



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Skattefunnordningen

Navn: Jarle Haukeland

Utlevering: 23.08.2017 09.00

Innlevering: 23.05.2018 12.00

SKATTEFUNNORDNINGEN MED FOKUS PÅ HVILKE KOSTNADER SOM KAN INNGÅ

Innholdsfortegnelse

1. Hva er skattefunn
2. Sammendrag
3. Hvilke bedrifter er aktuelle
 - 3.1 eksempel fra praksis
4. Godkjenning fra Forskningsrådet
- 5. Hvilke type kostnader er relevante**
 - 5.1 forsknings og utviklingskostnader**
 - 5.2 forholdet til skatteloven**
 - 5.3 tolkning av skattereglene**
 - 5.4 kostnader som ikke faller inn under skattefunn ordningen**
 - 5.5 kostnader ved innkjøp av maskiner /utstyr som har levetid ut over prosjektperioden**
 - 5.6 spesielt om lønnskostnader**
 - 5.7 løpende FoU kostnader**
 - 5.8 patenteringskostnader**
 - 5.9 kapitalkostnader**
 - 5.10 prosjektinntekter**
6. Søknadsprosessen
7. Reviderte regnskaper
8. Skatteetatens oppgave
9. Hvordan fremkommer skattefradraget
10. Gir ordningen ønsket virkning, som økt motivasjon til forskning og utvikling?

1. Hva er skattefunn

Skattefunnordningen ble etablert i 2002, med formål å motivere norsk næringsliv til økt satsing på forskning og utvikling (FoU). Skattefunn står for Skattefradrag for Forskning og Utvikling i et Nyskapende Næringsliv, og er åpen for alle norske bedrifter som drive med forskning og utvikling. Ordningen er tatt inn i skatteloven § 16-40 med tilhørende forskrift.

Forskning defineres i Norsk Regnskaps Standard som «grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne frem til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger, med mulig økonomisk anvendelse».

Utvikling defineres som «bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk».

Definisjonen i forskrift til skatteloven FSFIN § 16-40.2.1 er på mange måter lignende, og dette er viktig for at ikke prosjekter skal defineres ulikt i f.eks Forskningsrådets vurdering av en søknad, og senere skatteetatens godkjenning av fradraget.

Små og mellomstore bedrifter kan få 20 % av prosjektkostnadene som skattefradrag gjennom skatteoppgjøret, og store bedrifter kan få 18 %. Det var en dialog med ESA både i forhold til definisjon av størrelse på bedriftene, og i forhold til fradragets størrelse. I utgangspunktet var det foreslått høyere fradrag, men 20 (18) ble valgt, for dette lå innenfor hva ESA kunne akseptere (ESA er EFTA sitt overvåkningsorgan). Skattefunn ordningen medfører en betydelig støtte til næringslivet, og i FoU statistikken fra Statistisk Sentralbyrå i 2014 viser at offentlig finansiering gjennom Skattefunn ordningen er like stor som annen offentlig finansiering til næringslivet, senere er skattefunn støtten gått forbi annen offentlig finansiering i størrelse.

I skatteloven er det § 16-40 med tilhørende forskrift, som regulerer skattefunn ordningen. Her går det bla frem at både egenutviklet og innkjøpte FoU aktiviteter inngår i ordningen.

Skattefunn ordningen er en kredittbasert ordning, bedriftene får kreditt i sitt skatteoppgjør og bedrifter som ikke er i skatteposisjon får tilbakebetalt skatt

likevel. Noen land har en overskrivingsordning, som går ut på å gi større skattefradrag enn FoU kostnadene skulle tilsi.

2. Sammendrag

Skattefunn har blitt en viktig finansieringsmåte for bedrifter som driver med forskning og utvikling (FOU). Alle bedrifter, med skatteplikt til Norge, som har et definert og avgrenset forsknings- eller utviklingsprosjekt kan søke. Søknad sendes innen 1. september til Forskningsrådet, som tar avgjørelsen om godkjenning.

Det må føres prosjektregnskap slik at bare kostnader tilhørende det avgrensede prosjektet blir tatt med. Skatteloven § 16-40 regulerer de skattemessige fradragene. Samtidig må kostnadene være innenfor regelverket i EU's gruppeunntaksforordning 651/2014. En del kostnader krever nærmere analyse for å avgjøre om de kan tas med. I tillegg til lov og forskrift, vil det være domsavgjørelser, ligningspraksis og lignings ABC som er de mest relevante rettskildene.

Prosjektregnskapet må godkjennes av registrert eller statsautorisert revisor, og deretter er det skatteetaten som tar den endelige avgjørelsen og godkjenner kostnadene. Det spesielle med skattefunn er at kostnadene først er ført til fradrag i det ordinære skatteregnskapet. Deretter blir de samme kostnadene tatt med i grunnlaget for nytt skattefradrag, skattefunn. Små og mellomstore bedrifter får 20 % av grunnlaget i fradrag, mens store bedrifter får 18%. Bedrifter som søker må være skattepliktig til Norge, men det er ingen betingelse at de faktisk betaler skatt. Verdien av skattefunn fradraget blir utbetalt dersom en bedrift ikke er i skatteposisjon, noe som gjør ordningen attraktiv også for bedrifter i vekst og utvikling som ofte ikke har skattepliktig inntekt.

Skattefunn ordningen er mye benyttet, og kan sies fungerer etter sin hensikt, men det diskuteres i disse dager om ordningen er for lett å utnytte, og om det forekommer svindel som ikke blir avdekket. Kommer tilbake til dette senere i oppgaven under avsnittet om skatteetaten.

3. Hvilke bedrifter er aktuelle

I Ot.prop nr 1(2001-2001) ble det drøftet om skattefunn ordningen bare skal gjelde små og mellomstore bedrifter. Vurderingen går ut på at store bedrifter lettere på egen hånd kan bære kostnader med FoU, og da ordningen uansett vil ha et tak i form av beløpsstørrelse, vil det for store foretak ikke være et insentiv for videre forskning og utvikling når taket er nådd, og effekten av skattefunn ordningen reduseres. Konklusjonen ble likevel at alle bedrifter kan få godkjent skattefunn. Det er heller ingen begrensninger i selskapstype, men selskapet må være skattepliktig til Norge. Om en faktisk betaler skatt har ingen betydning. Det betyr at også utenlandske selskaper som er skattepliktig til Norge kan søke skattefunn. Men uansett selskapstype må FoU kostnadene være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt.

Men hvordan en bedrift er organisert kan få betydning. I BFU 6/17 vurderes om et datterselskap som bare driver forskning og utvikling med formål å selge sluttresultatet, kan få innvilget skattefunn. Når datterselskapet bare skulle drive med FOU og deretter selge resultatet, kunne det bli dobbelt skattefunn fradrag, fordi kjøperen av resultatet kunne eventuelt fradragsføre kostnaden i sitt skattefunn prosjekt. Videre ble det drøftet om en slikt «spesialisert» selskap ville bli rammet av unntaket i skatteforskriften § 16-40.6. Her står at forskningsinstitusjoner ikke kan få skattefunn fradrag for kostnader i tilknytning til forskningstjenester som omsettes.

Konklusjonen fra Skattedirektoratet var at datterselskapet ikke kunne anses som en forskningsinstitusjon og ikke ville bli rammet av unntaket i forskriften. Heller ikke problematikken med dobbelt skattefunn fradrag ville medføre at datterselskapet ikke kunne få skattefunn fradrag.

Derimot har Forskningsrådet senere i notat av 21/8-2017 kommet frem til at denne type organisering av selskap, ikke vil bli godkjent som skattefunn prosjekt. Dette begrunnes ved at forskningsresultatet ikke vil være til nytte for selskapet. Her var det snakk om at resultatet skulle selges. Et resultat som faktisk er til nytte for selskapet inngår i Forskningsrådets definisjon av skattefunn prosjekter. Videre er det i FSFIN 16-40-2.3 en begrensning i fradragene for kostnader til alminnelig bedriftsorientert produktutvikling. Forskningsrådet mener

at når i dette tilfelle et datterselskap bare skal drive med FoU virksomhet, blir dette selskapets ordinære virksomhet, og vil falle inn under nevnte unntaksregel.

