

**forskning
og
udvikling**



ex. 2

forskning og udvikling

**Redegørelse fra udvalget til undersøgelse
af den skattemæssige behandling
af virksomhedernes udgifter til forskning
og udvikling**



**Ministeriet for Skatter og Afgifter
Skattedepartementet
København december 1986
Betænkning nr. 1089**

ISBN 87-503-6484-7

Fi 03-24-bet.

Notex . Grafisk Service Center a.s . København

Indholdsfortegnelse.

1. Indledning	7
2. Sammenfatning af udvalgets overvejelser.	8
3. Begreberne forskning og udvikling	12
4. Gældende FOU-støtteordninger indenfor de medvirkende ministeriers ressort og gældende skatteregler på området.	13
5. Gældende skatteregler for FOU-området	17
6. Udvalgets afgrænsning af kommissoriet.	19
7. Udvalgets overvejelser.	20
7.1. Udvidelse af fradragsret for afholdte FOU-udgifter til også at omfatte udgifter afholdt til grundforskning	21
7.2. Gaver til forskningsformål	22
7.3. Frigivelse af investeringsfondsmidler til forskning og udvikling	24
7.4. Straksafskrivning af aktiver indkøbt og anvendt til forskning og udvikling.	28
7.5. Udvidelse af fradragsret til mere end 100 pct. af de afholdte FOU-udgifter.	29
7.6. Den skattemæssige behandling af tilskud.	39

1. Indledning.

På baggrund af regeringens almindelige erhvervsfremme politik besluttede skatteministeren den 15. maj 1986 at nedsætte et udvalg til undersøgelse af den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling.

Udvalget fik følgende kommissorium:

På det skattemæssige område gælder der allerede idag særlige regler for udgifter, som en skattepligtig i sit erhverv har afholdt til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Der findes endvidere en række tilskudsordninger, som administreres af først og fremmest industri-, fiskeri- og landbrugsministerierne.

Det er et led i regeringens politik at give erhvervslivet så gode vilkår for forsøgs- og forskningsvirksomhed, at der kan opnås en forøget indsats på dette område. Med henblik herpå har skatteministeren besluttet at nedsætte et udvalg, der generelt skal give et overblik over de allerede eksisterende skatte- og tilskudsregler på forsøgs- og forskningsområdet. Udvalget skal endvidere belyse mulighederne for eventuelle ændringer af reglerne med henblik på at formå virksomhederne til at øge ressourcerne til forsøg og forskning.

I denne forbindelse vil det også være af betydning nøjere end hidtil at få afgrænset begreberne forsøgs- og forskningsvirksomhed, således at den af regeringen ønskede politik på et mere præcist grundlag vil kunne realiseres.

Hvis udvalget ønsker at pege på forslag, der fører til ændringer eller forskydninger i statens indtægts- eller udgiftsprovener, bør der redegøres for det anslåede omfang af disse provenue-mæssige virkninger.

I udvalget har deltaget:

Afdelingschef Jens Drejer, skattedepartementet (formand)

Kontorchef Karin Kristensen, budgetdepartementet

Konsulent P.A. Koch, undervisningsministeriet

Fuldmægtig Susanne Koren, industriministeriet

Fuldmægtig Peter Anthonisen, landbrugsministeriet

Fuldmægtig Elizabeth Hjorth, fiskeriministeriet

Fuldmægtig Poul Erik Frederiksen, statsskattedirektoratet

Kontorchef Erik S.M. Hansen, skattedepartementet

Suppleanter:

Kontorchef Ib Terp, forskningssekretariatet

Fuldmægtig Claus Blendstrup, budgetdepartementet

Fuldmægtig Steen Munch Nielsen, statsskattedirektoratet

Fuldmægtig Jette Rabbe, landbrugsministeriet

Fuldmægtig Peter Pedersen, industriministeriet

Udvalget har holdt 9 møder.

Sekretariat:

Fuldmægtig Carsten Vesterø Jensen, skattedepartementet

Sekretær Artur Bugsgang, skattedepartementet

2. Sammenfatning af udvalgets overvejelser og konklusioner.

Med udgangspunkt i kommissoriet har udvalget gennemgået de gældende skattemæssige regler for udgifter, der er afholdt til forskning og udvikling (i redegørelsen kaldet FOU-udgifter). Videre har udvalget dannet sig et overblik over de tilskud, der ydes til forskning og udvikling inden for de delta-gende ministeriers område.

Kommissoriet pålægger udvalget at belyse mulighederne for eventuelle ændringer af reglerne med henblik på at formå virksomhederne til at øge ressourcerne til forskning og udvikling. Udvalget har gennemgået og drøftet 5 muligheder. Endvidere har udvalget set på den skattemæssige behandling af tilskud til virksomhederne.

2.1. Fradrag for udgifter til grundforskning.

Efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, gælder fradragsretten kun for udgifter, der er afholdt til målrettet eller anvendt forskning. Udgifter til grundforskning kan derimod ikke fradrages efter § 8 B, stk. 1.

Udvalget foreslår, at fradragsretten efter § 8 B, stk. 1, udvides til også at omfatte udgifter til grundforskning. Det forudsættes, at fradragsretten kun tilkommer igangværende virksomheder. Der opnås herved en ligestilling på området med andre nordiske lande.

2.2 Fradragsret for gaver til forskning og udvikling.

Efter de gældende regler kan gaver til forskningsformål fratrækkes i begrænset omfang efter ligningslovens § 8 A eller som løbende ydelser efter ligningslovens § 12.

Udvalget foreslår, at der gives erhvervsvirksomheder en videre adgang til at fradrage gaver, der ydes til private eller offentlige forskningsinstitutioner, der driver anvendt forskning eller grundforskning. Herved opnås bl.a., at virksomhederne vil kunne give fradragsberettigede tilskud til de såkaldte forskerparker. Dog mener udvalget, at fradragsretten må betinges af, at modtagerne af gaverne er godkendte. Der er enighed om, at godkendelse ikke skal foretages af skattemyndighederne, men af en mere forskningskyndig myndighed. I denne forbindelse foreslår udvalget Planlægningsrådet for Forskningen som en godkendende myndighed.

2.3. Frigivelse af investeringsfondsmidler til forskning og udvikling.

Efter de gældende regler kan investeringsfondsmidler anvendes til forlods afskrivning på afskrivningsberettigede aktiver. Det gælder også aktiver, der benyttes til forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som er knyttet til den skattepligtiges erhverv.

Udvalget har overvejet, om investeringsfondsmidler også skulle kunne anvendes til afholdelse af løbende omkostninger i forbindelse med forskning og udvikling.

Udvalget finder, at det kan have en vis positiv virkning på forskning og udvikling, hvis det tillades, at gamle investeringsfondshenlæggelser hæves til disse løbende omkostninger.

Et flertal af udvalget mener derimod ikke, at en udvidet adgang til at henlægge i op til 6 år til FOU-udgifter i almindelighed vil fremme forskning og udvikling. Derimod vil det tilskynde virksomhederne til at foretage indskud på investeringsfondskonti frem for at anvende pengene til forskning og udvikling.

Flertallet mener endvidere ikke, at der er nogen nævneværdig fordel ved at give mulighed for, at investeringsfondsmidler kan anvendes til formål, der i forvejen er fradragsberettigede som driftsomkostninger. Hertil kommer, at det foretagne fradrag for investeringsfondshenlæggelser normalt modsvares af et krav om et indskud på 50-70 pct. af henlæggelsen på en særlig konto i et pengeinstitut.

Flertallet finder endelig, at de administrative problemer for virksomheder og skattevæsen ikke står mål med de meget begrænsede fordele ved et sådant forslag.

Flertallet er derfor vejet tilbage fra at foreslå ændringer i reglerne for fremtidige henlæggelser.

Et mindretal af udvalget (Industriministeriet, Fiskeriministeriet og Undervisningsministeriet) kan tiltræde, at en adgang til at anvende investeringsfondshenlæggelser til løbende omkostninger til FOU ikke vil give virksomhederne nogen større skattemæssig lettelse i forhold til de almindelige fradragsregler i ligningsloven. En anvendelse af disse midler til løbende FOU-udgifter vil dog give virksomhederne mulighed for en friere tidsmæssig tilrettelæggelse af FOU-indsatsen, som ikke vil være uden økonomisk betydning.

Den foreslåede udelukkelse af anvendelse af fremtidige henlæggelser anses ikke for tilstrækkeligt motiveret på det foreliggende grundlag. Det må være muligt at finde en løsning, der er anvendelig både for skattemyndighederne og virksomhederne, på de administrative problemer i de særlige tilfælde, hvor det foregående års henlæggelser anvendes inden selvangivelsesfristen i det indeværende år.

2.4. Straksafskrivning af aktiver indkøbt og anvendt til forskning og udvikling.

Efter afskrivningsloven kan aktiver, der forældes inden 3 år, og aktiver, der koster højst 4.200 kr., afskrives straks. Forslaget går ud på, at aktiver, der indkøbes og anvendes til forskning og udvikling i lighed med de ovennævnte aktiver skal kunne afskrives straks.

Udvalget kan ikke anbefale forslaget. Det vil indebære, at ligningsmyndighederne skal kontrollere om et aktiv anvendes til forskning og udvikling, og i givet fald i hvilket omfang i forhold til andre formål. Videre mener udvalget, at med den nugældende indeksregulering af afskrivningsgrundlaget er fordelene ved straksafskrivning meget lille. I øvrigt findes der allerede i et vist omfang adgang til straksafskrivning gennem investeringsfondsloven.

2.5. Udvidelse af fradragsret til mere end 100 pct. af de afholdte FOU-udgifter.

Forslaget går ud på, at erhvervsvirksomheder, der afholder udgifter til forskning og udvikling skal kunne fratække beløb, der er større end de faktisk afholdte udgifter.

Udvalget mener, at fradrag eller afskrivning på mere end 100 pct. vil forøge interessen for at betegne flere af de afholdte udgifter som forsknings- og udviklingsudgifter i stedet for almindelige driftsomkostninger. En sådan gunstigere skattemæssig behandling af disse udgifter vil derfor være betinget af en nøjere afgrænsning af begreberne forskning og udvikling, således at det kan afgøres, om konkrete aktiviteter er forsknings- og udviklingsaktiviteter eller ej. Udvalget kan ikke fremkomme med afgrænsninger af begreberne forskning og udvikling, der er mere præcise og entydige og dermed mere anvendelige end de allerede eksisterende, jfr. her redegørelsens afsnit 3. Problemerne hermed bekræftes af erfaringer, som er indhentet hos finske og svenske myndigheder.

Beregninger foretaget i udvalget viser, at regler om fradrag på mere end 100 pct. i mange tilfælde vil medføre et skattemæssigt provenutab, der er større end forøgelsen af forsknings- og udviklingsindsatsen. Dette forhold bekræftes af svenske undersøgelser.

På grund af de afgrænsnings- og kontrolmæssige problemer og på grund af den tvivlsomme effekt på forskningsaktivitetens omfang kan udvalget ikke anbefale forslag, der giver adgang til at fradrage eller afskrive afholdte udgifter med mere end 100 pct.

