhed.¹¹⁹ Derfor vil afgrænsningen af begrebet *erhvervsmæssig virksomhed* i de efterfølgende afsnit tage udgangspunkt i selvstændigt erhvervsdrivende, da der her kan opstå tvivl, hvorvidt der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed eller ej.

¹¹⁵ Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40 Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

¹¹⁶ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹¹⁷ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹¹⁸ Den Juridiske Vejledning (2022-1), *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹¹⁹ Pedersen, J. et. al. (2019), *Skatteretten 2*, s. 325

3.3.1.1 Erhvervsmæssig virksomhed

Med afsæt i følgende ordlyd af LL § 8 B, stk. 1: *“Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv (...) efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår”*,¹²⁰ skal den skattepligtige drive en erhvervsmæssig virksomhed, eller (ved tilladelse) afholde udgifterne til forsøg og forskning med henblik på at opstarte en erhvervsvirksomhed på et senere tidspunkt, for at opnå fradraget efter LL § 8 B, stk. 1. Denne fortolkning bakkes op af bemærkningerne til lovforslaget af 1973: *“Forslaget går ud på, at udgifter til erhvervsmæssigt begrundet forsøgs- og forskningsvirksomhed samt såkaldte tilslutningsafgifter skal kunne gøres til genstand for fradrag eller afskrivning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst”*.¹²¹ Ligeledes udtrykkes erhvervsvirksomhed eksplicit i følgende bemærkning: *“Fradragsretten omfatter som nævnt kun udgifter til forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv. Forsøgene eller forskningen skal således knytte sig til en erhvervsvirksomhed, som den skattepligtige enten allerede har igang på det tidspunkt, udgifterne afholdes, eller har planer om senere at starte”*.¹²²

Der kan dermed ikke herske tvivl om, hvorvidt det er et krav for at opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, at skatteyder driver erhvervsmæssig virksomhed. Det er derfor nødvendigt at foretage en analyse og afgrænsning af, hvornår skatteyder anses for at opfylde dette kriterium. Da der ikke findes en egentlig definition af begrebet *selvstændig erhvervsvirksomhed* i skattelovgivningen, må afgrænsningen findes i retspraksis, der efterhånden også er meget omfattende.¹²³ Den Juridiske Vejledning forsøger dog at definere begrebet *selvstændig erhvervsvirksomhed* således: *“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. Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang”*.¹²⁴

Den Juridiske Vejlednings definition af selvstændig erhvervsvirksomhed henviser til kriterierne om *rentabilitet* og *intensitet*, der behandles i senere afsnit 3.3.1.1.2.1 og 3.3.1.1.2.2. Som det fremgår af ovenstående er afgrænsningen ikke ligefrem entydig eller fuldstændig, men sammenholdt med den omfattende retspraksis, vil afhandlingen i de kommende afsnit forsøge at afdække personkredsen, omfattet af begrebet *selvstændig erhvervsvirksomhed*.

3.3.1.1.1 Selvstændig erhvervsdrivende kontra lønmodtager

Ifølge ordlyden i LL § 8 B, stk. 1 samt ovenstående skal der være at gøre med en fysisk eller juridisk person der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der ønskes fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Det er herefter nødvendigt med en afgrænsning af en selvstændig erhvervsdrivende kontra en fysisk lønmodtager.

Den Juridiske Vejledning afgrænser en lønmodtager fra en selvstændig erhvervsdrivende ved, at en *“lønmodtager anses som en, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. En lønmodtager er desuden kendetegnet ved at udføre arbejde efter arbejdsgiverens*

¹²⁰ LL § 8 B, stk. 1

¹²¹ LFF 1973-05-17 nr. 95

¹²² LFF 1973-05-17 nr. 95

¹²³ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

¹²⁴ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

anvisning og for dennes regning og risiko".¹²⁵ Ifølge definitionen af en selvstændig erhvervsvirksomhed, afviger en lønmodtager fra en selvstændig erhvervsdrivende, i det at en lønmodtager står i et tjenesteforhold hvori han/hun udfører et stykke arbejde for en arbejdsgiver efter dennes anvisning, samt for dennes regning og risiko, og herfor modtager et vederlag. Den selvstændigt erhvervsdrivende er omvendt karakteriseret ved at udøve virksomhed af økonomisk karakter for egen regning og risiko. Afgrænsning af en selvstændig erhvervsdrivende vil bero på en samlet bedømmelse, men ofte vil der ikke være tvivl om, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold.¹²⁶

Ovenstående afgrænsning mellem en lønmodtager og en selvstændig erhvervsdrivende er relevant, idet en lønmodtager, som en del af sit tjenesteforhold, ikke vil have mulighed for at fradrage sine udgifter til forsøg og forskning efter LL § 8 B, stk. 1. Dette illustreres i Landsskatterettens kendelse fra 1983, LSRM 1983, 98, hvori en universitetslektor ikke fik godkendt hans fradrag for udgifter til forsøg og forskning (udgifter til tre forskningsrejser) idet Landsskatteretten ikke fandt "*at LL § 8 B, stk. 1 afgav hjemmel til fradrag for udgifter til forskning, der skulle sikre en varig lønnet stilling*".¹²⁷

3.3.1.1.2 Selvstændig erhvervsdrivende kontra hobby-/ ikke-erhvervmæssig virksomhed

Ved afgrænsning af, hvorvidt en virksomheds aktivitet inden for f.eks. forsøg og forskning, kan anses som en selvstændig erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, vil bero på en konkret vurdering af den pågældende virksomheds aktivitet.¹²⁸ Indledningsvist bør det kort nævnes, hvad der kendetegner en hobbyvirksomhed. I artiklen SR.1999.416 karakteriserer Ole Bjørn en hobbyvirksomhed som en virksomhed, hvor aktiviteten er af økonomisk betydning og båret af personlige interesser. Yderligere afgrænser Ole Bjørn en ikke-erhvervmæssig virksomhed fra en hobbyvirksomhed, ved at de økonomiske konsekvenser der udspringer af den iværksatte aktivitet, ikke er styret af personlige interesser. I artiklen "*Beskatning af hobbyvirksomhed - i et skattemæssigt limbo*", bemærkes det dog af Inge Langhave Jeppesen og Lars Kjærgård Terkilsen, at der i praksis, samt af Den Juridiske Vejledning, ikke konsekvent sondres mellem en hobbyvirksomhed og en ikke-erhvervmæssig virksomhed, og at Den Juridiske Vejledning i overvejende grad anvender begrebet 'ikke-erhvervmæssig virksomhed'. Af hensyn til afhandlingens omfang og fokus, vil sondringen mellem en hobbyvirksomhed og en ikke-erhvervmæssig virksomhed ikke uddybes nærmere. Det afgørende for hvorvidt den skattepligtige er omfattet af LL § 8 B, stk. 1, består udelukkende i, om den skattepligtige er en selvstændig erhvervsvirksomhed eller ej.

Ved afgrænsning af en selvstændig erhvervmæssig virksomhed kontra en hobbyvirksomhed/ikke-erhvervmæssig virksomhed er det væsentligt at bemærke, at det ikke er et spørgsmål om hvorvidt der er tale om en virksomhed, men derimod om virksomheden har en sådan *rentabilitet* samt *intensitet*, og ikke er præget af personlige interesser, at virksomheden kan karakteriseres som erhvervmæssig.¹²⁹ Dette følger yderligere af retspraksis, jf. UfR 2013.2956 H samt UfR 2013.1767 H, hvori det blandt andet blev præciseret, at en virksomhed, for at kunne anses for erhvervmæssig, skulle have et vist omfang (*intensitet*) og må være etableret samt drevet med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i et rimeligt forhold til den investerede

¹²⁵ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.2.1 *Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere*

¹²⁶ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.2.1 *Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere*

¹²⁷ LSR1983.1983-2-306

¹²⁸ Bagge, T. et. al. (2017), *FDR2017.1.23, Driver du en erhvervmæssig virksomhed, eller er der tale om en privat hobby?*

¹²⁹ Jeppesen, I. et. al. (2013), *Beskatning af hobbyvirksomhed: I et skattemæssigt limbo*

kapital og arbejdsindsats (*rentabilitet*).¹³⁰ Retspraksis har skabt de grundlæggende kriterier om *rentabilitet* og *intensitet*, som en forudsætning for at kunne anse en virksomhed som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand. I nyere praksis er sondringen mellem en selvstændig erhvervsvirksomhed og en hobbyvirksomhed også i væsentlig grad bygget op omkring iagttagelsen af disse kriterier.¹³¹

I Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.C.1.3.1 opremses en række relevante kriterier der, sammen med *rentabilitet* og *intensitet*, har været lagt vægt på i praksis. Ingen af kriterierne er i sig selv afgørende for vurderingen af, hvorvidt der er tale om en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller ej. Ved tvivlstilfælde vil en samlet konkret vurdering af virksomheden være afgørende. Erhvervsvirksomheder vil dog oftest være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse for øje og et formål om at opnå et overskud.¹³²

Skattestyrelsens kriterier tillægges ofte en stor betydning ved vurdering af selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller ej:¹³³

- “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 erhvervsmæssige 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
- 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”.¹³⁴

Af retspraksis synes det imidlertid at være tillagt størst betydning, om skattepligtige opfylder både intensitetskravet og rentabilitetskravet,¹³⁵ hvorfor de to kriterier er behandlet nedenfor.

¹³⁰ SKM2021.616.BR

¹³¹ Jeppesen, I. et. al. (2013), *Beskatning af hobbyvirksomhed: I et skattemæssigt limbo*

¹³² Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

¹³³ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

¹³⁴ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

¹³⁵ Bagge, T. et. al. (2017), *FDR2017.1.23, Driver du en erhvervsmæssig virksomhed, eller er der tale om en privat hobby?* og Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

3.3.1.1.2.1 Intensitetskravet

Intensitetskravet indebærer et objektivt krav om en vis størrelse omsætning, før en virksomhed kan anses som værende erhvervsmæssig. Da dette krav tillægges stor betydning i retspraksis jf. også ovenfor, er det derfor nødvendigt med en nærmere uddybning og analyse af retspraksis. Af højesteretsafgørelsen d. 2. februar 2007 fremgår det, at en virksomhed med en omsætning på 10.000 kr. og driftsunderskud ikke kunne anses for erhvervsmæssig. Der blev i afgørelsen lagt vægt på, at virksomheden også i forudgående år havde haft en “meget beskedne omsætning”, hvorfor intensitetskravet ikke vurderedes opfyldt. Højesteret bemærkede desuden, at intensitetskravet ikke kunne afviges, til trods for oplysninger om virksomhedsejerens sygdom.¹³⁶ Selvom rentabilitetskriteriet umiddelbart tillægges større betydning i retspraksis, så fremgår det af Landsskatterettens afgørelse af d. 9. marts 2015, vedrørende en virksomhed der siden 1978 havde handlet med biler og motorcykler, at det var *intensiteten* som blev det udslagsgivende kriterie for, at en virksomhed kunne anses som værende erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende. Landsskatteretten bemærkede følgende i afgørelsen: “*Landsskatteretten finder, at klagerens virksomhed er erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende i de klagebehandlede indkomstår. Landsskatteretten har lagt vægt på intensiteten i virksomheden, herunder særligt omsætningens størrelse set over årene 2001-2013 samt antallet af solgte biler*”.¹³⁷ Dog bemærkes det fortsat, at der i afgørelsen var lagt vægt på det positive akkumulerede resultat over en længere årrække, samt et overskud igen i 2014, hvorfor det ikke kunne udelukkes, at der var tale om et forbigående underskud. Det tolkes heraf, at virksomheden vurderedes som *rentabel* af Landsskatteretten, og at det ikke alene var intensitetskriteriet der blev afgørende i denne sag.

Et eksempel i praksis hvor rentabilitetskriteriet i sin traditionelle forstand (driftsoverskud) tilsidesættes, findes i byretsafgørelsen af d. 18. juli 2008 om udvikling af en særlig lampe til anvendelse i reoler og skabe. Landsskatteretten var (ikke enstemmigt) kommet frem til, at virksomheden ikke kunne anses for en igangværende erhvervsmæssig virksomhed, med den begrundelse, at der hverken var omsætning eller udsigt til et overskud i virksomheden. Byretten fandt imidlertid, at den traditionelle rentabilitetsbetragtning måtte tillægges mindre betydning, og at virksomheden havde foretaget et *intense* udviklingsarbejde med kommerciel hensigt, og måtte anses for at have haft en erhvervsmæssig motivation.¹³⁸ Det uddybes ikke nærmere af Byretten, hvorvidt virksomheden fik fradrag efter SL § 6, stk. 1, litra a eller LL § 8 B, stk. 1, men med udgangspunkt i det “*intense* udviklingsarbejde” og sagens øvrige omstændigheder må det antages, at virksomhedens udgifter kvalificerede sig til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Som det bemærkes af Torben Bagge og Karin Østergård Mathiasen, er samme retlige vurdering at finde i både Skatteankenævnets afgørelse af d. 13. juni 2014, sagsnummer 13-0206269 og Landsskatterettens afgørelse af d. 12. december 2010, journalnummer 10-01932.¹³⁹ Landsskatteretten fandt i sidstnævnte afgørelse: “*Der er herved henset til, at der i de påklagede indkomstår er arbejdet intense på dels at brande virksomheden og produkterne, dels at skaffe samarbejdspartnere med henblik på produktion og afsætning af produkterne. Det anses for dokumenteret, at produktet har et kommercielt potentiale, der er opstået som resultat af et seriøst udviklingsarbejde i kommerciel hensigt*”.¹⁴⁰ Landsskatteretten fandt dermed frem til, at virksomheden var af erhvervsmæssig karakter, til trods for at virksomheden ikke havde formået at skabe et overskud i de påklagede indkomstår. Det bør noteres, at klageren i sin påstand og

¹³⁶ SKM2007.107.HR

¹³⁷ LSR af 09.03.2015, Journalnr. 14-2456890

¹³⁸ SKM2008.641.BR

¹³⁹ Bagge, T. et. al. (2017), *FDR2017.1.23, Driver du en erhvervsmæssig virksomhed, eller er der tale om en privat hobby?*

¹⁴⁰ LSR af 12.12.2010, journalnr. 10-01932

argumentation henviste til byretsafgørelsen af d. 18. juli 2008 og Skatteministeriets kommentarer til denne.¹⁴¹

3.3.1.1.2.2 Rentabilitetskravet

Rentabilitetskravet indebærer, at virksomheden er indrettet med en systematisk indkomsterhvervelse for øje, hvorved virksomheden over en længere periode opnår et overskud på den primære drift, en rimelig forrentning af den investerede kapital, herunder af eventuel fremmedkapital samt en rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden.¹⁴² Underskud i en kortere periode er ikke nødvendigvis udslagsgivende i forhold til, om en virksomhed kan vurderes for at være erhvervsmæssig eller ej efter rentabilitetskriteriet. Afgørende er, hvorvidt virksomheden har udsigt til at blive *rentabel* over en lidt længere periode. Underskud i opstartsfasen, eller i en forbigående periode, udelukker derfor ikke at virksomheden er *rentabel*.¹⁴³ Dette understøttes yderligere af landsskatteretsafgørelse d. 09.03.2015 Journalnr. 14-2456890, hvor virksomheden vurderedes *rentabel* trods en forbigående periode med underskud. Ligesom forbigående perioder, kan virksomheder med underskud i opstartsfasen også, i visse tilfælde, blive anset som værende erhvervsmæssige, når blot der er udsigt til, at virksomheden kan blive *rentabel* over en lidt længere periode.¹⁴⁴ Dette synes at stemme overens med byretsafgørelsen SKM2008.641.BR, som blev behandlet ovenfor.

