



Skatteministeriet

20. november 2020
J.nr. 2020 - 5454

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 30 - Forslag til Lov om Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og midlertidig forhøjelse af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden)

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 4 af 6. november 2020. Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Kim Valentin (V).

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Vil ministeren redegøre for, hvad anvendelsesområdet for fradrag for udgifter til forskning og udvikling vil være, hvis det følger den internationale standard i OECD's Frascati-manual, som også benyttes til afgrænsning og indberetning til Danmarks Statistik? Ministeren bedes endvidere bekræfte, at udgifter til henholdsvis a) egen udvikling af egne nye eller væsentligt forbedrede produktionsmetoder herunder teknologi og b) egen udvikling af egne nye eller væsentligt forbedrede maskiner i ide og testfasen, indgår i Danmarks Statistiks seneste opgørelse over virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling på i alt 41.973 mio.kr. for 2018.

Svar

Jeg har modtaget følgende bidrag fra Skattestyrelsen om anvendelsesområdet for fradrag for udgifter til forskning og udvikling, som jeg kan henholde mig til:

'Frascati-manualen udkom første gang i 1963, er flere gange revideret og foreligger nu i en 2015-udgave. Manualen foreligger ikke i en dansk udgave. Ved besvarelsen tages udgangspunkt i den seneste udgave af manualen.

Manualens oprindelige sigte var at muliggøre måling og sammenligning af de enkelte landes bestræbelser inden for forskning og udvikling (engelsk: R&D). Manualen indfører derfor definitioner på R&D og statistiske værktøjer til at vurdere investeringer i R&D. Der er dermed tale om et statistisk værktøj.

Danmark startede som et af de første lande med at indsamle FoU-data på baggrund af Frascati-manualen tilbage i 1966. Forskningsstatistikken henhører nu under Danmarks Statistik, en statslig institution under Social- og Indenrigsministeriet. Frascati-manualen har på intet tidspunkt henhørt under Skatteministeriets (eller tidligere Finansministeriets) ressort. Nedenstående må derfor tages med det forbehold, at der alene er tale om Skattestyrelsens fortolkning og ikke en autoritativ fortolkning af rette ressortmyndighed.

Den seneste udgave af Frascati-manualen er på over 400 sider. Manualen indeholder i kapitel 2 en udførlig beskrivelse fordelt over ca. 40 sider af forskellige typer R&D samt kriterierne for at anse aktiviteter for at have en sådan karakter.

OECD's Frascati-manual definerer forskning og udvikling som skabende arbejde foretaget på et systematisk grundlag for at øge den eksisterende viden, samt udnyttelsen af denne viden til at udtænke nye anvendelsesområder. (Uddannelses- og Forskningsministeriets oversættelse).

På samme vis som tidligere udgaver skelner manualen imellem grundforskning, anvendt forskning og udviklingsarbejde.

En aktivitet skal ifølge manualen leve op til 5 kriterier for at kunne anses som R&D. Den skal være:

- Novel

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

Manualen redegør i generelle detaljer for indholdet i begreberne, undertiden understreget ved konkrete eksempler.

Efter Skattestyrelsens opfattelse udgør den seneste udgave af Frascati-manualen ikke et fortolkningsbidrag ved forståelsen af ligningslovens § 8 B. Aktuelt sker begrebsfastlæggelsen under inddragelse af sædvanlige retskilder, dvs. lovens ordlyd, forarbejder samt rets- og administrativ praksis.

Der er i forarbejderne fra lovens vedtagelse i 1973 begreber og definitioner, der var introduceret af OECD i Frascati-udgaven fra 1970.

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.

Seneste udgave af Frascati angiver selv, at indholdet af de givne definitioner grundlæggende er uforandrede siden introduktionen.

Det er i øvrigt overordnet Skattestyrelsens indtryk, at visse af synspunkterne udtrykt i seneste udgave af Frascati-manualen allerede følger af gældende retskilder, og at synspunkter udtrykt i Frascati-manualen typisk ikke er i strid med, hvad der følger af gældende retskilder. Visse synspunkter, der kommer til udtryk i seneste udgave af Frascati-manualen, har Skattestyrelsen ladet indgå ved beskrivelsen af administrativ praksis i Den juridiske vejledning.

Sammenfald med Frascati

Der er i lovbemærkningerne til lov nr. 1379 af 28. december 2011 ved indførelsen af ligningslovens § 8 X foretaget en afgrænsning af aktiviteter, der ikke er omfattet af lovforslaget. Som eksempler er nævnt:

”(…) undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software.”