2.6. Den skattemæssige behandling af tilskud.

Udover den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til forskning og udvikling har udvalget drøftet den skattemæssige behandling af tilskud. Der er her drøftet fire forskellige modeller:

- 1) Tilskud er skattepligtig indkomst, og afskrivningsgrundlag og fradragsret bevares efter almindelige regler.
- 2) Tilskud er skattefrit, og afskrivningsgrundlag og fradragsret bevares efter almindelige regler.
- 3) Tilskud er skattefrit, men afskrivningsgrundlag og fradragsret reduceres svarende til tilskuddet.
- 4) som 1), men den skattepligtige kan selv indenfor en ti-års periode vælge, hvornår tilskuddet skal tages til indtægt.

Udvalget har gennemgået de administrative og økonomiske konsekvenser for tilskudsmodtageren af hver enkelt model.

Et mindretal i gruppen (Industriministeriet og Fiskeriministeriet) kan ikke tilslutte sig konklusionerne i dette afsnit på det foreliggende grundlag.

Et andet mindretal (Industriministeriet) gør gældende, at en beskatning af tilskud, set fra virksomhedernes synspunkt, vil betyde en halvering af tilskuddets værdi.

3. Begreberne forskning og udvikling.

Udvalget har taget udgangspunkt i de definitioner af begreberne forskning og udvikling, som ligger til grund for de allerede gældende skatteretlige regler.

Begrebet forskning kan deles op i anvendt forskning og grundforskning. Anvendt forskning er originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden eller forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser. 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.

Ved udvikling forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.

Disse definitioner svarer til de definitioner, som anvendes af OECD og EF, f.eks. i forbindelse med det forskningsstatistiske samarbejde mellem medlemslandene. Definitionerne anvendes ligeledes af forskningssekretariatet, som med 2-3 års intervaller udarbejder statistik over såvel det offentliges som erhvervslivets forskning og udviklingsarbejde.

Det er en erfaring fra forskningssekretariatets statistiske arbejde, at ovennævnte definitioner ofte giver anledning til fortolkningstvivel hos de virksomheder/institutioner, som udfylder de spørgeskemaer, som forskningssekretariatet udsender. Man har ved flere lejligheder - såvel nationalt som internationalt - drøftet, om der kunne udarbejdes mere præcise definitioner, men hidtil uden positivt resultat.

Udvalget har ligeledes måttet opgive at afgrænse begreberne mere præcist.

4. Gældende FOU-støtteordninger

4.1. Indledning.

I det følgende vil de støtteordninger blive beskrevet, som findes til fremme af virksomhedernes forskning og udvikling indenfor de medvirkende ministeriers område. Det drejer sig om følgende ministerier: Industriministeriet, landbrugsministeriet, fiskeriministeriet og undervisningsministeriet.

4.2. Industriministeriet.

Følgende ordninger for lån og tilskud til forskning og udvikling findes under industriministeriet.

Produktudviklingsordningen.

Efter produktudviklingsloven kan der inden for de årlige bevillinger på finansloven til teknologi- og produktudvikling gives tilsagn om statstilskud til private virksomheder inden for industri, håndværk og service. Tilskuddet skal være til videreudvikling, forbedring og nyudvikling af produkter, herunder systemer, edb-programmer, produktionsprocesser, - metoder og -anlæg, samt aktiviteter, som er nødvendige forudsætninger for en erhvervmæssig udnyttelse af resultaterne af udviklingsarbejdet.

Formålet med loven er gennem tilskud at give virksomheder et incitament til at gøre en ekstra indsats for udvikling af produkter og produktionsprocesser, som kan skabe baggrund for en øget og stabil beskæftigelse samt øget konkurrenceevne såvel på eksportmarkederne som på hjemmemarkedet.

Tilskud ydes normalt med indtil 40 pct. af de direkte meromkostninger, ansøgeren kan dokumentere i forbindelse med udviklingsarbejdet. Ved direkte meromkostninger forstås udgifter til direkte løn, konsulentbistand, materialer, særligt udstyr m.v.

Tilskuddet kan maksimalt udgøre 2 mill.kr. til et projekt, og ingen virksomhed kan modtage mere end 2 mill.kr. i tilskud. Der er ikke fastsat noget egentligt minimumstilskud, men tilskud ydes ikke til projekter, hvor de budgetterede tilskudsberettigede omkostninger udgør mindre end 50.000 kr.

Efter ligningslovens § 7 C medregnes tilskud efter produktudviklingsloven ikke til den skattepligtige indkomst.

I 1986 er der stillet 86 mill. kr. til rådighed for ordningen.

Udviklingsfondet.

Hovedsigtet med loven om Udviklingsfondet er at fremme den industrielle vækst og dansk industris konkurrenceevne ved at finansiere udvikling af nye produkter og produktionsmetoder.

Fondets midler anvendes fortrinsvis til bistand til forsknings- og udviklingsarbejde i erhvervsvirksomheder og til indgåelse af udviklingskontrakter mellem en virksomhed og en offentlig institution, med henblik på at opfylde et konkret behov hos den offentlige institution.

Den hyppigst anvendte finansieringsform er ydelse af lån til finansiering af omkostninger ved et udviklingsprojekt. Som regel tilbydes et lån svarende til 50-75 pct. af de budgetterede projektkomkostninger.

Lån ydes oftest således, at gælden nedskrives, hvis låntager ikke kan eller vil udnytte resultaterne af projektet. Normalt aftales, at låntager og fondet deler tabet ligeligt.

Ved ligningslovens § 7 C er det fastsat, at de af fondet ydede tilskud eller gældsnedskrivninger ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

I 1986 tilføres fondet 155 mill.kr.

Det teknologiske udviklingsprogram.

Det teknologiske udviklingsprogram sigter mod at fremme udvikling og anvendelse af informationsteknologi i dansk erhvervsliv. Samtlige teknologistyrelsens ordninger anvendes, især teknologisk service, produktionsudviklingsordningen samt Udviklingsfondet.

Den samlede tilsagnsramme udgør 1.540 mill. kr. for perioden 1984-89. I 1986 er der afsat 238 mill.kr.

Tilskud, der ydes efter det teknologiske udviklingsprogram, er skattepligtig indkomst.

EUREKA

Som et led i regeringens handlingsplan for forskning og udvikling indgår tilslutning til det europæiske samarbejde inden for EUREKA (European Research Coordination Agency). Regeringen har med virkning fra 1986 afsat 20 mill.kr. pr. år til støtte til samarbejdsprojekter inden for programmet. Det forventes, at mindst halvdelen af denne støtte vil gå til private erhvervsvirksomheder. De modtagne tilskud er skattepligtig indkomst.

4.3. Landbrugsministeriet.

Støtteordninger i landbrugsministeriet af betydning for erhvervslivets forsknings- og forsøgsvirksomhed.

Jordbrugsforskningen er overvejende offentligt finansieret. Det hænger sammen med, at den primære produktion finder sted på et stort antal små bedrifter - som hovedregel enkeltmandsvirksomheder - der ikke selv kan gennemføre forskning. Ca. 2/3 af den offentlige forskningsindsats på jordbrugsområdet gennemføres i landbrugsministeriets regi. Ca. 1/5 foregår på Landbohøjskolen, og knap 1/10 finansieres af Statens jordbrugs- og veterinærvidenskabelige Forskningsråd.

Landbrugsministeriets bevillinger til forskningsområdet udgør i 1986 i alt ca. 300 mill.kr. fordelt med ca. 240 mill.kr. i ordinære bevillinger og tilskud samt ca. 60 mill.kr. i programbevillinger, der gives i en begrænset periode til bestemte projekter. Den samlede aktivitet på dette område omfatter overvejende forskning, men andre opgaver tegner sig skønsomt for knap 1/3 af den samlede aktivitet. Herudover indgår forskning som en mindre del af den samlede aktivitet på visse institutioner uden for forskningsområdet. Landbrugsministeriets bevillinger alene til forskning og udvikling er skønsomt opgjort til ca. 235 mill.kr. i 1986 i det informative statslige forskningsbudget.

Den af landbrugsministeriet finansierede jordbrugsforskning foregår primært ved landbrugsministeriets egne institutioner, og tilskuddene til private institutioner og organisationer m.m. udgør kun ca. 15 mill. kr., heraf ca. 7 mill.kr. i programbevillinger.

Der gives tilskud til følgende private institutioner og organisationer:

- Landsudvalget for Planteavl,
- Landsudvalget for Kvæg,
- Landsudvalget for Svin,
- Forsøgsfjerkræslagteriet,
- Landboorganisationernes Fællesudvalg,
- Bioteknisk Institut,
- Det danske Hedeselskab.

Disse institutioner og organisationer er - bortset fra Forsøgsfjerkræslagteriet - tilknyttet Landbrugets Samråd for forskning og forsøg, der bistår landbrugsministeriet med prioritering og koordinering af en væsentlig del af forskningsområdet.

Tilskuddene, der ydes til de private institutioner og organisationer, er prin-

cipielt skattepligtig indkomst, men kommer kun til beskatning, hvis den modtagende institution er skattepligtig.

4.4. Fiskeriministeriet.

Følgende støtteordninger til forsøg og strukturforbedringer findes under fiskeriministeriet og er gældende for 1986.

Fiskeriministeriets tilskud på det deciderede forsøgsområde er i 1986 3,8 mill.kr. samt en mindre bevilling på 100.000 kr. til produktivitetsfremme. Sidstnævnte bevilling anvendes ofte til forsøg i offentligt regi. Disse tilskud er skattepligtig indkomst.

Herudover er der under fiskeriministeriet en del nationale tilskud til strukturforbedringer, rationaliseringer o.lign. Tilskudsrammerne udgør i 1986 ca. 32 mill.kr. Ca. 30 mill.kr. af disse er omfattet af reglerne i ligningslovens § 27 B. Det betyder, at tilskudsmodtageren inden for en 10 års periode frit kan vælge, hvornår tilskuddet skal indtægtsføres.

4.5. Undervisningsministeriet.

Støtteordninger i undervisningsministeriet af betydning for erhvervs- livets forsknings- og forsøgsvirksomhed.

Forskningsrådenes generelle tilskudsramme.

Forskningsrådenes samlede tilskudsramme for 1986 er 217,3 mill.kr. Der er ikke i forskningsrådsloven eller i andre forskrifter angivet begrænsninger med hensyn til forskningsrådsstøtte til forskningsprojekter i erhvervs- livet. Det synes dog alment anerkendt, at rådene alene skal støtte projekter af så grundlæggende karakter, at resultaterne er af interesse for en større kreds end en enkelt virksomhed, og at disse resultater skal offentliggøres. Rådene kræver da også andel i indtægterne, såfremt projekterne fører til salgbare resultater.

Rådene modtager kun få ansøgninger fra private erhvervsvirksomheder, og den samlede støtte til sådanne virksomheder beløber sig i gennemsnit til mindre end 1 mill.kr. pr. år.

Forskningsrådenes støtte til projekter ved teknologiske serviceinstitutter beløber sig til 3-4 mill.kr. pr. år.

Forskningsprogram for teknologisk Udvikling (FTU).