Det kan virke merkelig at så lenge skatteetaten ikke definerer et spesialisert selskap som forskningsinstitusjon, vil forskningsrådet likevel nekte FoU godkjenning i forhold til skattefunn? Greit nok at FoU virksomhet er selskapets ordinære virksomhet, men det driver likevel med forskning og utvikling med tanke på å oppnå et definert resultat. På slutten av unntaksregelen i FSFIN 16-40-2.3 står at «alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg godkjennes ikke.....». Det kan virke noe merkelig for datterselskapets virksomhet hadde definitivt preg av forskning slik det ble beskrevet i den bindende forhåndsuttalelsen. Men det virker som forskningsrådet har lagt stor vekt på at FoU arbeidet ble den ordinære driften, og tolket forskriften slik at den da ikke kan tas inn i et skattefunn prosjekt.

3.1 eksempel fra praksis

Fra min praksis som regnskapsfører kjenner jeg detaljert til et selskap som over tid har drevet med forskning og utvikling både i forhold til å produsere gjødsel og jordforbedringsprodukter, og å utvikle teknologi for rensing / håndtering av gjødsel fra hestehold og landbaserte fiskeoppdrett. Kommer til å bruke dette selskapet som et gjennomgående eksempel i oppgaven, og kaller selskapet for Gjødselprodusenten AS som et alias.

4. Godkjenning fra Forskningsrådet

Forskningsrådet godkjenner om et planlagt prosjekt innebærer forsknings og utviklingsarbeid som omfattes av ordningen. En godkjenning kan gjelde for flere år når et prosjekt går over flere år, men normalt ikke over 3 år.

Dersom en ikke får godkjent en søknad, kan en klage til Klageutvalget for skattefunn. Klageutvalget er oppnevnt av Forskningsrådet, men består av personer som ikke jobber der.

Forskningsrådet legger til grunn fire kriterier for at et prosjekt skal bli godkjent:

1. Prosjektet må være målrettet og avgrenset. En må definere ganske nøyaktig hva prosjektet består i, og ha en konkret plan for prosjektet med en tydelig beskrivelse. Prosjektet må også være målbart i etterkant, noe

som et nøyaktig ført prosjektrekningskap vil kunne hjelpe til med. Det bør utarbeides en aktivitetsplan som beskriver aktivitetene fortløpende og viser fremdriften.

2. Prosjektet må ha som mål å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter. Aktivitetsplanen bør inneholde beskrivelse av hvilke kunnskaper som må fremskaffes for hvert delmål. Ved vurdering av søknaden vil Forskningsrådet vurdere om de beskrevne aktivitetene er nødvendig for å fremskaffe kunnskapene og / eller ferdighetene som er hovedmålet.
3. Det må dreie seg om utvikling av nye eller bedre varer, tjenester, eller produksjonsprosesser. Det er viktig å beskrive hva som faktisk er ny kunnskap i forhold til det som allerede er kjent.
4. Det må være til nytte for bedriften. Dette er som regel greit å dokumentere, da en som oftest har klare markedsplaner med f.eks et produkt som utvikles. De færreste bedrifter vil bruke penger på prosesser som ikke kommer til nytte.

Forskningsrådet klassifiserer prosjektene enten som «industriell forskning» eller som «eksperimentell utvikling». Klassifiseringen kan få betydning for det faktiske fradraget, da maksimal statsstøtte i ESA's statsstøtteregler er forskjellig alt etter klassifisering. Kommer tilbake til dette under avsnitt 9 «hvordan fremkommer fradraget».

Forskningsrådet kan trekke tilbake en godkjent søknad dersom ikke rapporteringsplikten som er beskrevet i FSFIN § 16-40-10.1. etterleves, eller dersom en bedrift gir uriktige opplysninger.

Tabellen under kommer fra Forskningsrådet og viser litt om bedriftenes størrelse. Ikke overraskende er det størst antall småbedrifter som søker.

Aktive Prosjekter 2017 Bedriftsstørrelse (Antall ansatte)	Antall aktive prosjekter	% vis av alle aktive prosjekter
0-9	3209	42,1 %
10-19	1238	16,2 %
20-49	1260	16,5 %
50-99	694	9,1 %
100-249	665	8,7 %
250 og over	562	7,4 %
Sum:	7628	

Videre opplyser Forskningsrådet at ca 80 % av søknadene blir godkjente. Selskapene søker ofte selv, så noen søknader returneres for å innhente ny informasjon, eller for utfyllende informasjon når søknaden er uklar. Det antas at 30 % av søkerne bruker eksterne konsulenter for å utarbeide søknader. Så lenge søknad er innsendt innen årets frist, vil en retur av søknaden med tanke på utfyllende eller nye opplysninger, ikke føre til at søknaden nektes pga fristen er oversteget. Men det vil normalt være en egen frist for slike tilbakemeldinger som må overholdes.

Jeg har selv opplevd spesialiserte firma som ringer rundt og tilbyr bedrifter hjelp til å søke på flere typer stønadsordninger, herunder også skattefunn. Så det er ingen tvil om at selve søknadsprosessen kan for noen være så pass krevende, at det igjen gir et forretningsområde for spesialiserte bedrifter.

5. Hvilke type kostnader er relevante

5.1 forsknings- og utviklingskostnader

Det er kostnader til å utvikle en ny eller forbedret vare, tjeneste eller produksjonsprosess, som kan tas med i skattefunn søknaden. En kan også ta med forbedringer av funksjonalitet og opplevelse for brukere av en kjent løsning. Det er en forutsetning at det identifiseres et prosjekt med en klar målsetning, en bedrift kan ikke ta med en rekke tilfeldige kostnader plukket ut fra regnskapet. Det må føres et prosjektrengskap for å vise tydelig hva som er kostnader i det aktuelle

prosjektet. Kostnadene må altså være direkte tilknyttet prosjektet, kostnader som en uansett hadde pådratt seg kan ikke inngå i skattefunn fradraget. Dette kan selvsagt være krevende, for de fleste bedrifter har en daglig drift ved siden av som omfatter de samme ansatte, kontorlokaler, datamaskiner osv, som samtidig gjerne skal brukes i et FoU prosjekt.

Ot. Prp nr. 1 (2001-2002) avgrensner slik at andel av faste kostnader ikke kan tas med, f.eks andel av ordinær husleie. Dette er eksempel på kostnader bedriften uansett vill ha pådratt seg, og faller derfor utenfor FoU kostnadene som gir grunnlag for skattefunn.

I praksis kjenner jeg til flere tilfeller hvor bedrifter har holdt på lenge før de finner ut at det faktisk er et FoU prosjekt de holder på med. Det kan være arbeidskrevende å gå tilbake i tid for å føre prosjektregnskap, selv om det i mange tilfelle ville vert riktig å gjøre dette. Mange bedrifter går glipp av skattefunn ordningen på hele eller deler av et prosjekt fordi en ved oppstart ikke definerte prosjektet som FoU. Det kan være kostnader ved å rette opp prosjektregnskap og få dette revidert, slik at nettogevinsten ved skattefunn spises opp, eller rett og slett mangel på tid som er grunnen for at søknader som skattefunn ikke blir sendt i slike tilfeller. I mange tilfeller kjenner ikke bedriftene til ordningen, og går glipp av fradraget dersom ikke regnskapsfører eller revisor gjør dette kjent.

I følge skatteforskriften § 16-40-1 første ledd er det kostnader til egenutviklet og innkjøpt forskning og utviklingsprosjekt som kan inngå i skattefunn. Ved innføringen av skattefunn ordningen var det et ønske om å styrke samarbeidet mellom forskningsinstitusjoner og bedrifter. Her må en uansett skille mellom ulike måter å organisere samarbeidet på. Ved oppdragsforskning, hvor en bedrift betaler en forskningsinstitusjon for å utføre forskningen, er det bare den betalende bedriften som kan fradragføre kostnader i skattefunn ordningen. Men dersom flere bedrifter samarbeider, deler kostnader, og sitter igjen med resultatet, er dette et samarbeidsprosjekt, hvor begge parter kan trekke fra sine FoU kostnader både i det ordinære skatteregnskapet og i eventuelt skattefunn prosjekt. Vurderingene om samarbeid eller oppdragsforskning vil gjøres ved godkjenning av prosjektet, og neppe bli aktualisert på nytt når prosjektet er godkjent fra Forskningsrådet, i følge FoU og Skatt, Christian Hambro 2013, side 222. Mer om godkjenning fra forskningsrådet under punkt 6.