I afgørelsen af Østre Landsret SKM2013.745.ØLR, synes rentabilitetskravet at være det udslagsgivende. En rejsebureauvirksomhed blev i 1998 etableret som en enkeltmandsvirksomhed, og havde i flere af virksomhedens aktive år været underskudsgivende, hvoraf en stor del af underskuddet skyldtes høje personaleomkostninger, som konsekvens af lønnen til indehaverens søn. Virksomheden kunne ifølge Landsretten ikke anses for at være en erhvervsmæssig virksomhed i indkomståret 2007, da lønnen til indehaverens søn stod i misforhold til hans arbejdsindsats samt den investerede kapital, hvorfor rentabilitetskravet ikke var opfyldt. Men med en omsætning på knap 24,6 mio. kr. i perioden 1998 til 2012 måtte intensitetskravet siges at være opfyldt. Dog stadfæster Østre Landsret Byrettens frifindelse af Skatteministeriet, og dermed at der var tale om en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, med udgangspunkt i det ikke-opfyldte rentabilitetskrav.¹⁴⁵

I afgørelsen SKM2015.465.LSR underkendte Landsskatteretten i 2015 Skattestyrelsens afgørelse, grundet uenighed om opfyldelse af rentabilitetskravet. Virksomheden havde i indkomstårene 2009-2011 været drevet med underskud. SKAT anså ikke virksomheden som erhvervsmæssig, med begrundelsen, at virksomheden hverken var, eller på sigt ville blive *rentabel*. Yderligere understregede SKAT, at der ikke blev genereret overskud af den primære driftsaktivitet, hvorfor der ikke var plads til forrentning af den investerede kapital og heller ikke en rimelig aflønning af driftsherren. Landsskatteretten fandt dog, at virksomheden siden 1995 var drevet med en betydelig professionalisme, og at der i årene 2007 og 2008 var skabt en betydelig omsætning, hvilket for perioden 2007-2010 medvirkede til et overskud. En nedgang i omsætning fra 2009 til 2010, mente Landsskatteretten ikke, skulle være grundlag for ophør af erhvervsmæssig virksomhed. Landsskatteretten kunne dog ikke udelukke at virksomheden var *rentabel* i 2011, men fraværet af den fornødne *intensitet* gjorde, at virksomheden fra og med indkomståret 2011 ikke kunne anses som erhvervsmæssig virksomhed.¹⁴⁶ Afgørelsen er endnu

¹⁴¹ SKM2008.854.DEP

¹⁴² Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed* og LSR af 09.03.2015, Journalnr. 14-2456890

¹⁴³ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

¹⁴⁴ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed* og SKM2008.854.DEP

¹⁴⁵ SKM2013.745.ØLR

¹⁴⁶ SKM2015.465.LSR

et eksempel på en dom, hvor rentabilitetskravet blev det bærende kriterium for perioden frem til 2010. Landsskatteretten lagde vægt på, at virksomheden havde været drevet med en betydelig professionalisme samt skabt positive resultater, hvorfor erhvervsvirksomheden ikke allerede i 2010 kunne anses for at ophøre.¹⁴⁷

3.3.1.1.3 Delkonklusion – Erhvervsmæssig virksomhed

De mange kriterier skabt af retspraksis og opstillet af Den Juridiske Vejledning, er ikke i sig selv afgørende for, om en virksomhed i skatteretlig forstand kan anses som værende erhvervsmæssig. Vurderingen bør altid foretages ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden og dennes omstændigheder. Særligt kriterierne om *intensitet* og *rentabilitet* bør, hvis relevante, inkluderes i den konkrete vurdering.

Ved inddragelse af intensitetskriteriet i den konkrete vurdering, stilles der krav til størrelsen af omsætningen. Selvom det objektive krav til omsætningens størrelse i visse tilfælde kan fraviges.¹⁴⁸ Jf. SKM2007.107.HR vil der eksempelvis ikke tages hensyn til en faldende *intensitet* grundet sygefravær hos ejeren af virksomheden.

Udover den “traditionelle” forståelse af kravet om *rentabilitet*, er det også muligt for virksomheder i en underskudsgivende opstartsfase eller forbigående perioder, at blive anset som værende erhvervsmæssig i skatteretlig forstand. Det afgørende vil være, hvorvidt, der er udsigt til en *rentabel* drift over en “lidt længere”¹⁴⁹ periode. Varigheden af en sådan periode er ikke nærmere defineret, men tre sammenhængende underskudsår synes at kunne antages for værende omfattet.¹⁵⁰ Det bemærkes yderligere i afgørelserne TfS.1999.863.HRD og SKM2016.403.VLR, at det for “*virksomheder på femte underskudsgivende år må være en forudsætning for at anse driften for, at være erhvervsmæssig, at der er et sikkert grundlag for at antage, at virksomheden vil udvikle sig sådan, at den vil kunne give en rimelig fortjeneste*”.

Rentabilitetskriteriet stiller krav til virksomhedens *rentabilitet* og evnen til nu, eller på længere sigt, at skabe et overskud. Dermed vil et underskud i opstartsfasen, eller en forbigående periode med underskud, ikke udelukke virksomheden fra at være *rentabel*.¹⁵¹ Rentabilitetskravet bliver ofte i praksis det udslagsgivende kriterium, hvilket illustreres i blandt andre SKM2013.745.ØLR og SKM2015.465.LSR. De to afgørelser er eksempler på, hvordan det traditionelle rentabilitetsbegreb var afgørende ved en vurdering af, hvorvidt en virksomhed kunne anses som erhvervsmæssig.

3.3.1.2 Anvendelse i egen virksomhed

Fradragsretten efter LL § 8 B, stk. 1 omfatter: “*udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv*”.¹⁵²

Ved dette forstås at: “*Fradragsretten kun tilkommer den, der har skabt resultatet og derved har udnyttet det forskningsarbejde, der svarer til udviklingsudgifterne. Der skal derfor være identitet mellem den, der har skabt resultatet, fx en opfindelse, der er grundlag for erhvervsvirksomheden, og den, der har ret til fradrag*”.¹⁵³

¹⁴⁷ SKM2015.465.LSR

¹⁴⁸ jf. LSR af 09.03.2015 Journalnr. 14-2456890, SKM2008.641.BR og LSR af 20/12-10

¹⁴⁹ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed*

¹⁵⁰ LSR af 09.03.2015, Journalnr. 14-2456890

¹⁵¹ jf. LSR af 09.03.2015 Journalnr. 14-2456890 og SKM2008.854.DEP

¹⁵² LL § 8 B, stk.1, 1. pkt.

¹⁵³ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*, som henviser til LSRM 1983.85.LSR og TfS 1996.845.LSR

I lovforarbejderne præciseres anvendelsesområdet ved bemærkningen: “Også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, udført hos andre, vil falde ind under disse bestemmelser”,¹⁵⁴ der modsætningsvis må betyde, at udgifter til forsøg og forskning afholdt for andre, ikke kvalificerer til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Ligeledes gælder det også for driftsmidler som afskrives efter AFL § 6, stk. 1, nr. 3, at de skal være indkøbt med det formål at drive forsøgs- og forskningsvirksomhed i egen virksomhed.¹⁵⁵ Som bemærkes af Maria Wriedt Keller resulterer ovenstående i, at internationale koncerner afskæres for muligheden for at udnytte de danske skattefordele, hvis ikke også rettighederne og resultaterne fra forsøgene og forskningen forbliver i Danmark.¹⁵⁶

3.3.1.3 Kommercielt formål

Modsat kravet om anvendelse i egen virksomhed, så har der i litteraturen været rettet skarp kritik af den (af Skattestyrelsen) indskrænkende fortolkning vedrørende anvendelsesområdet og det som omtales “Tilknytningskravet”, “Salgbart formål” eller “Kommercielt formål”.¹⁵⁷ Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at: “udgifterne skal være afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, hvilket betyder, at forsøgene og forskningen og dermed udgifterne der er forbundet hermed, skal have et kommercielt formål - altså ikke et abstrakt videnskabeligt formål”.¹⁵⁸ Der findes ingen nærmere angivelse af, hvor dette fortolkningsbidrag stammer fra. Ved denne fortolkning afskæres eksempelvis optimering af interne processer fra fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1.¹⁵⁹ Dette til trods for følgende formulering i selvsamme afsnit af Den Juridiske Vejledning om de af LL § 8 B, stk. 1 omfattede udgifter: “Fradraget omfatter nærmere udgifter til udviklingsarbejde, som knytter sig til erhvervsvirksomheden. Det gælder fx anvendelse af videnskabelig eller tekniske viden til at fremstille nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer og tjenesteydelser”¹⁶⁰ der ellers er i umiddelbar overensstemmelse med lovforarbejderne.¹⁶¹

Uden kendskab til de af René Lønne Ventzel nævnte afgørelser, har “kravet” om et kommercielt formål været anvendt til at afvise fradrag efter LL § 8 B, stk. 1.¹⁶² Af Landsskatterettens afgørelse d. 5. maj 2021 fremgår det dog, at der ikke kunne indfortolkes et sådant krav, om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv. Landsskatteretten kom til denne konklusion, på baggrund af en ordlydsfortolkning af LL § 8 B, stk. 1, sammenholdt med bemærkningerne til L nr. 184 af 30 marts 1973 og formålet med bestemmelsen.¹⁶³ Som også bemærkes af René Lønne Ventzel¹⁶⁴ og kan udledes af ovenstående, er Den Juridiske Vejledning endnu ikke opdateret og stemmer således ikke overens med Landsskatterettens bemærkninger. Dette skyldes formentligt, at sagen er indbragt for domstolene. Landsskatterettens afgørelse må være udtryk for gældende ret, indtil der foreligger en afgørelse ved domstolene.¹⁶⁵ Det lægges derfor til grund, at der på nuværende tidspunkt ikke eksisterer

¹⁵⁴ LFF 1973-05-17 nr. 95

¹⁵⁵ SKM2005.315.ØLR

¹⁵⁶ Keller, M.W. (2021), RR.6.2021.60 *Forskning og Udvikling - I en skatteretlig kontekst*

¹⁵⁷ Ventzel, R.L. (2021), RR.10.2021.40. *Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*, Winther-Sørensen, N. (2021), RR.SM.2021.2 *Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling* og Ventzel, R.L. (2020), RR.12.2020.58 *Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

¹⁵⁸ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹⁵⁹ Ventzel, R.L. (2021), RR.10.2021.40. *Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

¹⁶⁰ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹⁶¹ LFF 1973-05-17 nr. 95

¹⁶² Ventzel, R.L. (2020), RR.12.2020.58 *Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

¹⁶³ SKM2021.367.LSR

¹⁶⁴ Ventzel, R.L. (2021), RR.10.2021.40. *Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

¹⁶⁵ Jf. retskildehierakiet, Michelsen, A. et. al. (2019), *Lærebog om indkomstskat*, s. 112-113

et krav om nogen “særlig tilknytning” mellem udgifterne til forsøg og forskning, og virksomhedens erhverv.

3.3.2 Udgifter Omfattet af Begrebet Forsøgs- og Forskningsvirksomhed

3.3.2.1 Udgifter og Aktiviteter omfattet af begrebet

Af lovforarbejderne til indførelsen af LL § 8 B, stk. 1 i 1973 foretages en positiv afgrænsning af udgiftstyper der almindeligvis vil være omfattet af fradragsretten i bestemmelsen: “*de mest almindelige udgifter, som falder ind under § 8 B, stk. 1, vil formentligt være lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Også betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed, udført hos andre, vil falde ind under disse bestemmelser*”.¹⁶⁶ Dette er blot eksempler på, hvad der kan være omfattet af begrebet udgifter til forsøg- og forskningsvirksomhed, og ikke udtømmende. Afgrænsningen giver mulighed for fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 for afledte omkostninger jf. også TfS 1996.776. Afgørelsen omhandler et medicinalfirma der afholdt rejse- og opholdsudgifter i forbindelse med møder og seminarer i relation til en klinisk afprøvning af præparater, der endnu ikke var markedsført. Også Den Juridiske Vejledning støtter op herom med følgende citat: “*Udgifter i forbindelse med tilvejebringelse af information om forsøgs- og forskningsarbejde er omfattet af fradragsretten*”.¹⁶⁷

Af L 1973-03-30 nr. 184 blev der indført en negativ afgrænsning af udgifter der ikke kunne fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Af LL § 8 B, stk. 3¹⁶⁸ fremgår nu: “*Uanset stk. 1 kan udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter loven om skattemæssige afskrivninger m.v*”. Udgifter i forbindelse med anskaffelse af driftsmidler og skibe vil i dag behandles efter AL § 6, stk. 3.

Det kan dermed ikke være typen af udgifterne, der er afgørende for fradragsret efter LL § 8 B, stk. 1, da de ovenfor nævnte udgifter afholdes af virksomheder i al almindelighed. Det må derimod være typen af virksomhed (behandlet i afsnit 3.3.1), og aktiviteten som udgifterne afholdes i forbindelse med, der er afgørende. Af lovforarbejderne i 1973 blev det også specificeret, at udgifterne skulle afholdes som led i enten *udvikling* eller *anvendt forskning*. Udgifter til såkaldt *grundforskning* var ikke omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1. Det blev dog ændret ved L 1987-12-18 nr. 835, hvori der står, at udgifter til *grundforskning* nu også er omfattet og følgende blev indsat efter LL § 8 B, stk. 1, 1. pkt.: “*Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed*”.¹⁶⁹

Da alle tre typer af aktiviteter er omfattet af fradragsretten, er det således ikke afgørende hvor udgifterne hører under, hvorfor en skarpere afgrænsning mellem de tre aktiviteter ikke foretages.¹⁷⁰ Det bemærkes dog i lovforarbejderne af 1973, at grænsen mellem *grundforskning* og *anvendt forskning* er flydende, hvorfor de er svære at adskille.¹⁷¹ Ved ovenstående aktiviteter, hvis udgifter omfattes af LL § 8 B, stk. 1, forstås følgende:

Udvikling

Skattestyrelsen opstiller de tre typer aktiviteter på Den Juridiske Vejledning,¹⁷² hvor *udvikling* defineres i fuldstændig overensstemmelse med lovbemærkningerne til lovforslaget af 1973. Af

¹⁶⁶ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁶⁷ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.