Dette program - som har til formål at støtte grundlæggende forskning af be-

tydning for en langsigtet teknologisk udvikling - administreres af forskningsrådene. Bevillingsrammen for 1986 er 50,5 mill.kr. Vedrørende støtte til projekter ved private erhvervsvirksomheder gælder tilsvarende som for forskningsrådenes generelle tilskudsramme.

Under FTU-programmet er der afsat en delramme til støtte af projekter ved de teknologiske serviceinstitutter. Denne delramme er for 1986 7 mill.kr.

EF-forskningskontrakter.

Som led i EF's indirekte forskningsprogrammer indgår kommissionen forskningskontrakter med såvel offentlige forskningsinstitutioner som private firmaer. Kontraktsummen dækker kun en del af projektomkostningerne - typisk 40-60 pct. Danske virksomheders deltagelse i EF's forskningsprogrammer er generelt af beskedent omfang. Der er dog to undtagelser, nemlig energidemonstrationsprogrammet og det informationsteknologiske program (ESPRIT). På årsbasis beløber EF-kontrakterne til private danske virksomheder sig til 80-100 mill.kr. og til teknologiske serviceinstitutter til 20-40 mill.kr. De modtagne tilskud er skattepligtig indkomst.

Internationale forskningsorganisationer.

De internationale operationelle forskningsorganisationer CERN og ESA placerer en række ordrer hos virksomheder i medlemslandene. Da der ofte er tale om avanceret udstyr, giver disse ordrer i en række tilfælde anledning til udviklingsarbejde i de pågældende virksomheder. På årsbasis er der tale om danske leverancer i størrelsesordenen 80-90 mill.kr.

Bioteknologisk forsknings- og udviklingsprogram.

Som et led i regeringens handlingsplan for forskning og udvikling indgår et bioteknologisk forsknings- og udviklingsprogram. FFL 1987 budgetterer med 54,3 mill. kr. i 1987, stigende til 134,3 mill. kr. i BO 2 og BO 3. Retningslinierne for midlernes anvendelse er ved denne rapport's færdiggørelse ikke endeligt fastlagt. Det skønnes, at hovedparten af midlerne vil gå til offentlige institutioner, men teknologiske serviceinstitutter og private virksomheder vil formentlig ikke være udelukket fra at søge midler fra programmet.

5. Gældende skatteregler for FOU-området.

5.1. Fradragsregler for udgifter afholdt til forskning og udvikling.

Udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til

den skattepligtiges erhverv, kan fradrages eller afskrives i indkomsten efter reglerne i ligningslovens § 8 B.

Reglerne i § 8 B, stk. 1, giver mulighed for, at udgifterne enten kan fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store beløb over dette og de følgende 4 indkomstår.

Hvis udgiften er afholdt, før den skattepligtigehar påbegyndt erhvervet, kan udgifterne først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervet er påbegyndt, eller afskrives fra og med dette indkomstår. Ligningsrådet kan dog tillade, at udgifterne fradrages eller afskrives før påbegyndelsen af erhvervet.

Udgifter i forbindelse med forsøgs- og forskningsvirksomhed til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kan efter § 8 B, stk. 3, fradrages eller afskrives efter reglerne i afskrivningsloven.

Også for disse udgifter gælder det, at fradrag eller afskrivning kan finde sted fra og med det år, hvori udgifterne er afholdt og det afskrivningsberettigede aktiv er leveret.

De mest almindelige udgifter, som falder ind under reglerne i ligningslovens § 8 B, stk. 1, er lønudgifter, udgifter til råstoffer og udgifter til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Desuden vil udgifter til betaling for forsøgs- eller forskningsvirksomhed udført hos andre, udgifter til anskaffelse af good-will og rettigheder også kunne fratrækkes efter reglerne i ligningslovens § 8 B, stk. 1.

Fradragsretten omfatter i første række det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til frembringelse af nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.

Fradragsretten omfatter desuden den såkaldte anvendte eller målrettede forskning. Det vil sige originale undersøgelser, der tager sigte på opnåelse af ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.

I princippet omfatter fradragsretten ikke den såkaldte grundforskning. Herved forstås originale undersøgelser med sigte på opnåelse af ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser.

Den omhandlede afskrivning foretages efter ligningslovens § 8 B, stk. 1. Der kan ikke frigives investeringsfondshenlæggelser til forlods afskrivning på forsøgs- og forskningsudgifter.

Reglerne i ligningslovens § 8 B, stk. 1, giver således den skattepligtige mulighed for at vælge mellem et 100 pct.'s straksfradrag eller 100 pct.'s afskriv-

ning over 5 år af de afholdte udgifter. Hvis reglerne i § 8 B ikke eksisterede, skulle sådanne udgifter efter statsskattelovens § 6 have været aktiverede.

5.2. Regler for beskatning af tilskud til forskning og udvikling.

Tilskud er efter statsskattelovens § 4 skattepligtig indkomst for modtageren. Der findes dog regler om særlig skattemæssig behandling af visse tilskud.

Efter ligningslovens § 7 C er tilskud, der er ydet efter lov om statstilskud til produktudvikling fritaget for beskatning. Tilsvarende er beløb ydet af Fondet til fremme af teknisk og industriel udvikling (udviklingsfondet) enten i form af tilskud eller nedskrivning af gæld fritaget for beskatning. Modtagelsen af sådanne tilskud berører ikke den skattemæssige behandling af de udgifter, der dækkes af de nævnte tilskud. I det omfang udgifterne efter gældende regler kan fradrages eller afskrives vil de altså fortsat kunne fradrages eller afskrives, selv om der er ydet tilskud efter en af de to nævnte love. Kombinationen af § 8 B og § 7 C giver således både 100 pct.'s afskrivning og skattefri tilskud til de samme udgifter.

Specielle regler findes i ligningslovens § 27 B. Efter § 27 B kan modtageren af en række specificerede tilskud frit tage disse tilskud til indtægt inden for en ti-års-periode. § 27 B drejer sig primært om tilskud til strukturforbedringer inden for fiskeriet, men også tilskud til modernisering og udvikling af fiskeriet- og akvakulturen omfattes af § 27 B.

6. Udvalgets afgrænsning af kommissoriet.

Udgangspunktet for udvalgets behandling af den skattemæssige del af forsøgs- og forskningsudgifter er den skattemæssige behandling på omkostningssiden. Udvalget har primært gennemgået og diskuteret reglerne i ligningslovens § 8 B, stk. 1.

Disse regler giver ret til straks at fradrage udgifter, der er anvendt til forskning og udvikling. Det drejer sig først og fremmest om lønudgifter, udgifter til råstoffer og til leje af lokaler, maskiner, inventar og lignende driftsmidler (jfr. i øvrigt afsnit 5).

Udvalget har undersøgt, om kredsen af fradragsberettigede udgifter bør ændres. Det er også drøftet, om disse udgifter skal have særlige gunstige fradragsregler, som f.eks. fradrag på mere end 100% af de afholdte udgifter. På indkomstsiden har udvalget berørt de skattemæssige regler, der omhand-

ler de tilskud, som virksomhederne modtager til forskning og udvikling. Det drejer sig bl.a. om reglerne i ligningslovens § 7 C.

I forbindelse med udenlandske forskeres arbejde her i landet er spørgsmålet rejst, om man i forsøget på at få flere udenlandske forskere her til landet kunne lempe indkomstbeskatningen for sådanne personer. Samtidig er rejst spørgsmålet om den skattemæssige behandling af danske forskere i udlandet. Udvalget har kun behandlet virksomhedernes udgifter og tilskud til forskning og udvikling. De nævnte spørgsmål for lønmodtagere er derfor ikke omfattet af gennemgangen. I øvrigt kan her nævnes, at skatteministeren har nedsat et eksportfremmeudvalg, der bl.a. vil beskæftige sig med nogle af de nævnte lønmodtagerspørgsmål.

7. Udvalgets overvejelser.

Under sit arbejde har udvalget set på skattemæssige regler for forskning og udvikling, som er gældende i andre lande. Reglerne er forskellige afhængig af skattesystemernes struktur og erhvervsstrukturen i det enkelte land, men grundlæggende er reglerne bygget over de samme principper. Det drejer som om enten øget fradragsret for udgifter til forskning og udvikling eller lempeligere beskatning af indtægter, der følger af forskning og udvikling. Af tidsmæssige årsager, og fordi det har været nemt at fremskaffe aktuel og dækkende information, har udvalget valgt kun at se på regler, der har været og er gældende i henholdsvis Sverige og Finland.

I det følgende gøres der rede for de forslag, som har været drøftet i udvalget. Det drejer sig om følgende forslag.

1. Udvidelse af den eksisterende fradragsret efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, til også at omfatte udgifter til grundforskning.
2. Fradragsret for gaver til forskningsmål.
3. Frigivelse af investeringsfondsmidler til forskning og udvikling.
4. Straksafskrivning af aktiver indkøbt og anvendt til forskning og udvikling.
5. Udvidelse af fradragsret til mere end 100 pct. af de afholdte FOU-udgifter.
I denne forbindelse gennemgås regler, som er gennemført i andre nordiske lande.
6. Den skattemæssige behandling af tilskud.

7.1. Udvidelse af fradragsret for afholdte FOU-udgifter til også at omfatte udgifter afholdt til grundforskning.

Indledning.

Udvalget har overvejet, om man bør foreslå, at der gives adgang til fradrag for udgifter til grundforskning. I den forbindelse er det også overvejet, om der eventuelt bør indføres adgang til fradrag for gaver til fonde og andre, der driver grundforskning.

Gældende regler.

Ved grundforskning forstås originale undersøgelser, der tager sigte på opnåelse af ny videnskabelig viden og forståelse, uden at undersøgelserne primært er rettet mod praktiske mål og anvendelser.

Udgifter til grundforskning falder uden for omkostningsbegrebet i statskattelovens § 6a. Det betyder, at der ikke er fradragsret for udgifter til grundforskning. Det skyldes, at udgifter til grundforskning ikke kan anses for at være afholdt til at erhverve, sikre og vedligeholde årets indkomst.

Der er heller ikke adgang til at fradrage udgifter til grundforskning efter reglerne i ligningslovens § 8B, fordi udgifterne ikke har den fornødne tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Udvalgets overvejelser.

Udvalget har overvejet, om man skal udvide adgangen til fradrag efter ligningslovens § 8 B til også at omfatte udgifter til grundforskning.

Fradrag for udgifter til grundforskning.

I praksis ses der ikke sager, hvor en virksomhed er blevet nægtet fradrag for udgifter til forsøg og forskning med den begrundelse, at der er tale om grundforskning. Dette kunne tyde på, at den manglende fradragsret for udgifter til grundforskning ikke er noget større problem for virksomhederne. Heroverfor kunne det måske anføres, at virksomhederne undlader at foretage grundforskning, netop fordi der ikke er fradragsret.

Forklaringen er formentlig en anden. For det første er det de færreste virksomheder, der ønsker at drive grundforskning. Forskning i private virksomheders regi vil næsten altid være rettet mod bestemte konkrete formål og anvendelser. Der vil således normalt være tale om anvendt forskning.