Eksempelet Gjødseleprodusenten AS, har ved flere anledninger leid inn Jordforsk for å vurdere gjødselelvrkninger og jordforbedring ved forskjellig type innblanding. Det har vert undersøkt gjødselelvrkning i forhold til hestemøkk, og hvilke tilsetningsstoffer som kan være aktuell for å få til et attraktivt sluttprodukt, og tilsvarende med avfall fra fiskeoppdrett, og en kombinasjon av disse. Kostnadene har dels vert i det private selskapet, da prøver er tatt ut forskjellige plasser, og det har vert nødvendig med reiser til Jordforsk. Selskapet har også testet gjødsele i eget område på gårdsbruk som selskapet leier. Videre har Jordforsk fått betaling for sin forskning. Så langt jeg kan se har det ikke vert problemer med å få godkjent både kostnadene i selskapet og Jordforsk sin regning. Dette blir ikke et samarbeidsprosjekt, men en kombinasjon av egen forskning og oppdragsforskning.

Kostnadene som skal inngå må være omfattet av EU 651/2014 gruppeunntaksforordningen. Her fordeles kostnadene etter følgende kategorier;

-personalkostnader. Viser til eget avsnitt 5.6

-innkjøp av FoU tjenester. Dette gjelder bare kostnader innkjøpt fra universitet, høyskole eller forskningsinstitusjoner godkjent av Norges Forskningsråd.

-innkjøp av instrumenter og vitenskapelig utstyr. Her vurderes om levetiden for utstyret er lengre enn prosjektperioden, da må kostnadene eventuelt justeres jf under punkt 5.5.

-kjøp av bygninger og tomter. Drøftet under punkt 5.5.

-Innkjøp av kontraktmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter. Dette gjelder innkjøp eller lisensiering fra eksterne kilder til markedspris. Er innkjøpet gjort fra egne selskaper må prisen være armlengdes i henhold til skatteloven § 13.1

-felleskostnader / indirekte kostnader. Slike kostnader kan bare tas med dersom de direkte kan tilordnes FOU prosjektet, en kan ikke gjøre en skjønnsmessig beregning av dette jf Ot. Prp nr. 1 (2001-2002).

-andre driftskostnader. Dette gjelder også direkte prosjektrelaterede kostnader. Omfatter kostnader til prosjektet som ikke inngår i de øvrige kategoriene.

Selv om en innretter regnskapsføringen eller på annen måte beregner kostnadene etter de overnevnte kategoriene, vil ikke nødvendigvis beløpene samsvare. Personalkostnadene i regnskapet er større da de inneholder sosiale kostnader, overtid o.l. Men poenget er nettopp at det skal gjøres en beregning for å få riktige kostnader med i rammen for fradrag. Selv om det føres et prosjektregnskap må en ofte gjøre nye beregninger og korrigeringer for å sikre at regelverket er fulgt.

Avgifter som refunderes eller på annen måte avregnes inngår ikke som prosjektkostnader ihht skatte ABC 2016/17 side 534. Alle kostnader er derfor eksklusiv merverdiavgift, fordi merverdiavgiften normalt ikke blir en kostnad for en avgiftspliktig bedrift. Derimot vil merverdiavgiften inngå i kostnadsgrunnlaget for en ikke avgiftspliktig bedrift, for her refunderes ikke merverdiavgiften.

5.2 forholdet til skatteloven.

En forutsetning for at kostnader skal bli godkjent er at de er fradragsberettiget etter skatteloven §6-1. Dette følger av skatteloven § 16-40.2. Men ikke alle kostnader som gir fradrag etter § 6-1, kan inngå i grunnlaget for skattefunn. F.eks kan kostnader påløpt året før gi skattefradrag, men ikke inngå i grunnlaget for skattefunn, jf FoU og Skatt, Christian Hambro 2013, side 82, og forskrift til skatteloven § 16-40.6.2 siste punktum. Kostnadene til godkjennelse av prosjektet vil også rammes av denne bestemmelsen, slik at det er bare kostnader påløpt i år med prosjektgodkjenning som kan tas med. Men dersom det er kostnader påløpt før prosjektgodkjenning, men i året med godkjenning, kan disse tas med. Kommer det kostnader etter godkjenningsperioden, må det sendes ny søknad.

Det har vært uenighet om hvor bokstavelig dette kravet skal tolkes. I en sak i Stavanger Tingrett fra 19/12-2016 var staten saksøkt fordi skattefunn fradrag ble nektet. Dette gjaldt et selskap med tysk filial, hvor kostnadene til FOU først ble fradragsført i Norge. Senere ble det klart at Norge hadde fraskrevet seg retten til å beskatte den tyske filialen gjennom skatteavtale med Tyskland. Det ble sendt inn anmodning om retting i Norge, og skatteetaten rettet da samtidig kostnadsrammen i et innvilget skattefunn prosjekt. Da ble spørsmålet om selskapet faktisk var skattepliktig til Norge slik det skulle tolkes i skatteloven § 16-40.2. Selskapet hevdet at det bare var type skatteavtale som gjorde forskjellen, dvs at

unntaksmetoden som i den tiden gjaldt mellom Norge og Tyskland, ikke burde få avgjørende betydning. Spesielt med tanke på at nyere skatteavtale med Tyskland ble en avtale basert på kredit metoden, og ville ha ført til at selskapet ble skattepliktig. Retten ga staten medhold, det var riktig å forholde seg til den gjeldende avtale, og siden den tilsa at Norge ikke hadde rett til beskatning, var ikke vilkåret i skatteloven § 16-40.2 innfridd. Heller ikke i forhold til diskrimineringsvilkårene i EØS avtalen fikk selskapet medhold.

I følge norske skatteregler kan FoU kostnader normalt føres løpende som driftskostnader. En skal være kommet langt i en prosess før det er snakk om krav til aktivering. Løpende kostandsføring for FoU er gunstig, og i seg selv en slags «sponsing», så det blir en veldig god løsningen når en på nytt får fradrag for deler av de samme kostnadene i skattefunn ordningen.

I noen tilfeller skal FoU kostnader likevel aktiveres ihht skatteloven § 6-25, det gjelder når prosjektet klart kan bli, eller er blitt til et driftsmiddel, enten fysisk eller immaterielt. Da blir spørsmålet om skattefunn kostnadene også skal aktiveres, og eventuelt avskrives? Skatteloven § 6-10.3 tilsier at det ofte ikke blir avskrivninger i slike tilfeller, eller at avskrivingsperioden kommer etter FoU prosjektet er avsluttet. Dette vil i så fall føre til en urimelig avgrensing av skattefunn fradraget, som ikke er i samsvar med formålet for ordningen.

I praksis blir dette forstått slik at aktivering av kostnader ihht skatteloven, ikke betyr samme håndtering av skattefunn kostnadene. Departementet har i uttalelse til Skattedirektoratet sagt at aktivering av FoU ikke nødvendigvis medfører utsettelse /reduksjon av skattefunn kostnader. Dette i følge FoU og Skatt, Christian Hambro 2013, side 225. Her står videre at departementet i samme uttalelsen sier at skatteyttere kan velge å utsette skattefunn fradraget i tråd med avskrivningene dersom dette er ønskelig. En må ut fra dette forstå at skatteyttere som nærmer seg det årlige taket i skattefunn ordningen, kan velge å utsette kostnadene i slike tilfeller, og ta disse med et senere år. Det kan stilles spørsmål om dette er gjennomtenkt, da en slik mulighet vil underminere det årlige taket i skattefunn ordningen, men for skatteyster er dette en ubetinget fordel.

5.3 Tolkning av skattereglene.

EU vedtok i 2008 en forordning om gruppefritak for statsstøtte (forordning 800/2008), revidert i EU 651/2014. Skattefunn ordningen ble i 2011 tilpasset og innmeldt i EU sin forordning. Forordningen er en del av EØS avtalen, og er dermed en del av norsk rett. Skattefunn må fremover tilpasses forordningens regler. Ved tolkningstvil vil derfor forordningens regler gå foran norsk rett, på samme måte som andre regler i EØS avtalen.

5.4 kostnader som ikke faller inn under skattefunnordningen.