¹⁶⁸ LL § 8 B, stk. 2 i 1973

¹⁶⁹ L 1987-12-18, nr. 835

¹⁷⁰ Jf. også Winther-Sørensen, N. (2021), RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling

¹⁷¹ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁷² Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.

Lovbemærkningerne fremgår: “Fradragsretten vil i første række omfatte det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser”.¹⁷³

Udvikling adskiller sig ved at det anvender videnskabelig eller teknisk viden, og altså ikke foretager originale undersøgelser, som er tilfældet ved de to andre typer af aktiviteter.

Anvendt forskning

Anvendt forskning fokuserer på at opnå ny viden eller forståelse ved originale undersøgelser, med et praktisk formål. I LFF 1973-05-17, nr. 95 defineres *anvendt forskning* som: “originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser”.¹⁷⁴

Til sammenligning definerer Den Juridiske vejledning *anvendt forskning*: “Fradraget omfatter desuden udgifter til den anvendte forskning. Det er fx udgifter til originale undersøgelser, som retter sig mod at opnå en ny videnskabelig eller teknisk viden eller forståelse, der primært sigter mod at nå nogle givne mål og resultater, som kan bruges rent praktisk”.¹⁷⁵

Grundforskning

Udgifter til *grundforskning* blev, som tidligere nævnt, omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1 ved L 1987-12-18, nr. 835. Ved ændringen undgår man at skulle foretage den vanskelige skelnen mellem *grundforskning* og *anvendt forskning*,¹⁷⁶ yderligere bemærkes det at loven blev indført for at forbedre konkurrenceevnen blandt danske virksomheder.¹⁷⁷

Grundforskning defineres både ved lovbetragtningerne af hhv. 1973 og 1987: “I princippet vil fradragsretten derimod ikke omfatte den såkaldte grundforskning. Herved forstås originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser”.¹⁷⁸

“(…) igangværende virksomheder skal kunne fradrage udgifter, der afholdes til forskning og forsøg, selv om forsknings- og forsøgsudøvelsen ikke har tilknytning til virksomhedens erhverv, og selv om forsknings- og forsøgsudøvelsen heller ikke i sig selv indebærer et mål. Forslaget giver derfor virksomhederne mulighed for at udøve forsknings- og udviklingsvirksomhed, der ikke relaterer sig til den igangværende virksomhed og forslaget vil især give virksomhederne mulighed for at deltage i forskerparker”.¹⁷⁹

Grundforskning er derved sammenligneligt til *anvendt forskning*, i at der også afholdes originale undersøgelser, men indeholder derimod ikke et krav om et praktisk mål eller anvendelse ved forskningen.

3.3.2.2 Skattestyrelsens projektkriterier

Som det fremgår af ovenstående, er der ikke givet en udtømmende liste af udgifter omfattet af begrebet *udgifter til forsøg- og forskningsvirksomhed*, til vurdering af kvalifikation til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Uddannelses- og Forskningsministeriet oversætter OECD’s Frascati-manuals definition af forskning og udvikling til: “skabende arbejde foretaget på et systematisk grundlag for at øge den eksisterende viden, samt udnyttelse af denne viden til at udtænke nye

¹⁷³ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁷⁴ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁷⁵ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

¹⁷⁶ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁷⁷ LFF 1987-12-13, nr. 6

¹⁷⁸ LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁷⁹ LFF 1987-12-13, nr. 6

anvendelsesområder”.¹⁸⁰ Manualen skelner ligeledes mellem *grundforskning*, *anvendt forskning* og *udviklingsarbejde*, der henholdsvis fremgår af Frascati-manualen som *Basic research*, *Applied research* og *Experimental development*. Definitionerne i manualen stemmer i høj grad overens med definitionerne behandlet i afsnit 3.3.2.1. Yderligere opstilles fem kumulative kriterier, der ifølge Frascati-manualen skal være opfyldt, før der er at gøre med en udgift til forsøg og forskning. De fem kriterier udgør følgende:

- Novel
- Creative
- Uncertain
- Systematic
- Transferable and/or reproducible

Ifølge ovenstående skal en aktivitet, for at kunne karakteriseres som forsøg og forskning, 1) indeholde ny viden på området, 2) være kreativ, 3) indeholde et usikkerhedsэлемент, 4) være systematisk i forhold til planlægningen og dokumentationen og 5) den erhvervede viden skal være overdragelig og/eller reproduktiv.¹⁸¹ Frascati-manualens kriterier stemmer i høj grad overens med Skattestyrelsens projektkriterier (der vil behandles nedenfor), med undtagelse af de to sidstnævnte kriterier; *systematic* og *transferable and/or reproducible*. *Systematic* er defineret i Frascati-manualen som en systematiseret aktivitet, hvilket vil sige, at forskningsprojektets udførelse er planlagt og der føres protokol for både den udførte proces og aktivitetens udfald. At aktiviteten skal være *Transferable and/or Reproducible* definerer Frascati-manualen som, at forskningsprojektet bør resultere i, at den nye viden potentielt kan overføres. Projektet bør kunne overføres for at sikre den nye videns fremtidige brug og for at tillade andre forskere, at reproducere resultatet som en del af deres egne forskningsaktiviteter. Det vil også inkludere forskningsprojekter med negative resultater hvor f.eks. opstillede hypoteser forkastes eller et produkt ikke kan udvikles som det oprindeligt var tiltænkt.¹⁸² De to sidstnævnte kriterier, *systematic* og *transferable and/or reproducible* udelades af Skattestyrelsens projektkriterier, men det kan ikke nødvendigvis tolkes som, at forsøg- og forskningsaktiviteter ikke behøver være planlagte, dokumenteret og overdragelige/ reproduktive.¹⁸³ Hvorvidt Skattestyrelsen har søgt inspiration i Frascati-manualen ved vurdering af anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1, er der ikke megen tvivl om, men dette betyder ikke, at Frascati-manualen udgør en retskilde.¹⁸⁴ Afgrænsning af anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1 må derfor foretages i overensstemmelse med den sædvanlige retskildelære.¹⁸⁵ Dette fremgår således også af bemærkninger vedrørende L 30 hvor det udtrykkes, at Frascati-manualen efter Skattestyrelsens opfattelse “*ikke udgør et fortolkningsbidrag ved forståelsen af ligningslovens § 8 B. Aktuelt sker begrebsfastlæggelsen under inddragelse af sædvanlig retskilder, dvs. lovens ordlyd, forarbejder samt rets- og administrativ praksis*”.¹⁸⁶ I forlængelse af ovenstående udtrykker Skattestyrelsen dog, at selvom Frascati-manualen ikke er en retskilde, må den gerne tjene som inspiration ved fortolkning af bestemmelsen og dens anvendelsesområde. Det fremgår af et ministersvar, også citeret

¹⁸⁰ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁸¹ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 28 - oversættelse jf. Mortensen, F.N. et. al. (2018), *SR.2018.391 Skattemæssig behandling af Forsøg og Forskningsudgifter*

¹⁸² OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 47-48

¹⁸³ Ventzel, R.L. (2020), *RR.12.2020.58 Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

¹⁸⁴ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁸⁵ Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling*

¹⁸⁶ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

i afsnit 3.2, hvor det ligeledes konkluderes at Frascati-manualen ikke er anvendelig som egentlig retskilde, men kan tjene som inspiration.¹⁸⁷ Hvor grænsen går mellem fortolkning og inspiration kan synes en smule flydende. Det ses ikke af offentliggjort praksis, at OECD's Frascati-manual ubetinget bliver tiltrådt, men det ses dog, ifølge René Lønne Ventzel, af ikke-offentliggjorte afgørelser, at de danske skattemyndigheder henviser til OECD's manual.¹⁸⁸ Her bør det bemærkes, at også ikke-offentliggjort praksis, kan have betydning for udviklingen af den administrative praksis.¹⁸⁹ At Skattestyrelsen søger inspiration i Frascati-manualen kan ikke i sig selv kritiseres, men at lovgiver samtidig ikke tager stilling til, hvorvidt manualen kan anvendes generelt synes problematisk, som også bemærkes af René Lønne Ventzel.¹⁹⁰ I hvor høj grad Frascati-manualen kan yde bidrag til en vurdering af, om en udgift er omfattet af begrebet forsøg- og forskningsvirksomhed eller ej, må dermed være betinget af at OECD's manual er forenelig med bemærkningerne til lovforslaget.¹⁹¹

3.3.2.2.1 Nyhedskriteriet

Af lovforarbejderne til LL § 8 B, stk. 1 fremgår det, at der ved fradragsberettiget *udviklingsarbejde* forstås: *“anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser”*.¹⁹² Modsat forskning (både *anvendt* og *grundforskning*) er det altså i lovforarbejderne givet, at *udvikling* anvender allerede kendt viden til frembringelse af nye eller væsentligt forbedrede produkter eller ydelser. Dette afspejles ikke i landsskatteretsafgørelsen SKM2020.501.LSR, hvilket også pointeres af Niels-Winther Sørensen og René Lønne Ventzel ved følgende udsagn:

“En formålsfortolkning må formentligt føre til, at det ikke afskærer udgifter fra at kunne være omfattet af ligningslovens § 8 B, at der er en eller flere konkurrenter, som allerede har udviklet noget tilsvarende”.¹⁹³

“Som det fremgår ovenfor, defineres forskning som frembringelse af ny viden, mens udvikling defineres som anvendelse af kendt viden. Denne sondring er beklageligvis misforstået af Landskatteretten”.¹⁹⁴

Afgørelsen omhandlede et selskab, der ønskede skattecredit for udgifter afholdt til udvikling af en web baseret kundeplatform, hvormed arbejds gange automatiseredes. Landskatteretten anvendte et ældre ministersvar i forbindelse med indførelsen af LL § 8 X,¹⁹⁵ til at nægte virksomheden fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 og dermed også skattecredit efter LL § 8 X. Ministersvaret omhandlede dog hvorvidt innovation (efter Oslo-manualens definition) kunne omfattes i LL § 8 B, stk. 1, hvor ministeren afviste muligheden og bemærkede at: *“En sådan udvidelse vil medføre, at almindelige udgifter til introduktionen af nye forretningsgange, metoder, systemer, markedsføringsstrategier, HR-aktiviteter mv. vil være omfattet af skattecreditordningen”*.¹⁹⁶

¹⁸⁷ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁸⁸ Ventzel, R.L. (2020), RR.12.2020.58 *Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

¹⁸⁹ Den Juridiske Vejledning (2022-1), A.A.7.1.3 *Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis*

¹⁹⁰ Ventzel, R.L. (2020), RR.12.2020.58 *Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

¹⁹¹ SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30

¹⁹² LFF 1973-05-17, nr. 95

¹⁹³ Winther-Sørensen, N. (2021), RR.SM.2021.2 *Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling*

¹⁹⁴ Ventzel, R.L. (2021), RR.10.2021.40. *Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

¹⁹⁵ L 2011-12 29 Høringsskema bilag. 4.

¹⁹⁶ L 2011-12 29 Høringsskema bilag. 4.

Dette blev imidlertid tolket af Landsskatteretten som et krav “om sådan ny viden mv. i forhold til eksisterende viden, teknik mv.”,¹⁹⁷ for at kunne omfattes af begrebet udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

Der rettes op på ovenstående forhold ved nyere landsskatteretsafgørelse SKM2021.367.LSR, der omhandlede et selskab som havde afholdt udgifter til udvikling af en handelsplatform, der bl.a. kunne indhente oplysninger fra forskellige landes toldmyndigheder i forbindelse med kundernes handel på platformen. Landsskatteretten fandt at: “Selskabets repræsentant har desuden oplyst, at flere af projekterne bygger på videreudvikling af allerede eksisterende programmer. Landsskatteretten bemærker hertil, at udgifter til licenser m.m. kan anses som omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, såfremt de er erhvervet til brug for og i forbindelse med udviklingsarbejdet. Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at selskabet har erhvervet software og licenser med afgørende betydning for udviklingsarbejdet”.¹⁹⁸ Ovenstående er umiddelbart ikke forenelig med tidligere behandlede afgørelse SKM2020.501.LSR. Der gives nu fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, for udgifter der anvender allerede eksisterende viden til videreudvikling af programmer. Afgørelsen SKM2021.367.LSR tiltrædes også af René Lønne Ventzel, der ligeledes konkluderer, at kendelsen harmonerer med lovforarbejderne.¹⁹⁹ Det ses efterfølgende, at en række nyere landsskatteretsafgørelser, navnlig SKM2021.510.LSR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR, i sin argumentation, beklageligvis, henviser til SKM2020.501.LSR, og indeholder hvad der kan tydes som en skærpelse af den i forvejen indskrænkende fortolkning af nyhedskriteriet. Formuleringen i de ovenfor nævnte afgørelser lyder nu *ny viden eller teknologiske fremskridt*, og udelader dermed “mv.”, som ellers formuleret i SKM2020.501.LSR.

I umiddelbar forlængelse af ovenstående, synes de seneste afgørelser at give udtryk for, at der nu også stilles skarpe krav til dokumentation af nyhedskriteriets opfyldelse. I alle sagerne nægtes virksomhederne fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, med begrundelsen: “(...) at det ikke er dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at de af selskabet udviklede produkter indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknologi på udviklingstidspunktet”.²⁰⁰ Fradrag nægtes derved, hvis ikke det udviklede produkt, system mv. indeholder en så åbenlys nyhedsværdi som synes at være tilfældet i SKM2021.367.LSR og SKM2022.100.SR, og det ikke tilstrækkeligt dokumenteres at der er skabt en nyhedsværdi. Hvad der i disse tilfælde kan anses som tilstrækkelig dokumentation er usikkert. Det udledes af “Silkesagen” SKM2020.230.LSR, selvom det ikke blev bekræftet ved Byretten, at der ikke kunne stilles et krav om opnået patent som dokumentation. Omvendt anses virksomheders egen forklaring ikke for at være tilstrækkelig, og det må derfor alligevel udledes, at der stilles krav om en vis form for tredjepartsvalidering. Heraf ses f.eks. patenter som en mulighed for at opfylde dokumentationskravet.

Hvad der derudover kan antages for at opfylde nyhedskriteriet, må være op til fortolkning. Niels Winther-Sørensen konkluderer, at der ved fortolkning af formuleringen “videnskabelig eller teknisk viden” må forstås, at anvendelsesområdet ikke er begrænset til kun at omfatte viden der tilegnes på højere læreanstalter, og at der derved ikke kan stilles særlige uddannelsesmæssige forudsætninger op.²⁰¹ Frascati-manualen undlader at opstille sådanne forudsætninger eller krav for, hvad der i manualen omtales “R&D Performer”.