For det andet er det vanskeligt at sondre imellem grundforskning og anden forskning. Virksomhederne vil derfor normalt kunne fradrage deres forskningsudgifter, uden at det fra skattemyndighederne gøres gældende, at udgifterne vedrører grundforskning.

I de andre nordiske lande er der fradrag for grundforskning. Indførelse af

samme regel i Danmark kunne, ud over at skabe ligestilling med disse lande, også have en vis virkning ved, at Danmark giver forskningen de bedst mulige vilkår. Endvidere vil fradragsret for grundforskning forbedre virksomhedernes muligheder for at deltage i såkaldte forskerparker.

Hvis der skal være fradragsret for udgifter ved grundforskning, må det overvejes, om en sådan regel giver administrative vanskeligheder for virksomhederne og skattemyndighederne. Efter de gældende regler i ligningslovens § 8 B kræves det som betingelse for at få fradrag for udgifter til forsøg og forskning, at udgifterne er afholdt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Udgifter, der er afholdt før igangsættelsen af den virksomhed, som forskningen sigter imod, kan kun fradrages efter særlig tilladelse fra ligningsrådet.

Spørgsmålet er, om man skal fastholde et krav om en vis erhvervsmæssig tilknytning. Det betyder, at f.eks. et medicinalfirma kun kan grundforske med fradragsret inden for det område, hvori virksomheden naturlig ville drive målrettet forskning. Virksomheden kan altså ikke opnå fradrag for udgifter til grundforskning, der klart falder uden for virksomhedens interesse-sfære. En sådan begrænsning kan ikke anbefales, fordi den vil være hæmmende for forskningen. Den vil i øvrigt også være meget vanskelig at administrere.

Hvis der skal gives fradrag for udgifter til grundforskning, må det gælde enhver grundforskning, som en igangværende virksomhed udøver.

Udvalget foreslår derfor, at erhvervsvirksomheders udgifter til grundforskning skal være fradragsberettiget.

7.2. Gaver til forskningsformål.

Den grundforskning, som i dag finder sted uden for den offentlige sektor, finansieres i stort omfang af fonde m.v., der hidtil har været skattefri. Fra indkomståret 1987 vil fonde m.v. i almindelighed være omfattet af fondsbeskatningsloven. Efter loven kan fonde og foreninger i et vist omfang opnå fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Dette gælder, hvadenten uddelingen sker til andre, eller fonden selv forestår det almennyttige formål, f.eks. ved at drive forskning.

Der er derfor ikke helt samme behov for at udvide fonde og foreningers adgang til fradrag for udgifter til grundforskning. Gaver til fonde og visse foreninger er skattepligtige. Der kan derfor være et behov for, at de midler, der fremover gives til fonde, gøres fradragsberettigede for giveren, når denne er en erhvervsvirksomhed.

Allerede efter gældende regler er der mulighed for fradrag for gaver til

forskning i de tilfælde, hvor gavemodtageren er godkendt efter ligningslovens § 8 A. Fradraget kan dog ikke overstige kr. 1.000 pr. år. Efter ligningslovens § 12, kan løbende ydelser til godkendte foreninger, stiftelser, institutioner m.v. fradrages. Fradraget for sådanne løbende ydelser er dog begrænset til 15 pct. af yderens personlige indkomst med tillæg af positiv kapitalindkomst. For selskaber og andre skattepligtige institutioner indrømmes fradrag kun for årlige ydelser, der ikke overstiger 15 pct. af yderens skattepligtige indkomst. Der kan dog altid fradrages kr. 15.000 årligt.

De gældende bestemmelser om fradrag for gaver og løbende ydelser tilgodeser næppe fuldt ud behovet for at fremme forskning og udvikling. Ligningslovens § 8 A giver et meget begrænset fradragsbeløb (kr. 1.000). Fradrag efter reglerne om løbende ydelser forudsætter, at giveren forpligter sig til at yde bidrag i en årrække. En virksomhed har måske i et enkelt år midler til rådighed, som man vil yde til forskning, uden at virksomheden vil forpligte sig for en årrække.

Udvalgets overvejelser.

Udvalget har overvejet, om der bør skabes hjemmel til for erhvervsvirksomheder at fradrage gaver til andre, der driver forskning. Der tænkes her på både anvendt forskning og grundforskning.

Udvalget har diskuteret to løsningsmodeller.

For det første kan man gennemføre en godkendelsesordning af modtagerne i lighed med ligningslovens § 8 A. Efter denne bestemmelse er der fradrag for gaver til foreninger, stiftelser, institutioner m.v., hvis midler anvendes i almenvelgørende eller på anden måde i almennyttigt øjemed.

Der skulle herefter være adgang for virksomheder til at opnå fradrag for gaver til sådanne godkendte forskningsinstitutioner, uanset forskningens karakter, herunder den erhvervmæssige relevans for giveren.

For det andet kan man forestille sig en ordning, hvor der gives adgang til fradrag for gaver i tilfælde, hvor modtageren driver forskning, herunder grundforskning, der må antages at have en vis tilknytning til giverens erhvervsinteresser. Denne løsning kræver en vanskelig vurdering af giverens forhold og kan derfor ikke anbefales.

Udvalget foreslår derfor, at der gives adgang til fradrag for gaver, der ydes til forskningsformål, det vil sige både anvendt forskning og grundforskning. Fradragsretten skal være betinget af, at gavemodtageren er godkendt som berettiget til at modtage gaver med den virkning, at giveren har fradragsret for gaven. Udvalget finder, at denne godkendelse bør foretages af en offentlig institution med indsigt i forskning og peger på Planlægningsrådet for Forskningen. Dette råd er oprettet under Undervisningsministeriet ved lov af 10. november 1972 og har bl.a. til opgave at rådgive regeringen og Folketinget

i forskningspolitiske anliggender. Rådet kan om nødvendigt i konkrete sager trække på fagkundskaben i de 6 statslige forskningsråd, som ligeledes er oprettet ved nævnte lov. Udvalget finder videre, at med en sådan offentlig institution som godkendelsesmyndighed vil saglige og faglige hensyn være tilgodeset, således at institutionens afgørelser kan anses for at være endelige.

Som bilag 1 findes en oversigt, over hvem der kunne tænkes godkendt som modtager af gaver til forskning og udvikling herunder grundforskning.

Det fradragsberettigede gavebeløb kan eventuelt maksimeres enten beløbsmæssigt eller i forhold til virksomhedens overskud.

7.3. Frigivelse af investeringsfondsmidler til forskning og udvikling.

Indledning.

Udvalget har overvejet, om investeringsfondsmidler skal kunne anvendes til afholdelse af forskningsudgifter. Efter de gældende regler kan investeringsfondsmidler ikke anvendes til afholdelse af løbende omkostninger i forbindelse med forskning og udvikling. Sådanne omkostninger kan derimod efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, enten fradrages fuldt ud i det år, de har været afholdt, eller afskrives over 5 år.

Gældende regler om investeringsfonds.

Efter de gældende regler i investeringsfondsloven kan skattepligtige personer, selskaber, foreninger, institutioner m.v., der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, fradrage henlæggelser til investeringsfonds. Fradraget i henlæggelsesåret modsvares af, at midlerne i senere indkomstår skal anvendes til forlods afskrivning på erhvervsmæssige aktiver. En forlods afskrivning træder i stedet for almindelige skattemæssige afskrivninger på aktiverne.

Den årlige henlæggelse kan højst udgøre 25 pct. af virksomhedens overskud. Henlæggelsen skal anvendes senest 6 år efter henlæggelsesåret. Hvis henlæggelsen ikke anvendes, skal den efterbeskattes med procenttillæg. Skattepligtige personer skal som hovedregel indskyde 70 pct. af henlæggelsen på en særlig konto i et pengeinstitut. Selskaber skal som hovedregel indskyde 50 pct. af henlæggelsen. Hvis henlæggelsen anvendes til forlods afskrivning inden selvangivelsesfristen for henlæggelsesåret, skal der ikke indskydes noget beløb på en konto.

Investeringsfondshenlæggelser kan med visse undtagelser anvendes til forlods afskrivning på aktiver, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven. De kan således også anvendes til forlods afskrivning på *aktiver*, der benyttes til forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som er knyttet til den skattepligtiges erhverv.

For virksomhederne består fordelene ved forlodsafskrivning først og fremmest i, at aktiverne kan afskrives med helt op til 100 pct. allerede i anskaffelsesåret. Efter de almindelige afskrivningsregler kan et driftsmiddel højst afskrives med 25 pct. i anskaffelsesåret, og en bygning kan som hovedregel højst afskrives med 6 pct.

Udvalgets overvejelser.

Udvalget har som anført overvejet om investeringsfondslovens anvendelsesområde bør udvides således, at henlæggelser også skal kunne anvendes til afholdelse af *løbende omkostninger* i forbindelse med forskning og udvikling.

Forslaget vil være en principiel afvigelse fra de gældende regler, hvorefter investeringsfondshenlæggelser kun kan anvendes til forlods afskrivning på afskrivningsberettigede aktiver.

Spørgsmålet er, om det i givet fald er muligt at foretage en tilstrækkelig præcis afgrænsning af de nævnte omkostninger i forhold til almindelige driftsomkostninger. En ny anvendelsesmulighed for investeringsfondsmidler vil forøge tilskyndelsen til at få almindelige driftsomkostninger betegnet som forskningsudgifter.

Ved overvejelse af indførelse af adgang til at anvende investeringsfondsmidler til FOU-udgifter kan investeringsfonds opdeles i tre grupper. Der er for det første allerede foretagne henlæggelser, som modsvares af et indskud på en konto i et pengeinstitut. Der er for det andet fremtidige henlæggelser. Der er for det tredje henlæggelser, som ikke modsvares af et indskud, fordi henlæggelsen anvendes til forlods afskrivning inden selvangivelsesfristen.

Hvis man tillod, at investeringsfondshenlæggelser anvendes til FOU-udgifter, ville det for det første have virkning for *allerede foretagne henlæggelser*. Disse gamle henlæggelser modsvares af et indskud på en konto i en bank eller sparekasse. Fordelen kan her være, at det giver mulighed for anvendelse af henlæggelser, som i modsat fald enten skal anvendes til anskaffelse af aktiver med et mindre forsknings- eller produktionsfremmende indhold eller efterbeskattes. Udvalget finder, at det ville have en vis positiv virkning på forskning og udvikling, i det omfang gamle henlæggelser hæves og anvendes til finansiering af FOU-udgifter.

Virksomheden af forslaget er, at virksomheden kan hæve investeringsfondsmidler, som anvendes til forsknings- og udviklingsudgifter. Til gengæld kan disse udgifter ikke fradrages i det indkomstår, hvori de afholdes, da fradraget jo er foretaget allerede i det indkomstår, hvori henlæggelsen blev foretaget.

Den overvejede ændring ville for det andet have virkning for *fremtidige henlæggelser*. Fordelen er i denne forbindelse, at den skattepligtige kan opnå

et fradrag i op til 6 år før, en forsøgs- eller forskningsudgift afholdes. Det giver en rentefordel. Derimod giver det ikke en forøget fradragsmulighed.

