



SKATTEMÆSSIGE R&D-REGLER

25. januar 2024

- Det globale R&D tax incentive landskab
- De skattemæssige rammer for R&D
- Bevisspørgsmålet
- Pause
- En case fra virkeligheden
- Domstolspraksis
- R&D i praksis



DET GLOBALE R&D TAX INCENTIVE LANDSKAB

- **Typen af R&D-incitamenter**
 - Indkomstbaserede R&D-incitamenter, herunder bl.a.:
 - **Hel eller delvis skattefritagelse.**
 - **Reducerede skattesatser.**
 - Udgiftsbaserede R&D-incitamenter, herunder bl.a.:
 - **Fradrag (nedslag/allowances, forhøjede fradrag, accelererede fradrag, afskrivninger).**
 - **Skatte kreditter**

 - **Hvad er effekten af de forskellige metoder?**
 - **Udgiftsbaserede: stimulerer virksomhederne til at foretage flere investeringer.**
 - **Indkomstbaserede: favoriserer succesfulde virksomheder, da den lavere skattesats angår virksomheders profit (højere profit = større favørelement).**

- **De hyppigst anvendte metoder:**
 - Tilskud
 - Fradrag, afskrivninger m.v.
 - IP-bokse/patentbokse
 - Skatte kreditter

- **Visse lande med gunstige ordninger i forhold til R&D-incitamenter?**
 - Belgien (skatte kredit, fradrag m.v.).
 - Ungarn (skatte kredit, IP-boks/patentboks, nedslag/allowance m.v.).
 - USA (skatte kredit m.v.).
 - Irland (skatte kredit, fradrag, IP-boks/patentboks).
 - Holland (skatte kredit, afskrivning/fradrag m.v.).
 - Polen (fradrag, nedslag m.v.).
 - Schweiz (fradrag, afskrivning/fradrag).
 - UK (skatte kredit, fradrag m.v.).

Skatteplanlægning efter R&D incitamerter?

OECD Nexus-krav:

- Mange incitamerter indeholder et krav om et vist niveau af kapital eller ansatte i landet, hvor R&D-aktiviteterne udføres.

Generelle krav til at anvende incitamerterne:

○ Indkomstbaserede R&D-incitamerter:

- Juridisk og økonomisk ejerskab overføres til lokal enhed.
 - DEMPE-funktioner skal udføres af medarbejdere, der er fysisk til stede i landet, hvor den lokale enhed er.
- Nexus-kravet skal opfyldes.

○ Udgiftsbaserede R&D-incitamerter:

- Rette omkostningsbærer i det pågældende land, dvs. udfører arbejdet.
- Beslutningskompetencen vedrørende R&D skal overdrages til den lokale enhed. I nogle lande er det også et krav, at R&D-funktionerne *de facto* udføres i landet. Andre lande kræver blot, at R&D-aktiviteterne udføres i EU/EEA.

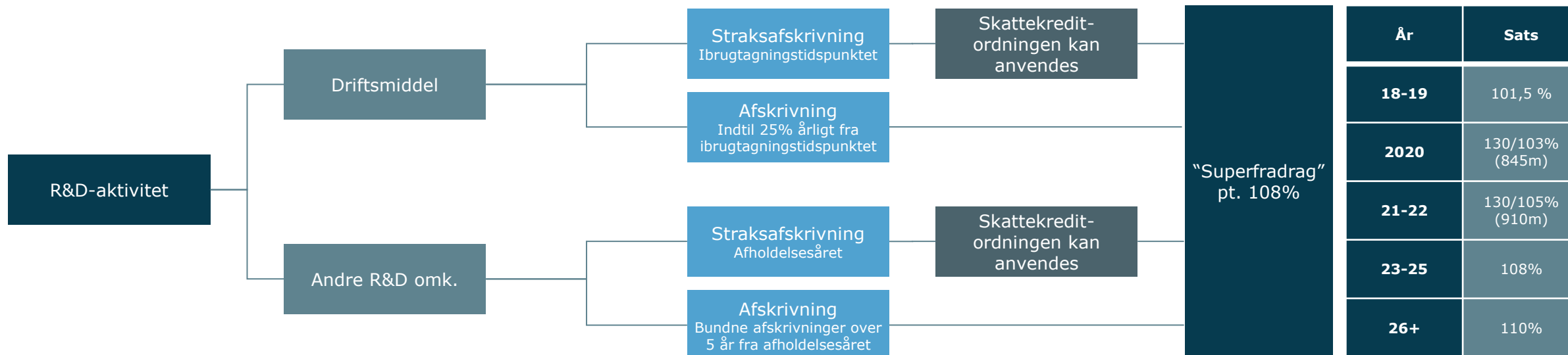
- Hvordan kan Pillar II virke negativt på skatteincitamentener?
 - Sænkelse af ETR til under 15%
- På opfordring fra G20 har OECD offentliggjort rapporten *"Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax"*.
- Lande bør sikre, at de ikke "taber dobbelt":
 - Et grundelement i incitamentenerne er, at lande giver afkald på skatteprovenu – dette provenu kan nu opsamles af en anden stat.
 - Det politiske mål med incitamentenerne bliver undermineret i incitamentslandet, da skattefordelen fjernes ved top-up'en.
- Pillar 2 sonderer ikke mellem (politiske) formål med incitamentenerne.
 - Fx. Behandles skatte kreditter til renewable energy på samme måde som skatte kreditter til projekter med fossile brændsler.
- Qualified refundable tax credits og non-refundable tax credits:
 - Begge reducerer en virksomheds beskatning.
 - Refundable tax credits behandles som indkomst (svarende til tilskud).
 - Non-refundable tax credits medfører en reduktion i betalt skat.
 - Konsekvenserne er mildest ved refundable tax credits:
 - Non-refundable tax credits påvirker betalte skatter/tælleren i ETR-brøken.
 - Refundable tax credits påvirker indkomst/nævneren i ETR-brøken.
- Timing af skattebetaling (såsom accelererede fradrag) burde ikke påvirkes af Pillar 2.

- Hvad bringer fremtiden?
 - Der er ikke noget entydigt svar.
 - Vi forventer, at landene skifter mod refundable tax credits.
 - For størstedelen af tilfældene vil GloBe finde anvendelse på samme måde for forskellige incitamenters uagtet bl.a. typen af skatteinstrument og, om det er indkomst- eller udgiftsbaseret.

Nature of relief	Type of instrument		Tax benefits affected by the GloBE ETR calculation	Effect on GloBE ETR	
			(intensity of the colour indicates intensity of effect)	Numerator	Denominator
Income-based incentives	Full exemption		More likely	↓	
	Partial exemption		More likely	↓	
	Reduced rates		More likely	↓	
Expenditure-based incentives	Tax allowances ³		More likely	↓	
	Tax deductions ¹	Immediate expensing and accelerated depreciation	Less likely	Adjusted for timing differences	
		For tangible assets: machinery, equipment, buildings	Unaffected	No recapturing applies	
		For short-lived intangibles	Less likely	Recapturing may apply	
		Other assets	More likely	Recapturing may apply	
	Tax credits	Qualifying refundable tax credits	Less likely	²	↑
Other tax credits		More likely	↓		



DE SKATTEMÆSSIGE RAMMER FOR R&D



○ Udgifter til forskning og udvikling giver (valgfri) adgang til

- Straksfradrag jf. ligningslovens § 8 B, stk. 1
- Skatte kredit jf. ligningslovens § 8 X
- Superfradrag jf. ligningslovens § 8 B, stk. 4

○ Driftsmidler der anvendes til forskning og udvikling giver (valgfri) adgang til

- Straksfradrag jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3
- Skatte kredit jf. ligningslovens § 8 X
- Superfradrag jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3 og afskrivningslovens § 5, stk. 2 sidste pkt.

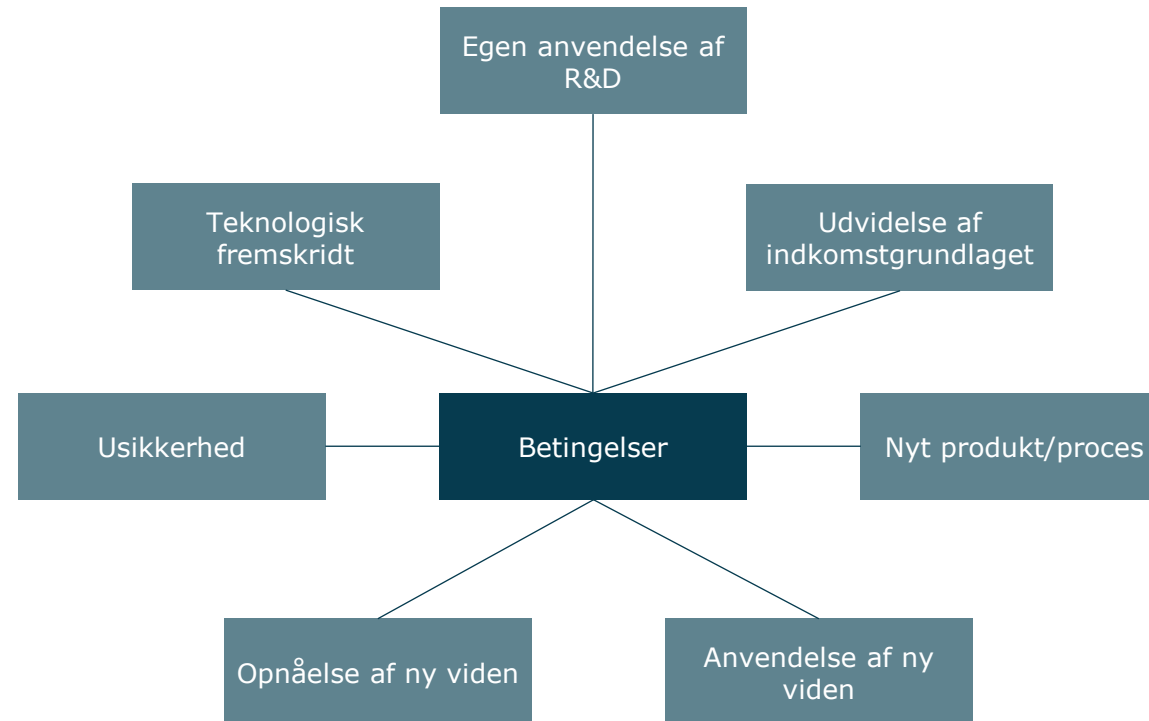
FREMTIDEN

Politisk er der vilje.
Afventer pt. sanering
af erhvervsstøtte

- **1973: der indføres fradrag for R&D**
 - *Nødvendig da R&D ofte ikke er omfattet af statsskattelovens § 6*
- **2012: skattekreditordningen indføres**
 - *Mange godkendte skattekreditansøgninger, men som Skattestyrelsen ikke anser for afgørelser*
- **2018/19: ekstra fradrag på 101,5%**
- **2020: superfradrag på 130%**
 - *Skattestyrelsen udvider Juridisk Vejledning og begynder at føre sager. Indledningsvist på sager om skattekredit*
 - *Skattestyrelsen har gennem de første år antaget nærmest alle standpunkter*