¹⁹⁷ SKM2020.501.LSR

¹⁹⁸ SKM2021.367.LSR

¹⁹⁹ Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40. Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

²⁰⁰ SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR

²⁰¹ Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling*

Der kan derimod hentes inspiration fra andre OECD-lande, hvor Storbritanniens skattemyndigheder; Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), i deres interne manual for beskatning af forsøg og forskning udtrykker: *“Overall knowledge or capability in a field of science or technology means the knowledge or capability in the field that is publicly available or is readily deducible from the publicly available knowledge or capability by a competent professional working in the field. Work that seeks an advance relative to this overall knowledge or capability is R&D”*.²⁰² Her anføres det udtrykkeligt, at den viden eller de evner en kompetent professionel besidder, udgør den almene forståelse og viden i den pågældende sektor, og at enhver bestræbelse på at fremme den viden eller de evner, defineres som forsøg og forskning.

Selvom Skattestyrelsens nyhedskriterium udspringer fra OECD's Frascati-manual, så er den, som tidligere nævnt, ikke anvendelig som egentlig retskilde. Der hersker derfor i litteraturen tvivl om, hvad begrebet “nye eller væsentligt forbedrede” skal stilles i forhold til. Hvis der skeles til Frascati-manualen, indebærer nyhedskriteriet, at R&D-projektet skal resultere i et resultat, der er nyt for virksomheden og som ikke allerede er i brug i industrien,²⁰³ men jf. ovenfor, er dette ikke ensbetydende med gældende dansk ret. Som tidligere nævnt, kommer Niels Winther-Sørensen ved en formålsfortolkning frem til, at det ikke udelukker anvendelse af LL § 8 B, stk. 1, hvis en eller flere konkurrenter har udviklet noget tilsvarende.²⁰⁴ Også René Lønne Ventzel vurderer, at: *“Det kan næppe være formålet med reglerne at alene den første virksomhed i verden, som fremkommer med et produkt, kan opnå superfradrag”*.²⁰⁵ Det synes heller ikke afspejlet i retspraksis, at det alene er den første virksomhed i verden til at fremkomme med et produkt, der kvalificerer sig til et fradrag. Hvad “nye eller væsentlige forbedrede” derefter skal stilles i forhold til, er dog fortsat præget af usikkerhed.

3.3.2.2.2 Kreativitet

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at kreativitet er et af Skattestyrelsens projektkriterier, der efter Skattestyrelsens opfattelse, skal være opfyldt. Det betyder, at projektet skal indeholde et element af kreativitet, hvilket betyder, at projektet skal basere sig på nye koncepter/idéer, der ligger over det allerede eksisterende vidensniveau. Rutinemæssige aktiviteter er ikke omfattet, men nye metoder til at udføre gængse opgaver, baseret på tilgængelig viden, vil efter en konkret vurdering kunne omfattes.²⁰⁶ Dette synes at stemme overens med Frascati-manualens definition af kreativitet. Ifølge Frascati-manualen skal et projekt indeholde nye koncepter/ideer der forbedrer allerede eksisterende viden, hvilket ekskluderer enhver rutineændring fra at kunne betragtes som en forsøgs- og forskningsaktivitet.²⁰⁷ Kriteriet har ikke været det udslagsgivende i nogen afgørelser og synes heller ikke diskuteret i litteraturen, hvorfor der i afhandlingen ikke tillægges kriteriet større betydning.

3.3.2.2.3 Usikkerhedsmoment

Skattestyrelsen fremhæver yderligere i Den Juridiske Vejledning, at et evt. fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 kræver, at projektet skal indeholde et usikkerhedsmoment. Af Den Juridiske Vejled-

²⁰² Her Majesty's Revenue & Customs, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81900>

²⁰³ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 46

²⁰⁴ Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling*

²⁰⁵ Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40. Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

²⁰⁶ Den Juridiske Vejledning (2022-1), *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.*

²⁰⁷ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 47

ning fremgår følgende: *“Det er en betingelse, at der i projektet er usikkerhed omkring omkostningerne, tidshorizonten, eller om det forventede resultat kan opnås”*.²⁰⁸ Igen synes projektkriteriet i høj grad at stemme overens med Frascati-manualens definition af usikkerhedsmomentet. Af Frascati-manualen fremgår det, at R&D involverer usikkerhed. Resultatet, omkostningerne samt tidshorizonten, kan ikke præcist bestemmes på forhånd.²⁰⁹ Ligesom ved nyheds- og kreativitetskriteriet, opstår der en vis tvivl relateret til kravet om et usikkerhedsmoment. I spørgsmål 11 i SPMSVAR2020-10.07 nr. 30 forsøgte Peter Rose Bjare, Partner ved KPMG Acor Tax, at opnå afklaring hos skatteministeren på de af Skattestyrelsen tre opstillede projektkriterier. Peter Rose Bjare stillede først spørgsmål til nyhedskriteriet samt kravet om kreativitet: *“Praktisk og juridisk, hvordan skal en medarbejder i skatteforvaltningen vurdere, hvad der er “kreativt” og “nyt” indenfor en given branche og industri? Har skatteforvaltningen de nødvendige kompetencer og forudsætninger til at kunne foretage denne vurdering? Her er virksomhederne vel bedst til at vurdere, hvad der er nyt og kreativt”*.²¹⁰ Skatteministeren svarede hertil, at en vurdering om udgifter opfylder kravene for at kunne kvalificere til et fradrag efter en specifik skatteregel, altid vil være undergivet skattemyndighedernes prøvelse og at ministeren i øvrigt havde fuld tiltro til medarbejderne i Skatteforvaltningen. I forlængelse af ovenstående blev der ligeledes stillet spørgsmålstejn til kravet om et usikkerhedsmoment, hvor det var af Peter Rose Bjares opfattelse, at kriteriet altid vil være opfyldt: *“Man må vel også formode, at når en virksomhed har valgt at pådrage sig omkostninger indenfor FoU, så er det i hvert fald relevant, nødvendigt og relaterer sig utvivlsomt til drift af virksomheden; usikkerhedselementet vil altid være tilstede”*.²¹¹ Dette undlod ministeren dog helt at kommentere på, hvilket kun efterlader Skatteministeriets Juridiske Vejledning som fortolkningsbidrag. Virksomhederne overlades herefter endnu en gang til at gøre brug af bindende svar, hvis de er i tvivl om anvendelsesområdet af LL § 8 B, stk. 1. Her bør der rettes kritik af ministerens holdning til, at det påhviler Skatteforvaltningens medarbejdere at fortolke projektkriterierne, da det medvirker til en stor usikkerhed og retsusikkerhed for virksomhederne.

3.3.2.2.4 Delkonklusion

De tre ovenfor nævnte betingelser er kumulative,²¹² hvilket betyder, at alle betingelserne skal være opfyldt, før der er tale om en aktivitet omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Jf. også Den Juridiske Vejledning, er det ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at de tre ovenstående projektkriterier skal være opfyldt, for at udgifterne knyttet til projektet vil kunne fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Af ovenstående diskussion fremgår det, at særligt nyhedskriteriet bliver tillagt stor betydning ved vurdering af, hvorvidt udgifterne knyttet til et projekt kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Dette ses af de to landsskatteretsafgørelser SKM2020.501.LSR og SKM2021.367.LSR.

3.3.2.3 Software

Udviklingen i samfundet i dag gør, at virksomheder i høj grad er mere teknologidrevne end tidligere, hvorfor der opstår en ny problemstilling om, hvorvidt software i relation til forsøgs- og forskningsaktiviteter er omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Ved indførelsen af LL § 8 B, stk. 1 i 1973 var der naturligvis ikke taget stilling hertil, men ved indførelsen af LL § 8 X i 2011 blev der taget stilling herom. Selskaber der har afholdt udgifter omfattet af LL § 8 B, stk. 1, kan efter LL § 8 X få udbetalt skatteværdien af disse udgifter. LL § 8 X blev indført ved L nr. 1379 af

²⁰⁸ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.

²⁰⁹ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 47

²¹⁰ SPMSVAR 2020-10.07 nr. 30

²¹¹ SPMSVAR 2020-10.07 nr. 30

²¹² LFF 2021-02-24 nr. 178

28. december 2011 og af lovbemærkningerne hertil fremgår det, at “*forsknings- og udviklingsaktiviteter afgrænses på samme måde som forsøgs- og forskningsaktiviteter afgrænses i forbindelse med straksafskrivninger jf. punkt 3 ovenfor (henviser til LL § 8 B)*”.²¹³ Af lovbemærkningerne til LL § 8 X blev der endvidere tilføjet følgende til afgrænsningen af de af LL § 8 X omfattede aktiviteter “*som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes [...] rutinemæssig udvikling af software*”.²¹⁴ Yderligere blev der uddybet af Skattestyrelsen, nogle software aktiviteter, som de ikke finder omfattet af LL § 8 B, stk. 1 med følgende: “*Vedrørende softwareudvikling gælder overordnet, at udviklingsopgaven må afhænge af et videnskabeligt eller teknologisk fremskridt.*

Omfattet er ikke:

- *Udvikling af software af rutinepræget natur (rutinemæssig udvikling af software). 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.*
- *Tilføjes 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”.*²¹⁵

Umiddelbart efter vedtagelsen af LL § 8 X blev Skatterådets bindende svar SKM2016.199.SR af 26. april 2016 offentliggjort, der i overensstemmelse med lovbemærkningerne til LL § 8 X konkluderede, at udgifter i forbindelse med udvikling af en applikation kunne gøres til genstand for fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, samt henholdsvis afskrives efter AFL § 6, stk. 1, nr. 3. Sagen omhandlede en virksomhed der havde udviklet en avanceret applikation til online lektiehjælp med støtte fra blandt andre Markedsmodningsfonden. Spørgsmålet gik på, hvorvidt virksomheden kunne anvende ‘Skatte kreditordningen’ efter LL § 8 X til at tilbagesøge skatteværdien af underskud vedrørende udviklingsomkostninger. Skatterådet fandt udviklingsaktiviteten var af sådan karakter, at der var tale om et innovativt/fornyende produkt, hvilket blev understøttet ved Markedsmodningsfondens deltagelse, hvorfor udgifterne kunne fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Hvorvidt der kunne ske en udbetaling af skatte kreditten jf. LL § 8 X afhang af, hvorvidt udgifterne blev straksafskrevet som forsøgs- og forskningsudgifter efter LL § 8 B, stk. 1, eller AFL § 6, stk. 1, nr. 3. Som det fremgår af ovenstående, er afgørelsen i overensstemmelse med lovforarbejderne. Kun ved udvikling af software, der ikke er af rutinemæssig karakter, kvalificeres udgifterne til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Dette fremgår også udtrykkeligt af afgørelsen SKM2021.367.LSR: “*Der er nemlig ikke i henhold til forarbejderne til ligningslovens §§ 8 B og 8 X noget krav om, at udvikling af software skal udgøre et teknologisk fremskridt eller at udvikling af software ikke må være baseret på standardsoftware*”.

Selvom diskussionen om nyhedskriteriet, særligt i forbindelse med software, synes at være, i hvert fald midlertidigt, afsluttet ved SKM2021.367.LSR, er der nu efterfølgende afsagt flere domme ved Landsskatteretten med henvisning til afgørelsen SKM2020.501.LSR, der er i umid-

²¹³ LFF 2011-11-21 nr. 29

²¹⁴ LFF 2011-11-21 nr. 29

²¹⁵ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

delbar uoverensstemmelse med den anden afgørelse, jf. diskussionen i afsnit 3.3.2.2.1 om nyhedskriteriet.²¹⁶ Navnlige har Landsskatteretten i dens afgørelse SKM2021.510.LSR om et selskabs udgifter til udvikling af en handelsplatform til e-handel af vine, og senest SKM2022.117.LSR, stillet samme krav om: *“at de af selskabet udviklede produkter indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknologi på udviklingstidspunktet”*.²¹⁷ Afgørelsen omhandlede et selskabs udgifter til udvikling af løsninger vedrørende digital diktering og talegenkendelse, der ikke kvalificerede til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, da selskabet ikke kunne dokumentere, at de var afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Landsskatteretten fandt ikke sagens omstændigheder sammenlignelige med landsskatteretsafgørelse SKM2021.367.LSR, som behandlet ovenfor, da det ikke mentes, at omfanget og kompleksiteten af videreudviklingen i de to sager var sammenlignelige. Dernæst fandt Landsskatteretten, at selskabet ikke i tilstrækkelig grad havde sandsynliggjort, at deres udviklede produkt indeholdt tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt. Landsskatteretten henviste også til SKM2020.501.LSR,²¹⁸ hvori argumentationen antagelsesvist byggede på et ældre ministersvar²¹⁹ og ikke bør tiltrædes jf. også tidligere diskussion. Som også bemærket af Niels Winther-Sørensen og René Lønne Ventzel angående SKM2020.501.LSR, er dette krav modstridende principperne i afgørelsen SKM2021.367.LSR, lovforarbejderne og hensynet med lovbestemmelsen.²²⁰ Som også tidligere nævnt, er afgørelsen SKM2021.367.LSR påklaget til domstolene, og usikkerheden på området må således afvente afklaring, indtil der foreligger en afgørelse ved domstolene.

3.3.2.4 Design

Ifølge Den Juridiske Vejledning er design; *“en aktivitet, rettet mod tekniske specifikationer og andre funktionelle karakteristika i forbindelse med udviklingen af bl.a. nye produkter, som kan være vanskelige at adskille fra forsøg og forskning”*.²²¹ Skattestyrelsens opfattelse er, at udgifter, som en virksomhed afholder i relation til et produkts ydre fremtræden ikke vil være omfattet af LL § 8 B, stk. 1, hvorimod udgifter i forbindelse med forbedringer af et produkts tekniske egenskaber, vil kunne fradrages efter LL § 8 B, stk. 1.²²² Det fremgår yderligere af Den Juridiske Vejledning, at der ikke er noget reelt usikkerhedsmoment i innovationsprocessen knyttet til designaktiviteterne. Det synes dog ikke at kunne opgøres så sort/hvidt. Af Frascati-manualen fremgår det ligeledes, at forskellen mellem forsøgs- og forskningsaktiviteter og design, vil være usikkerhedsmomentet knyttet til et givent forskningsprojekt. Det kan føre til, at design ikke falder under udgifter til forsøg og forskning. Manualen fremhæver dog efterfølgende, at der kan opstå tilfælde, hvor kompleksiteten af et forskningsprojekt kan føre til en sådan usikkerhed, grundet f.eks. tidspunkt og omkostninger, at dette vil medføre at udgifterne til design vil kunne kvalificeres som værende afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed: *“As an example, designing a standard building does not involve major uncertainty about the final outcome; yet the more challenging the concept of the building, the adding of new features, for example, the higher the uncertainty about the time and costs needed to complete the project. R&D activity,*

²¹⁶ Jf. også Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling* og Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40. Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

²¹⁷ SKM2021.510.LSR og SKM2022.117.LSR

²¹⁸ SKM2022.117.LSR

²¹⁹ Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling* og Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40. Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

²²⁰ Winther-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling* og Ventzel, R.L. (2021), *RR.10.2021.40. Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?*

²²¹ Den Juridiske Vejledning (2022-1), *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.*

²²² Den Juridiske Vejledning (2022-1), *C.C.2.2.2.20 Udgifter til forsøg og forskning mv.*

complementing the use of existing design tools, may be required to address the uncertainty".²²³ Ligeledes fremhæver René Lønne Venzel følgende i sin artikel Forskning og Udvikling – Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage: "*Desuden vil modebranchen nok være uenig i at der ikke er usikkerhedsmomenter i designprocessen, og det forekommer da også at B&O er bedre end andre til at designe fjernsyn og Kanye West bedre end andre til at designe sko, og de vil formentlig stille sig undrende overfor at design ikke selvstændigt betragtes som F&F*".²²⁴ Som det fremgår heraf, kan der sås tvivl om, hvorvidt udgifter i forbindelse med designaktiviteter helt kan udelukkes fra et fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, hvorfor der tyes til den eksisterende retspraksis på området.