Virksomheden får ingen likviditetsmæssig fordel ved den fremskyndede fradragsret. Det skyldes, at 50-70 pct. af henlæggelserne skal indsættes på en konto i et pengeinstitut.

Adgangen til at anvende investeringsfondshenlæggelser til FOU-udgifter har i første omgang ikke en forskningsfremmende virkning. Tværtimod er der risiko for, at indsatsen på forsknings- og udviklingsområdet udsættes. Henlæggelsesadgangen kan dog muligvis forbedre mulighederne for planlagte og gennemtænkte forskningsprojekter. Virksomhederne behøver ikke at afholde fradragsberettigede udgifter straks i det enkelte indkomstår. Gennem henlæggelserne kan virksomhederne opnå fradraget straks og udskyde forskningsindsatsen til et for virksomheden passende tidspunkt.

Udvalget tvivler dog på, at en adgang til at henlægge i op til seks år til FOU-udgifter i almindelighed vil fremme forskningen og udviklingen. Der er jo blot tale om, at et driftsomkostningsfradrag kan fremskyndes i op til seks år. Det skyldes, at det for FOU-udgifter gælder, at der allerede efter de gældende regler er fradragsret straks i det indkomstår, hvori de afholdes. Denne fremskyndelse skal til gengæld modsvares af, at virksomheden skal binde skattefordelen på en konto i et pengeinstitut. Ved forlods afskrivning efter de gældende regler er der derimod tale om, at en afskrivningsret opnås op til mange år før, det ellers ville være tilfældet.

Den overvejede ændring ville for det tredje have virkning for den særlige, administrativt begrundede regel, hvorefter den skattepligtige under visse betingelser kan undlade at indskyde henlæggelsen helt eller delvis på en investeringsfondskonto i et pengeinstitut.

Indskud skal som hovedregel foretages inden udløbet af selvangivelsesfristen. Hvis der anskaffes et afskrivningsberettiget aktiv inden denne frist, kan indskud dog undlades. Hvis en henlæggelse og fradrag f.eks. foretages for indkomståret 1985, kan indskud således undlades, hvis der er anskaffet et aktiv inden selvangivelsesfristen for 1985, som er i løbet af 1986. Fristtidspunktet varierer skatteyderne imellem, bl.a. bestemt af deres fødselsdato. Efter denne regel opnås det, at fradraget gives et indkomstår før, udgiften afholdes, uden at der stilles krav om indskud. I forbindelse med afholdelse af forsknings- og udviklingsudgifter kunne virksomheden således få fradragsret et år før udgiften afholdes. Det ville dog kun gælde udgifter, der afholdes i den første del af året. Fordelen er således begrænset.

Der kan til gengæld være betydelige administrative problemer for både virksomheder og skattevæsen med at konstatere tidspunktet for udgifternes afholdelse. Disse problemer er overskuelige, når det, som efter de gældende

regler, kun drejer sig om konstatering af tidspunkt for anskaffelse af et afskrivningsberettiget *aktiv*. Det vil derimod være helt anderledes besværligt, hvis investeringsfondsindskud kan undlades, hvis der blot afholdes løbende FOU-udgifter i den første del af året. For at virksomhederne kan overskue dette, er det nødvendigt, at de udarbejder en form for regnskab over forsknings- og udviklingsudgifterne for denne del af året. Dette regnskab skal udarbejdes samtidig med selvangivelsen for det foregående år.

Udvalget har overvejet, om en udvidelse af investeringsfondsmidlernes anvendelsesområde til at omfatte FOU-udgifter i øvrigt giver anledning til administrative betænkeligheder. Efter de gældende regler foretages der en maskinel og ligningsmæssig kontrol af, at enhver hævning fra en investeringsfondskonto modsvares af enten en forlods afskrivning eller en efterbeskatning. Forlods afskrivning forudsætter anskaffelse af et aktiv, hvorom der foreligger en aftale og en leveringsdato. Det er således let at kontrollere, om anskaffelsen er sket før hævningen på kontoen. Det vil være meget sværere, hvis det drejer sig om løbende driftsudgifter til forskning og udvikling.

Et sådant regelsæt vil derfor kunne give anledning til administrativt besvær for såvel virksomheder som skattevæsen.

Udvalget kan anbefale et forslag om, at allerede foretagne henlæggelser kan anvendes til forsknings- og udviklingsudgifter.

Et flertal af udvalget finder derimod ikke, at det vil fremme forskning og udvikling at ændre i reglerne for fremtidige henlæggelser. Flertallet finder heller ikke, at virksomhederne vil have nogen nævneværdig fordel af at kunne henlægge til forsknings- og udviklingsudgifter.

Flertallet finder endelig, at de administrative ulemper for både virksomhed og skattevæsen ikke står mål med de begrænsede fordele ved i almindelighed at udvide anvendelsesområdet for investeringshenlæggelser til forsknings- og udviklingsudgifter.

Flertallet forventer ikke nævneværdige provenumæssige virkninger af forslaget. Der er ikke tale om en udvidet fradragsadgang, men kun om en alternativ anvendelse af henlagte midler, for hvilke der allerede er opnået fradrag.

Et mindretal af udvalget (Industriministeriet, Fiskeriministeriet og Undervisningsministeriet) kan tiltræde, at en adgang til at anvende investeringsfondshenlæggelser til løbende omkostninger til FOU ikke vil give virksomhederne nogen større skattemæssig lettelse i forhold til de almindelige fradragsregler i ligningsloven. En anvendelse af disse midler til løbende FOU-udgifter vil dog give virksomhederne mulighed for en friere tidsmæssig tilrettelæggelse af FOU-indsatsen, som ikke vil være uden økonomisk betydning.

Den foreslåede udelukkelse af anvendelse af fremtidige henlæggelser anses ikke for tilstrækkeligt motiveret på det foreliggende grundlag. Det må være muligt at finde en løsning, der er anvendelig både for skattemyndighederne og virksomhederne, på de administrative problemer i de særlige tilfælde, hvor det foregående års henlæggelser anvendes inden selvangivelsesfristen i det indeværende år.

7.4. Straksafskrivning af aktiver indkøbt og anvendt til forskning og udvikling.

Afskrivningsberettigede aktiver afskrives efter afskrivningslovens regler. Det betyder, at aktiverne afskrives over en årrække. Dog er der visse aktiver, som kan fratrækkes fuldt ud i det år, hvor de leveres, dvs. straks. Det drejer sig for det første om driftsmidler, hvis levealder må antages ikke at overstige 3 år, jfr. afskrivningslovens § 3, stk. 1. For det andet drejer det sig om driftsmidler med en anskaffelsessum på 4.200 (1986) eller derunder, de såkaldte småaktiver, jfr. afskrivningslovens § 3, stk. 2.

Forslaget, som udvalget har drøftet, går ud på, at afskrivningsberettigede aktiver, der indkøbes og anvendes til forskning og udvikling skal kunne afskrives straks på linie med de ovenfor nævnte aktiver. Straksafskrivningsretten kan begrænses af visse beløbsgrænser. Det kan enten være et højeste beløb pr. indkøbt aktiv eller et samlet højeste årligt beløb for hele virksomheden.

Udvalget finder, at en gennemførelse af forslaget ikke vil have særlig stor effekt. For det første indeholder de nugældende regler en indeksregulering af afskrivningerne. Afskrivningernes værdi forringes således ikke over tiden. For det andet er der allerede i dag med nogle få indskrænkninger adgang til gennem investeringsfondshenlæggelser at foretage straksafskrivninger.

Der er enighed i udvalget om, at en sådan straksafskrivningsret på aktiver til forskning og udvikling vil være betinget af entydige og præcise afgrænsninger af forskning og udvikling. Der vil ellers kunne opstå afgrænsnings- og kontrolproblemer hos virksomhederne og ligningsmyndighederne. Kontrollen vil blive yderligere kompliceret, hvis et aktiv anvendes både til forskning og til andre formål (f.eks. kvalitetskontrol).

7.5. Udvidelse af fradragsret til mere end 100 pct. af de afholdte FOU-udgifter.

Det følgende afsnit omhandler mulighederne for at øge fradragsretten for afholdte FOU-udgifter til mere end 100 pct. Sådanne ekstrafradrag kendes fra en del andre OECD-lande. Udvalgets overvejelser bygger på regelsæt, som er gennemført i Sverige og Finland. De svenske regler er siden blevet ophævet. Nedenfor gennemgås de svenske regler, og der gøres rede for de svenske erfaringer. Derefter gennemgås de finske regler. På grundlag af de finske regler er der lavet beregninger, der antyder, hvad en indførelse af regler svarende til de finske ville betyde her i landet.

7.5.1. Sverige.

Indledning.

Med virkning for årene 1973-1980 og 1981-84 blev der i Sverige indført et særskilt forskningsfradrag. Fradragsretten gjaldt skatteydere, som drev industriel virksomhed, og som afholdt udgifter til forskning og udvikling. Der tænkes her på teknisk og naturvidenskabeligt forsknings- og udviklingsarbejde, som har eller kan tænkes at få betydning for virksomheden ved at føre til nye eller væsentligt forbedrede produkter, produktionsprocesser eller produktionssystemer.

Beregningsgrundlaget for fradraget.

Beregningsgrundlaget opgøres på følgende måde:

Poster, der forøger beregningsgrundlaget

- + a) $\frac{5}{3}$ af lønudgifter til personale, der overvejende beskæftiger sig med forskning og udvikling. Kun den del af lønnen, der kan henføres til forsknings- og udviklingsindsatsen, kan danne grundlag for beregningen
- + b) bidrag, der er ydet til forsknings- og udviklingsarbejde
- + c) udgifter til erhvervelse af forsknings- og udviklingsresultater.

Poster, der formindsker beregningsgrundlaget

- ÷ a) bidrag, der er modtaget til forskning og udvikling
- ÷ b) indtægter ved salg af forsknings- og udviklingsresultater.

Fradraget.

Det særskilte forskningsfradrag i årene 1973-80 bestod af et grundfradrag og et tillægsfradrag. Grundfradraget var på 10 pct. af beregningsgrundlaget

og tillægsfradraget var på 20 pct. af forøgelsen af beregningsgrundlaget i forhold til det foregående indkomstår. Det var en betingelse for udnyttelse af grundfradraget, at beregningsgrundlaget var på mindst 5.000 s.kr.. Det var en betingelse for udnyttelse af tillægsfradraget, at den skattepligtige havde kunnet benytte grundfradraget det foregående år.

Forlængelse af lov om særskilt forskningsfradrag.

Ved en lovændring i 1981 blev det særskilte forskningsfradrag gjort permanent. Grundfradraget blev nedsat til 5 pct. af beregningsgrundlaget. Tillægsfradraget blev forhøjet til 30 pct. af forøgelsen af beregningsgrundlaget i forhold til det foregående år. Samtidig fik lønudgifter en større betydning. Fremover skulle de ganges med 2 mod hidtil kun med 5/3. Den ansatte behøvede endvidere kun at beskæftige sig med forskning og udvikling i 1/4 af arbejdstiden. Som tidligere kunne kun lønudgifter, der kunne henføres til forsknings- og udviklingsarbejdet, indgå i beregningsgrundlaget.