- Ligningslovens § 8 B
 - *Forsøg og forskningsvirksomhed*
- Definition jf. forarbejderne: *Forskning og udvikling*
 - *Forskning: Originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden eller forståelse*
 - *Udvikling: Anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser*
- Udfordringer
 - Skattestyrelsen og Landsskatteretten har tendens til at omtalte forskning og udvikling under et fx
 - *Hvad er det **forskningsmæssige i det som er udviklet?***
 - *Påstand om at **betingelserne er de samme***
 - Skattestyrelsen insisterer på at omtale R&D som forsøg og forskning, og anvender dernæst nydansk ordbog til at tolke på ordene forsøg og forskning til trods for at forarbejderne er helt klare. Fx SKM2023.495.SR (Værdiestimeringsplatform):
 - *Forsøgs- og forskningsvirksomhed må **efter ordlyden** heraf antages at sigte imod eller være forbundet med opnåelse af viden eller erkendelse.*
 - *Arbejderne må i henhold til bestemmelsens **ordlyd være forsøgsbaserede eller eksperimentelle***
 - *Spørgsmålet om, hvornår produkter m.v. er nye eller væsentligt forbedret, kan ikke afhænge af en sammenligning med virksomheden selv henholdsvis dennes produktportefølje m.v. **Dette følger allerede af en almindelig sproglig forståelse** af begreberne forsøg og forskning.*
 - *Forarbejdernes betingelse om, at der skal være tale om en væsentlig forbedring indebærer, at **der må gælde** et krav om **en vis opfindeshøjde**.*
 - *Hvad der er rutinemæssigt **må antages** at afhænge af en bedømmelse i forhold til den faglige viden og de faglige standarder på området.*
 - *Kriterierne (nyhed, kreativitet og usikkerhed) er oplistet med inspiration i den seneste udgave af Frascati manualen fra 2015, men i vid udstrækning følger af, hvad der kan udledes af bestemmelsens ordlyd og forarbejder. De opstillede kriterier kan **således under alle omstændigheder** rummes inden for, hvad der følger af bestemmelsens ordlyd og forarbejder*

○ Skattestyrelsens betingelser



- Juridisk Vejledning
 - *“Derfor tilkommer fradragsretten kun 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”*
 - I LSRM 1983.85 LSR (R&D blev ikke udnyttet) og TfS 1996, 845 LSR (Opfindelse) var dette ikke tilfældet. Se også SKM2005.315.ØLR (R&D konsulenter) om konsulentvirksomhed

- SKM2020.230.LSR (silke)
 - *Det ændres efter Landsskatterettens opfattelse ikke af, at udviklingen af produkterne er foretaget i samarbejde med andre, hvor hver part har afholdt en andel af udgifterne. Landsskatteretten finder endvidere, at det ikke er en forudsætning for, at en udgift kan karakteriseres som udgift til forsøgs- og forskningsvirksomhed, at selskabet opnår patent på produktet, **eller at selskabet er det eneste, der anvender det færdigudviklede produkt***
 - *Sagen er tabt i ØL, men uden at dette emne er behandlet.*

- Man skal altså eje det som man udvikler, helt eller delvist, eller anvende det udviklede i sin virksomhed

- Ministersvar ifbm skatte kreditordningen (L29 af 21. november 2011):
 - *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*

- Juridisk Vejledning

- Det er ved forarbejderne forudsat, at de af § 8 B, stk. 1, omfattede udgifter til forsøg og forskning ikke kan fradrages som driftsomkostninger. **Sædvanlige driftsomkostninger er derfor ikke omfattet af bestemmelsen**
- Det er kritiseret i den skatteretlige litteratur, og sidenhen afvist af Landsskatteretten, jf. 2021.367.LSR (Diplomat app):
 - "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.**"

- SKM2023.448.ØLR (diplomatdommen)

- Ligningslovens § 8 B, stk. 1, indeholder en særlig fradragsregel, hvorefter der er fradragsret for udgifter, som ikke er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, litra a
- Ikke en så klar stillingtagen som man kunne ønske sig. Det er korrekt, at bestemmelsens formål er at dække det 'hul' som SL § 6 ikke dækker, men når nu LSR dommen er så konkret, ville det være rart med noget klarere.
- ØL gengiver første del af SKM's anbringende, men ikke den sidste og konkrete del
- ØL anvender det heller ikke videre i sagen.

- SKM2023.495.SR (Værdiestimeringsplatform)
 - *Det er på baggrund af det oplyste Skattestyrelsens opfattelse, at der er tale om en nyopstartet erhvervmæssig virksomhed, der afholder **udgifter til forskningsaktiviteter med henblik på udvikling af et produkt og senere afsætning heraf** (altså egentlig kommercialisering).*
 - *Der er således ikke tale om en virksomhed, **der har det som erhverv at drive forskning***
 - *De omhandlede udgifter må i den forbindelse anses som etableringsomkostninger.*
 - *Der er derfor ikke tale om driftsomkostninger, der er afholdt med henblik på at erhverve og vedligeholde indkomsten, men omkostninger, der er afholdt med henblik på at skabe et fremtidigt indkomstgrundlag for Spørger.*
 - *Den type etableringsomkostninger kan, såfremt projektkriterierne i øvrigt er opfyldt, give fradrag efter ligningslovens § 8 B og udbetaling af skatte kreditter efter ligningslovens § 8 X.*
- Overvejelser
 - Udfordringer i teorien?
 - Udfordringer i praksis?
 - Er det korrekt?

- Skattestyrelsen
 - Interne processer fx et tradingsystem er ikke omfattet. Det som udvikles skal kunne sælges direkte. Fanger også procesoptimering.
- SKM2021.367.LSR (diplomat)
 - “[...] ikke kan indfortolkes et krav om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv, eksempelvis udvikling og kommercielt salg af produkter på baggrund af forsøgene og forskningen.”
- SKM2023.161.LSR (pulp)
 - Selskabet afholdte udgifter til forbedring af selskabets udstyr og metode til dannelse af pulp
 - Videreudvikling og effektivisering af et eksisterende produkt falder som udgangspunkt ikke ind under definitionen i ligningslovens § 8 B
 - Selskabet findes ikke at have løftet bevisbyrden for, **at der i dette tilfælde er tale om en så væsentlig forbedring af processen** at der er tale om R&D.
 - Projektet har taget udgangspunkt i **erfaringer fra Tyskland**
 - Projektet efter selskabets **opkøb** af H4 A/S skiftede fokus fra udvikling af enkeltkomponenter til **sammensætning af veldokumenterede komponenter** på en ny måde.
- SKM2022.100.SR (proces)
 - Formålet med det omhandlede projekt er at kommercialisere proces- og maskinløsninger (...) for at gøre (...)produktionen mere bæredygtig og mindske produktionsomkostningerne.
 - Da processen og maskinen endnu ikke er udviklet og afprøvet i fuld skala, som gør det kommercielt anvendeligt, er det Skattestyrelsens opfattelse, at fasen med **opskalering af processen må anses for at udgøre forsøgs- og forskningsvirksomhed**, idet aktiviteten ifølge det oplyste opfylder kriterierne om nyhedselement, kreativitet og usikkerhedselement.
- Syn og skøn
 - Skønsmanden bedes beskrive, hvordan det udviklede **anvendes internt i selskabet** samt af andre brugere

- **Ligningslovens § 8 B**
 - I forarbejderne til skattekreditordningen blev der redegjort for omkostningstyper der ikke omfattes af reglerne, herunder
 - *"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."*
 - Er uddybet i Juridisk Vejledning og fremhævet som om at disse omkostninger aldrig kan indgå
 - I SKM2022.289.LSR (Markedsplatform) udtaler LSR at forarbejder fra 2011 kan anvendes til at tolke regler fra 1973
- **Det må dog ikke anskues sådan, at disse omkostningstyper aldrig kan anses for R&D**
 - Det ses fx ved at tilvejebringelse af information og indsamling af data med tilknytning til R&D er omfattet (SKM2020.501.LSR (Kundeplatform)).
 - SKM2022.117.LSR (Dikterings app): *Udgifter til indsamling af data, der ikke kan anses som rutinemæssig, og som har så nær en tilknytning til udviklingsprocessen, at den må anses at være et afgørende skridt i udviklingsprocessen, er efter Landsskatterettens opfattelse omfattet af bestemmelsen.*
 - Licensomkostninger med tilknytning til udviklingsarbejde omfattes ligeledes jf. SKM2021.367.LSR (Diplomat app)
- **Patentarbejde**
 - Er ikke omfattet jf. SKM2019.13.LSR (Patentomkostninger) *"allerede fordi udgifterne vedrører patentarbejde"*
 - Korrekt?
- **Indirekte omkostninger**
 - Er omfattet, hvilket nu fremgår af Juridisk Vejledning

- Kan den anvendes?
 - Som udgangspunkt nej, jf. juridisk analyse samt ministersvar.
 - Skattestyrelsen bruger den 'når det passer' - fx ikke vedr. design og dele af softwareområdet.
 - Passer det ind i argumentationen bør det overvejes at anvende den.
- Skattestyrelsens 3 betingelser om nyhed, kreativitet og usikkerhed kommer derfra.
 - Nyheds- og kreativitetskriteriet er delvist tiltrådt af LSR
- Frascati
 - Adskiller sig fra ligningslovens § 8 B:
 - *Experimental development is systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experience and producing additional knowledge, which is directed to producing new products or processes or to improving existing products or processes.*
 - *(R&D) comprise creative and systematic work undertaken in order to increase the stock of knowledge – including knowledge of humankind, culture and society – and to devise new applications of available knowledge.*
 - *New knowledge is an expected objective of an R&D project, **but it has to be adapted to different contexts.** For example, research projects in universities are expected to pursue entirely new advancements in knowledge, and the same can be said for projects designed and managed by research institutes.*
 - *In the Business enterprise sector, the potential novelty of 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 findings 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 this knowledge is not novel.*
 - ***As R&D is the formal creation of knowledge, including knowledge embodied in products and processes, the measurement focus is on the new knowledge, not on the new or significantly improved products or processes resulting from the application of the knowledge***
 - *While routine activity is excluded from R&D, **new methods developed to perform common tasks are included.** 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. **A new method to fix a problem,** developed as part of a project, could be R&D if the outcome is original and the other criteria are met.*

- Forarbejderne
 - Forskning defineres som frembringelse af ny viden, mens udvikling defineres som anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede produkter mv.
- Juridisk Vejledning
 - *Projektet skal indeholde et nyhedselement. Nyhedselementet skal vurderes i forhold til det aktuelle vidensniveau inden for branchen (dvs. kredsen af virksomheder beskæftiget med samme aktivitet). Det skyldes, at **aktiviteten skal resultere i viden/erkendelser, der ikke allerede er i anvendelse inden for den pågældende branche** [...] Årsagen er, at **opnåelse af ny viden er central for al forsøgs- og forskningsaktivitet.***
 - *Projektet skal indeholde et element af kreativitet. Baggrunden herfor er, at projektet skal **basere sig på nye koncepter/idéer, der ligger ud over det eksisterende vidensniveau.** Rutinemæssig aktivitet er derfor ikke omfattet, mens nye metoder til at udføre gængse opgaver, på basis af tilgængelig viden, efter en konkret vurdering kan være omfattet.*
- SKM2020.501.LSR (Kundeplatform):
 - *For at udviklingen og forskningen herefter kan omfattes af bestemmelsen må kræves, at **denne indeholder en vis ny viden** i forhold til allerede kendt teknik, og i relation til software teknologisk eller videnskabelig fremskridt m.v.*
 - Bygger umiddelbart på en fejltolkning af et ministersvar
- SKM2021.367.LSR (Diplomat app)
 - *Landsskatteretten bemærker desuden, at anvendelsesområdet for og omfanget af ligningslovens § 8 B må vurderes i forhold til den **faktiske udvikling i samfundet***
- SKM2023.24.LSR (Byggeklodssoftwaressystem)
 - 'Indeholder ny viden eller teknologisk fremskridt'
- Frascati
 - *Ny viden var ikke et krav da reglerne blev indført, men er det nu*

Frascati 1963

22.