Skatteforskriften §16-40 sier at kostnader til vanlig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg ikke inngår i skattefunn ordningen.

§16-40-2.3. bokstav a; **«aktivitet med karakter av løpende drift, herunder rutinemessig eller regelmessige endringer av varer, tjenester, produksjonslinjer, produksjonsprosesser, eksisterende tjenester eller annen pågående aktivitet, selv om slike endringer kan innebære forbedringer».**

§16-40-2.3. bokstav b; **modifikasjon og endring av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsprosesser, når dette ikke fordrer utvikling av ny kunnskap eller nye ferdigheter eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter.**

Skattefunn er ment som en hjelp til finansiere nye forsknings- og utviklingsprosjekter. De fleste bedrifter har bruk for kontinuerlig forbedring av både sine produkter, rutiner og produksjonsmetoder. Denne paragrafen § 16-40.2.3 bokstav a og b begrenser helt tydelig løpende kostnader og regelmessige endringer. Når Forskningsrådet godkjenner et prosjekt vil rene forbedringsprosjekter bli avslått. Men det kan tenkes nye FoU prosjekter som blir godkjent, samtidig som mange av kostandene som senere tas inn i prosjektet skal begrenses etter denne paragrafen. Både regnskapsfører, revisor og skatteetaten har mulighet til å kontrollere dette, og nekte å godkjenne slike kostnader. Nærmere om forholdet mellom løpende prosjektkostnader og løpende driftskostnader er drøftet i punkt 5.7 under.

Gjødselprodusenten AS, som etter sitt første skattefunn prosjekt, måtte kjøpe inn og tilpasse nye effektive maskiner, kunne ikke føre disse

tilpasningskostnadene eller investeringskostnadene i skattefunn prosjekt nummer to. Dette blir da å videreutvikle en allerede eksisterende produksjonsprosess. Produktene som ble til etter første skattefunn prosjekt, som var gjødsel- og jordforbedringsprodukter basert på hestemøkk, ble markedsført og solgt fortløpende.

Det var diskutert behov for videre utvikling av disse produktene, og mulighet for tilsetning av fiskeslam for å lage et mer komplett produkt. Dersom produktene ikke kunne selges, men faktisk skulle videreutvikles, vil jeg tro utgifter i denne forbindelse kunne tas med i andre fase av skattefunn. Det er en vanskelig grensedragnings mellom videreutvikling av eksisterende produkter, og utvikling av nye produkter. Det kan være naturlig å trekke skille når et produkt har vært i

handel. Da vil det normalt være videreutvikling, som rammes av skatteforskriften § 16-40.2.3.

Videre utvikling av gjødselprodukter basert på fiskeslam og hestemøkk sammen har blitt vurdert som et nytt prosjekt. Her er det utført nye tester og utvikling av nye produkter, selv om det fremdeles er gjødsel- og jordforbedringsmiddel som skal produseres. Det kan se ut som de nye produktene også vil få nye brukergrupper, spesielt drivhusprodusenter kan bli et satsingsområde.

§16-40-2.3. bokstav c; **organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak.**

Alle bedrifter har behov for opplærings- og andre kompetansetiltak. På et regnskapskontor, for eksempel, går utviklingen i retning av mer automatisering, slik at tjenestetilbudet må endres til annet enn regnskapsføring mm. Her har vi hatt vurderinger om utarbeidelse av «verktøykasse» for rådgivningstjeneste vil kunne være et skattefunn prosjekt. En slik jobb er en kombinasjon av opplæring og organisasjonsutvikling. Selve utarbeidelse av rådgivningsverktøyet vil gjerne isolert kunne fremstå som FoU, dette kan ikke kjøpes inn meg bekjent, men må spesial lages tilpasset hvert enkelt kontor. I et slikt prosjekt vil jeg anta at mye av kostnadene ikke kunne brukes med bakgrunn i forskriften § 16-40.2.3.

Også i godkjente prosjekter må denne type kostnader tas ut fra skattefunn grunnlaget.

§16-40-2.3. bokstav d; kunde- eller markedsundersøkelser.

Det oppstår lett grensedragninger her. I KU sak (klageutvalget) 210/2008 ble det godkjent kostnader til konkurrentanalyser, utarbeidelse av kravspesifikasjoner basert på kunnskap om kundens behov og innhenting av gjeldende standarder og direktiver. Dette tilsier en viss mulighet til å inkludere noe analyse av både markedet og regelverk i bransjen en tenker å gå inn i.

Gjødselprodusenten AS har hatt en del kostnader i forbindelse med å finne hvilke markeder gjødselproduktene kunne selges inn i. De rene markedsundersøkelser hvor en foretar en spørreundersøkelse vedrørende behov for produktene, vil nok rammes av denne paragrafen, og ikke kunne tas med i skattefunn kostnadene. Men undersøkelser som går i retning av å finne ut hva gjødselproduktet kan brukes til, gjødsling, jordforbedring, innendørs plante, plener, jordbruk osv, kan tenkes å være kostnader som gir skattefunn fradrag. Denne typen kostnader er tatt med i skattefunn søknaden, og spesifisert slik at skattekontoret får innblikk i hva det gjelder når de skal gjøre sine vurderinger. Kostnader vedrørende analyse av gjødselproduktene under utviklingen er også tatt med. Dette er innkjøpt hovedsakelig fra Jordforsk, og vil helt klart ikke bli rammet av denne paragrafen i forskriften.

Markedsføringsutgifter vil normalt påløpe når FoU perioden er over, eller helt på slutten av perioden. Slike kostnader faller ikke under hoved definisjonen av FoU kostnader, og kan etter min mening ikke tas med.

§16-40-2.3. bokstav e; installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr.

Når en bedrift kjøper en maskin, må den selvsagt installeres, tilpasses, testes osv. Disse prosessene anses ikke i seg selv som forskning og utvikling, og vil ikke inngå i kostnadsrammen for skattefunn. Men her vil det være en avgrensing i forhold til om maskinene er en del av utviklingskostnadene. Har tidligere i oppgaven diskutert løpende husleie, som er en kostnad som uansett ville påløpe, og kan derfor ikke tas med i skattefunn. Men dersom det leies egne lokaler som bare benyttes til skattefunn prosjektet, vil disse leiekostnadene kunne inngå. Samme resonnementet kan brukes for maskiner. Maskiner som inngår i forsknings- og utviklingsprosjektet, og som ikke ville bli innkjøpt ellers, vil kunne

føres i prosjektet. Det samme vil jeg anta installasjon og tilpasning av slike maskiner kan gjøres.

Gjødselprodusenten as kjøpte inn maskiner for å bruke disse i skattefunn prosjektet. Dette var tørke- og pakkemaskiner som var sentral for utviklingen av sluttproduktet. Utgifter til installasjon og tilpasning av disse ble ansett som en del av skattefunn grunnlaget. Skulle maskinene brukes i produksjon senere, måtte mest sannsynlig disse kostnadene fordeles, slik at bare kostnader for den andelen som gjaldt prosjektet var med i grunnlaget. I dette tilfelle ble ikke maskinene brukt til kommersiell produksjon, så det ble ingen reell problemstilling. Men installasjon og tilpasning til de nye maskinene, som ble kjøpt inn til produksjonen, kunne da ikke tas med i grunnlaget for skattefunn, jf bokstav e i forskriften §16-40.2.3.

§16-40-2.3. bokstav f; **kunstnerisk, musikalsk, filmatisk, litterær eller lignende aktivitet.**

Dette er aktiviteter som uansett er nyskapende og innovative, så det virker naturlig at slike ikke kan inngå i et skattefunn prosjekt. Det er andre offentlige støtteordninger som er mer egnet til å dekke disse bransjene.

§16-40-2.3. bokstav g; **aktivitet som består i å lage anlegg for produksjon.**

Her må en også skille mellom kommersiell produksjon og anlegg som benyttes i selve FOU prosjektet. Det kan tenkes at enkle anlegg må lages for å komme videre i utviklingen, og dermed kan inngå som grunnlag i skattefunn fradraget. En må kanskje vurdere restverdien av anlegget når produksjon iverksettes, men det er bare i tilfeller det etableres kommersiell produksjon, eller det kan være aktuelt å selge anlegget etterpå.