Den allerede præsenterede afgørelse "Silkesagen", omhandler et selskabs udgifter til udvikling af et nyt silkestof. Landsskatteretten ændrede Skattestyrelsens afgørelse, da det var ubestridt, at selskabets leverandør i Sydkorea havde udviklet et nyt silkestof, og at udgifterne hertil var fradragsberettigede efter LL § 8 B, stk. 1. Skattestyrelsen argumenterede for, at udgifterne til design ikke var omfattet, og at selskabet i øvrigt ikke havde nogen rettigheder over produktet. Herefter blev spørgsmålet blot, om selskabet havde afholdt udgifterne i forbindelse med udviklingen af det nye silkestof, hvilket Landsskatteretten fandt tilstrækkelig dokumenteret. Byretten fandt omvendt, ved en bevisvurdering, at der ikke var ført tilstrækkeligt bevis for, at udgifterne var afholdt i forbindelse med udviklingen af silkestoffet. Dog bemærkede retten, ligesom Landsskatteretten, at de anførte udgifter kunne have været afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed.²²⁵ Begge instanser var enige om, at udgifterne afholdt til udvikling af det nye silkestof, der var både strækbart og holdt farven ved vask, kvalificerede til fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, dette på baggrund af hovedaktionærens forklaring og det færdige resultat. Det noteres desuden at patentrettigheder ikke er et krav for at opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1.²²⁶

Senere afgørelse på området findes i SKM2022.90.LSR, der omhandlede et selskab som beskæftigede sig med udvikling og salg af højttalere og powerbanks. Skattestyrelsen havde først nægtet selskabet fradrag, for dets udgifter til udviklingen af en højttaler, med følgende begrundelse: "*Udarbejdelse og design af højttalere falder ikke ind under begrebet i ligningslovens § 8 B om udviklingsarbejde. (...) Ud fra det modtagne materiale er det Skattestyrelsen opfattelse, at selskabets omkostninger er anvendt til design af selskabets egne produkter. Der ses ikke at være tale om nyskabende viden på markedet, men alene designmæssige ændringer. Såfremt selskabets omkostninger til f.eks. lyd skal være omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1. kræver det, at det er selve den tekniske udvikling der overdrages og at udviklingen er nyskabende på markedet. I selskabets tilfælde anvendes denne viden internt i selskabet til brug for selskabets egne produkter*".²²⁷

Heraf fremgår det, at udviklingen alene mentes at udgøre *designmæssige ændringer* og at dette ifølge Landsskatteretten, ikke var omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk.1. Det bemærkes også at Skattestyrelsen mener, at produktet skulle være nyskabende på markedet, hvilket ikke er hjemlet.²²⁸ Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, da selskabet ikke formåede at præsentere tilstrækkelig dokumentation for, at udgifterne var afholdt til forsøgs- og

²²³ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 64

²²⁴ Venzel, R.L. (2020), RR.12.2020.58 *Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage*

²²⁵ SKM2021.579.BR

²²⁶ SKM2021.579.BR

²²⁷ SKM2022.90.LSR

²²⁸ jf. diskussion i afsnit 3.3.2.2.1 om nyhedskriteriet

forskningsvirksomhed: “Landsskatteretten finder, at forsøgs- og forskningsudgifter ikke omfatter enhver form for produktudvikling. Udgifter, der afholdes som led i en almindelig løbende produktudvikling/-tilpasning, må således anses som almindelige driftsomkostninger. Udgifter til udvikling eller ændring af produktets ydre fremtræden må ligeledes anses for at være undtaget, medmindre udviklingen tilfører produktet nye eller væsentligt forbedrede egenskaber. Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at det ikke er dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at selskabet har afholdt udgifter til udvikling af produkter, der indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingstidspunktet”.²²⁹ Landsskatteretten bemærkede, i overensstemmelse med Den Juridiske Vejledning, at udvikling eller ændring af den blotte ydre fremtræden af et produkt, ikke var omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1. Samtidigt bemærkede retten, at udgifter til løbende produktudvikling/-tilpasning heller ikke var omfattet, jf. også diskussionen i afsnit 3.1.3.

Der hersker fortsat usikkerhed på området, men det må afslutningsvist konkluderes, at designudgifter kan være omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1, så længe at udviklingen ikke begrænser sig til løbende produktudvikling/-tilpasning eller ændring af produktets ydre fremtræden. For at være omfattet af LL § 8 B, stk. 1, skal produktet bibringe nye eller væsentlige forbedrede funktioner/egenskaber og have en tilstrækkelig kompleksitet (usikkerhed).

Kapitel 4 – Ønsket Retstilstand for ‘Superfradraget’ og ‘Skattekreditordningen’

I takt med at have analyseret og afgrænset det skatteretlige begreb udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i forudgående kapitler, har en række problemstillinger og fortolkningsvanskeligheder vist sig. I efterfølgende kapitel vil der gives konkrete forbedrings- og løsningsforslag hertil, som er opdelt i to afsnit. Indledningsvis afgives forslag til ’hvordan retten bør være’, nærmere uddybet; hvilke ændringer der kan eller bør laves til selve lovgrundlaget. Efterfølgende gives forslag til ’hvordan afgørelsen bør være’, hvorved der menes, hvordan specifikke retstvister såvel som overordnede problemstillinger, kan løses.

4.1 De Lege Ferenda (Hvordan retten bør være)

4.1.1 LL § 8 B, stk. 4

Skatteudgiften omtalt “Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)”.²³⁰ er at finde i LL § 8 B, stk. 4. Anvendelsesområdet for udgifter til forsøg og forskning der vil fradrages efter LL § 8 B, stk. 4, 1. pkt. (ekstrafradraget) eller LL § 8 B, stk. 4, 2. pkt. (’Superfradraget’) udledes af LL § 8 B, stk. 1. Eventuelle retspolitiske betragtninger og forslag vil derfor også omfatte denne del af bestemmelsen. Som introduceret i afsnit 2.7.1 er et af formålene ved bestemmelsen at skabe vækst og udvikling i Danmark. Formålet ønskes opnået ved blandt andet at give virksomheder muligheden for et ekstrafradrag for udgifter afholdt til forsøg og forskning. Ekstrafradraget skal gøre det mere attraktivt at drive virksomhed i Danmark og reducere de administrative byrder. Uddannelse, forskning og innovation er områder, som den danske regering ønsker større investeringer inden for. I 2020 blev ‘Superfradraget’ indført som incitament for virksomhederne til fortsat at investere i forsøg og forskning. Endvidere blev det

²²⁹ SKM2022.90.LSR

²³⁰ Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/#/?page=1>

af regeringen i 2022 foreslået at permanentgøre ‘Superfradraget’ som en del af reformpakken ‘Danmark kan mere 1’.²³¹

Som det fremgår af afhandlingens afsnit 3.3.2.1 er de tre typer aktiviteter; *anvendt forskning*, *grundforskning* og *udvikling* nu omfattet af fradragsretten.

Det fremgik positivt af lovforarbejderne til L 1973-03-30 nr. 184 at *grundforskning* ikke var omfattet af fradragsretten.²³² Det blev dog anerkendt i bemærkningerne til lovforslaget i 1973, at grænserne mellem *anvendt forskning* og *grundforskning* kunne være flydende, hvorfor skellen herimellem var vanskelig. I 1987 blev *grundforskning* omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1 ved L 1987-12-18, nr. 835. Som et resultat af den senere lovændring er det nu ikke længere nødvendigt at foretage denne skarpe sondring, hvilket medfører en øget effektivitet. Den opnåede effektivitet ved at inkludere *grundforskning* i anvendelsesområdet af LL § 8 B, stk. 1, er forenelig med formålet ved indførelsen af ‘Superfradraget’, om at lette den administrative byrde samt øge virksomhedernes forsøgs- og forskningsaktivitet.

At aktiviteterne *anvendt forskning*, *udvikling* og *grundforskning* alle er omfattet af bestemmelsen, vurderes som værende fordelagtig. Der vil således, i relation hertil, ikke udarbejdes forslag til ændringer af bestemmelsen.

Et af principperne for *det gode skattesystem* er, at der bør opretholdes et vist niveau af *neutralitet*. Som diskuteret i afsnit 2.2.1, kan det dog være nødvendigt at gå på kompromis med den såkaldte *eksterne neutralitet*. Det er netop tilfældet, når regeringen tillægger forsøg og forskning en fordelagtig skattemæssig behandling. I forbindelse med indførelsen af ‘Superfradraget’ i 2020 hvor der blev indført et loft i LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt., er det derimod den *interne neutralitet*, der kompromitteres, hvilket ifølge Robert J. Danon ikke er anbefalelsesværdigt.²³³

Af bestemmelsen gælder et fradragsloft på DKK 910 mio. (2022-niveau). Virksomheder med udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed der måtte overstige dette niveau, må “nøjes” med 105 % fradrag (2022-niveau). Hvorfor der indføres et sådant loft, var ikke videre forklaret i lovforslaget af 2020,²³⁴ hvilket findes kritisabelt.

Det foreslås derfor at loftet afskaffes, således virksomheder, der udøver forsøgs- og forskningsvirksomhed, alle behandles ens i skattemæssig henseende. Det må desuden bemærkes, at de samfundsmæssige fordele (såkaldte “*spillover-effekter*”) der måtte opstå ved forsøg og forskning, antagelsesvist opnås desuagtet virksomhedernes størrelse og øvrige udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Forslaget om afskaffelse af loftet vil naturligvis medføre et øget tab i skatteindtægter, som også må antages at have haft betydning for lovgivers beslutning, om at indføre loftet til at begynde med.

Ved brug af et ekstrafradrag, som fradraget indeholdt i LL §§ 8 B, stk. 4, 1. pkt. eller fradragsloftet efter stk. 4, 3. pkt., kan det give anledning til skatteoptimering eller -planlægning. Ved gradvist at øge ekstrafradraget for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, giver man virksomhederne incitament til at udskyde projekter til senere indkomstår, hvor end muligt. Dette incitament begrænses²³⁵ ved indførelsen af ‘Superfradraget’ og introduktionen af fradragsloftet på DKK 910 mio. (2022-niveau). Virksomheder med udgifter over det fastsatte loft kan med fordel forhale deres forsøgs- og forskningsprojekter, for at opnå et højere ekstrafradrag i et senere indkomstår.

²³¹ Finansministeriet, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf

²³² LFF 1973-05-17, nr. 95

²³³ Danon, R.J. et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, s. 23

²³⁴ LFF 2020-10-07 nr. 30

²³⁵ Midlertidigt, indtil permanentgørelsen af ‘Superfradraget’ vedtages ved lov

Samme effekt kan opstå, hvor der eksisterer et loft over udgifter der kan opnås ‘Superfradrag’ for. Hvis en virksomhed har udgifter til forsøg og forskning på grænsen af loftet, kan den med fordel tidsforskyde sine projekter, således at udgifterne afholdes jævnt fordelt over flere indkomstår og det fulde loft for ‘Superfradraget’ udnyttes så vidt muligt.

Skatteoptimering og -planlægning er i sin natur ikke ønskværdigt. Det må antages ikke at have været intentionen ved indførelsen af disse tiltag, at virksomheder skulle forhale deres forsøgs- og forskningsprojekter, i forfølgelsen af et højere fradrag, eller at jævne deres udgifter til forsøg- og forskningsaktiviteter ud over flere indkomstår.

Givet at loftet i LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt. afskaffes, som allerede foreslået, er dette ovenfor diskuteret problem begrænset til den gradvise forøgelse af ekstrafradraget, hvilket i øvrigt løses ved en permanentgørelse af ‘Superfradraget’ (som foreslået i regeringens reformprogram “Danmark kan mere 1”). Der afgives derfor ikke yderligere løsningsforslag hertil.

Afslutningsvist må det konkluderes, at den primære udfordring ved ‘Superfradraget’ i LL § 8 B, stk. 4 er, at alene udgifter, der kan rummes indenfor anvendelsesområdet af LL § 8 B, stk. 1, kan fradrages. Bestemmelsen²³⁶ er i sin ordlyd kortfattet og bidrager ikke synderlig til fastlæggelse af anvendelsesområdet. På den baggrund er der i praksis opstået utallige fortolkningsvanskeligheder, som behandlet i kapitel 3, der hverken har bidraget til at lette den administrative byrde for virksomheder, der udøver forsøgs- og forskningsvirksomhed, eller givet dem incitament til at afholde yderligere udgifter til selvsamme aktivitet.

Da dette problem i stort omfang også henvender sig til retsanvendelsen, er det vanskeligt at komme med forslag til, hvordan en ændring af ordlyden skulle løse det. Det må antages at afhjælpe den administrative byrde og samtidigt styrke incitamentet til at afholde udgifter til forsøg og forskning, hvis Frascati-manualen blev vedtaget ved lov, hvor de danske regler ikke er fyldestgørende. Alternativt vil afgrænsninger af enten positiv eller negativ karakter også være behjælpelige i fastlæggelsen af anvendelsesområdet. Udledt af afhandlingens afsnit 3.3.2.3 og 3.3.2.4 synes det særligt attraktivt, at få en afklaring angående anvendelsesområdet for forsøgs- og forskningsaktiviteter i relation til software og design.