EXPERIMENTAL DEVELOPMENT

Experimental development is the use of scientific knowledge in order to produce new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services.

Frascati 2015

towards a specific, practical aim or objective. **Experimental development is systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experience and producing additional knowledge, which is directed to producing new products or processes or to improving existing products or processes.** This

- Nyt lægemiddel, SKM2023.510.SR (Lægemiddel)
 - Forskningen vurderes som patenterbar, hvilket fører til formodning om at nyhedskriteriet er opfyldt.
 - Lægemidlet er **nyt og ligner ikke allerede kendte behandlingsformer**
- SKM2023.448.ØLR (Diplomat app)
 - *Det er derfor ikke i sig selv tilstrækkeligt for at anse udgifter til udviklingsarbejde for omfattet af ordningen, at arbejdet medfører nye eller væsentligt forbedrede processer eller systemer **for den skattepligtige virksomhed.***
- SKM2023.26.LSR (Mikroinvesteringsplatform)
 - At lancere noget **nyt på det danske marked er ikke tilstrækkeligt**
- J.nr. 20-0110331 (El app)
 - Udvikling af det ressourcebesparende system er **tilstræbt at skabe et fornyende og innovativt produkt**
- SKM2021.510.LSR (Winefinder)
 - *Landsskatteretten bemærker endvidere, at der ikke blot skal henses til andre handelsplatforme inden for vinhandel, men på den teknologiske viden generelt på det pågældende tidspunkt.*

- Nyhedskriteriet
 - Produktet skal være **nyt**
 - Følger af ordlyden
 - Produktet skal være nyt globalt i branchen
 - Følger af praksis
 - Der skal ske **anvendelse af ny viden**
 - Er modsat lovens forarbejder når der er tale om udvikling, men følger af LSR praksis.
 - Hvordan anvender man 'ny viden'? Beror bl.a. på det forhold at det er viden som ikke allerede er i brug i branchen
 - Tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingstidspunktet
 - Harmonerer med kreativitetskriteriet
 - Der skal **opnås ny viden**
 - Følger ikke af loven, men af Følger af Frascati (nu) samt Juridisk Vejledning og praksis fra Skatterådet
 - Er der blot tale om de erfaringer der drages løbende ved udviklingen?
- Væsentligt forbedret
 - Nyhedskravet gælder umiddelbart fortsat fx et produkt der løbende opnås nye patenter på løbende.

- Juridisk Vejledning
 - Projektet skal indeholde et **nyhedselement** (som omtalt)
 - Projektet skal indeholde et element af **kreativitet**
 - Stammer fra Frascati, men kan måske genfindes i 'videnskabelig eller teknisk viden' selvom der dog burde stå 'ny' foran
 - Skattestyrelsen bruger det til at afvise R&D som 'enhver fagprofessionel' ville kunne genskabe
 - Projektet skal indeholde et **usikkerhedsmoment**
 - Vedrører budget, tid og hvorvidt det kan lade sig gøre
 - Ikke tiltrådt i praksis, men heller ikke en udfordring at påvise
 - En enkelt sag hvor Skattestyrelsen anfører at fordi R&D var planlagt var der ikke usikkerhed
- Praksis
 - Den erhvervede viden skal være overdragelig
 - Aktiviteten skal være planlagt og budgetteret
- Udviklingsstadier
 - Ovenstående betingelser skal være opfyldt **under hele projektet**. Det vil sige, at når usikkerheden ophører (klar til skalering) vil omkostningerne ikke længere være R&D
 - Indledende markedsundersøgelser er heller ikke omfattet
 - Indhentelse og analyse af tekniske oplysninger kan være omfattet

- Skattestyrelsen
 - Vil ofte anse hvert element for sig fx
 - Software og maskine
 - Produkt og produktionsproces
 - Patenteret del af en maskine og 'resten'

- SKM2023.164.LSR (Proteinsnacks)
 - *Landsskatteretten finder, at udviklingen af fremstillingsprocessen af protein-snacks må anses at være en så væsentlig og integreret del af udviklingen af det samlede produkt, at det ikke er muligt at adskille udviklingen af fremstillingsprocessen fra udviklingen af protein-snacks.*

- SKM2022.541.LSR (Headset)
 - Software, som var en del af et headset, var også omfattet af R&D.
 - Skattestyrelsens opfattelse er dog at de havde skiftet holdning, og at softwaren leverede op til kravene til R&D

○ Juridisk Vejledning

- *Design, forstået som en aktivitet, rettet mod tekniske specifikationer og andre funktionelle karakteristika i forbindelse med udviklingen af bl.a. nye produkter, kan være vanskelig at adskille fra forsøg og forskning*
- *En væsentlig forskel består typisk i, at der ved design ikke er noget reelt usikkerhedsmoment i innovationsprocessen*
- *Omkostninger afholdt i relation til den blotte ydre fremtræden af et produkt er dermed ikke omfattet, mens en forbedring af produktets tekniske egenskaber kan være omfattet*

○ SKM2022.90.LSR (Højtaler)

- Udvikling eller ændring af et produkts **ydre fremtræden** omfattes kun hvis det tilfører produktet **nye eller væsentligt forbedrede egenskaber**

○ Overvejelser

- Design er et udtryk som anvendes ofte i innovative processer. Ofte er der tale om fx teknisk design, som kræver komplekse ingeniør beregninger
- Skattestyrelsen er også her hurtige til at afvise. Sagerne kræver altså en del "forklaring"

○ Frascati (oversat uddrag)

- *Design og F&U-aktiviteter er svære at adskille.*
- *Den væsentligste forskel med R&D er, at der sandsynligvis ikke vil være nogen usikkerhed*
- *Nogle design-relaterede aktiviteter kan betragtes som F&U i det omfang, de spiller en rolle i en produktudviklingsproces, der sigter mod noget "nyt" (men ikke nødvendigvis mod ny viden), er kreativt og originalt, kan formaliseres. (udført af et dedikeret team), og fører til et kodificeret output, der skal videregives til udviklingsteamet.*

- I en konkret sag har Skattestyrelsen afvist anvendelsen af Frascati vedr. design

Udfald	Sag	Emne	Omhandler
Vundet	SKM2008.641.BR	Lampe	Patent mv sikrede fradrag
Vundet	SKM2012.634.SR	Energiteknologi	Udvikling af en særlig teknologi indenfor udvinding af vedvarende energi. Opnået patent.
Tabt	SKM2021.579.BR	Silke	Manglende bevis, men LSR godkendte udvikling af silke i et samarbejde som R&D.
Domstol	SKM2022.90.LSR	Højtaler	Manglende ny viden eller teknologisk fremskridt ved "sammensætning af kendte teknologier" såsom bluetooth og trådløs opladning
Vundet	SKM2022.100.SR	Demonstrationsanlæg	Forbedring af produktionsproces
Vundet	SKM2022.541.LSR	Headset	Der er anvendes særdeles avanceret digital elektronik og software. Tilskud modtaget.
Tabt	SKM2023.161.LSR	Pulpproduktion	Videreudvikling af en proces, hvorved selskabet dannede pulp til biogasforbrænding. Bevisbyrden blev ikke løftet.
Domstol	SKM2023.164.LSR	Proteinsnacks	Udviklede protein-snacks bl.a. med et højt protein - og fiberindhold samt en fordelagtig sammensætning af aminosyrer og mineraler. Anses som en ny variant af et kendt produkt. Formentlig forkert, da der kunne opnås patent på produkt og proces.
Vundet	SKM2023.510.SR	Lægemiddel	Forskningen var patenterbar, samt at lægemidlet ikke lignede allerede kendt behandlingsformer.
Vundet	Ligningsniveau	"Planter"	Nye markeder, skulle være bedre end de gamle
Vundet	Ligningsniveau	"Fødevarer"	Nyt marked, transport under andre temperaturer mv.
Vundet	Ligningsniveau	"Maskiner"	Patenter

- SKM2023.448.ØLR (Diplomat app)
 - *Landsretten finder [...] at der ved afgrænsningen [...] blandt andet skal lægges vægt på, om det, der er udviklet, udgør noget nyt og væsentligt forbedret, idet det herved tillige må indgå, om den tekniske løsning m.v. allerede anvendes inden for den skattepligtiges branche.*
 - *Det er derfor ikke i sig selv tilstrækkeligt for at anse udgifter til udviklingsarbejde for omfattet af ordningen, at arbejdet medfører nye eller væsentligt forbedrede processer eller systemer for den skattepligtige virksomhed.*
 - *Der er efter forarbejderne til bestemmelserne **ikke grundlag for en mere lempelig fortolkning** for så vidt angår udvikling af software.*
- SKM2023.495.SR (Værdiestemmeringsplatform)
 - *Det følger af Landsskatterettens praksis, at udviklingsprojektet må have ført til resultater, der er **teknologisk eller videnskabeligt nyskabende**.*
 - *Også ofte omtalt som teknologisk fremskridt*
 - *Meget interessant hvordan skønsmænd vil forholde sig til de spørgsmål.*
- SKM2023.76.LSR (Computerspil)
 - *Udgifter til udvikling af software med anvendelse af **kendte elementer og kendte teknikker** og ændring af produktets ydre fremtræden er ikke omfattet, **medmindre udviklingen tilfører produktet nye eller væsentlig forbedrede kvaliteter***
- J.nr. 20-0110331 (El app)
 - *Udvikling af det ressourcebesparende system er tilstræbt at skabe et fornyende og innovativt produkt*
- SKM2023.196.LSR (4 produkts platform)
 - *Landsskatteretten henviste herved bl.a. til en udarbejdet skønsrapport, hvoraf bl.a. fremgik, at der alene var tale om simpel produktinnovation, at **kendte elementer** blev sat sammen til nye strukturer, at **ideer fra kendte markeder** blev anvendt, og at der i **begrænset omfang var tale om innovation**.*
 - *Rapportens samlede konklusion var, at der ikke var skabt teknologiske fremskridt eller nye viden med den implementerede handelsplatform.*