§16-40-2.3. bokstav h; **erwerb, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly,**

Kostnader vedrørende f.eks fast eiendom kan være relevant for et skattefunn prosjekt. Men i følge paragrafen over kan selve ervervskostnadene ikke tas med. I følge SkatteABC kan en ta med kostnader som gjenspeiler avskrivings- og driftskostnader i prosjektets levetid.

Gjødselprodusenten AS tok med andel av husleie i prosjektets levetid, det vil vel som oftest være den mest relevante måten å gjøre det på. Altså leie av areal som spesifikt kunne tilordnes FoU prosjektet.

§16-40-2.3. bokstav i; **kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye eller forbedrede metoder og teknikker.**

§16-40-2.3. bokstav j; **kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning der hvor dette ikke er knyttet til gjennomføring av et konkret samarbeidsprosjekt hvor bedriften er aktivt involvert.**

En kan ikke føre skattefunn fradrag for sponing til FOU prosjekter. Bare egne forsknings- og utviklingsprosjekter, eller samarbeidsprosjekter kan føres. Gjødselprodusenten AS kan ikke sponse f.eks Jordforsk, selv om det kan være ønskelig i forhold til et langsiktig samarbeid, og føre slike kostnader i fradragsrammen for skattefunn. Men betaling for forskning på konkrete prosjekter går bra jf det som er skrevet om innkjøpt forskning tidligere.

§16-40-2.3. bokstav k; **kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og levering av varer og tjenester.**

Det har aldri vært meningen at skattefunn støtte skal gis til vanlig produksjon og salg. Når en er kommet i denne fasen vil normalt FOU perioden være over, og dermed også skattefunn prosjektet.

I forbindelse med skattefunn prosjekt har jeg deltatt i diskusjoner med selskapets ledelse, revisor og skatteetaten. Min erfaring så langt er at paragrafene i skatteforskriften selvsagt følges, men at tolkningene som dette medfører ikke er veldig strenge. Bedriftene får ganske romslige kostnadsramme med i prosjektet, noe som igjen kan medføre at ordningen benyttes mer. Med veldig strenge tolkninger og store kostnader til regnskap og revisjon, ville det kunne undergrave ordningen. Private bedrifter, spesielt gründerbedrifter har veldig fokus på bruk av tiden sin, og finner ofte ut at fremgang i utviklingen er viktigere enn å bruke tid på søknader og byråkrati. Om en romslig tolkning av reglene, som gir fordeler for private bedrifter, er den fornuftig og riktig strategi er selvsagt vanskelig å svare

sikkert på, men det kan se ut som måten ordningen praktiseres på er en viktig årsak til skattefunn ordningens ubetingede suksess.

5.5 kostnader ved innkjøp av maskiner /utstyr som har levetid ut over prosjektperioden.

Dersom utstyr eller en tjeneste er av stor verdi, kan den likevel inngå i skattefunn ordningen, men restverdi utover prosjektperioden må redusere prosjektkostnadene. Tenker her på kostnader over kr 15000.- og med levetid over 3 år, som dermed normalt aktiveres i regnskapet. Forutsetningen er selvsagt at utstyret brukes i FoU prosjektet. Dersom samme utstyr brukes i f.eks produksjon, må en foreta en fordeling, slik at bare relevante kostnader blir med i grunnlaget for skattefunn fradraget. Dette fremgår av skatteforskriften § 16-40-6 annet ledd, som viser til EU forordningen 800/2008 art 31. Her står at kostnader med restverdi etter prosjektet er ferdig, skal belastes prosjektet med en leie tilvarende avskrivninger ihht god regnskapsskikk. Det samme vil være tilfelle dersom det er nødvendig med kjøp eller ombygging av fast eiendom. Leiekostnader ved fast eiendom føres i prosjektets levetid, og fordeles dersom eiendommen brukes til andre formål enn det aktuelle skattefunn prosjektet.

Restverdien av innkjøpt utstyr ble grundig drøftet i en dom fra Oslo Tingrett avsagt 18.februar 2011. Vadheim fiskeoppdrett hadde kostnader til innkjøp av fiskekar i forbindelse med et godkjent skattefunn prosjekt. Innkjøpskostnadene var ført til fradrag, men salgsværdien av karene etter prosjektets slutt var ikke hensyntatt. Fiskeoppdrettet mente at ut fra gjeldende regelverk, var det ingen krav til å hensynta salgsværdien av karene, hverken i form av begrensning til avskrivingskostnader, eller restverdien ved prosjektets slutt. Retten drøfter dette med utgangspunkt både i skatteforskriften § 16-40.6 og den gangen EU kommisjonens "Community framework for state aid for research and development and innovation",2006/C 323/01. Retten konkluderer med at Vadheim Fiskeoppdrett enten måtte tilbakeføre inntektene for salget av karene etter prosjektets slutt, eller beregne en leie av karene basert på avskrivninger etter god regnskapsskikk, slik det fremkommer i EU's gruppeunntaksforordning. Retten var altså enig med staten, og Vadheim Fiskeoppdrett måtte finne seg i å betale straffeskatt, og motpartens utgifter.

I praksis vil en bedrift som anskaffer maskiner til et FoU prosjekt ofte kunne benytte disse videre, i hvert fall i tilfellene hvor prosjektet blir vellykket og produksjon startes opp. Men å estimere levetiden kan være en utfordring. I eksempelet Gjødseprodusenten AS ble det innkjøpt maskiner for tørking av hestegjødsel, og senere maskin for pakking. Begge maskinene er store og dyre, og ble importert fra Tyskland. Det har vært diskutert levetid, egnethet og kapasitet på maskinene. Det er ingen tvil om at begge maskinene inngikk i FoU prosjektet, fordi disse var nødvendig for å utvikle et sluttprodukt. Men når en til slutt fant frem til hvordan sluttproduktet skulle produseres, og produksjon skulle startes opp, ble det fort klart at maskinene ikke var tilstrekkelig energieffektive, og ikke hadde tilstrekkelig kapasitet. Videre bruk av maskinene ga ikke grunnlag for økonomisk drift. Annenhåndsverdien for slike spesielle maskiner, og som en ikke finner lønnsom å bruke videre, er svært begrenset. Her ble konklusjonen at maskinene måtte avskrives og kostnadsføres i sin helhet som FoU kostnad og inngå i grunnlaget for skattefunn, med fradrag for en beskjeden restverdi (skrapverdi).

Produksjonen i denne testperioden ble gitt bort til ulike brukere og testet uformelt privat. Derfor vil denne prøveproduksjonen ikke bli rammet av begrensingen for fradrag i skatteforskriften § 16-40.6.5. Her står at prøveproduksjon som kan bli brukt eller omformet til bruk i kommersiell produksjon, ikke kan være med i fradraget.

I andre tilfeller kan kostnader som er tatt med i skattefunn fradraget, kanskje måtte tilbakeføres dersom det viser seg at en testproduksjonen senere kan brukes kommersielt. Dersom Gjødseprodusenten AS hadde en stor testproduksjon, og alle resultat var vellykket, kunne selvsagt produktet bli solgt kommersielt, og kostnadene måtte tas ut, eventuelt at inntektene gikk til fradrag og dermed reduserte grunnlaget for skattefunn fradraget.

5.6 spesielt om lønnskostnader.

Også vedrørende lønn er det ekstra kostnader som ligger innenfor rammen av det godkjente prosjektet som kan tas med. Det er derfor viktig at lønnskostnadene blir en del av prosjektføringen i regnskapet, slik at en skiller annen lønn i selskapet fra det som inngår i grunnlaget for skattefunn. Nok en gang blir

prosjektføringen utfordrende, for normalt vil alle ansatte ha ordinære arbeidsoppgaver i tillegg til prosjektrelaterte oppgaver. Det må ligge timelister til grunn, med beskrivelse av hva som gjøres og fordeling mellom prosjekt og ordinær drift. Timelister må være signert av den ansatte og av prosjektleder. I følge skatte ABC 2017/2018 punkt 5 under avsnittet om skattefunn, kan eier av f.eks enkeltpersonselskaper ikke ta med verdien av sin innsats. I slike selskaper føres ikke lønn, så verdien av eierens arbeid er ikke fradragsberettiget og dermed ikke berettiget til skattefunn. Heller ikke arbeidsgodtgjørelse til deltakere i deltakerlignede selskaper kan tas med i grunnlaget. Dette er ikke lønnskostnader, selv om de i praksis er et substitutt for lønn. I denne sammenheng blir slike kostnader regnet som utdeling av overskudd. Dette kan virke litt merkelig for arbeidsgodtgjørelsen går til fradrag i selskapsregnskapet. Men uansett er det deltakerne privat som skatter for både arbeidsgodtgjørelsen og overskudd, så skillet blir ikke på samme måte som i et aksjeselskap hvor selskapet står ansvarlig for skatten, og kan trekke fra reelle lønnskostnader.