4.1.2 LL § 8 X, stk. 1

Af Skattestyrelsens opgørelse over skatteudgifter fremgår ‘Skatte kreditordningen’ som: “Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter)”. Ordningen blev indført ved L 2011-12-28 nr. 1379 for at hjælpe nyopstartede og underskudsgivende virksomheder med udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Ligesom LL § 8 B, stk. 4, henvender ‘Skatte kreditordningen’ i LL § 8 X, stk. 1 sig til anvendelsesområdet hjemlet i LL § 8 B, stk. 1.

Da virksomheder, der investerer i forsøg og forskning, ofte har underskud, kan de ikke udnytte deres fradrag for investeringer i samme aktivitet. Regeringen gør det med ‘Skatte kreditordningen’ muligt for virksomheder, under visse betingelser, at få udbetalt skatte kredit for deres investeringer i forsøg og forskning som et slags lån, der betales tilbage når (hvis) virksomheden har et overskud.²³⁷ Regeringen ønsker at opnå vækst, forskning og udvikling i erhvervslivet, ved at styrke nye vækstvirksomheders likviditet, der oftest er trængt i deres første år.

Det bør det nævnes, at ved indførelsen af LL § 8 X, stk. 1, samt det dertilhørende loft i LL § 8 X, stk. 1, 4. pkt., bliver der gået på kompromis med den *interne neutralitet*, som introduceret i afsnit 2.2.1, ved at skelne mellem større og mindre virksomheder. Ved fastsættelsen af et loft

²³⁶ LL § 8 B, stk. 1

²³⁷ LFF 2011-11-21 nr. 29

på DKK 5,5 mio. kr. svarende til 22 % af DKK 25 mio. bliver virksomheder der udøver forsøg og forskning behandlet forskelligt, som ved indførelsen af LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt. og beskrevet tidligere. Af Europa-Kommissionens rapport fremgår følgende citat: *“The tax credit that is purely in the form of a “negative tax”, applied to the loss that was incurred in R&D activities, represents a unique approach in an international context. It is targeted to liquidity constrained firms and sets a maximum ceiling of benefit, which indirectly targets the support to young and small companies”*.²³⁸ Det fremgår endvidere af bestemmelsen, at det er underskudsgivende virksomheder, der kan vælge at få udbetalt skatteværdien, af det underskud der stammer fra udgifter til forsøg og forskning. Bestemmelsen kompromitterer igen den *interne neutralitet*, ved kun at være målrettet underskudsgivende virksomheder. Det udtrykkes dog af Europa-Kommissionen, at støtte til mindre virksomheder, der har svært ved at rejse kapital, i visse tilfælde anses som *best practice*: *“Providing additional support to young firms is considered best practice, as they typically face larger obstacles to obtain finance. The negative tax can strengthen the liquidity of those small firms in the start-up phase, when R&D activities have not yet resulted in any income”*.²³⁹

Der anbefales derfor ikke ændringer til bestemmelsen for at undgå at målrette de underskudsgivende virksomheder. Derimod anbefales loftet i LL § 8 X, stk. 1, 4. pkt. fjernet for at imødegå den *interne neutralitet* samt sikre ens behandling af virksomhederne i skattemæssige henseende, ligesom også foreslået til LL § 8 B, stk. 4.

I forlængelse af det ovenstående afsnit og diskussionen vedrørende loftet jf. LL § 8 X, stk. 1, 4 pkt. kan et sådant loft, i de tilfælde hvor underskudsgivende virksomheder har udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter i niveau omkring loftet, give incitament til skatteoptimering eller skatteplanlægning. Virksomhederne vil være tilbøjelige til at fordele udgifter over flere indkomstår, for at sikre fuld udnyttelse af loftet i ‘Skattekreditordningen’ i alle indkomstår.

Ovenstående bemærkes ligeledes af Kim Wind Andersen, partner hos Deloitte, hvor han i sin artikel “Underskud, der kan veksles til kontanter” skriver: *”Der kan for hvert indkomstår højst udbetales 1,25 mio. kr. svarende til 25 pct. af 5 mio. kr. (2011-niveau), dvs. skatteværdien af dette underskud. Der kan derfor i visse tilfælde være et skattemæssigt incitament til at forhale et udviklingsprojekt således, at udgifterne afholdes i løbet af flere år, idet det er enkelte indkomstårs skattemæssige underskud, der er afgørende for udbetalingen”*.²⁴⁰ Ligesom ved LL § 8 B, stk. 4, har skatteplanlægning formentlig ikke været formålet med indførelsen af loftet i LL § 8 X, stk. 1, 4 pkt. Til at løse problematikken vedrørende skatteoptimering anbefales det at afskaffe loftet. Det vil naturligvis medføre et øget tab i skatteindtægter, som skal finansieres andetsteds.

‘Skattekreditordningen’ er implementeret som en skatteudgift, hvilket betyder at udbetalingen af den skattemæssige værdi af underskuddet vedrørende udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter, sædvanligvis finder sted i november måned, i forbindelse med Skattestyrelsens offentliggørelse af virksomhedernes årsopgørelser. Der kan derfor opstå tilfælde, hvor en virksomhed afholder udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i begyndelsen af et indkomstår, udfylder selvangivelsen 6 måneder efter indkomstårets udløb og derefter er nødsaget til at vente yderligere 4 måneder, før virksomheden får udbetalt skatte kreditten. Som resultat heraf, kan der ske en forsinkelse på op til næsten 2 år²⁴¹ før den skattemæssige værdi af underskuddet udbetales til den pågældende virksomhed med likviditetsproblemer. Det synes kritisk, at en bestemmelse, der indføres for at hjælpe mindre virksomheder med likviditetsproblemer, er designet således,

²³⁸ European Commission (2014), *A Study on R&D Tax Incentives - Annex: Country fiches*, s. 32

²³⁹ European Commission (2014), *A Study on R&D Tax Incentives - Annex: Country fiches*, s. 32

²⁴⁰ Andersen, K.W. (2012), *SPO.2012.103 Underskud, der kan veksles til kontanter*

²⁴¹ Januar i indeværende indkomstår, til november i efterfølgende indkomstår

at virksomheden kan risikere at skulle vente næsten to år med at få udbetalt skattekredit. Dette kritiseres ligeledes i Europa-Kommissionens rapport: “... *the lag between losses made and compensation received is rather long, as it can take up to two years. Such long lag is viewed as a non-recommendable practice, as additional finance for liquidity constrained companies is crucial*”.²⁴²

Som nævnt ovenfor, er det anset som “best practice”, at målrette støtten til mindre underskuds-givende virksomheder, hvilket her også vil anbefales. Men i dette tilfælde vil det samtidigt anbefales at gøre mere for de virksomheder, der har likviditetsmæssige vanskeligheder. Det bør overvejes om ‘Skattekreditordningen’ i stedet skulle implementeres som et offentligt udgiftsorgan. Herved er der mulighed for at reducere den forsinkelse, der kan opstå imellem afholdelsen af udgifter og udbetaling af skattekredit. Som præsenteret i afhandlingens kapitel 2, var en af fordelene ved implementeringen af en skatteudgift, at de ikke kræver administration i samme omfang som et direkte udgiftsprogram. Dog eksisterer der i tilknytning til ‘Skattekreditordningen’ allerede en vis mængde administration, som umiddelbart ikke forventes at ville øges, ved omlægning til et offentligt udgiftsorgan. Hvis ændringen indføres, vil det naturligvis føre til tvivl om, hvornår der er tale om kvalificerede udgifter, da disse også ved ‘Skattekreditordningen’ henvender sig til udgifter fradraget efter LL § 8 B, stk. 1, som først afklares ved årsopgørelsen. En ændring vil derimod give mulighed for at afkoble ‘Skattekreditordningen’ fra den svært anvendelige bestemmelse, LL § 8 B, stk. 1, og i stedet yde skattecredit baseret på et andet grundlag. Da der på nuværende tidspunkt allerede kræves en anmodning i forbindelse med udbetaling af skattecredit, som skal indeholde oplysninger om udgifternes karakter og størrelse, ses der ikke noget til hinder for, at et offentligt udgiftsorgan skulle kunne varetage vurderingen af kvalifikation til udbetaling af skattecredit. Vurderingen kan derimod foretages på baggrund af eksempelvis Frascati-manualens definitioner af forsøgs- og forskningsaktiviteter, hvilket alt andet lige vil give god mening, da Skattestyrelsen allerede anvender Frascati-manualen ved måling af skatteudgifterne jf. afsnit 2.4.

4.2 De Sentendia Ferenda (Hvordan afgørelsen bør være)

4.2.1 LL § 8 B, stk. 1 kontra SL § 6, stk. 1, litra a

Der hersker ingen tvivl om, at der kan opstå overlap mellem udgifter omfattet af LL § 8 B, stk. 1 og SL § 6, stk. 1, litra a. Dog kan der opstå usikkerhed om hvilken bestemmelse udgiften opnår fradragsret efter. Som redegjort for i afsnit 3.1.3, synes Skatteministeriet og Skattestyrelsen at være af den overbevisning, at fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a bør opretholdes i alle tilfælde, hvor udgifter kvalificeres til dette. Deraf kommer, at fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 kun kan finde sted, hvor udgifterne har karakter af en etableringsudgift og har til formål at udvide eller ændre selve indkomstgrundlaget. Nyligt offentliggjorte afgørelser fra Landsskatte retten giver dog anledning til at forkaste skattemyndighedernes fortolkning, når der eksplicit bemærkes: “*Statsskattelovens § 6 giver ikke adgang til fradrag for udgifter til etablering af en virksomhed eller udgifter til udvidelse af en eksisterende virksomhed. Ligningslovens § 8 B udvider således adgangen til at foretage skattemæssige fradrag og afskrivninger for forsøgs- og forskningsudgifter. Bestemmelsen giver adgang til fradrag for sådanne udgifter afholdt inden etablering af virksomheden, og for allerede etablerede virksomheder hjemler bestemmelsen fradragsret for både udgifter, der medgår til en udvidelse af virksomheden og for udgifter, der ikke udgør en udvidelse af virksomheden*”.²⁴³

²⁴² European Commission (2014), *A Study on R&D Tax Incentives - Annex: Country fiches*, s. 32

²⁴³ SKM2021.367.LSR og SKM2021.510.LSR

Ovenstående synes også at være mere foreneligt med lovens forarbejder, hvori det bemærkes at hensigten ikke er at give virksomhederne en ringere skattemæssig stilling.²⁴⁴ Det bør derfor være et udtryk for gældende ret, at en udgift afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten også kan opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1. Selvom det ikke umiddelbart har vist sig at være udslagsgivende i mange afgørelser, kan Tfs 2000.875 af Landsskatteretten inddrages som et eksempel på det modsatte, hvorfor denne menes at være i strid med afhandlingens konklusion.

4.2.2 Intensitet og rentabilitet

Det kan udledes af afsnittene 3.3.1.1.2.1 og 3.3.1.1.2.2, at der i praksis særligt lægges vægt på to kriterier før en virksomhed kan anses som værende erhvervmæssig; *intensitet* og *rentabilitet*. Det er i lovens²⁴⁵ ordlyd givet, at en virksomhed skal være erhvervmæssig drevet, for at denne kan opnå fradrag for sine udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter. Kriterierne synes modstridende med lovgivers formål ved indførelsen af 'Skatte kreditordningen' i LL § 8 X, der tillader virksomheder at søge skatte kredit for udgifter der kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Formålet ved 'Skatte kreditordningen' er netop at støtte mindre og underskudsgivende virksomheder, der udøver forsøgs- og forskningsaktiviteter, i opstartsfasen.²⁴⁶ Det kan forestilles, at en nystartet virksomhed, der forsker i eller udvikler et nyt produkt, og som endnu ikke har skabt et overskud, vil blive nægtet fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, og dermed også skatte kredit efter LL § 8 X, med begrundelse i manglende *intensitet* eller *rentabilitet*.

Undtagelsen til ovenstående problem er at finde i afhandlingens tidligere afsnit 3.3.1.1.3. Det konkluderes her, at de objektive krav kan tilsidesættes, såfremt det kan dokumenteres at der er foretaget et seriøst udviklingsarbejde i kommerciel hensigt.²⁴⁷ Der opstår dog en ny udfordring; at undtagelsen opstiller et krav om kommerciel hensigt eller potentiale. Dette diskuteres yderligere i det efterfølgende afsnit, men det bør allerede her bemærkes, at et sådan krav om kommerciel hensigt ved de afholdte udgifter per definition vil afskære *grundforskning*.²⁴⁸ Aktiviteten *grundforskning* er defineret i afsnit 3.3.2.1 og indebærer originale undersøgelser med hensigten at opnå ny videnskabelig viden, uden at de primært er rettet mod praktisk formål og anvendelse. Udfordringen her forsøges løst ved bestemmelsen, LL § 8 B, stk. 1, 2. pkt., hvoraf det fremgår, at *grundforskning* kun kan fradrages, hvis udgifterne er afholdt af en igangværende virksomhed.²⁴⁹ Det vil sige, at udøvelsen *grundforskning* i sig selv ikke er nok til, at en virksomhed bliver anset som erhvervmæssig eller igangværende.²⁵⁰

Det foreslås at afskaffe bestemmelsens 2. pkt. og ændre den undtagelse, der eksisterer i retspraksis vedrørende erhvervmæssig virksomhed, og dermed kravet om kommerciel hensigt, hvis ikke de objektive krav om *intensitet* og *rentabilitet* kan opfyldes. Undtagelsen bør i stedet lyde, at hvis skattepligtige ikke opfylder de objektive krav om *intensitet* og *rentabilitet*, som konsekvens af udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter (uanset om det er til *anvendt forskning*, *udvikling* eller *grundforskning*), kan virksomheden alligevel anses som værende erhvervmæssig i skatteretlig henseende og dermed opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 for de afholdte udgifter. Hermed sikres at mindre og underskudsgivende virksomheder, som LL § 8

²⁴⁴ LFF 1973-05-17 nr. 95

²⁴⁵ LL § 8 B, stk. 1

²⁴⁶ Se diskussion i afsnit 2.7

²⁴⁷ som udledt af SKM2008.641.BR, Skatteankenævnets afgørelse af d. 13. juni 2014, sagsnummer 13-0206269 og Landsskatterettens afgørelse af d. 12. december 2010, journalnummer 10-01932

²⁴⁸ Men også udvikling af interne processer

²⁴⁹ LL § 8 B, stk. 1, 2. pkt.

²⁵⁰ Omvendt *anvendt forskning* og *udvikling*

X er målrettet mod, kan opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1, også selvom de udøver *grundforskning*.