Vedrørende softwareudvikling

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*
- *Tilføjelsen af brugerfunktioniteter 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*

R&D

- The development of new operating systems or languages
- The design and implementation of new search engines based on original technologies
- The effort to resolve conflicts within hardware or software based on the process of re-engineering a system or a network
- The creation of new or more efficient algorithms based on new techniques
- The creation of new and original encryption or security techniques
- *2.73: In the systems software area, individual projects may not be considered as R&D, **but their aggregation** into a larger project could generate some technological uncertainty, the resolution of which will need R&D.*

Not R&D

- The development of business application software and information systems using known methods and existing software tools
- Adding user functionality to existing application programs (including basic data entry functionalities)
- The creation of websites or software using existing tools
- The use of standard methods of encryption, security verification and data integrity testing
- The customisation of a product for a particular use, unless during this process knowledge is added that significantly improves the base program
- Routine debugging of existing systems and programs, unless this is done prior to the end of the experimental development process

Udfald	Sag	Emne	Omhandler
Vundet	SKM2016.199.SR	Lektiehjælp app	Innovativt og fornyende med markedsfondens deltagelse
Tabt	SKM.2020.501.LSR	Kundeplatform	Ikke anvendt teknologisk eller videnskabelig fremskridt ift. Software
"Vundet"	SKM.2021.367.LSR	Diplomat app	Udvikling af ny software, herunder nye operative systemer, algoritmer, processer mv. er omfattet. Udvikling vs. vedligehold
Tabt	SKM2021.510.LSR	Winefinder	Ikke tilstrækkelig ny viden eller teknologiske fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingstidspunktet.
Tabt	SKM.2022.117.LSR	Dikterings app	Videreudvikling af dikterings app, der blev anset for løbende produktudvikling og produkttilpasning. Komplexitet og omfang var større i andre godkendte sager.
Vundet	SKM2022.289.LSR	Markedsplatform	Udvikling af ny software, herunder nye operative systemer, algoritmer, processer mv. vil være omfattet jf. SKM.2021.367.LSR. Interesse og økonomisk støtte fra eksterne
Vundet	SKM2022.541.LSR	Headset	Der er anvendes særdeles avanceret digital elektronik og software udviklet af [virksomhed1] medarbejdere til nye algoritmer udviklet specifikt til formålet
Vundet	J.nr. 20-0110331	El app	Ny software er omfattet. Innovationsfonden har støttet. App'en anses for nyskabende.
Tabt	SKM2023.23.LSR	Digital innovationsløsning	selskabet ikke havde løftet bevisbyrden for, at der var tale om nye eller væsentligt forbedrede produkter eller processer
Tabt	SKM2023.24.LSR	Byggeklodsssoftwaresystem	selskabets egne oplysninger ikke var støttet af objektive kendsgerninger i form af f.eks. objektive sagkyndige erklæringer eller syn og skøn.
Tabt	SKM2023.26.LSR	Mikroinvesteringsplatform	der eksisterede et allerede lignende koncepter i udlandet. Støtte fra vækstoffonden var ikke nok
Tabt	SKM2023.51.SR	Advokat- og revisorplatform	ikke tilstrækkeligt dokumenteret eller sandsynliggjort, at platformene indeholdt tilstrækkelig fremskridt i forhold til allerede kendt teknik på udviklingstidspunktet.
Tabt	SKM2023.76.LSR	Computerspil	selskabet ikke havde redegjort for, hvilke nye mekanikker computerspillet indeholdt.
Domstol	SKM2023.80.LSR	Drikkepenge app	ikke i tilstrækkelig grad sandsynliggjorde, at selskabet havde udviklet et nyt eller væsentlig forbedret produkt. Ingen fradrag efter SL § 6
Tabt	SKM2023.138.LSR	Take-away platform	Ikke nyt produkt eller proces. Støtte fra vækstoffonden var ikke nok.
Tabt	SKM2023.156.LSR	Immaterielle varer	Var udviklet inden, og de omtalte udviklingsomkostningerne vedrørte integration mellem selskabetsprodukt og de enkelte kunder
Tabt	SKM2023.196.LSR	4 produkts platform	Landsskatteretten lagde vægt på en afgivet syns-og skønsrapport, hvorefter der ikke ansås at være skabt nye teknologiske fremskridt eller viden med den implementerede handelsplatform.
Tabt	SKM2023.448.ØLR	Diplomat app	Tabt pga ny tolkning samt at udviklingen var sket inden
Tabt	SKM2023.495.SR	Værdiestimeringsplatform	ikke var oplyst forhold der kunne anses for teknologisk eller videnskabeligt nyskabende
Tabt	J.nr. 23-0050245	Azure-baseret platform	Ikke dokumenteret, at der var tale om ny eller væsentligt forbedret proces/produkt
Vundet	Ligningsniveau	Platform	Store globale kunder talte for at systemet var nyskabende.

- **Konklusion**
 - 20 afgørelser. Hvad kan vi udlede?
 - Det skal påvises at software til styring xx ikke allerede fandtes på markedet, samt at pågældende software algoritme er opbygget fra bunden af.
- **Teknologisk fremskridt**
 - *De softwaresager som er vundet redegør ikke for at der var teknologisk fremskridt*
 - *Frascati*
 - *2.68: " For a software development project to be classified as R&D, its completion must be dependent on a scientific and/or technological advance, and the aim of the project must be the systematic resolution of a scientific and/or technological uncertainty."*
 - *2.70: "Therefore, an upgrade, addition or change to an existing program or system **may be classified as R&D if it embodies scientific and/or technological advances that result in an increase in the stock of knowledge.** The use of software for a new application or purpose does not by itself constitute an advance."*
- **Syn og skøn**
 - Selv en skønsmand vil ikke kunne påvise, at en algoritme er 'alene i verdenen'
 - Det må dog antages, at det er tilstrækkeligt alligevel
 - Hvor lander praksis? Frascati vs. LSR fx den godkendte el app
- **Anbefaling**
 - Er der patent, så kør
 - Vurder om der har været tale om komplekse algoritmer som har løst udfordringer.
 - Er platformen enestående og bruges af globale virksomheder?
 - Hvad ville en skønsmand sige?

Sag	Emne	Omhandler
SKM2019.13.LSR	Patentomkostninger	Patentomkostninger var ikke omfattet
SKM2023.611.BR	Valg af skønsmand	Teknologisk Institut?
SKM2021.466.LSR	Omvalg mv.	Vedrører ikke R&D vurdering
SKM2005.315.ØLR	R&D konsulenter	Ikke omfattet af reglerne
TfS 1984, 284 VLR	Nye varehuse	Ikke omfattet af reglerne
SKM2022.341.BR	Ikke erhvervmæssig	Vedrører ikke R&D vurdering
SKM2004.187.VLR	Elmåler	Ikke erhvervmæssig
TfS 1996, 845 LSR	Opfindelse	Udnyttelse ikke selv sin opfindelse
TfS 1996, 776 LSR	Medicinalselskab	Rejser mv. var med
SKM2004.502.LSR	Medicinalselskab	Rejser mv. var ikke med
LSRM 1983, 98 LSR	Universitetslektor	Vedrørte hans lønnede stilling
LSRM 1983, 85 LSR	R&D blev ikke udnyttet	Ikke fradrag, da ingen sammenhæng mellem udvikler og udnytter
SKM2015.316.SR	Bindende svar OK	Vedrører ikke R&D vurdering
SKM2023.382.ØLR	Ikke erhvervmæssig	Vedrører ikke R&D vurdering



BEVISSPØRGSMÅLET

Kravene til bevisførelsen

○ Skatteministeriets opfattelse:

- *"I denne forbindelse må der **i sagens natur** stilles **forholdsvis strenge beviskrav** til de virksomheder, som ønsker fradrag efter særreglen i ligningslovens § 8 B (for at kunne få udbetalt en skattecredit som her eller for at få fradrag med en forhøjet procent). Hvis således beviset kan føres **blot** med **virksomhedens og deres revisorers og eventuelle andre repræsentanters redegørelser**, vil der være en risiko for, at disse ordninger **"løber løbsk"**. Det må på den baggrund kræves, at virksomheden fører **et sikkert og objektivt bevis** for, **hvad der er udviklet, herunder hvornår og hvordan**, og **samtidig** fører bevis for, at det, der er udviklet, er **noget nyt eller væsentligt forbedret** i forhold til **allerede eksisterende viden i branchen.**"*
 - Skatteministeriets anbringende i SKM2023.448.ØLR (Diplomat app)
- *"Der er grund til at stille **strenge krav** til sagsøgtes bevis for, at udgifterne ikke blot har karakter af almindelige driftsomkostninger ifølge statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men kan henføres til særreglen i ligningslovens § 8 B, stk. 1."*
 - Skatteministeriets anbringende i SKM2021.579.BR. (Silkedommen)

Hvilke udfordringer ser vi i praksis i R&D-sager ang. dokumentation?

- Skatteydere bevismidler er uden bevisværdi
- Skatteydere påstande og anbringender er udokumenterede.
- Uklart/usikkert for skatteyder, hvilke retlige betingelser der skal bevises

- Bevisbyrdens placering
 - Skatteydens bevisbyrde, jf. SKM2004.162.HR
 - Følger formentlig også af generelle bevisbyrdebetragninger:

*“Det følger af de **almindelige bevisbyrderegler**, at den, der er **nærmest til at tilvejebringe og sikre sig den relevante dokumentation, også bærer bevisbyrden.**”*

***Refleksvirkningen** af dette princip er, at det kommer den **pågældende til skade**, hvis den **relevante dokumentation mangler** eller er **ufyldestgørende**. Såfremt skatteyderen f.eks. hævder at have haft en **fradragsberettiget udgift**, påhviler det ham derfor at **dokumentere sin påstand**.*

Dokumentation** er nødvendig – både for **eksistensen af den fradragsberettigede udgift** og **for dens størrelse**. Hvis han vælger at **“læne sig op ad officialprincippet”** i stedet for **selv at bidrage med de nødvendige oplysninger og beviser**, må skatteyderen påregne en **skuffelse [...].”

- Lars Apostoli, Højesteretsdommer

Hvornår er bevisbyrden løftet? Hvor meget skal der til?

- Rummelige begreber:
 - **Dokumentere**: svarer nok til fuldt bevis, og er et ganske betydeligt krav til styrke i beviskraften
 - **Godtgøre**: betingelser i loven må godtgøres fuldt ud
 - **Sandsynliggøre**: betingelser i loven må sandsynliggøres → bevislettelse (samlet set skal der **foreligge en væsentligt underbygget formodning** eller i hvert fald **sandsynlighedsovervægt** – ét faktum forekommer mere sandsynligt end et andet).