Kostnader som kan tas med er 1,2 promille av avtalt og reell årslønn. Denne sjablonen er ment å dekke deler av bedriftens faste kostnader mht lønn, derfor er det bare lønnskostnader som direkte er tilknyttet skattefunn prosjektet som kan tas med. Uttrykket nominell årslønn brukes om den avtalte årslønnen. Dette er et uttrykk Forskningsrådet har brukt lenge. Finansdepartementet har i brev fra 27/2-2007 til et advokatkontor forklart hva som menes med uttrykket. Nominell årslønn er ment å være markedsverdien for FOU personen eksklusive sosiale kostnader, for et årsverk. Departementet skriver at tolkningen av nominell årslønn som et årsverk, tilsier at overtid og ekstra frynsegoder ikke kan være med i beregningen. Men avtalte tillegg eller goder som en får uavhengig av overtid kan tas med i grunnlaget, disse vil på en måte være med å gjenspeile markedsverdien. Departementet skriver at de ikke vil legge andre tolkninger i begrepet nominell årslønn enn det Forskningsrådet gjør i sine retningslinjer.

Men fremstillingen og utviklingen av FOU avhenger også av nedlagt innsats. Det ser ut som begrepet «nominell årslønn» har blitt veldig styrende i tolkningene. En tar da ikke hensyn til at overtidsarbeidet som utføres i praksis ofte vil være avgjørende for hele prosjektet. I noen tilfeller kan dette medføre en kortere prosjektperiode, og i alle tilfellene vil denne innsatsen ha betydning, forutsatt at

det faktisk jobbes overtid. Det er derfor noe merkelig at overtid ikke er med da det er en faktisk dokumenterbar kostnad, og det kan stilles spørsmål om dette er meningen, eller bare et litt tilfeldig resultat av tolkningen av begrepet «nominell årslønn». Ingen av skattefunn prosjektene jeg kjenner til har blitt utført uten bruk av overtid. Tidsfaktoren kan i mange tilfelle være nøkkelen til suksess.

Skatteforskriften § 16-40.6.3 nevner lønnskostnader til prosjektledere, vitenskapelig og teknisk personell. I følge FoU og Skatt Christian Hambro 2013, side 226, skal ikke dette tolkes bokstavelig. Det er ingen grunn til å tro at departementet har ment å utelukke andre som jobber på prosjektet uten teknisk eller vitenskapelig bakgrunn. EU forordningen har en åpnere definisjon «researchers, technicians *and other supporting staff*».

Ved regnskapskontoret jeg jobber har vi aldri undersøkt hvilke roller eller bakgrunn de ansatte har ved skattefunn prosjekter. Fokus har vært på hvilke oppgaver som utføres og om disse er relatert til prosjektet. Hverken revisor eller skatteetaten har, så langt jeg vet, stilt spørsmål med bakgrunnen til ansatte som jobber på skattefunn prosjekter.

Begrepet «avtalt og reell» jf skatteforskriften § 16-40.6.3 betyr at i tillegg til at lønnen er avtalt, må den også utbetales. Det er lønn utbetalt i året som kan tas med, med tillegg til lønn opparbeidet i slutten av året, og som naturlig utbetales i begynnelsen av neste år.

Skattedirektoratet har i et brev til Revisorforeningen i 2003 gitt en viss åpning for at lønn som er ført som gjeld, kan tas med dersom dette er en reell forpliktelse. Men også her konkluderes det i brevet med at lønnsføringen og utbetalingen av lønn ved skattefunn prosjekter må gjøres på samme måte som er vanlig i arbeidsforhold. Da betyr det i praksis utbetaling av lønn, bortsett fra desember lønnen når den utbetales i januar.

Ved lønnsendringer i løpet av prosjektperioden er det lønn ved avslutning av prosjektet, evt lønn ved årsslutt for prosjekter som ikke er avsluttet, som blir gjeldende. Timesatsen er i følge skatteforskriften § 16-40.6 begrenset til kr 600.

Lønn som blir refundert av, eller utbetales fra NAV, kan ikke tas med som prosjektkostnader jf skatte ABC 2016/17 side 533.

Ved føring av prosjektregnskapet for Gjødseprodusenten AS hadde vi lange diskusjoner med grunderen vedrørende hans gratisarbeid. Han synes dette var

naturlig å ta med, samtidig som regelverket ikke gir adgang til dette. Videre ble det diskutert mulighet for å føre påløpt lønn i forhold til arbeid som ble utført og dokumentert med timelister. Men i forhold til skatteforskriften § 16-40.6.3 kan heller ikke dette gjøres, det kan i hvert fall ikke tas med i grunnlaget for skattefunn. Og da lønnskostnadene har en begrensning på 1850 timer pr år pr person, vil det kanskje ikke være lett å få med timer som er jobbet et tidligere år i prosjektet, men utbetalt i et senere prosjektår. Vår kunde kom opp i en problemstilling da det var lite likviditet til å dekke egen lønn, som måtte vektes mot mulighet til å få medtatt deler av egen lønn i skattefunn ordningen. Det ble til slutt et kompromiss hvor noe lønn ble ført og utbetalt, men ikke alt.

Det har for øvrig vært diskutert muligheter for å ta med ulønnet arbeid i grunnlaget for skattefunn, nettopp med den begrunnelsen at gründere ofte ikke har råd til å ta ut egen lønn. Dom i Borgating Lagmannsrett 4/2-2009 omhandlet noe av denne problemstillingen. Her hadde en skatteyder fått informasjon fra SND (Statens nærings og distriktsutviklingsfond) om at ulønnet arbeid kunne tas med i grunnlaget. Revisor la også dette til grunn, selv om det innebærer en svært liberal tolkning av skatteloven § 16-40, hvor det står at bare kostnader som er fradragsberettiget etter kap 6 i skatteloven kan inngå i grunnlaget for skattefunn. I dette tilfelle ble det ingen strid om tolkningen av loven. Ulønnet arbeid kunne ikke tas med, men dommen omhandlet i hovedsak statens erstatningsplikt ved feilinformasjon. Her vant skatteyder delvis frem, ble tilkjent erstatning fra staten, men erstatningen ble redusert pgs revisors uaktsomhet.

Begrensningene i timesats gjelder ikke innkjøpt FoU, heller ikke konserninterne innkjøp, men disse må prises etter armlengdeprinsippet jf skatteloven § 13.1. Dette kan være litt problematisk når en oppretter et eget selskap, og ikke tar ut lønn fra dette, men jobber ulønnet. Selskapet fakturerer til FOU selskapet, som på sin side får fradrag for kostnadene i skattefunn ordningen. Selv om prisen er armlengdes, kan en likevel omgå regelen med faktisk utbetaling av lønnen. Kjenner ikke til at dette er et problem i praksis, men det er ikke usannsynlig at slike forhold kan bli avdekket fremover, når skatteetaten intensiverer sin kontroll på området, jf avsnitt 8 Skatteetatens oppgaver senere i oppgaven. Uansett kan en ikke fradragsføre indirekte kostnader som er ment å bli dekket av sjablongbeløpet ved bruk av egne ansatte, når en kjøper inn forskningstjenester fra andre.

Gjødselprodusenten AS har to datterselskaper som har bidratt i skattefunn prosjektet. Her har en vurdert å utarbeide egen internprisdokumentasjon, men funnet at dette er så pass krevende at det er lettere å forholde seg til timeprisgrensen på kr 600.- Dette vil neppe bli problematisk å få godkjent.

5.7 løpende FoU kostnader.