Ophør.

Den 20. oktober 1983 blev det besluttet at ophæve det særskilte forskningsfradrag. Begrundelsen var, at effekten på de forskningsmæssige udgifter var lille, mens det skattemæssige provenutab var stort. Det hedder således i bemærkningerne til lovforslaget om afskaffelsen af fradraget, at fradraget mere virkede som en skattesubvention til virksomheder, der i forvejen drev meget forskning, end som en virkelig stimulans til forøgelse af forskningsarbejdet. Det blev således konkluderet, at der med samme udgifter for staten ville kunne opnås *en større effekt* på forskningsområdet *ved tilskudsordninger end ved skattefradrag*. Yderligere blev det fremhævet i bemærkningerne, at regelsystemet for forskningsfradraget var særdeles kompliceret og svært at kontrollere, både for virksomhederne og skattemyndighederne.

Effekt og provenutab.

Det særskilte forskningsfradrag har været gældende i perioden 1973-1984. Kun for året 1974 har man forsøgt at undersøge effekten af fradraget ved hjælp af spørgeskemaer. De totale udgifter i 1974 til forskning og udvikling angives i undersøgelsen at udgøre 2.176 mill.s.kr. Forøgelsen i de samlede FOU-udgifter i forhold til 1973 angives til ca. 350 mill.s.kr. eller ca. 20 pct.

Disse udgifter dannede grundlag for et særskilt forskningsfradrag på i alt 287 mill. s.kr. heraf et grundfradrag på 217 mill. s.kr. og et tillægsfradrag på 70 mill. s.kr. Dette medførte et provenutab på i alt 100 mill. s.kr.

Af det totale provenutab på 100 mill. s.kr. er ca.70 mill. s.kr. blevet udnyttet af virksomheder, som ikke har øget deres FOU-udgifter på grund af det særskilte forskningsfradrag. Virksomhederne, som har øget deres FOU-udgifter

på grund af forskningsfradraget, har udnyttet det resterende provenutab på ca. 30 mill. s.kr.

Den svenske undersøgelse for 1974 konkluderer følgende:

"Det særskilte forskningsfradrag har ifølge spørgeskemaundersøgelsen medvirket til at øge den totale FOU-indsats i Sverige. Forøgelsen forekommer dog at være mådelig i forhold til de omkostninger i form af tabt skatteprovenu, som fradraget har givet anledning til. I det følgende antages det, at de virksomheder, som angiver at have forøget deres FOU-udgifter med et beløb *svarende* til skattelettelsen, blev stimuleret til en forøgelse på 5 pct. Videre antages det, at de virksomheder, som angiver at have forøget deres FOU-udgifter med et beløb *større* end skattelettelsen, blev stimuleret til en forøgelse på 10 pct. Under disse to antagelser kan den samlede effekt (dvs. forøgelse på grund af fradraget) opgøres til ca. 50 mio. s.kr. eller ca. 2,4 pct. af den industrielle FOU-indsats. Af de i alt 100 mill. s.kr., som virksomhederne har fået i form af lavere skat i 1974 er ca. halvdelen blevet anvendt til forskning og udvikling. Resten er gået ind i virksomhedernes øvrige drift som tilskud til virksomheden. Til sammenligning kan nævnes, at 100 mill. s.kr. i statskat svarer til 5-6 pct. af den samlede statslige selskabsskat i 1974.

I 1983 var det samlede særskilte forskningsfradrag på 700 mill. s.kr. Den statslige selskabsskat var på det tidspunkt 32 pct. og provenutabet således på 220 mill. s.kr. Der foreligger ingen effektundersøgelser for 1983.

7.5.2. Finland.

Indledning.

Med virkning for årene 1984 - 1988 er der med lov nr. 1023 af 22. december 1983 indført et særligt system af skattebegunstigelser på grundlag af finske virksomheders forsknings- og udviklingsomkostninger.

Princippet i loven er, at virksomhederne kan opnå en nedsættelse af det skattepligtige overskud, hvis der er afholdt nærmere definerede forsknings- og udviklingsudgifter i det pågældende skatteår.

Skattepligtige omfattet af loven.

Omfattet af loven er skattepligtige, som driver industri, minedrift eller anden udvinding af mineralske produkter eller el- gas- eller vandforsyning, og som har udgifter til forsøgsudvikling i forbindelse med denne virksomhed.

Det er ikke nogen betingelse for fradragsretten, at virksomheden er den skattepligtiges hovederhverv.

Loven gælder ikke for land- og skovbrug, bygningsvirksomhed, handel, trafik eller andre serviceerhverv.

Lovens anvendelsesområde.

Ved forskning forstås såvel grundforskning som målrettet forskning for at opnå ny kundskab, som direkte eller indirekte sigter til industriel anvendelse.

Ved udvikling forstås udnyttelse af viden erhvervet gennem forskning eller praksis, udvikling af nye materialer, produkter, fremstillingsprocesser, -metoder, -systemer eller udvikling af væsentlige forbedringer i allerede eksisterende sådanne.

Da såvel forsknings- som udviklingsvirksomheden hovedsageligt skal sigte mod industriel anvendelse, er det kun udgifter til tekniske, naturvidenskabelige, medicinske samt agrar- og forstvidenskabelige undersøgelser, som i almindelighed berettiger til fradraget. I lovens forarbejder hedder det, at humanistisk, økonomisk, retsvidenskabelig og anden samfundsvidenskabelig forskning ikke berettiger til fradraget.

Beregningsgrundlaget for forskningsfradraget.

Beregningsgrundlaget for forskningsfradraget opgøres på følgende måde:

Poster, der *forøger* beregningsgrundlaget:

- + a) løn til personer, som er beskæftiget med forsknings- og udviklingsarbejde,
- + b) halvdelen af udgifterne til forsknings- og udviklingstjenester, som anskaffes i løbet af året (dog ikke udgifter til erhvervelse af patenter, mønsterrettigheder eller andre immaterielle rettigheder),
- + c) halvdelen af gaver og andre lignende udgifter, som i løbet af året betales til særlige forskningsinstitutter, som driver forsknings- og udviklingsarbejde.

Poster, der formindsker beregningsgrundlaget:

- a) halvdelen af de indtægter, der oppebæres for forsknings- og udviklingsarbejde, der er udført i løbet af året,
- ÷ b) halvdelen af de tilskud til forsknings- og udviklingsvirksomheden, som oppebæres i årets løb,
- ÷ c) halvdelen af sådanne lån til forsknings- og udviklingsarbejde, som eftergives i løbet af året.

Beregning af fradrag.

Beløbet, der kan fradrages, beregnes efter regler for 1) grundfradrag og 2) tillægsfradrag.

Grundfradraget udgør 25 % af beregningsgrundlaget, hvis beregningsgrundlaget er på mindst 50.000 finmark og højst 1.000.000 finmark. Hvis beregningsgrundlaget overstiger 1.000.000 finmark gives der, udover 25 pct's fradraget af den første million, et forhøjet fradrag på 10 pct af beløbet udover 1.000.000 finmark. Det samlede grundfradrag kan dog ikke overstige 2.500.000 finmark.

Eksempel:

Afholdte FOU-udgifter på i alt 2.000.000 finmark. Fradraget vil da udgøre

25 pct. af 1.000.000	=	250.000
og 10 pct. af (2.000.000 ÷ 1.000.000)	=	100.000
ialt	=	350.000

Tillægsfradraget er 50 pct. af det beløb, hvormed beregningsgrundlaget for året med mindst 10 pct. overstiger beregningsgrundlaget for det foregående år. Tillægsfradraget kunne ikke opnås i 1984.

Forholdet mellem de finske og danske regler.

Som det fremgår af ovenstående, indgår i beregningen af forskningsfradraget først og fremmest lønudgifter.

Dernæst indgår køb af forskningstjenester, som andre udfører, hvilket vel nærmest kan sammenlignes med kontraktforskning. Under begrebet forskningstjenester må også antages at indgå leje af maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Endelig indgår også gaver og andre lignende ydelser, som den skattepligtige yder til forskningsinstitutioner. I finsk sammenhæng tænkes der bl.a. på de tilfælde, hvor flere firmaer inden for samme branche har oprettet en fælles forskningsvirksomhed (der nævnes som eksempel et centrallaboratorium, som drives af skovindustriforetagender).

I beregningsgrundlaget indgår ikke udgifter til køb af afskrivningsberettigede aktiver. Det svarer helt til de danske regler, efter hvilke afskrivningsberettigede aktiver til forskning og udvikling kun kan afskrives efter afskrivningslovens regler.

Forskelle i beregningsgrundlaget.

De finske afgrænsninger af de udgifter, der berettiger til særlig skattemæssig behandling, ligner således meget de allerede eksisterende danske afgrænsninger efter ligningslovens § 8B.

Forskellen på afgrænsningerne er først og fremmest, at de finske regler giver adgang til fradrag for udgifter til grundforskning. De indeholder endvidere adgang til fradrag for gaver og lignende ydelser, som virksomhederne yder til forskningsinstitutioner. På den anden side giver de danske regler adgang til fradrag for udgifter til erhvervelse af good-will, patentrettigheder og andre immaterielle aktiver.

Kredsen af udgifter, der behandles på en særlig måde, må således siges at være nogenlunde ens i Finland og Danmark.

Forskelle i beregningsmåderne.

Den mest iøjnefaldende forskel opstår først, når man betragter de måder, hvorpå disse særligt udskilte udgiftsposter behandles skattemæssigt.

Efter de danske regler kan disse udgifter fratrækkes straks ved afholdelsen, eller de kan afskrives over en periode på 5 år. Fradraget svarer til de afholdte udgifter. De danske regler giver således en periodiseringsfordel.

Den skattepligtiges fordel ved de finske regler er muligheden for at foretage afskrivninger udover 100 pct. af de afholdte udgifter. Denne merafskrivning fremkommer både på grundlag af grundfradraget og på grundlag af tillægsfradraget.

7.5.3. Udvalgets overvejelser.

Et fradrag eller en afskrivning på mere end 100 pct. vil være et brud på de almindeligt gældende regler for fradrag for omkostninger. Videre vil en gunstigere behandling af forsknings- og udviklingsudgifter forøge interessen for at betegne flere af de afholdte udgifter som forsknings- og udviklingsudgifter i stedet for almindelige driftsomkostninger.

En gunstigere skattemæssig behandling af sådanne udgifter vil derfor være betinget af en nærmere afgrænsning af begreberne forsøg og udvikling.

Problemerne ved indførelse af regler svarende til de finske regler afhænger noget af, om der skulle indføres regler svarende til det finske grundfradrag eller om der skulle indføres regler svarende til det finske tillægsfradrag eller eventuelt begge dele.

Regler svarende til grundfradraget vil som nævnt først og fremmest give anledning til afgrænsningsproblemer. Dernæst vil der være spørgsmålet om effekt og provenu, som er behandlet nedenfor.