Det er Skattestyrelsens vurdering, at denne afgrænsning er i overensstemmelse med en tilsvarende afgrænsning, der er foretaget i Frascati-manualen. I Frascati-manualen fra 2015 er blandt andet anført:

”As an example, data processing is not an R&D activity unless it is part of a project to develop new methods for data processing. Vocational training is excluded from R&D, but new methods to deliver training could be R&D.”

Herudover anføres:

“The specialized activities of:

- Collecting
- coding
- recording
- classifying
- Disseminating
- translating
- analyzing
- evaluating by; scientific and technical personnel, bibliographic services, patent services, scientific and technical information, extension and advisory services, scientific conferences

are to be excluded, except when conducted solely or primarily for the purpose of R&D support (e.g. the preparation of the original report of R&D findings should be included in R&D) or in the context of R&D projects, as defined earlier in this section”

Omvendt udtrykkes i lovens forarbejder synspunkter omkring bestemmelsens anvendelsesområde, der afviger fra, hvad der følger af seneste udgave af Frascati-manualen.

Afvielser i forhold til Frascati

Af Frascati-manualens (2015) kapitel 4 fremgår blandt andet (side 119):

”Capital R&D expenditures are the annual gross amount paid for the acquisition of fixed assets that are used repeatedly or continuously in the performance of R&D for more than one year. They should be reported in full for the period when they took place, whether developed in-house or acquired, and should not be registered as an element of depreciation.

Such expenditures, which include purchases and other costs associated with the acquisition or formation of fixed assets, are termed “capital expenditures”. In general, fixed assets consist of both tangible (also called physical) fixed assets (such as buildings and structures, transport equipment, other machinery and equipment, etc.) and intangible fixed assets (such as computer software and mineral exploration rights).

The measurement of capital expenditures for R&D focuses on traceable transactions for capital used in R&D rather than the economic cost of owning and using assets for R&D.
(...)

The most relevant types of assets used for R&D for which capital R&D expenditures should be compiled are:

- Land and buildings
- Machinery and equipment
- Capitalized computer software
- Other intellectual property products.”

Af ligningslovens § 8 B, stk. 3, fremgår, at:

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

Og af forarbejderne fremgår (L 95 Folketingsåret 1972-73, Tillæg A, sp. 2085 f):

“Udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom, der er nødvendige for den erhvervmæssigt begrundede forsøgs- eller forskningsvirksomhed, skal som nævnt kunne fradrages eller afskrives efter de almindelige regler i afskrivningsloven.

(...)

Forslagets § 8 B, stk. 2, omfatter kun den kreds af aktiver, som – når de anvendes erhvervmæssigt som led i den egentlige produktion – kan afskrives efter afskrivningsloven. Aktiver, som ved normal erhvervmæssig anvendelse kan gøres til genstand for skattemæssig afskrivning efter andre regler end afskrivningslovens, vil derfor, hvis de benyttes til erhvervmæssigt begrundet forsøgs- eller forskningsvirksomhed, falde ind under forslaget § 8 B, stk. 1. § 8 B, stk. 1, vil som følge heraf omfatte bl.a. udgifter ved anskaffelse af goodwill og rettigheder m.v., jfr. § 15 i loven om særlig indkomstskat, udgifter til ombygning af lejede lokaler og foranstaltninger til dræning og mergling m.v., forudsat udgifterne er afholdt som led i en erhvervmæssigt begrundet forsøgs- eller forskningsvirksomhed.

(...)

Bestemmelsen nævner også fast ejendom, herunder såvel selve grundarealet som de bygninger, der er placeret på grunden. Det er dog kun på bygningerne m.v., der vil kunne foretages skattemæssige afskrivninger efter afskrivningsloven. Selve grundarealet vil ikke kunne gøres til genstand for afskrivning. Det forhold, at grundarealet omfattes af § 8 B, stk. 2, medfører imidlertid, at udgifterne til anskaffelse af grunden ikke vil kunne fradrages eller afskrives i medfør af forslaget § 8 B, stk. 1.”

Ovenstående indebærer, at den skatteretlige sondring imellem anskaffelse af de af § 8 B, stk. 3, omfattede aktiver og andre anskaffelser til brug for forsøgs- og forskningsarbejdet, ikke genfindes i Frascati-manualen, der behandler anskaffelse af formuegoder under ét.