 - Vanskeligt at sætte procentsatser på pga. hensynet til den frie bevisbedømmelse.
- Vanskeligt at opstille generelle krav til bevisstyrke i R&D-sager.
- Hvad siger praksis?
 - Landsretten:
 - *“Landsretten finder det **herefter ikke bevist**, at udgifterne i 2014-2017 har vedrørt udviklingsarbejde af [...]”*

 - Landsskatteretten:
 - *“Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering, at det ikke er **dokumenteret**, at selskabet har udviklet et nyt eller væsentligt forbedret produkt [...]”*
 - *“Selskabet har endvidere ikke **dokumenteret**, hvorved produktet adskiller sig fra allerede eksisterende og lignende produkter på markedet”*
 - *“Efter en samlet vurdering finder retten, at det er **godtgjort**, at selskabet har udviklet et så væsentligt forbedret produkt, at det må anses for omfattet af ligningslovens § 8 B.”*
 - *“Landsskatteretten finder, at selskabet med de fremlagte oplysninger ikke har **godtgjort**, at udgifterne, afholdt i 2017 og 2018, er relateret til udviklingen af et nyt eller væsentligt forbedret produkt i en grad, som kan berettige til udbetaling af skattecredit [...]”*
 - *“Efter en samlet vurdering finder retten, at det ikke er **dokumenteret** eller **i tilstrækkelig grad sandsynliggjort** [...]”*
 - Formentlig den mest anvendte formulering i praksis

Bevismidler

- Udgifter skal dokumenteres
- Virksomhedernes egne forklaringer
- Patenter/patentansøgninger
 - Formålet med at anvende patenter?
 - *"en **mulig patentering** af produktet **ikke i sig selv** kan føre til, at udgifterne til udvikling af produktet er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1"*
 - *"Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at forskningen efter **det oplyste er patenterbar, styrker formodningen** for, at forskningen har **den fornødne nyhedsværdi**. Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at forskningen efter det oplyste **vil lede til viden, der ikke allerede er kendt i branchen.**"*
- Markedsundersøgelser m.v.
 - Internt/eksternt udarbejdede
 - Materialer fra offentlige myndigheder samt EU (udtalelser, registre m.v.)
 - Manglende klarhed om det geografiske og produktmæssige område, som markedsundersøgelserne skal inkludere.
 - **Skatteyder:** *"Det er umuligt at **godtgøre** at der ikke findes lignende **genanvendelsesansøgninger** i udlandet".*
- Syn og skøn og erklæringer fra sagkyndige
- Støtte fra tredjemand, priser, udtalelser/anerkendelser
 - Generelt positiv bevismæssig vægt
 - Bør forholde sig konkret til det udviklede, herunder hvordan det udviklede opfylder betingelserne i § 8 B
 - *"For så vidt angår **støtten fra VÆKSTFONDEN, VITUS-programmet og Erhvervshus Midtjylland**, så har selskabet oplyst, de har modtaget støtten i forbindelse med udviklingen af softwaren. Det fremgår imidlertid ikke af det fremlagte materiale, **på hvilken baggrund støtten er givet.**"*
 - *"Til bedømmelse af udgifternes karakter har Landsskatteretten tillige **lagt afgørende vægt** på den **interesse og økonomiske støtte**, som selskabet har opnået fra **eksterne institutioner**, der har **fokus på innovation og nyskabende aktiviteter** med henblik på erhvervsmæssig indtjening. Selskabets udviklingsprocesser er således støttet ved **Innovationsfondens** bevilling, **Vækstfondens** lånetilbud samt investeringer af G5 A/S."*

EN CASE FRA VIRKELIGHEDEN GRUNDFOS

Grundfos Case

CORIT R&D Seminar
Lars Koue, Senior Finance Director, Group Tax
25 January 2024

GRUNDFOS 

Possibility in every drop



**Our purpose
is to pioneer
solutions to the
world's water and
climate challenges
and improve quality
of life for people.**

Poul Due Jensen

CEO and Group President



Sustainability is at the heart of everything we do

Saving energy

through smarter and
more efficient pump
technology

Saving water

through developing
water-efficient and
water reuse solutions

Embedding

Circular business

Principles throughout
our organisation

Providing

Water access

to people in need



Long-term commitment to net-zero

By 2030

Reduce absolute scope 1
and 2 scopes Greenhouse
Gas (GHG) emissions 50%

Reduce absolute scope 3
GHG emissions 25%

By 2050

Reduce absolute scope 1,
scope 2, and scope 3 GHG
emissions 90%



SCIENCE
BASED
TARGETS

DRIVING AMBITIOUS CORPORATE CLIMATE ACTION

Approved science-based net-zero targets



One of the world's leading pump and water solutions companies

20,000+
employees

87.6%
owned by the
Poul Due Jensen
Foundation

1945
when it all
started

**DKK
33.3bn**
revenue
in 2022

16,000,000
units produced
per year

5%
of revenue
reinvested

Fundamentals

Innovate to differentiate

Key choices towards 2025

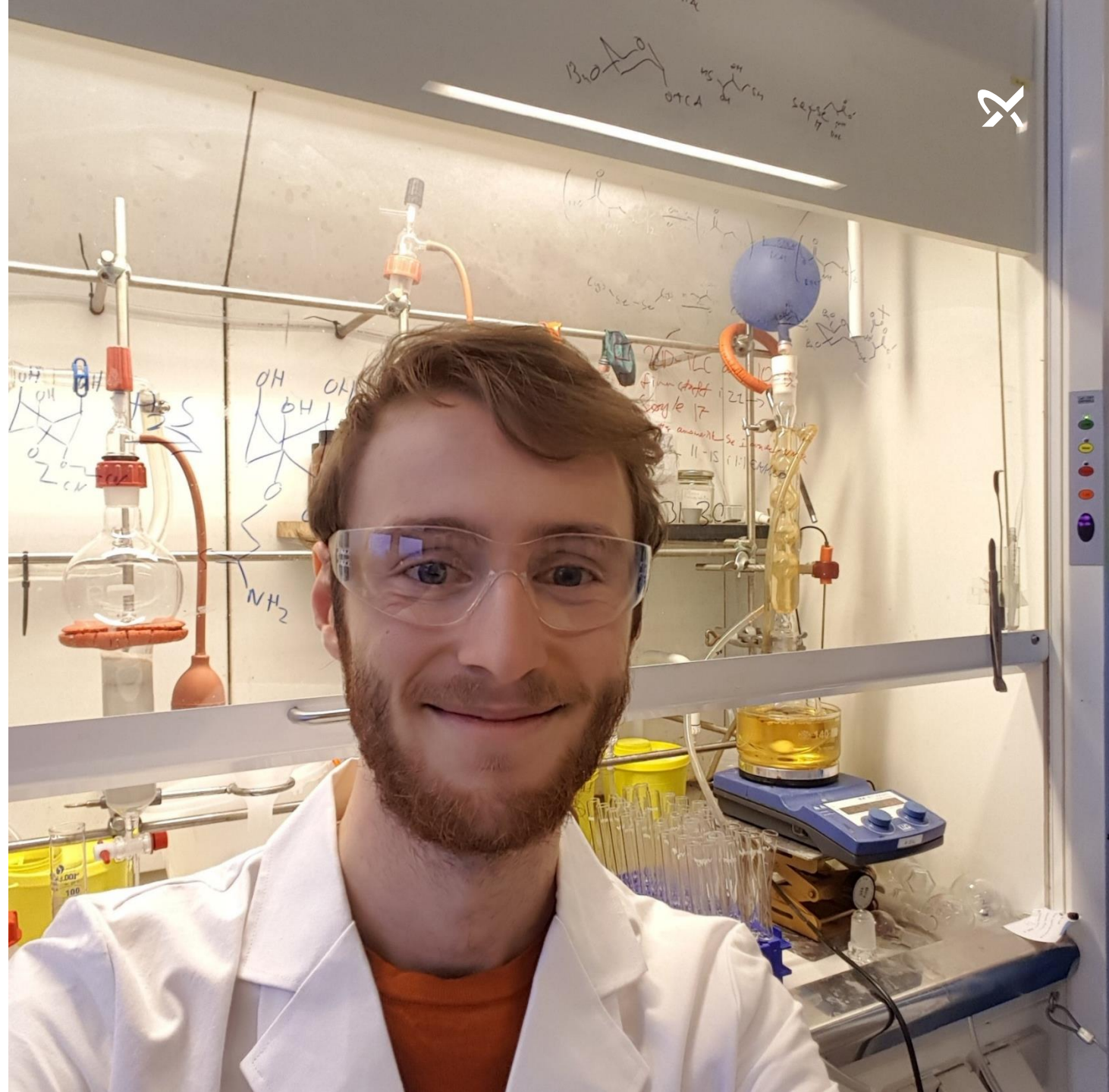
1. Bring more radical innovation to the market
2. Differentiate through digital and software
3. Strengthen modularization and standardized platforms



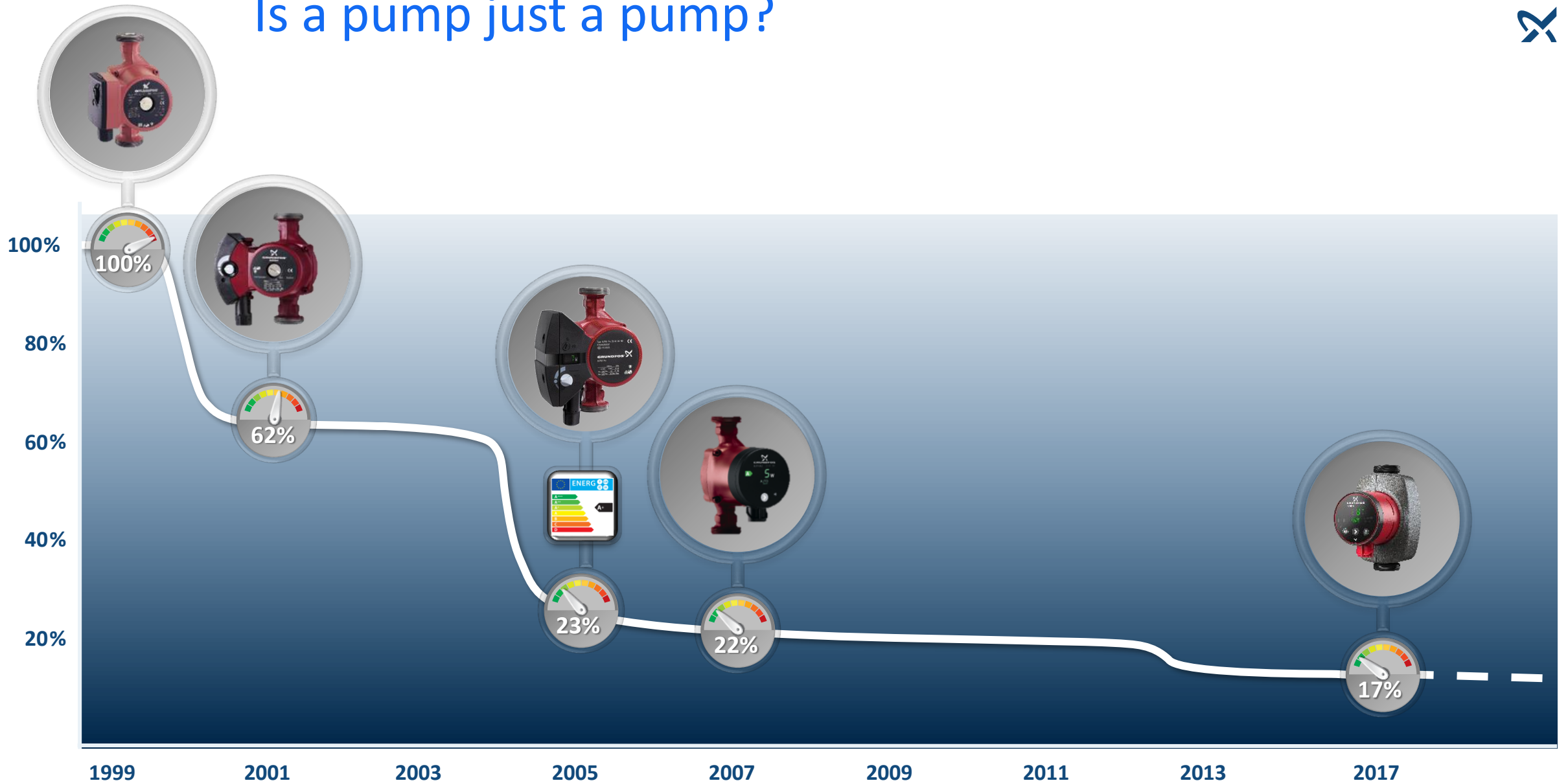
We fundamentally choose to compete by delivering more value to customers than our competitors. We strive to create more innovative products and more customer relevant solutions, that serve our customers better than any of our competitors