Et regelsæt svarende til det finske tillægsfradrag vil udover afgrænsningsproblemet kunne give anledning til andre problemer. Der kan for det første være en tilskyndelse til, at en virksomhed kun angiver at have afholdt forsøgs- og forskningsudgifter hvert andet år. Virksomheden vil derved opnå at få alle forsøgs- og forskningsudgifter ind under både grundfradraget og tillægsfradraget. Yderligere kunne man forestille sig den mulighed, at et moderselskab skiftevis hvert andet år placerede sin forskning i to forskellige datterselskaber. Dette ville også medføre, at alle koncernens forsknings- og udviklingsudgifter kunne placeres både under grundfradraget og tillægsfradraget.

Overvejelser om provenutab og forskningsforøgelse i Danmark ved indførelse af regler svarende til den finske ordning.

Et nedre mål for skattebegunstigelse af erhvervslivets forskning må vel være, at skattebegunstigelsen resulterer i en stigning i forskningsaktiviteten, som beløbsmæssigt overstiger provenutabet. Hvis dette nedre mål ikke nås, bør tilskudsvejen nok overvejes.

Det er naturligvis umuligt at angive virkningen af en eventuel indførelse af den finske ordning med sikkerhed. Men der kan beregnes nogle eksempler på, hvor meget forskningsaktiviteten skal stige, for at stigningen kan overstige provenutabet.

De finske satser anvendes i beregningen. Kursen for FM sættes til 1,60. Beskatningsprocenten sættes til 50. Der ses bort fra inflationen. For grundfradragets vedkommende er der 3 intervaller:

- 1) 0 kr. - 1.600.000 kr.: 25 pct.
- 2) 1.600.000 kr. - 37.600.000 kr.: 10 pct.
- 3) 37.600.000 kr. - : 0 pct.

Tillægsfradraget udgør 50 pct. af stigningen ud over 10 pct. i forskningsudgifterne fra foregående skatteår.

Interval 1) 0 kr.-1.600.000 kr.

Hvis forskningsaktiviteten stiger med 80 pct., opnår virksomheden følgende fradrag:

Stigning i almindeligt ligningsfradrag	80 pct.
Grundfradrag, 25 pct. af 180:	45 pct.
Tillægsfradrag, 50 pct. af (180 ÷ 110):	<u>35 pct.</u>
I alt	<u>160 pct.</u>
Provenutab, 50 pct. (selskab) af 160:	<u>80 pct.</u>

Aktivitetsstigningen i dette interval skal altså det første år være på 80 pct. for at det nedre mål nås.

Hvis der bortses fra tillægsfradraget - som jo kun gælder det første år - nås det nedre mål ved en aktivitetsstigning på 35 pct.

Hvis forskningsaktiviteten stiger med 40 pct., opnår virksomheden følgende fradrag:

Stigning i almindeligt ligningsfradrag	40 pct.
Grundfradrag, 25 pct. af 140	35 pct.
Tillægsfradrag, 50 pct. af (140 ÷ 110)	<u>15 pct.</u>
I alt	<u>90 pct.</u>
Provenutab, 50 pct. (selskab) af 90	<u>45 pct.</u>

I tilfælde, hvor aktivitetsstigningen er under 80%, ses det, at provenutabet er større end aktivitetsstigningen.

Hvis forskningsaktiviteten slet ikke stiger vil virksomheden opnå følgende fradrag:

Stigning i almindeligt ligningsfradrag	0 pct.
Grundfradrag, 25 pct. af 100	25 pct.
Tillægsfradrag	<u>0 pct.</u>
I alt	<u>25 pct.</u>
Provenutab, 50 pct. (selskab) af 25	<u>12,5 pct.</u>

Det ses her, at en uændret forskningsindsats vil føre til et provenutab.

Interval 2) 1.600.000 kr.-37.600.000 kr.

På grund af det faste 25 pct.'s grundfradrag af de første 1.600.000 kr. kan der ikke udføres en beregning som for interval 1). Men der kan beregnes nogle eksempler:

a) Stigning fra 2.000.000 kr. til 2.800.000 kr.

Stigning i almindeligt ligningsfradrag:	800.000 kr.
Grundfradrag, 25% af 1.600.000 kr.	
+ 10% af 1.200.000 kr.:	520.000 kr.
Tillægsfradrag, 50% af (2.800.000 kr. ÷ 2.200.000 kr.):	300.000 kr.
I alt	1.620.000 kr.
Provenutab:	810.000 kr.

For en virksomhed med forskningsudgifter på 2.000.000 kr. skal aktiviteten altså stige med ca. 40 pct. det første år, for at det nedre mål nås.

Hvis der bortses fra tillægsfradraget, nås det nedre mål ved en aktivitetsstigning på ca. 25 pct.

b) Stigning fra 10.000.000 kr. til 12.000.000 kr.

Stigning i almindeligt ligningsfradrag:	2.000.000 kr.
Grundfradrag, 25% af 1.600.000 kr.	
+ 10% af 10.400.000 kr.:	1.440.000 kr.
Tillægsfradrag, 50% af (12.000.000 kr. ÷ 11.000.000 kr.):	500.000 kr.
I alt	3.940.000 kr.
Provenutab:	1.970.000 kr.

For en virksomhed med forskningsudgifter på 10.000.000 kr. skal aktiviteten det første år altså stige med ca. 20 pct., for at det nedre mål nås.

Hvis der bortses fra tillægsfradraget, nås det nedre mål ved en aktivitetsstigning på ca. 15 pct.

c) Stigning fra 30.000.000 kr. til 34.500.000 kr.

Stigning i almindeligt ligningsfradrag:	4.500.000 kr.
Grundfradrag, 25% af 1.600.000 kr.	
+ 10% af 32.900.000 kr.:	3.690.000 kr.
Tillægsfradrag, 50% af (34.500.000 kr. ÷ 33.000.000 kr.):	750.000 kr.
I alt	8.940.000 kr.
Provenutab:	4.470.000 kr.

For en virksomhed med forskningsudgifter på 30.000.000 kr. skal aktiviteten altså stige med ca. 15 pct. det første år, for at det nedre mål nås.

Hvis der bortses fra tillægsfradraget, nås det nedre mål ved en aktivitetsstigning på ca. 12 pct.

Hvor kraftigt er incitamentet?

Det lader sig ikke beregne, hvor meget forskningsaktiviteten vil stige, hvis regler svarende til den finske ordning gennemføres. Men det må naturligvis indgå i overvejelserne, at størstedelen af provenutabet består af støtte til forskning, som ville foregå under alle omstændigheder. Grundfradraget på 25% vil netop også blive ydet til allerede eksisterende forskning, uanset om den forskende virksomhed øger sin forskningsindsats eller ej.

Denne del af støtten vil formentlig kun blive anvendt til yderligere forskning i det omfang, den pågældende virksomhed uden støtten ville mangle finansieringsmulighed for en forskningsaktivitet, som virksomheden af forretningsmæssige grunde ønsker igangsat.

Tillægsfradraget må være ganske betydningsfuldt for en virksomheds overvejelser om at købe en enkeltstående forskningsydelse. Men fradraget - der jo kun gælder for ét år - vil næppe have den store betydning for en virksomheds overvejelser om en langsigtet udvidelse af forskningsaktiviteten.

Tilbage står vurderingen af grundfradraget for en eventuel aktivitetsstigning. Det må nok anses for tvivlsomt, om et ekstrafradrag på 25 pct. vil føre til en aktivitetsstigning på 35 pct. (interval 1). Tilsvarende må det anses for tvivlsomt, om et ekstrafradrag på 10 pct. vil føre til en aktivitetsstigning på 12-25 pct. (interval 2).

I interval 3) var der i 1983 14 firmaer her i landet (med en samlet forskningsaktivitet på ca. 1 mia.kr.). Grundfradraget vil medføre et provenutab på 2 mill.kr. pr. virksomhed, altså i alt 28 mill.kr. Hertil kommer et tillægsfradrag af ukendt størrelse. Ordningen vil næppe påvirke disse firmaers forskningsaktivitet.

7.5.4. Konklusion.

Det er udvalgets opfattelse, at hvis der skulle gennemføres regler, der tillader fradrag for eller afskrivning af afholdte FOU-udgifter med mere end 100 pct., måtte man afgrænse begreberne forskning og udvikling mere præcist og entydigt end tilfældet er i dag. Det har ikke været muligt for udvalget at komme til sådanne entydige og præcise afgrænsninger. Dette resultat underbygges af de erfaringer, der er gjort i både Sverige og Finland, hvor både virksomhederne og ligningsmyndighederne har haft store praktiske vanskeligheder ved ligningen.

De indhentede svenske oplysninger om det særlige svenske forskningsfradrag fortæller, at reglerne om afskrivning på mere end 100 pct. af de afholdte FOU-udgifter mere virker som et tilskud til virksomheden end som et egentligt incitament til at forøge forsknings- og udviklingsindsatsen. Af beregningerne på side 35-37 fremgår det, at det provenutab, der opstår, hvis regler svarende til de finske regler indføres her i landet, for størstedelens vedkommende vil bestå af støtte til forskning, som ville finde sted under alle omstændigheder. Endvidere fremgår det, at udgifterne til forskning og udvikling må forøges ganske meget, hvis forøgelsen skal overstige provenutabet.

På grundlag af de svenske og finske erfaringer, på grund af de nævnte afgrænsningsproblemer og på grund af effekten sammenholdt med provenuta-

bet kan udvalget ikke gå ind for regler om afskrivnings- og fradragsret på mere end 100 pct. Udvalget finder ikke, at sådanne regler effektivt vil kunne medvirke til at øge forsknings- og udviklingsindsatsen her i landet.

7.6. Den skattemæssige behandling af tilskud.

For at fremme forskning og udvikling findes der som tidligere nævnt en række offentlige tilskud. Da tilskud også fremover kan medvirke til at fremme forskning og udvikling, har udvalget ønsket et overblik over den skattemæssige behandling af tilskud.

Som hovedregel er tilskud skattepligtig indkomst for tilskudsmodtageren. Det følger af statsskattelovens § 4. Til gengæld for skattepligten bevarer tilskudsmodtageren fuld fradragsret for de udgifter, der er dækket af tilskuddet, og fuld afskrivningsret på aktiver, der er dækket af tilskuddet. Der findes dog en række undtagelser, hvor tilskud behandles anderledes. For tiden findes der 4 modeller for den skattemæssige behandling af tilskud. Det drejer sig om følgende:

- Model 1. Tilskuddet er skattepligtig indkomst, og fradragsret og afskrivningsgrundlag bevares efter almindelige regler. Denne model gælder som nævnt, hvis ikke andet er foreskrevet.
- Model 2. Tilskuddet er skattefrit, og fradragsret og afskrivningsgrundlag bevares efter almindelige regler. Denne model kendes fra ligningslovens § 7 C, som drejer sig om statstilskud til produktudvikling m.v.
- Model 3. Tilskuddet er skattefrit, men fradragsret og afskrivningsgrundlag reduceres svarende til tilskuddet. Det betyder, at tilskudsmodtageren ikke kan fratække de udgifter, der er dækket af tilskuddet eller afskrive på den del af aktiverne, der er dækket af tilskuddet. Denne model kendes bl.a. fra ligningslovens § 7 E, som drejer sig om tilskud til bygningsarbejder på fredede bygninger m.v.
- Model 4. Tilskuddet behandles som efter model 1, men tilskudsmodtageren kan selv inden for en tiårs periode vælge, hvornår tilskuddet skal tages til indtægt. Denne model kendes fra ligningslovens § 27 B, som bl.a. drejer sig om statstilskud til strukturforbedringer m.m. inden for fiskeriet m.v.