Efter gældende ret vil der således ikke være fradrag for udgifter til anskaffelse af grundarealet. Udgifter til anskaffelse af bygninger, hvori forsøgs- og forskningsaktiviteten foregår, vil skulle behandles efter reglerne i afskrivningsloven, og det samme gælder driftsmidler, der dog efter de gældende regler vil kunne straksafskrives.

Som nævnt er manualen alene et statistisk værktøj, der vil regulere, hvad virksomheder skal indrapportere som forskning og udvikling. Dette kan i Frascati manualen både være internt opbygget forskning eller erhvervet forskning fra eksterne parter. Så længe der er afholdt en udgift hertil, skal det indrapporteres efter Frascati-manualen. Der er ikke her en sammenhæng ift. forarbejderne til ligningslovens § 8 B, hvor der som udgangspunkt ikke er fradrag. Eksempelvis anføres i høringsskemaet til lov nr. 1379 af 28. december 2011, at: ”Immaterielle aktiver f.eks. i form af forsknings- og udviklingsprojekter, der erhverves fra andre, er ikke omfattet af reglerne. Det hindrer dog ikke, at f.eks. erhvervelse af et (mindre) patent mv. som led i en forsknings- eller udviklingsaktivitet kan straksafskrives efter ligningslovens § 8 B.”

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ”innovationsudgifter” fortsat 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.

Dette bekræftes efter Skattestyrelsens opfattelse af en kommentar til et høringssvar i forbindelse med vedtagelsen af lov nummer 1379 af 28. december 2011, hvormed bestemmelsen i ligningslovens § 8 X blev indført. I forbindelse med høringen henvises således til, at man kunne anvende OECD’s Frascati-manual, men at man også kunne opstille definitioner for innovationsaktiviteter, eksempelvis med inspiration fra 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.”

Dette blev dog afvist i forbindelse med høringen. I den forbindelse blev der bl.a. henvist til, at en sådan udvidelse ville medføre, at almindelige udgifter til introduktionen af nye forretningsgange, metoder, systemer, markedsføringsstrategier, HR-aktiviteter mv. ville være omfattet af skattefordringsordningen, og at dette reelt ville indebære, at skattefordringsordningen ville få karakter af en mere generel ordning med udbetaling af negativ skat for virksomheders underskud, der stammer fra almindelige driftsomkostninger, afskrivninger mv.

Konklusion

En overgang til, at Frascati-manualen i alle tilfælde regulerer fradragsretten efter ligningslovens § 8 B, vil efter Skattestyrelsens vurdering indebære, at anvendelsesområdet for bestemmelsen udvides.

Overordnet set er det imidlertid vanskeligt at vurdere, hvilke samlede konsekvenser det vil have, hvis anvendelsesområdet for fradrag for udgifter til forskning og udvikling skal følge den internationale standard i OECD's Frascati-manual. Det vil dog indebære en national dansk skatteretlig fortolkning af et dokument, der er tiltænkt statistisk måling af et lands forbrug af midler til forskning og udvikling.

Hvis fradragsretten udelukkende fastlægges efter Frascati-manualen, kan det også begrænse lovgivers mulighed for at regulere anvendelsesområdet, således at eksempelvis nationale hensyn tilgodeses.”

Jeg har desuden modtaget bidrag for Danmarks Statistik, der bekræfter, at udgifter til henholdsvis a) egen udvikling af egne nye eller væsentligt forbedrede produktionsmetoder herunder teknologi og b) egen udvikling af egne nye eller væsentligt forbedrede maskiner i ide og testfasen, indgår i Danmarks Statistiks seneste opgørelse over virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling på i alt 41.973 mio.kr. for 2018.

Afslutningsvis bemærkes, at når der i provenuvurderingen er taget udgangspunkt i Danmarks Statistiks opgørelse, skal dette ses som en approksimation til de omfattede udgifter, da der ikke forelå data baseret på den faktiske afgrænsning. Der vil således være elementer i grundlaget, som ikke er omfattet, men som det ikke har været muligt at korrigere eksplisit for. Tilsvarende er der ikke foretaget en korrektion for, at tilkøbte ydelser også kan være omfattet af fradraget. Det forventes, at det i slutningen af 2021 vil være muligt at opgøre de samlede fradrag for 2020 på baggrund af virksomhedernes oplysningsskemaer og skatteregnskaber. Først når dette grundlag foreligger, vil det være muligt at opgøre provenuvirkningen ved at lade afgrænsningen af fradraget følge Frascati-manualen.