4.2.3 Kommercielt formål

Kravet om et kommercielt formål, som opstillet af Skattestyrelsen, er yderst kritisabelt i den forstand, at det udelukker udgifter til optimering af nye eller væsentligt forbedrede interne processer for fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1. Som også bemærket i afsnit 3.3.1.3, er aktiviteten *udvikling* netop defineret ved optimering af nye eller væsentligt forbedrede processer, hvorfor man kan stilles uforstående over for Skattestyrelsens krav. Landsskatterettens afgørelse af d. 5. maj 2021²⁵¹ er også her af afgørende betydning for anvendelsesområdet af LL § 8 B, stk. 1. Af afgørelsen fremgår nemlig, at der ikke kunne indfortolkes et sådant krav, om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv. Som før nævnt er afgørelsen påklaget til domstolene og endelig afklaring må derfor afventes. Det bør dog noteres, at det kommercielle formål ikke synes at have været udslagsgivende i sagen, men blot er tilknyttet som en generel bemærkning. Hvis domstolene ikke stadfæster landsskatteretsafgørelsen SKM2021.367.LSR foreslås det alligevel at fastholde bemærkningen under "Erhvervsmæssig tilknytning" om, at der ikke kan indfortolkes et krav om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv. Således opretholdes fradragsretten for virksomheders udgifter afholdt til optimering og videreudvikling af interne processer, der vurderes enstemmigt med formålet ved bestemmelsen.

4.2.4 Nyhedskriteriet

Skattestyrelsen har opstillet tre projektkriterier²⁵² som skal være opfyldt, før udgifter kan anses som værende afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Kriterierne er opstillet gennem praksis, og er formodningsvis stærkt inspireret af Frascati-manualens kriterier. Det har i praksis vist sig, at særligt nyhedskriteriet har skabt fortolkningsvanskeligheder.

I henhold til nyhedskriteriet opstår der to problemstillinger ved Skattestyrelsens fortolkning af anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1; 1) hvis der anlægges den betragtning at der altid skal opstå ny viden, så vil *udvikling* ikke være omfattet,²⁵³ 2) når der stilles et krav om ny viden,²⁵⁴ eller en nyhed generelt, er der usikkerhed omkring, hvad den nye viden skal stilles i forhold til.

I relation til første problemstilling, så er det naturligvis givet, at der gælder et krav om ny viden som resultat af *anvendt forskning* eller *grundforskning*, hvilket også fremgår af LFF 1973-05-17, nr. 95. Men af lovforarbejderne til LL § 8 B, stk. 1 fremgår det, at der ved aktiviteten *udvikling*, der på nuværende tidspunkt også er fradragsberettiget, forstås: "*anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser*".²⁵⁵ Det har derfor skabt forvirring, når Landsskatteretten samtidigt har afsagt afgørelser²⁵⁶ der kan tolkes som, at kun ny viden (mv.) eller teknologiske fremskridt er fradragsberettigede. Af de afsagte afgørelser fremgår: "*Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at det ikke er dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at de af selskabet udviklede produkter indeholder tilstræk-*

²⁵¹ SKM2021.367.LSR

²⁵² Se videre diskussion i afsnit 3.3.2.2

²⁵³ "ny viden eller teknologisk fremskridt" som udtrykt i SKM2020.501.LSR, SKM2021.510.LSR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR

²⁵⁴ Som ved *anvendt forskning* eller *grundforskning*

²⁵⁵ LFF 1973-05-17, nr. 95

²⁵⁶ SKM2020.501.LSR, SKM2021.510.LSR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR

kelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknologi på udviklings-tidspunktet”.²⁵⁷ Derfor er gældende ret, på nuværende tidspunkt, tæt forbundet til sagen SKM2021.367.LSR, som er påklaget til domstolene af Skattestyrelsen. Med udgangspunkt i afhandlingens analyse af nyhedskriteriet i afsnit 3.3.2.2.1, bør afgørelsen SKM2021.367.LSR stadfæstes af domstolene, for at sikre at også udgifter til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, mv., kan omfattes af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1.

Anden problemstilling vedrører kravet om ny viden, processer, materialer mv., hvor det er vanskeligt at udlede, hvad denne nye viden skal stilles i forhold til. I afhandlingens analyse²⁵⁸ fremgår det ved en formålsfortolkning, at det næppe kan være meningen, at fradragsretten tilfalder alene den første virksomhed i verden, der tilegner sig ny viden. Dette er også at ane i Den Juridiske Vejledning, hvoraf det fremgår at *“aktiviteterne skal resultere i viden/erkendelser, der ikke allerede er i anvendelse indenfor den pågældende branche”*.²⁵⁹ Det må samtidigt også kunne antages, at Skattestyrelsen har hentet inspiration fra OECD’s Frascati-manual, hvor det gælder at *“R&D projects has to be assessed by comparison with the existing stock of knowledge in the industry. The R&D activity within the project must result in finding that are new to the business and not already in use in the industry. Excluded from R&D are activities undertaken to copy, imitate or reverse engineer as a means of gaining knowledge, as the knowledge is not novel”*.²⁶⁰ Det kan derfor synes besynderligt, når Landsskatteretten i afgørelsen SKM2020.501.LSR stiller et krav om ny viden i forhold til allerede kendt teknik og i relation til software, teknologisk eller videnskabelige fremskridt. Yderligere stilles disse krav uden angivelse af, hvad den nye viden skal stilles i forhold til, eller om denne viden skal være i anvendelse.

Gældende ret i relation til nyhedskriteriet bør afspejle formålet ved bestemmelsens indførelse og fradragsretten bør som resultat ikke alene kun gælde for den første virksomhed i verden, men et nærmere defineret område som eksempelvis branchen. Det bør også gælde, at der ikke altid behøves at skabes ny viden og at videreudvikling af processer, systemer, materialer o.lign. lige så vel kan opnå fradragsret.

4.2.5 Usikkerhedsmomentet

I forlængelse af ovenstående kommenteres her på Skattestyrelsens kriterie vedrørende usikkerhedsmomentet. For at opnå fradrag efter LL § 8 B, stk. 1 er der ifølge Skattestyrelsen et krav om usikkerhed. Der kræves usikkerhed vedrørende omkostningerne, tidshorizonten, eller om det forventede resultat kan opnås. Ligeledes definerer Frascati-manualen usikkerhedsmomentet ved at resultatet, omkostningerne samt tidshorizonten ikke præcist kan bestemmes på forhånd.²⁶¹ Som konsekvens af kravet kan der i praksis opstå problemer, når virksomheder ikke opnår fradrag for forgæves afholdte udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Dette kom til udtryk i SKM2008.854.DEP, hvoraf der fremgår følgende: *“(…) Forgæves afholdte udgifter - dvs. udgifter afholdt uden at virksomheden kommer i gang - kan derimod ikke fradrages eller*

²⁵⁷ SKM2021.510.LSR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR

²⁵⁸ Afsnit 3.3.2.2.1, jf. også Winter-Sørensen, N. (2021), *RR.SM.2021.2 Kommentarer til udvalgte afgørelser – Forskning og Udvikling*

²⁵⁹ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

²⁶⁰ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 46

²⁶¹ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 47

afskrives”.²⁶² Det findes kritisabelt at Skattestyrelsen indfører krav om et usikkerhedsmoment, men samtidig fratager virksomhederne deres fradragsret for forgæves afholdte udgifter, hvis ikke de i skattemæssig henseende allerede anses som igangværende erhvervsmæssig virksomhed.

Forgæves afholdt forsøgs- og forskningsudgifter kan antagelsesvist føre til ny og afgørende viden, trods virksomheden ikke opnår det ønskede resultat ved et forskningsprojekt. I forbindelse med indførelsen af LL § 8 B, stk. 1 er der ikke noget der antyder, at forgæves forsøgs- og forskningsprojekter ikke skulle kunne føre til væsentlige spillover-effekter. Som resultat risikeres det at forringe incitamentet for virksomheder til at foretage investeringer i forsøg og forskning, der næppe er formålet med de implementerede skatteudgifter relateret til forsøg og forskning. Udgangspunktet bør være, at fradragsretten opretholdes for virksomheder med forgæves afholdte udgifter, for at sikre fortsatte investeringer i forsøgs- og forskningsaktiviteter, hvilket også er udtrykt i Frascati-manualen.²⁶³

4.2.6 Design og software

I relation til udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter vedrørende software ses der en tendens til afgørelser, hvori Landsskatteretten opstiller krav om “ny viden eller teknologiske fremskridt”. Som uddybet ovenfor i afsnittet vedrørende nyhedskriteriet, fremgår følgende af afgørelserne: “Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at det ikke er dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at de af selskabet udviklede produkter indeholder tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknologi på udviklingstidspunktet”.²⁶⁴ Der er hverken i lovgivningen eller i lovforarbejderne taget stilling til udgifter i relation til softwareudvikling, før indførelsen af LL § 8 X. Af lovbemærkningerne til indførelsen af LL § 8 X fremgår, at aktiviteter som *rutinemæssig udvikling af software*,²⁶⁵ ikke er omfattet af bestemmelsen. Der stilles derfor spørgsmålstegn ved kravet om “ny viden eller teknologiske fremskridt” i forbindelse med softwareudvikling, hvilket ikke er at finde i lovgrundlaget. Dette fremgår ligeledes af afgørelsen SKM2021.367.LSR, hvori det blev fremhævet at, “der ikke i henhold til forarbejderne til ligningslovens §§ 8 B og 8 X noget krav om, at udvikling af software skal udgøre et teknologisk fremskridt eller at udvikling af software ikke må være baseret på standardsoftware”.

Yderligere opstår der særlige krav ved forsøgs- og forskningsaktiviteter relateret til design. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter der er afholdt i forbindelse med et produkts ydre fremtræden, ikke vil være omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Dette skyldes bl.a. at der ikke opstår noget usikkerhedsmoment i processen knyttet til designaktiviteter.²⁶⁶ Som det bemærkes i afsnit 3.3.2.4 udtrykker Frascati-manualen dog, at et forskningsprojekt i relation til designaktiviteter, kan opnå en sådan kompleksitet at omkostningerne og tidsrammen for projektet skaber et tilstrækkeligt usikkerhedsmoment.²⁶⁷

Det synes bemærkelsesværdigt, at der opstilles yderligere kriterier ved udgifter til forsøgs- og forskningsaktiviteter i relation til software og design uden nogen lovhjemmel. Hvis skattemyndighederne har anvendt Frascati-manualen som inspirationskilde til at opstille de yderligere

²⁶² SKM2008.854.DEP, kommentarer til SKM2008.641.BR

²⁶³ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 48

²⁶⁴ SKM2020.501.LSR, SKM2021.510.LSR og SKM2022.117.LSR

²⁶⁵ LFF 2011-11-21 nr. 29

²⁶⁶ Den Juridiske Vejledning (2022-1), C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*

²⁶⁷ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, s. 47 og hentydet til af René Lønne Ventzel i RR.12.2020.58

krav, kan man undre sig over at design fuldstændig udelukkes fra fradragsretten. Der fremgår ikke noget af Frascati-manualen som antyder, at videreudvikling af software skal indeholde tilstrækkelig ny viden eller teknologisk fremgang. Af lovbemærkningerne til L nr. 1379 af 28. december 2011 afskæres rutinemæssig udvikling af software.²⁶⁸ Det formodes dog at gælde for alle udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, at de ikke må være af rutinemæssig karakter. Sådanne udgifter vil sandsynligvis falde under driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a, og ikke opfylde Skattestyrelsens krav om et usikkerhedsmoment. Det burde kunne antages at en udgift kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 1., så længe aktiviteten opfylder de øvrige kriterier for at være omfattet af begrebet forsøg og forskning, uanset om den har været afholdt i relation til design eller softwareudvikling.

Kapitel 5 - Konklusion

Afhandlingen har til formål at udlede, hvorvidt implementeringen samt retsanvendelsen af skatteudgifterne 'Superfradraget' og 'Skattekreditordningen' er forenelig med formålet bag lovgivningen. På baggrund af redegørelsen i kapitel 2, for de nævnte skatteudgifter og deres formål, sammenholdt med den retsdogmatiske analyse af gældende ret og anvendelsesområdet for LL § 8 B, stk. 1 i kapitel 3, blev en række eksisterende problemstillinger udledt, som der endeligt i kapitel 4 blev givet forbedrings- og løsningsforslag til.

Skatteudgifterne 'Superfradraget' og 'Skattekreditordningen' udgør afvigelser fra den danske normative skattestruktur. Det normative skattesystem bør efterleve principperne for *det gode skattesystem*, som opstillet af OECD på baggrund af Adam Smiths maksimer. Et af principperne for det gode skattesystem er kravet om neutralitet. Ved indførelsen af 'Superfradraget' samt 'Skattekreditordningen' blev der gået på kompromis med den eksterne neutralitet, hvilket dog må accepteres. Der opstår derimod situationer, hvor den interne neutralitet kompromitteres, hvilket så vidt muligt bør undgås, når der indføres lofter i LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt. samt LL § 8 X, stk. 1, 4. pkt. Opretholdelsen af lofterne giver ligeledes anledning til skatteplanlægning- og optimering.

'Superfradraget' og 'Skattekreditordningen' hjemlet i henholdsvis LL § 8 B, stk. 4 og LL § 8 X, stk. 1, kræver at skattepligtige har afholdt udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv efter LL § 8 B, stk. 1. Kravet om tilknytning til den skattepligtiges erhverv har skattemyndighederne imidlertid fejlfortolket til, at der skal være en særlig tilknytning, eller et kommercielt formål, ved de afholdte udgifter. Ved en ordlyds- og formålsfortolkning af bestemmelsen konkluderes det, at der ikke eksisterer et sådant krav, da det ville være i strid med fradragsretten for *grundforskning* samt *udvikling* og optimering af nye eller væsentlig forbedrede processer, systemer mv. Samtidig er et krav om et *intense udviklingsarbejde foretaget med kommerciel hensigt* undtagelsen til de objektive krav i intensitets- og rentabilitetskriteriernes traditionelle forstand. De afledte konsekvenser heraf vurderes uhenigtsmæssige og der er derfor givet løsningsforslag hertil, med henblik på også at lade undtagelsen omfatte *grundforskning* og *udvikling af interne processer, systemer mv.*

I overensstemmelse med den sædvanlige retskildelære vil virksomheder, i tilfælde hvor der opstår overlap mellem udgifter omfattet af fradragsretten i LL § 8 B, stk. 1 og SL § 6, stk. 1, litra a, kunne opretholde fradragsretten efter LL § 8 B, stk. 1 og dermed opnå 'Superfradrag' for udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Af landsskatteretsafgørelserne

²⁶⁸ LFF 2011-11-21 nr. 29

SKM2021.367.LSR og SKM2021.510.LSR fremgår det, at bestemmelsen netop hjemler fradrag for “*både udgifter der medgår til en udvidelse af virksomheden og for udgifter, der ikke udgør en udvidelse af virksomhed*”. Dette stemmer ligeledes overens med Byrettens bemærkninger i afgørelsen, SKM2021.579.BR, hvor fradrag retten dog blev forhindret af manglende dokumentation.