Research & Development

Per definition....



Is a pump just a pump?





The Carousel

Significantly improved processes

- Development in the 1960s
- 15 processes simultaneous

The first guidance from Skattestyrelsen



Tax Code R&D definition:

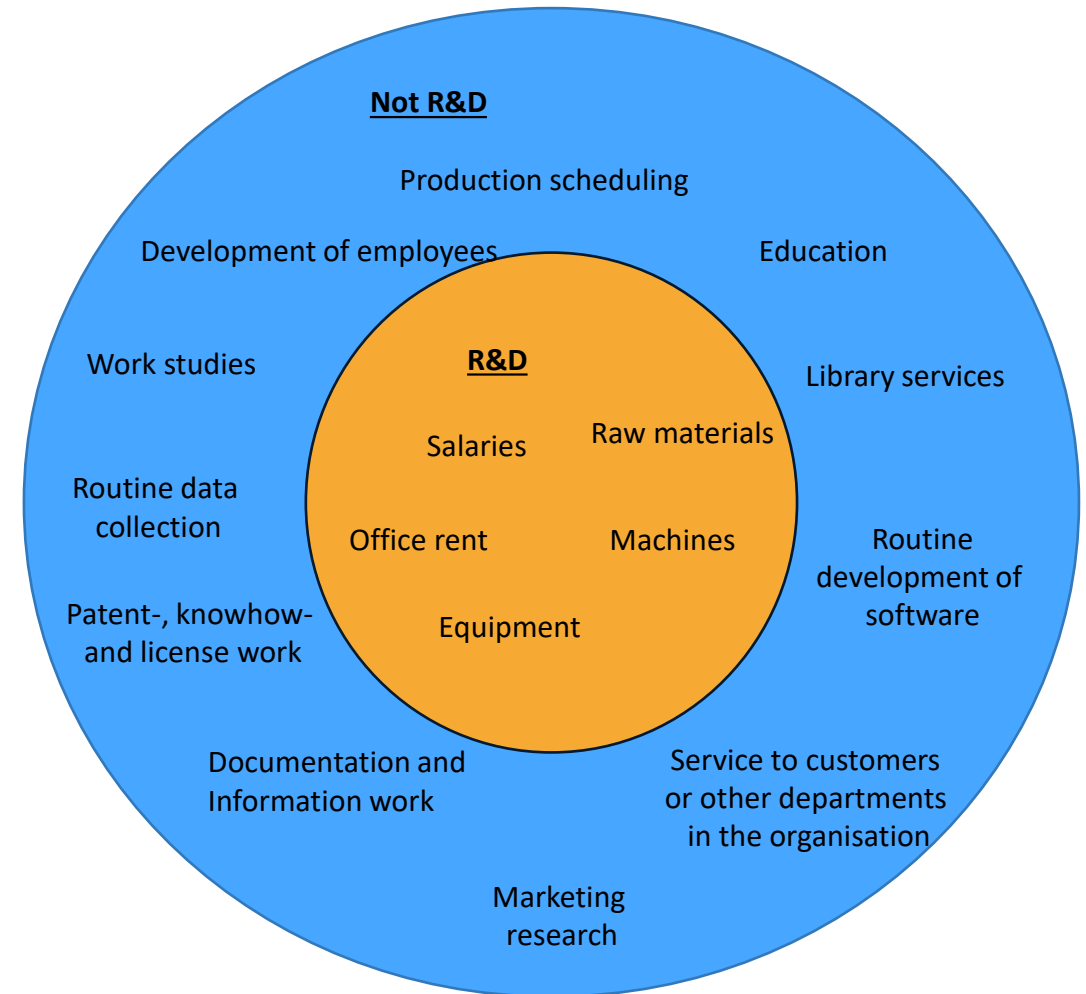
Use of scientific or technical knowledge to produce new or significantly improved materials, mechanisms, products, processes, systems or services.

In addition, there is so-called applied research and basic research, which means original studies aimed at gaining new scientific knowledge and understanding, primarily aimed at practical goals and applications.

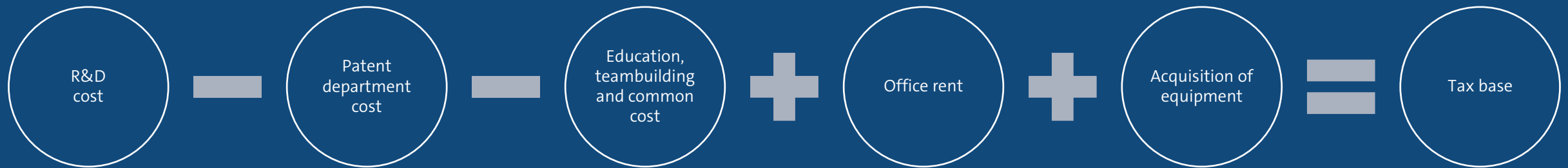


Grundfos Accounting Manual:

Research is defined as original and planned investigation undertaken with the aim of gaining new scientific or technical knowledge and understanding, while development is defined as translation of research findings or other knowledge into a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services prior to the commencement of commercial production



Converted into a formula



The 2020 guidance from Skattestyrelsen



Novel

(within industry)

The project must contain a news item. The news element must be assessed in relation to the current level of knowledge within the industry (ie the circle of companies engaged in the same activity). This is because the activity must result in knowledge / insights that are not already in use within the industry in question. Thus, projects that acquire knowledge by copying, imitating or by "reverse engineering", for example, are not covered. The reason is that the acquisition of new knowledge is central to all experimental and research activity.

Creative

(new concepts/ideas)

The project must contain an element of creativity. The reason for this is that the project must be based on new concepts / ideas that go beyond the existing level of knowledge. Routine activity is therefore not covered, while new methods of performing common tasks, on the basis of available knowledge, after a specific assessment may be covered.

Uncertain

(about cost, time or outcome)

The project must contain an element of uncertainty. It is a condition that in the project there is uncertainty about the costs, the time horizon, or whether the expected result can be achieved.

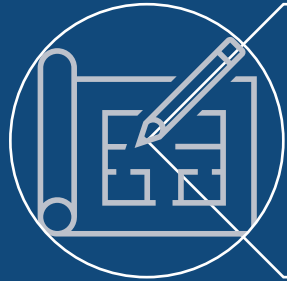
Example: New Generation of CR pumps



[Hydraulic Efficiency in the New Generation of Grundfos CR Pumps - YouTube](#)



Implied that we onboarded external advisors



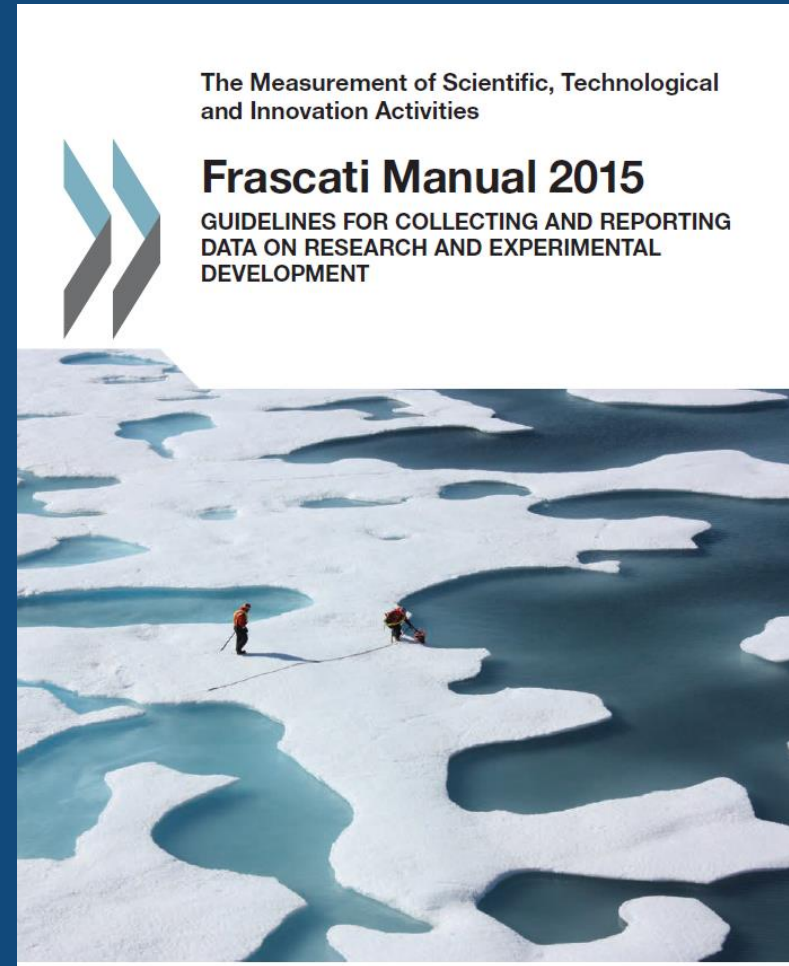
Engineering
background



Experience
from other
countries



Proven
approach



Approach



Project	R&D	AME	Digital	Eligible	Time spent
1	x	x		x	100
...	x		X	x	200
~150	x	x			50