Løpende kostnader, i tillegg til lønnskostnadene, kan tas med i grunnlaget for skattefunn. Dette gjelder bare relevante kostnader vedrørende prosjektet, og dersom bedriften har tilsvarende kostnader fra før, er det bare ekstra kostnader som kan tas med. I forordningen (EU 651/2014) heter det kostnader «to the extent» (i den grad) de har vært med i prosjektet. Som nevnt tidligere er det en forutsetning at kostnadene er omfattet av EU forordningen 651/2014, for å kunne inngå i grunnlaget for skattefunn, jf skatteforskriften § 16-40.6.2.

Løpende kostnader kan i praksis være en utfordring for bedriftene, for ofte har bedriften løpende kostnader av samme eller lignende art fra før. Det vil medføre behov for nøyaktighet i prosjektføringen, og en høy moral for ikke å la seg friste til å overdrive føringen på FoU prosjektet.

Gulating lagmannsrett dom av 19.mai 2011, gjaldt et fiskeoppdrett som krevde fradrag for leiekostnader av merder og føringskostnader i forbindelse med et prøveprosjekt vedrørende lys. Da ble spørsmålet om hvilke kostnader som faktisk tilhører FoU prosjektet satt på spissen, i forhold til vanlige løpende kostnader. Det er opplagt at for å gjennomføre prosjektet trengte selskapet merder, fisk, før mm, men dette er vanlige produksjonskostnader, så skatteetaten ville bare godkjenne ekstra kostnader i forbindelse med FoU prosjektet. Retten var enig med skatteetaten. Kostnader til leie av merder og fiskefôr ble ikke godkjent. Saken ble nektet i Høyesterett, så dommen er rettskraftig.

Men når fiskeoppdrettet gjorde et forsøk med kunstig lys med tanke på å øke produktiviteten, kunne selvsagt dette slå feil ut. Produktiviteten kunne gå ned, eller i verste fall kunne fisken dødd. Selv om dette ikke er spesifisert i dommen, skulle en tro at tap i produktivitet og dermed lønnsomhet kunne inngå i grunnlaget for skattefunn? F.eks i form av fradragsføring av føringskostnader når disse ble unaturlig store pr kilo tilvekst i forhold til normalen.

Gjødselprodusenten AS er ferdig med sitt første FoU prosjekt, og i gang med neste. I det første prosjektet er en i gang med produksjon av gjødsel for hageeiere basert på hestemøkk, og i neste FoU prosjekt utvikles metode for å ta vare på avfall fra smoltanlegg, og omdanne dette til et verdig sluttprodukt. Kostnader med daglig drift løper parallelt med FoU kostnadene, og vi ser i praksis at det kreves stor innsats for å skille disse. Her brukes samme personell, og ofte samme leverandører, slik at det må skilles ved oppdeling av inngående fakturaer. Men i praksis tror jeg dette går relativt greit, her samarbeider bedriften med regnskapsfører, som igjen har et tett samarbeid med revisor som skal godkjenne kostnadene. Tror ikke i praksis at skatteetaten har en stor jobb med gjennomgang av disse reviderte kostnadene.

5.8 patenteringskostnader

I følge skatteforskriften § 16-40.6.4 kan små og mellomstore bedrifter få fradrag for kostnader vedrørende første gangs patentering. Bestemmelsen tolkes antitetisk slik at store bedrifter ikke kan ta med slike kostnader. I EU forordningen art 33 inngår alle typer industrielle eiendomsrettigheter, så den er ikke til hinder for det norske regelverket. Ved patentering etter første gang, for eksempel i andre geografiske områder, kan ikke kostnadene tas med. Dette begrunnes i at da er usikkerheten mindre og dette dermed ikke er en del av FOU kostnadene.

Når kostnadene til første gangs patentering er konkret tatt med i forskriften, må en tolke dette slik at kostnader forbundet med andre intellektuelle rettigheter ikke kan tas med i grunnlaget for skattefunn. Retten til varemerker, fotografier osv vil normalt ikke komme fra FOU prosjekter, og kan ikke tas med i grunnlaget for skattefunn fradraget.

Det kan være mange forskjellige kostnader forbundet med å oppnå første gangs patent, som blir med i grunnlaget for fradrag, men senere kostnader for å forvare patentet er ikke en FOU kostnad som inngår.

Når en patentsøknad omfatter flere land samtidig f.eks Europa, blir dette likevel å regne som en førstegangspatent. Får en avslag på søknad i Norge og innvilget en europeisk patent vil kostnader forbundet med begge søknadene kunne tas med i grunnlaget for skattefunn fradraget.

5.9 kapitalkostnader

Kapitalkostnader som kan dokumenteres er nødvendig for prosjektet kan tas med i grunnlaget. Finansiering av lønnskostnadene derimot kan ikke tas med for dette er med i sjablongfradraget for lønn jf Skatte ABC kapittel 6.8. Her må en også huske på at nedbetaling av gjeld ikke er kapitalkostnad, det er bare renten og gebyrer som kan tas med. Det kan også oppstå en del kostnader ved innhenting av egenkapital. Denne kapitalen er like viktig og relevant for en bedrift som søker skattefunn, og vil mest sannsynlig kunne tas med i grunnlaget.

Eu's gruppeunntaksforordning som er forklart over i avsnitt 5.3, har kapitalkostnader med som en del av forordningens «overheads», så det er ingen tvil om at slike kostnader er innenfor det som kan med i grunnlaget for skattefradraget i skattefunn ordningen.

I praksis må en skille mellom andre kapitalkostnader i bedriften, så også disse kostnadene må føres i prosjektregnskapet. FOU prosjekter er som oftest dyre, så kapitalkostnader er som regel alltid med som et moment.

5.10 prosjektinntekter

I skatteloven §16-40, som omhandler skattefunn, står det ikke noe om at kostnadsgrunnlaget skal reduseres med eventuelle prosjektinntekter. Hverken i forarbeidene eller i EU's gruppeunntaksforordning er det noe som tyder på at dette var meningen. Likevel har Skattedirektoratet en periode ment at prosjektinntekter skulle redusere fradraggrunnlaget.

Problemstillingen har vært oppe i Gulating Lagmannsrett i dom av 19.mai 2011. Et fiskeoppdrett firma hadde utviklet en teknologi for å øke produksjonen ved bruk av kunstig lys. For utviklingskostnadene hadde selskapet mottatt skattefunn støtte. Selskapet solgte sine forskningsresultater til andre, og skatteetaten mente da at dette måtte redusere fradraggrunnlaget. At reglene skulle tolkes slik, var på det tidspunktet slått fast i lignings ABC. Men staten tapte rettsaken da Lagmannsretten slo fast at en ikke skal trekke fra inntekter ved salg av forskningsresultatet. Denne delen av dommen er rettskraftig, for selv om dommen ble anket, frafalt staten dette punktet. For øvrig ble det i 2010 foreslått fra Finansdepartementet å ta inn i forskriften en konkret regel ihht statens mening, men forslaget ble ikke vedtatt.

En regel om «tilbakebetaling» av mottatt støtte ved et vellykket prosjekt ville ha svekket ordningen, og gjort den mindre forutsigbar. Slik jeg kjenner mange gründere ville de vert lite begeistret for først å bruke mye tid og penger på å opprette og gjennomføre et skattefunn prosjekt, for deretter risikere å betale tilbake deler av den tidligere mottatte støtten. Skattefunn støtten i et FOU prosjekt er absolutt av betydning, men for bedriftene er et vellykket prosjekt ofte et resultat av mye gratisarbeid, og store investeringer.

Ved kommersiell bruk av en prototype som er utviklet med skattefunn støtte, vil inntektene gå til fradrag i grunnlaget for skattefunn. Inntekter i slike tilfeller kan være f.eks fra salg eller utleie. Begrunnelsen for dette er at skattefunn ikke skal bidra til subsidiering av investeringer i driftsmidler. Dette står i skatteforskriften § 16-40.2.2. Det er for så vidt fornuftig at en kan ta med kostnader til utvikling av en prototype f.eks en maskin som faktisk kan benyttes i senere produksjon. Det ville vert merkelig hvis en skulle lage en prototype og beregne at den bare har levetid gjennom prosjektperioden. Da er det greiere å utvikle en varig prototype og heller redusere kostnadsgrunnlaget med inntekter fra denne prototypen.