Skattestyrelsen har i praksis opstillet tre projektkriterier, hvoraf særlig nyhedskriteriet, men også usikkerhedsmomentet, har skabt fortolkningsvanskeligheder. Modsat *anvendt forskning* og *grundforskning*, gælder der ved den fradragberettigede aktivitet *udvikling* ikke et krav om ny viden. *Udvikling* er derimod karakteriseret ved at frembringe *nye eller væsentligt forbedrede produkter, processer, systemer mv.* Der er imidlertid afsagt dom i en række afgørelser vedrørende softwareudvikling, hvor der stilles et skærpet krav om *ny viden mv. eller teknologiske fremskridt*. Senest ses der en potentiel risiko for en yderligere skærpelse, af den i forvejen indskrænkende fortolkning af nyhedskriteriet, ved landsskatteretsafgørelserne SKM2021.510.LSR, SKM2022.90.LSR og SKM2022.117.LSR. Gennemgående i afhandlingen er, at en stadfæstelse af SKM2021.367.LSR ved domstolene, vil føre til afklaring på en række områder inden for forsøg og forskning.

I forlængelse af Skattestyrelsens projektkriterier, findes det kritisabelt at Skattestyrelsen opretholder et krav om usikkerhed, hvor det samtidigt kan udledes, at virksomheder ikke kan opnå fradrag for forgæves afholdte udgifter til forsøg og forskning.

Som det kan udledes af ovenstående, og af de forslag til forbedringer og løsninger som afgivet i kapitel 4, så henvender langt størstedelen af de eksisterende problemstillinger sig til rets anvendelsen af de analyserede skatteudgifter ‘Superfradraget’ og ‘Skattefordring’, og i mindre grad til hvordan de enkelte bestemmelser er vedtaget ved lov. Det må derfor endeligt konkluderes, at myndighedernes fortolkninger og heraf afledte retsanvendelse, for så vidt angår skatteudgifterne, ikke er forenelig med formålet om at øge incitamentet for erhvervslivet til at investere i forsøg og forskning.

Kapitel 6 - Perspektivering

Den 1. juli 2021 blev OECD/G20-samarbejdet enige om en reformering af de internationale skatteregler. Reformeringen består af en plan delt i to søjler, som skal sikre, at det internationale skattesystem er tilpasset den digitaliserede økonomi i det 21. århundrede. Samtidig skal planen sikre, at store multinationale selskaber betaler skat i de jurisdiktioner, hvor selskaberne opererer og tjener profit.²⁶⁹ Reformplanen betegnes ”BEPS 2.0”. Søjle 2 i BEPS 2.0 (Modelreglerne) forventes at blive vedtaget i direktiv-form, som efterfølgende skal implementeres i national ret. Reglerne er i udkast til at skulle implementeres i national skattelovgivning 31. december 2023, med virkning for indkomstår begyndende herefter.²⁷⁰ Med udgangspunkt i Global Anti-Base Erosion ”GloBE”, undersøges de mulige skattemæssige konsekvenser for en virksomhed, der har udnyttet ’Superfradraget’, som Modelreglerne medfører.

Formålet med BEPS 2.0 projektet er at tackle de skattemæssige udfordringer, som følger af den stigende digitalisering af økonomien.²⁷¹ Modelreglerne introducerer en global minimumsbe-

²⁶⁹ OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

²⁷⁰ Europa-kommissionen, COM (2021) 823 final

²⁷¹ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules, Pillar Two*

skatning for store multinationale koncerner på 15 %. Den globale minimumsbeskatning beregnes på jurisdiktionsbasis.²⁷² Hvis en koncernhed efter GloBE-reglerne anses for lavt beskattet (det vil sige har en effektiv skattesats < 15 %), vil den ultimative moderenhed som udgangspunkt pålægges en såkaldt "Top-up" skat op til 15 %.²⁷³ Beregningen for at nå frem til den effektive skattesats efter GloBE reglerne er nærmere angivet i GloBE Modelreglernes artikel 5.2. Reglerne beskriver, at en effektiv skattesats findes ved en brøk, hvis tæller udgøres af koncernhedens skatteudgift (på jurisdiktionsniveau), og nævner udgøres af koncernhedens indkomst (også på jurisdiktionsniveau). Beregningen af den "Top-up Tax" som skal pålignes den ultimative moderenhed tager i dens nuværende form ikke hensyn til hvorfor en koncernhed er lavt beskattet.²⁷⁴ Det giver derfor anledning til spørgsmålet, om en enhed med udgifter der kvalificerer sig til 'Superfradrag' efter LL § 8 B, stk. 4, risikerer at blive genbeskattet ved en "Top-up" skat hos den ultimative moderenhed, når fradraget har den effektive virkning at nedbringe skatteudgiften i en enhed, og derved medføre en lavere effektiv beskatning. Man kan derfor tænke sig til eksempler hvor 'Superfradraget', under visse omstændigheder, netop bliver udslagsgivende for om en virksomhed rammer en effektiv skattesats på under 15 %, trods en nominel skattesats i Danmark på 22 %.

Det må kunne antages ikke at være myndighedernes intention først at give et ekstrafradrag, for at øge virksomheders incitament til at udøve en aktivitet, for derefter at opkræve en "Top-up" skat og potentielt udligne fradraget.

I Modelreglerne er der på nuværende tidspunkt og i et vist omfang mulighed for at foretage visse korrektioner i beregningen af den effektive skattesats. Det er uklart om 'Superfradraget' i LL § 8 B, stk. 4, som reglerne på nuværende tidspunkt er udformet, vil omfattes af korrektionsmuligheden. Da reglerne endnu ikke er hverken endeligt vedtaget eller implementeret, ses der en mulighed for at tilpasse reglerne for at tage højde for problemstillingen. Muligheden ses umiddelbart også, hvor reglerne bliver vedtaget ved national skattelovgivning, der kan blive nødvendigt, hvis ikke Polen indvilliger i at vedtage dem som et EU-direktiv.²⁷⁵

Det bør afslutningsvist bemærkes, at udfordringen i praksis vil blive begrænset til at omfatte store multinationale koncerner, som GloBE reglerne er målrettet mod²⁷⁶ og at der samtidigt eksisterer et loft på udgifter der kan opnås 'Superfradrag' for.²⁷⁷

²⁷² GloBE Modelregler art. 5.1 jf. OECD (2021), *Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*

²⁷³ GloBE Modelregler art. 2.1 jf. OECD (2021), *Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*

²⁷⁴ GloBE Modelregler kap. 4 og 5 jf. OECD (2021), *Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*

²⁷⁵ Reuters, <https://www.reuters.com/world/europe/poland-blocks-eu-compromise-global-minimum-corporate-tax-deal-2022-04-05/>

²⁷⁶ Omsætning > EUR 750 mio. jf. GloBe Modelregler art. 1.1

²⁷⁷ Skatteværdi på DKK 50 mio. jf. LL § 8 B, stk. 4, 3. pkt.

Litteraturliste

Afgørelser, bindende svar mv.

- LSR 1983.1983-2-306
- LSRM 1983.85.LSR
- LSR af 09.03.2015 Journalnr. 14-2456890
- LSR af 20.12.10. Journalnr. 10-01932
- SKM2005.315.ØLR
- SKM2007.107.HR
- SKM2008.641.BR
- SKM2008.854.DEP
- SKM2013.745.ØLR
- SKM2015.465.LSR
- SKM2016.199.SR
- SKM2016.403.VLR
- SKM2020.230.LSR
- SKM2020.501.LSR
- SKM2021.367.LSR
- SKM2021.510.LSR
- SKM2021.579.BR
- SKM2021.616.BR
- SKM2022.90.LSR
- SKM2022.100.SR
- SKM2022.117.LSR
- TfS 1996.776
- TfS 1996.845.LSR
- TfS 1999.863.HRD
- TfS 2000.875
- UfR 2013.2953 H
- UfR 2013.1767 H

Artikler

Andersen, K.W. (2012). Underskud, der kan veksles til kontanter. *Skattepolitisk Oversigt*, SPO.2012.103.

Bagge, T., Mathiassen, K.Ø. (2017). Driver du en erhvervsvirksomhed, eller er der tale om en privat hobby?. *Danske Revisorer*, FDR2017.1.23.

Bjørn, O. (1999). Udvalgte afgørelser fra domstolene, Landsskatteretten, Skatteministeriet og Told & Skattestyrelsen. *SR-skat*, SR.1999.416.

Jacobsen, M.R., Gebauer, A., Mellbye, K., Pukander, F., Kari, S. Olsen, S., Lindvall, L. (2010). Tax expenditures in the Nordic Countries. *Nordic Tax Economist Meeting in Oslo*.

Jeppesen, I.L., Terkilsen, L.K. (2013) Beskatning af hobbyvirksomhed: I et skattemæssigt limbo, *Juridiske Emner ved Syddansk Universitet*, s. 225-250

Keller, M.W. (2021). Forskning og Udvikling - I en skatteretlig kontekst. *Revision og Regnskabsvæsen*, RR.6.2021.60.

Kraan, D.J. (2004). Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, vol. 4, no. 1, 121-142.

Mortensen, F.N., Rasmussen, S.H. (2018) Skattemæssig behandling af Forsøg og Forskningsudgifter, *SR-Skat*, SR.2018.391.

Ventzel, R.L. (2020). Forskning og Udvikling - Skattefradraget, som man skal være varsom med at tage. *Revision og Regnskabsvæsen*, RR.12.2020.58.

Ventzel, R.L. (2021). Forskning og Udvikling - Lysner det lidt skattemæssigt?. *Revision og Regnskabsvæsen*, RR.10.2021.40.

Winther-Sørensen, N. (2021) Kommentarer til udvalgte afgørelser - Forskning og Udvikling, *Revision og Regnskabsvæsen*, RR.SM.2021.2

Bøger

Danon, R.J., et. al. (2015). *Cahiers De Droit Fiscal International - Tax Incentives on Research and Development (R&D)* (Volume 100A). Rotterdam, International Fiscal Association (IFA).

Evald, J. (2020). *Juridisk Teori, Metode og Videnskab* (2. udgave, 1. oplag). København K, Djøf Forlag.

Michelsen, A., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A.N., Langhave, I. (2019). *Lærebog om indkomstskat* (18. udgave, 1. oplag). København K, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Nielsen, J.G (2003). *Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer* (1. udgave, 1. oplag). København, Forlaget Thomson

OECD. (2010) *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris, OECD Publishing.

OECD. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing.

Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J., Eriksen, C.H. (2019). *Skatteretten 2* (8. udgave). København, Karnov Group.

Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*.

Surrey, S.S., McDaniel, P.R. (1985). *Tax Expenditures*. Harvard University Press.

Tvarnø, C.D., Nielsen, R. (2021). *Retskilder og Retsteorier* (6. udgave, 1. oplag). København K, Djøf Forlag.

Hjemmesider

Danmarks Statistik, dst.dk, *Forskning og udvikling udgør 3,0 pct. af BNP*, <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=37871>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, A.A.7.1.3 *Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis*, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1898813>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, C.C.1 *Selvstændig erhvervsvirksomhed*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2048508>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, C.C.1.1.1 *Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed*, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2048527>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, C.C.1.2.1 *Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere*, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2048530>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, C.C.1.3.1 *Generelt om afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed over for ikke erhvervmæssig virksomhed*, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083457>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Den Juridiske Vejledning, skat.dk, C.C.2.2.2.20 *Udgifter til forsøg og forskning mv.*, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2083520>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Finansministeriet, fm.dk, *Danmark kan mere 1*, https://fm.dk/media/25141/danmark-kan-mere-1_web-a.pdf, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Finansministeriet, fm.dk, *Regeringen indgår ambitiøse aftaler om reformer*, <https://fm.dk/nyheder/nyhedsarkiv/2022/januar/regeringen-indgaar-ambitioese-aftaler-om-reformer/>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Her Majesty's Revenue & Customs, gov.uk, *CIRD81900 - R&D tax relief: conditions to be satisfied: BIS Guidelines*, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81900>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Karnov, pro.karnovgroup.dk, *Karnovs noter til LL § 8 B, stk. 1*, https://pro.karnovgroup.dk/document/7000903976/4#LBKG20211735_P8B, senest tilgået d. 27. maj 2022.

OECD, oecd.org, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Reuters, reuters.com, *Poland blocks EU compromise on global minimum corporate tax deal*, <https://www.reuters.com/world/europe/poland-blocks-eu-compromise-global-minimum-corporate-tax-deal-2022-04-05/>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Regeringen, regeringen.dk, *Regeringen indgår ambitiøse aftaler om reformer* <https://www.regeringen.dk/nyheder/2022/regeringen-indgaar-ambitioese-aftaler-om-reformer>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Skatteministeriet, skm.dk, *Skatteudgifter - samlet skønnet niveau 2018-2021*, <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/#/?page=1>, senest tilgået d. 27. maj 2022.

Lovforarbejder og lovforslag

- L 1922-04-10 nr. 149 Om indkomstskat til staten.
- LFF 1973-05-17 nr. 95 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven.
- L 1973-03-30 nr. 184 Om ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven.
- L 1977-12-14 nr. 607 Om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten.
- LFF 1987-12-13 nr. 6 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven.
- L 1987-12-18 nr. 835 Om ændring af ligningsloven.
- L 1999-03-24 nr. 166 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.
- L 2011-12-29 Høringsskema bilag. 4.
- L 2011-12-28 nr. 1379 Om ændring af ligningsloven.
- L 2013-06-28 nr. 791 Om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven.
- LFF 2018-04-25 nr. 227 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven.
- L 2018-06-08 nr. 722 Om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven.
- LFF 2020-10-07 nr. 30 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven.
- SPMSVAR 2020-10-07 nr. 30.
- L 30 bilag 1 - høringsskema samt høringssvar
- L 2020-12-29 nr. 2219 Om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven.
- LFF 2021-02-24 nr. 178 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven, pensionsafkastbeskatningsloven og lov om afgift af svovl.
- L 2021-04-19 nr. 672 Om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven, pensionsafkastbeskatningsloven og lov om afgift af svovl.
- Europa-kommissionen, COM (2021) 823 final. Proposal for a council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the union.

Rapporter

European Commission (2014), *A Study on R&D Tax Incentives - Annex: Country fiches*. The Hague.

European Council (2002), *Presidency Conclusions*. Barcelona.

Knudsen, G.F., Månsson, H., Jonsson, P.S., Gjermansen, H., Andersen, K.W. (2021). *Forskning, Udvikling og Innovation 2021*. København Ø, Danmarks Statistik.

OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris, OECD Publishing.

OECD (2018), *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*. (4.th edition). Paris, OECD Publishing.

OECD (2021), *Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Paris, OECD.

Skatteministeriet (2013), *Provenu og Metode: Udarbejdelse af provenumæssige konsekvensvurderinger i Skatteministeriet*.