I det følgende gennemgås de økonomiske virkninger af de 4 modeller belyst ved et eksempel:

Det forudsættes, at en skattepligtig modtager et tilskud på 10.000 kr., som anvendes fuldt ud til køb af et driftsmiddel, der afskrives maksimalt.

Nedenstående tabel viser den reelle værdi af tilskuddet på 10.000 kr. i tilskudsåret (år 1) i hver af de 4 modeller. Det vil sige tilskuddet efter skat + skatteværdien af afskrivningerne. For model 4 er der angivet 3 tilfælde. Det drejer sig om

- a) tilskuddet indtægtsføres i tilskudsåret
- b) tilskuddet indtægtsføres ligeligt over 10 år
- c) tilskuddet indtægtsføres i år 10

For sammenligningens skyld er beløbene tilbagediskonteret til begyndelsen af tilskudsåret (år 1) ved en rentesats på 9%. Der er forudsat henholdsvis 2 og 6 pct. pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget i alle år og en marginalskatteprocent på 50.

Tilskud efter skat + skatteværdien af de tilbagediskonterede afskrivninger (Tilbagediskonteringsfaktor 9% før skat). Marginalskatteprocent: 50:

Pristalsreg. af afskriv- ningsgrund- laget	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4		
				Tilskudsbeløbet indtægts- føres i: år 1	over 10 år	år 10.
				kr.		
2%	9.715	14.715	10.000	9.715	10.581	11.350
6%	10.177	15.177	10.000	10.177	11.043	11.812

Hvis tilskuddet i eksemplet i stedet anvendes på driftsudgifter, der er fuldt ud fradragsberettigede, er model 1 og 3 identiske og svarer til model 3 i tabellen. De to andre modeller giver omtrent samme resultater som vist i tabellen.

Tabellen i eksemplet viser, at tilskudsmodtageren efter *model 1* reelt modtager et beløb, der kun afviger ganske lidt fra det nominelt ydede tilskud. Resultatet opnås på en administrativt enkel måde ved at lægge tilskudsbeløbet oveni den skattepligtige indkomst og uden at regulere på virksomhedens afskrivningssaldi.

Model 2 er den mest fordelagtige, idet tilskudsmodtager efter afskrivninger reelt modtager et beløb, der overstiger det nominelt ydede tilskud. Resultatet opnås dog på en administrativt enkel måde. Det sker ved at holde beløbet helt ude af indkomstopgørelsen og uden at regulere på virksomhedens afskrivningssaldi.

Model 3 medfører, at tilskudsmodtager på grund af skattefrihed og samtidigt bortfald af afskrivninger reelt modtager et beløb, der svarer nøjagtigt til det ydede tilskud. Virkningerne af model 3 og model 1 er således næsten ens. Model 3 er imidlertid ikke ganske enkel. Ved tilskud ydet til et enkelt driftsmiddel vil der ikke være særlige problemer. Virksomhederne og myndighederne skal dog huske på, at ydes tilskuddet til et helt projekt, vil det være vanskeligt at opgøre afskrivningsgrundlaget og fradraget for driftsudgifter.

Det er således spørgsmålet, hvorledes begrænsningen skal foretages, når der f.eks. både er bygningsafskrivninger, afskrivninger på driftsmidler og driftsudgifter. Begrænsningen kan foretages enten som en forholdsmæssig reduktion, eller der kan foretages en prioritering. Modellen er dog egnet, hvis der skal ydes tilskud til dækning af private udgifter og tilskud til erhvervsdrivende, der kan fratække driftsudgifter og foretage afskrivninger. For de erhvervsdrivende medfører den reducerede afskrivnings- og fradragret nemlig, at de erhvervsdrivende ikke får større fordel af tilskuddet end private modtagere.

Model 4 medfører, at tilskudsmodtageren har mulighed for at fratække/påbegynde afskrivningerne af udgifterne allerede i år 1, mens indtægtsføringen kan udskydes i op til 10 år. Tilskudsmodtageren opnår herigennem en likviditetsforbedring. Dernæst vil inflationen udhule den skat, der til sin tid skal betales. Endvidere har tilskudsmodtageren fordel af, at afskrivningsgrundlaget pristalsreguleres. Alt i alt opnår tilskudsmodtageren her en mulighed for reelt at modtage et beløb, der overstiger det nominelt ydede tilskud. Jo senere tilskuddet indtægtsføres i model 4, des mere fordelagtigt er det for tilskudsmodtageren. Det skal yderligere bemærkes, at det er umuligt på forhånd af beregne, hvor stort det reelle tilskud er, på det tidspunkt hvor tilskuddet gives. Størrelsen af det reelle tilskud kan først konstateres efter 10 år. Det vil derfor være vanskeligt at afpasse tilskudsprocenten til det reelle tilskuds størrelse.

De administrativt mest enkle modeller, for virksomhederne og myndighederne er modellerne 1 og 2. Modellerne med størst overensstemmelse mellem det reelt modtagne beløb og det nominelt ydede tilskud er modellerne

1 og 3. Model 1 er således den eneste model, der kombinerer administrativ enkelhed og klarhed over statens udgiftspolitik. Det må derfor foretrækkes, at fremtidige tilskudsordninger vedrørende virksomhedernes forskning og udvikling principielt behandles efter model 1.

Som bilag 2 vises en samlet oversigt over virkningerne af den skattemæssige behandling af tilskud til forskning og udvikling.

Et mindretal i udvalget (Industriministeriet og Fiskeriministeriet) kan ikke tilslutte sig konklusionerne i ovennævnte afsnit på det foreliggende grundlag. Udvalget har fået til opgave at belyse mulighederne for eventuelle ændringer af reglerne om den skattemæssige behandling af virksomhedernes udgifter til FOU med henblik på at formå virksomhederne til at øge ressourcerne til forsøg og forskning og *ikke* med henblik på at skabe klarhed over statens udgiftspolitik. Hertil kommer, at en konsekvent gennemførelse af et princip om ens skattemæssig behandling af tilskud også vil få konsekvenser for andre tilskud end tilskud til FOU, dvs. for spørgsmål der ikke hører under udvalgets mandat. Spørgsmålet bør derfor behandles i et andet forum.

Industriministeriet har herudover gjort gældende, at virksomhederne under alle omstændigheder vil kunne fradrage omkostninger til FOU. At tilskuddet beskattes vil, set fra virksomhedernes synspunkt, betyde en halvering af tilskuddets værdi og dermed en kraftig reduktion af incitamentet til FOU.

Bilag 1

1. Offentlige institutioner
2. Godkendte teknologiske serviceinstitutter.

Der er for tiden følgende teknologiske serviceinstitutter, som er godkendt af industriministeren i henhold til lov nr. 142 af 21. marts 1973:

BC/BPS

Beton- og konstruktionsinstituttet
Bioteknisk Institut
Dansk Beklædnings- og Textilinstitut
Dansk Brandværns Komité
Dansk Elektroteknisk Komité
Dansk Hydraulisk Institut
Dansk Standardiseringsråd
Dansk Teknisk Oplysningstjeneste
Dansk Toksikologicerter
Dantest
dk-Teknik (Dansk Kedelforening)
Elektronikcentralen
Emballage- og transportinstituttet
Fiskeriteknologisk Institut
Isotopcentralen
Jysk Teknologisk
Kalk- og Teglværkslaboratoriet
Korrosionscentralen
Lydteknisk Institut
Lysteknisk Laboratorium
Nordisk Forskningsinstitut for Maling og Trykfarver
Optisk Laboratorium
skibsteknisk Laboratorium
skovteknisk Institut
Svejscentralen
Teknologisk Institut
Vandkvalitetsinstituttet

3. Forskerparker og tilsvarende.

Der er for tiden oprettet følgende forskerparker og tilsvarende:

Forskerparien i Århus

Norjysk Udviklingscenter

Københavns Forskerby Symbion

Forskningscentret ved Hørsholm

IFAD instituttet (Institut for anvendt datateknik)

Iværksættercentret ved Teknologisk Institut

Iværksættercentret ved Danmarks tekniske Højskole

4. Visse private institutioner, fortrinsvis institutioner med almenyttigt sigte. Arbejdsgruppen har hovedsageligt fundet frem til disse institutioner ved hjælp af Forskningssekretariatets forskningsstatistik.

Ny Carlsberg Glyptotek

Frederiksborg Museum

Nationalbanken

Institut for Grænseregionsforskning

Institut for Fretidsforskning

Mentalhygiejnisk Forskningsinstitut

Gigthospitalet i Skælskør

Internationalt Rehabiliterings- og Forskningscenter for Torturofre

Hagedorns Forskningslaboratorium

Kong Christian den Tiendes Gigthospital

Niels Steensens Hospital

Dansk Bilharziose Laboratorium

Danmarks Akvarium

Sankt Josephs Hospital

Skt. Lukas Stiftelsen

Kolonien Filadelfia

Diakonissestiftelsen

Instituttet under Kræftens Bekæmpelse

Kvinno

Arbejderbevægelsens Bibliotek og Arkiv

Akademiet for de Tekniske Videnskaber samt institutter herunder

Det kongelige danske Videnskabernes Selskab

Tilskud efter skat + skatteværdien af de tilbagediskonterede afskrivninger.

Marginalskatteprocent: 50.

(Index i parentes. Model 1 med tilbagediskonteringsfaktor på 6 pct. før skat = 100).

Tilbagediskonterings-		Model 1	Model 2	Model 3	Model 4		
faktor i pct:		Skat af til-	Skattefrihed	Skattefrihed for	Skat af tilskudsbeløb der indtægtsføres i:		
		skudsbeløb +	for tilskuds-	tilskudsbeløb +	(+ afskrivningsret)		
før skat	efter skat	afskrivningsret.	beløb + afskriv-	afskrivningsret.	år 1	over 10 år	år 10
			ningsret.				
_____ kr. _____							
Pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget: 2%.							
6	3,0	9.879 (100)	14.879 (150,6)	10.000 (101,2)	9.879 (100)	10.486 (106,1)	11.047 (111,8)
9	4,5	9.715 (98,3)	14.715 (149,0)	10.000 (101,2)	9.715 (98,3)	10.581 (107,1)	11.350 (114,9)
12	6,0	9.565 (96,8)	14.565 (147,4)	10.000 (101,2)	9.565 (96,8)	10.664 (107,9)	11.606 (117,5)
Pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget: 6%.							
6	3,0	10.380 (105,1)	15.380 (155,7)	10.000 (101,2)	10.380 (105,1)	10.987 (111,2)	11.548 (116,9)
9	4,5	10.177 (103,0)	15.177 (153,6)	10.000 (101,2)	10.177 (103,1)	11.043 (111,8)	11.812 (119,6)
12	6,0	9.994 (101,2)	14.994 (151,8)	10.000 (101,2)	9.994 (101,2)	11.093 (112,3)	12.035 (121,8)