Total cost base

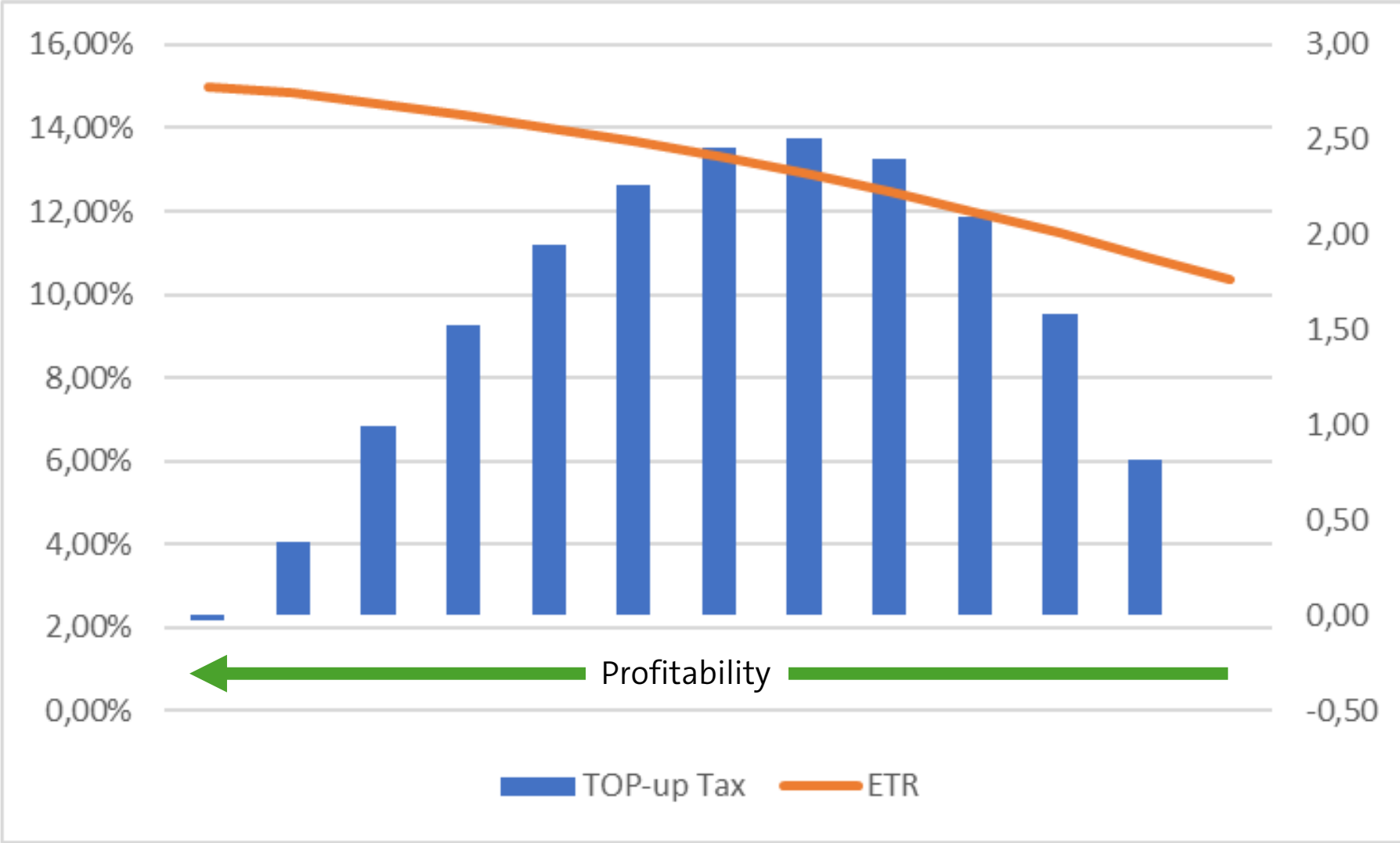
Cost base for super deduction



Audit for FY 2020



Pillar Two | R&D | Potential Top-up Tax



Quiz: What is the difference?



LL § 8 B OG DOMSTOLENE

- LL § 8 B:

- 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.

- SL § 6

- 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;
- Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde

- Skatteministeriet i SKM2023.448.ØLR:
 - Ligningslovens § 8 B, stk. 1, er en særlig fradragsregel, der giver mulighed for at fradrage udgifter, som ikke er fradragsberettigede efter den almindelige bestemmelse om fradrag for driftsomkostninger i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og altså kun hvis der er tale om udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed.
 - Den særlige bestemmelse i ligningslovens § 8 B, stk. 1, er dermed afgrænset i forhold til statsskattelovens § 6, stk. 1's almindelige og brede fradragsregel ..., **og** bestemmelsen er desuden begrænset til forsøgs- og forskningsvirksomhed.
 - Efter sammenhængen og efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder omfattes dermed **kun** omkostninger til udvikling af en kvalificeret karakter, **hvorved en virksomhed ikke erhverver, sikrer og vedligeholder indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men derimod udvider eller etablerer et nyt indkomstgrundlag, jf. herved statsskattelovens § 6, stk. 2, og** hvor en sådan udvikling har karakter af forsøgs- og forskningsvirksomhed.
- Har Skatteministeriet ret?

- Omfatter det også udgifter, der også omfattes af SL § 6a?
 - Driftsudgifter efter SL § 6a kan ikke "vælges" afskrevet over 5 år
 - Ved indførelsen havde man for øje at sikre fradragsretten – ikke om man kun kunne være omfattet af den ene eller begge bestemmelser
 - Se fx LL § 8, stk. 1 om "udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår"
- Formålet med LL § 8 B var at sikre fradragsret for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, men heraf kan man jo ikke slutte, at udgifter ikke kan være omfattet af begge bestemmelser
- Udvidelsen til mere end 100% afskrivninger LL § 8 B-udgifter
 - Konsekvensen vil så være, at væsentlige udgifter til R&D, som afholdes for at "holde sig på toppen" ikke omfattes
 - Fx medicinal- og medicoindustrien
 - Forøgelsen af fradraget vil give virksomhederne større incitament til forsøgs- og forskningsaktivitet. Forslaget må herudover også forventes at have en positiv effekt på øvrige virksomheders produktivitet.
 - Maksimum på 845 mio. kr. i indkomståret 2020 og 910 mio. kr. i indkomstårene 2021 og 2022 for 130% fradraget

SKM2023.382.ØLR

○ Østre Landsret

- Det følger af ligningslovens § 8 B, stk. 1, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter, som afholdes til forsøgs- eller forskningsvirksomhed **i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. ...**
- Spørgsmålet er herefter, om A har afholdt udgifter til forsøgs- eller forskningsvirksomhed i tilknytning til sit erhverv.
- Det tiltrædes, at **bevisbyrden for fradragsretten** påhviler A.
- Også efter bevisførelsen for landsretten må det lægges til grund, at der ikke har været opnået nogen omsætning i virksomheden, og at tilbagebetaling af tilskud efter § 19 i lov om tilskud til fremme af innovation ikke har fundet sted. Herefter, og af de af byretten herom i øvrigt anførte grunde, tiltræder landsretten, at A ikke har løftet bevisbyrden for, at der i indkomståret 2011 var tale om en virksomhed, der var erhvervsmæssig som anført i ligningslovens § 8 B, stk. 1, og at eventuelle udgifter afholdt i tilknytning hertil således kunne fradrages.

○ Er dommen korrekt?

○ Er resultatet det, man ønsker?

SKM2023.448.ØLR – Landsskatterettens afgørelse

- **Landsskatteretten** om kravet om ”erhvervsmæssig tilknytning”
 - På baggrund af en ordlydsfortolkning af ligningslovens § 8 B sammenholdt med bemærkningerne hertil og formålet med bestemmelsen finder Landsskatteretten, **at der i kravet om udgifternes tilknytning til et selskabs erhverv ikke kan indfortolkes et krav om en særlig tilknytning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv, eksempelvis udvikling og kommercielt salg af produkter på baggrund af forsøgene og forskningen.**
 - Landsskatteretten bemærker desuden, at et krav om, at en virksomhed, for at opnå fradrag i henhold til ligningslovens § 8 B, skal drive erhverv med forskning, ikke harmonerer med, at egentlige forskningsvirksomheder har adgang til fradrag for udgifter hertil allerede i medfør af statsskattelovens § 6.
 - Landsskatteretten anser herefter **udvikling af ny software, herunder nye operative systemer, algoritmer, processer mv.**, som omfattet af ligningslovens § 8 X.
 - Landsskatteretten bemærker desuden, at anvendelsesområdet for og omfanget af ligningslovens § 8 B må vurderes i forhold til den faktiske udvikling i samfundet, hvor langt størstedelen af alle virksomheder i dag benytter sig af IT-systemer som led i driften af deres virksomhed, i modsætning til hvad der var sædvanligt ved indførelsen af ligningslovens § 8 B i 1973.

SKM2023.448.ØLR – Landsskatterettens afgørelse

- Landsskatteretten om kravet om niveau for nyudvikling
 - Udviklingen af de enkelte projekter anses ikke for at være af rutinemæssig karakter, henset til at der er tale om ny- og videreudviklede systemer, processer og algoritmer, og at alt indhold og funktionalitet er udviklet på baggrund af selskabets specifikke krav og ønsker. **Landsskatteretten bemærker hertil, at der må skelnes mellem, om udgifterne vedrører selve udviklingen af applikationer og digitale løsninger, eller om udgifterne vedrører den løbende og efterfølgende brug af applikationerne og altså ikke selve udviklingen.** I nærværende sag finder Landsskatteretten, at de afholdte udgifter i stort omfang vedrører selve udviklingen af de digitale løsninger.
 - Desuden **bemærkes**, at de udviklede systemer og platforme **ikke kun er rettet mod selskabets interne brug, men også er målrettet selskabets kunder og forskellige landes myndigheder**, bl.a. toldmyndighederne, som er integreret i disse systemer. Selskabets kunder kan via disse platforme tilgå og anvende selskabets webshop.

SKM2023.448.ØLR

- Østre Landsret
 - Landsretten finder under hensyn til ordlyden af bestemmelserne og de anførte motivudtalelser, at der ved afgrænsningen ... **blandt andet skal lægges vægt på, om det, der er udviklet, udgør noget nyt og væsentligt forbedret, idet det herved tillige må indgå, om den tekniske løsning m.v. allerede anvendes inden for den skattepligtiges branche.**
 - Det er derfor **ikke i sig selv tilstrækkeligt** for at anse udgifter til udviklingsarbejde for omfattet af ordningen, at arbejdet medfører nye eller væsentligt forbedrede processer eller systemer **for den skattepligtige virksomhed.**
 - Der er efter forarbejderne til bestemmelserne ikke grundlag for en mere lempelig fortolkning for så vidt angår udvikling af software.
- "Teknisk løsning m.v." – forudsætter klart ikke beskyttelse
- Er der et område mellem "inden for den skattepligtiges branche" og "for den skattepligtige virksomhed"?
 - Den nye eller mindre dygtige virksomhed, der blot vil op på gennemsnitligt niveau
 - Den gode virksomhed, der gerne vil op på niveau med den bedste

SKM2023.448.ØLR

- Østre Landsret om den konkrete sag
 - Selskabet skal bevise, at udgifterne på i alt 12.232.375 kr. afholdt i perioden fra 2014 til 2017 vedrørende selskabets digitale handelsplatform, er omfattet af ligningslovens § 8 B...
 - Selskabets softwarebaserede digitale handelsplatform er ikke opbygget fra grunden, men er baseret og programmeret/integreret på grundlag af eksisterende software og systemer, og at det samlede system har indebåret betydelige ressourcer til programmering (tilpasning) af de enkelte systemer og integration af disse i det samlede system.
 - Selskabet har forud for 2014 afholdt udgifter på i alt 25.860.590 kr. til tilvejebringelse m.v. af den digitale handelsplatform. **Langt de fleste udgifter til den digitale handelsplatform er blevet afholdt inden de indkomstår, som denne sag omhandler, og at udgifterne forbundet med platformen efter 2013 således har været relativt beskedne.**
 - Der er således **ikke tilvejebragt et tilstrækkeligt grundlag for at bedømme**, hvorledes de afholdte udgifter i indkomstårene 2014-2017 fordeler sig på løbende vedligeholdelse, herunder fejlretning, og opdateringer af den allerede etablerede digitale handelsplatform og på egentlige udviklingsarbejder. **Selskabet har, selvom skattemyndighederne har opfordret dertil, endvidere valgt ikke at foranstalte gennemførelse af syn og skøn.**

SKM2023.448.ØLR

- Hvad skal være temaet for syn og skøn?

- Skatteministeriet:
 - Skatteministeriet har fremsat opfordringer til sagsøgte om at dokumentere standpunktet om, at sagsøgtes udgifter gik til at udvikle noget, der er væsentligt nyt i forhold til allerede kendt viden, men opfordringerne er ikke besvaret fyldestgørende. Der foreligger herunder ingen oplysninger fra sagsøgte om andre virksomheder i branchen, idet sagsøgte blot har henholdt sig til, at sagsøgtes handelsplatform var noget helt "unikkt".

- Selskabet:
 - En del af Skatteministeriets bevisindsigelse er rettet mod det bevistema, som Skatteministeriet har formuleret på grundlag af sin lovfortolkning; en fortolkning som ikke har støtte i lovgrundlaget.
 - Det er således, som anført, Skatteministeriets synspunkt, at den retlige betingelse er, at der skal være tale om udvikling af ny teknisk viden/nye tekniske produkter, og at den skattepligtige skal føre bevis herfor ...
 - Som anført ovenfor kan en sådan betingelse ikke udledes af lovgrundlaget, og de beviskrav og - temaer, som Skatteministeriet opstiller under denne sag, er af samme grund ikke relevante.
 - Skatteministeriet har trods gentagne opfordringer under forberedelsen ikke nærmere konkretiseret eller oplyst, hvilken dokumentation der efterspørges.

HVOR STÅR VI NU?

- Afventer endelig stillingtagen fra domstolene og især Højesteret
 - Indtil da: usikkerhed for virksomhederne
- Hvorfor kører Skattestyrelsen så hårdt på?
- Hvorfor vil man politisk acceptere dette?
 - Stor og bredt politisk ønske om at tilskynde til R&D
 - Usikkerhed er ødelæggende for formålet og særligt slemt i forhold til § 8X
 - Skatteministeriet og ny lovgivning om områder, hvor der verserer retssager
 - Er en lovgivningsmæssig løsning mulig uden at vente på Højesteret?



VURDERING AF R&D I PRAKSIS

- I forbindelse med en defence file, ligning eller en genoptagelse skal der ske en grundig beskrivelse af noget teknisk i lægmandssprog
 - *Virksomheden*
 - *Udviklingsafdelingen, herunder kompetencer*
 - *Udviklingsprocessens faser (overvej om det er nødvendigt, da det kan blive brugt mod selskabet)*
 - *Udviklingsprojekterne*
 - *Nyhedskriterie pr. projekt, mens usikkerhed og kreativitet ofte kan beskrives generelt*
 - *Kreativitet er dog mere i fokus ift. 'anvendelse af ny viden'*
 - *De tilknyttede omkostninger*
 - *"Beviser", herunder tilskud, patenter, markedsundersøgelser, kunder, udtalelser, systemdokumentation mv.*

- **Udfordringer**
 - *Vi ved ikke hvad Skattestyrelsen efterspørger, hvilket besværliggør afgrænsning*
 - *Skattestyrelsen forudsætter faktum*
 - *Sagsbehandlerafhængigt*
 - *Tidspres, men anmod om udsættelse*
 - *Skattestyrelsen går (ofte) efter det hele*
 - *Skattestyrelsen bruger mange argumenter (hvilket bold skal man fokusere på?)*
 - *Ønsker en opdeling af omkostninger som ikke er mulig*

- Er man omfattet af reglerne?
 - Domstolene er mindre restriktive end LSR, som igen er mindre restriktive end Skattestyrelsen
 - Syn og skøn er et helt uafdækket område
- Deadline
 - Første år med 130% er indkomståret 2020
 - 2020 forældes 1. maj 2024
- Det kan give mening at genoptage
 - Hvis man har overset at der er R&D
 - Hvis man ønsker syn og skøn
 - Hvis man ønsker at teste noget uafklaret
 - Hvis man ønsker en klage ved LSR (og afvente "mildere" praksis)
 - Hvis man har overset at software kan omfattes af 116%
 - Bemærk, at hvis det er udviklet over en årrække og tages i brug i fx 2021, kan det være bedre at bruge 116% end 130%
- Håndtering af risiko
 - Beregning af renterisiko
 - Underskud = ingen renterisiko (dog risiko ved skattecredit)
 - Driftsmidler som anvendes til R&D = afskrivning kan undlades
 - Superfradraget kan tages, men indkomsten kan tilpasses, så en tabt sag ikke vil medføre øget skat
 - Afklaring kan ske ved bindende svar
 - Det kan overvejes, at undlade at tage fradrag og så anmode om genoptagelse

- **Ligningslovens § 8 X**
 - Underskud veksles til kontanter
 - Skatteværdien af R&D-omkostninger på op til 25 mio. kr. (sambeskatningsniveau).
 - Med den gældende selskabsskattesats på 22 % svarer det til 5,5 mio. kr.
- **Betingelser**
 - Der skal være et skattemæssigt underskud i året
 - Der skal være straksafskrevet forsknings- og udviklingsudgifter efter ligningslovens § 8 B
- **I praksis**
 - Anmodning om skattecredit sker ifbm. indsendelse af selvangivelsen.
 - Udbetalingen sker på samme tidspunkt som overskydende skat for selskaber
 - Er muligheden overset, er der som udgangspunkt adgang til genoptagelse.

 - De øgede fradragsmuligheder for R&D gælder, uanset om skattecreditordningen anvendes eller ej, og der er ingen ulempe ved at anvende skattecreditordningen til trods for, at der kun sker udbetaling med 100 % af omkostningerne fra R&D.
 - Er der store underskud kan det overvejes at straksafskrive 25 mio. kr., mens resten aktiveres.

- **Materialeindkaldelse**
 - Anmod om udsættelse
 - Drøft processen med sagsbehandler
 - Inviter på besøg (husk notatpligt)
 - Overvej omfanget

- **Forslag til afgørelse**
 - Fokus på faktum
 - Giver det mening at diskutere jus med Skattestyrelsen?
 - Frist for Skattestyrelsen er 1. maj

- **Afgørelse**
 - Frist for Skattestyrelsen er 1. august, men det kan rykkes

- **Klage til LSR**
 - Frist 3 måneder efter afgørelse
 - Dækkes 50/100%
 - Anmod om godkendelse af (fuld) omkostningsgodtgørelse vedr. syn og skøn
 - Anmod om borgernær sag

- **Andet**
 - Anmod eventuelt om genoptagelse af andre år fx så software omfattes af 116%

- LSR følger rapporten
- SKM2023.196.LSR (4 produkts platform) – brug af syn og skøn
 - *Rekvirenten beder skønsmanden om at forholde sig til hvorvidt der er skabt ny viden og/eller teknologiske fremskridt.*
 - *Skønsmanden besvarer spørgsmålet ved at tage udgangspunkt i innovationsbegrebet og hermed klassificere type og omfanget af*
 - *ny viden/teknologiske fremskridt i 4 dimensioner samt forskellige grader af innovation.*
 - *De 4 dimensioner (typer af innovation) er:*
 - *1. Produkt-innovation -Ændringer i de ting (produkter/services) som en organisation tilbyder*
 - *2. Proces-innovation -Ændringer i måden hvorpå produkter/services leveres*
 - *3. Positions-innovation -Ændringer i den kontekst hvori produkter/services leveres*
 - *4. Paradigmatisk innovation -Ændringer i den underliggende mentale model (paradigme) som bestemmer, hvad organisationen gør.*
- Ses ikke anvendt i praksis. Bør også anfægtes.

- Skattestyrelsens spørgsmål
 - Skønsmanden bedes oplyse **omfanget og opbygningen** samt de tekniske funktioner og praktiske anvendelser af den/de udviklede IT
 - Skønsmanden bedes oplyse om der i det udviklede, er **et nyhedselement** set i forhold til det på udviklingstidspunktet aktuelle vidensniveau
 - I tilknytning hertil bedes skønsmanden oplyse om der kan anses for **opnået ny viden** i forbindelse med det udviklede.
 - Skønsmanden bedes oplyse om det udviklede var/**er baseret på nye koncepter/idéer**
 - Skønsmanden bedes oplyse, om der i branchen kan leveres samme, tilnærmelsesvis samme eller **sammenlignelige ydelser**, som rekvirenten kan levere med det udviklede software.
 - Skønsmanden bedes beskrive, hvordan det udviklede **anvendes internt i selskabet** samt af andre brugere, herunder oplyse hvilke **usikkerheder** om omkostninger, tidshorisont og resultat, der var forbundet med udviklingen.
 - Skønsmanden bedes oplyse, hvilke **faglige færdigheder og indsigt** det kræver fra udviklernes side at komme fra **kendte løsninger til den nye løsning**.
 - Skønsmanden bedes oplyse om og i givet fald hvilke **tekniske problemer, der er løst** med det udviklede software.
- Skatteyder vil typisk også spørge om
 - Vurdere om der er anvendt videnskabelig eller teknisk viden ved udviklingen
 - Vurdere om der er tale om et nyt eller væsentligt forbedret produkt på markedet på udviklingstidspunktet i indkomståret
- Valg af skønsmandsorganisation
 - "Leverandører" godkendes ofte ikke
 - Teknologisk Institut er ofte valgt

A close-up, monochromatic photograph of a thick rope tied in a knot, likely a reef knot (square knot). The rope is dark and textured, with some fraying visible at the knot. The background is blurred, showing what appears to be the rigging of a boat.

SPØRGSMÅL ELLER KOMMENTARER?



TAK FOR I DAG