Det er ikke en verdisetting av prototypen ved prosjektavslutning som skal benyttes ved reduksjon i fradraggrunnlaget. Det er senere faktiske inntekter som kommer fra prototypen. I praksis skal det da gjøres en korreksjon i tidligere skatteoppgjør for å justere fradraget. Bare kostnader knyttet til akkurat den aktuelle prototypen er grunnlag for justering. Regner med at justering må gjøres tilbake på det antall år hvor de aktuelle kostnadene er tatt med, ikke bare siste prosjektår.

Ved prøveproduksjon kan det også oppstå slike problemstillinger. I utgangspunktet skal slik prøveproduksjon ikke godkjennes i prosjektet, men det kan lett hende at en ved godkjennelse ikke visste at det faktisk ble en prøveproduksjon. Hvis det i etterkant viser seg at en prøveproduksjon genererer inntekter, skal en da redusere kostnader tilknyttet dette. Dette kan selvsagt være problematisk å beregne. Det kan tenkes at en kostnadsreduksjon i samme størrelse som verdien av prøveproduksjonen er en mer rasjonell måte å gjøre justeringen på.

I eksempelet Gjødseleprodusenten AS ble noen kostnader ved tilpasning av maskiner godkjent. Her ble det også laget en liten prøveproduksjon, men da bare testprodukter som ble gitt bort, og dermed ikke genererte inntekter. Her kan en selvsagt diskutere verdien av markedsføring, for logo og merkenavn var på posene med prøveproduksjon. Antar likevel at i dette tilfelle vil vi få godkjent da aktuelle kostnadene uten fradrag for en tenkt markedsføringsverdi.

I skatteforskriften §16-40.6.7 står at skattefunn kan kombineres med andre tilskudd f.eks fra Innovasjon Norge eller Norsk Forskningsråd. Dette vil neppe kunne sies å være inntekter fra prosjektet, og det er ingenting i regelverket som tilsier at slike tilskudd skal redusere rammen for skattefunn fradraget. Men EØS avtalens statsstøtteregele angir begrensninger i hvor mye støtte som samlet kan mottas. Her er det konkrete regler i EU's gruppeunntaksforordning. Dette får betydning for skattefunn fradragets faktiske størrelse jf skatteforskriften § 16-40.6.7.

6. Søknadsprosessen

Først må en naturligvis tenke gjennom prosjektet som skal søkes om, og se at det er et avgrenset prosjektet, med formål å fremskaffe ny kunnskap eller ferdigheter. Og påse at det dreier seg om utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser. Skulle en være i tvil om et prosjekt er innenfor vilkårene, er det bare til å søke så vurderer Forskningsrådet søknaden. En avgjørelse kan påklages til klageutvalget for skattefunn innen 3 uker etter avslaget. Det er forskningsrådet som oppnevner medlemmene i utvalget, men det består ikke av personer som jobber i Forskningsrådet. Klage er i praksis bare aktuelt dersom en mener prosjektet faktisk er innenfor rammene, og at Forskningsrådet har fattet en feil avgjørelse. Hvis ikke må søknaden belyses bedre, og sendes inn på nytt, alternativt forandres hvis det er mulig. Det er ikke begrensninger i antall søknadsforsøk.

Søknad gjøres elektronisk under www.skattefunn.no. Det ligger gode beskrivelser om fremgangsmåten og tips til hvordan søknaden skal utarbeides og hva den bør inneholde på dette nettstedet.

Frist for søknad står i skatteforskrift 16-40.4.3. Den er 1.september, da blir søknaden for inneværende år garantert behandlet. Søknader etter fristen kan bli behandlet, men en har ingen krav på å få behandlet en for sent innsendt søknad.

Dersom en ikke rekker fristen, og søknaden dermed ikke blir behandlet, vil en tape fradragmulighetene for det inneværende året. Men en kan søke for neste inntektsår, selv om prosjektet er oppstartet.

Når et prosjekt er godkjent, må en sende inn årsrapport dersom prosjektet går over flere år. Når det er ferdig sendes inn en sluttrapport.

7. Reviderte regnskaper

Ved innføring av skattefunn ordningen ble det drøftet om en skulle avgrense ordningen til bedrifter med revisjonsplikt, jf Ot.prop nr 1 (2001-2002). Men ønsket var å lage en generell ordning uten avgrensninger i forhold til bedriftens størrelse og type, så det ble ikke vedtatt en tilknytning til revisjonsplikten. Samtidig var det enighet om å begrense statens kontrolloppgaver ved å kreve et revidert skattefunn regnskap. Det betyr at bedrifter uten revisjonsplikt må engasjere en revisor for gjennomgang av skattefunn regnskapet, mens bedrifter som allerede har revisor, kan bruke denne, men det må også her lages en egen revisjonsattest vedrørende skattefunn. Spesielt for bedrifter uten revisor vil dette medføre en betydelig kostnad, for en revisor må sette seg ganske godt inn i bedriftens virksomhet for å kunne vurdere kostnader som kan tas med i fradragrammen. Spesielt ved avgrensinger mot vanlig drift.

Kjenner til at flere revisorer synes det er vanskelig å attestere slike søknader, da de umulig kan gå inn i alle detaljer. Viser til tidligere omtalte dom i Borgating Lagmannsrett 4/2-2009, hvor Statens erstatningskrav ble redusert pga revisors uaktsomhet ved tolkning av reglene, som faktisk var uklare på den tiden.

I eksempelet med Gjødseprodusenten AS har det vært et tett samarbeid mellom regnskapsfører og revisor. Så lenge regnskapsfører i samarbeid med bedriftens ledelse, har vært nøye med føring av prosjektregnskapet, vil dette avgrense revisors kontrolloppgaver. Ekstra kostnader ved revisjon har i dette tilfelle ikke vært veldig store sett i sammenheng med den totale nytten av skattefunn fradraget. Samtidig inngår revisjonen av skattefunn kostnadene i den ordinære revisjonen, som kanskje da har blitt noe lettere.

Det er enkelt å forstå skatteetaten sitt behov for revisor i skattefunn ordningen. Det ville blitt en svært krevende kontrolloppgave dersom skatteetaten skulle hatt revisor sin oppgave. På den andre siden kan en si at den reelle fordelen / støtten

bedriftene mottar utvannes noe med revisorkostandene. Men når en ser omfanget av søknader til ordningen, kan vel dagens regler sies å være grei.

8. Skatteetatens oppgaver

Skatteetaten må akseptere prosjekter som Forskningsrådet har godkjent, men har kompetanse til å vurdere hvilke kostnader som kan tas med, tidspunkt for fradrag, fordeling av felleskostnader mm.

Gulathing Lagmannsrett har i dom 19. mai 2011 drøftet fordeling av kompetanse mellom Forskningsrådet og Skatteetaten. I ot.prp. nr. 1 (2001-2002) står at Forskningsrådet skal godkjenne prosjektet som et FoU prosjekt, men skal også godkjenne kostnadsrammen. I nevnte dom i Gulathing Lagmannsrett ble det henvisning til overnevnte ot.prp, men det ble samtidig slått fast at Skatteetaten skulle vurdere om kostnadene var innenfor skatteloven og om de var relevante for prosjektet. Skatteyder, som er tapende part i dommen, hevdet at så lenge Forskningsrådet hadde godkjent kostnadsrammene, kunne ikke Skatteetaten nekte å godkjenne disse kostnadene. Retten derimot mente at Skatteetaten hadde myndighet til å nekte kostnader som ikke kunne inngå i prosjektet i forhold til skatteloven §16-40 med tilhørende forskrift, selv om kostnadene for så vidt var innenfor Forskningsrådet sin godkjente ramme. Men samtidig er det klart at Skatteetaten ikke har myndighet til å nekte selve godkjenningen av prosjektet. Da ville forutsigbarheten for firmaene vert helt håpløs, og mange prosjekt ville aldri blitt satt i gang.

I BFU 6/17 fastslår Skattedirektoratet også at Skatteetaten ikke har kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelse om vilkåret for å bli ansett som et FOU prosjekt.

I praksis kan det virke som skatteetaten støtter seg til revisors vurderinger og attestasjon, men det er vel for så vidt greit. Revisjonsplikten her er vel delvis begrunnet i at etatens oppgaver blir litt lettere og mindre omfattende. Men det kan stilles spørsmål om kontrollen er god nok?

I en artikkel i Dagens Næringsliv (DN) fra 24. november 2017 får skatteetaten kritikk for manglende kontroll. Det hevdes her at skattefunn ordningen er utsatt for misbruk, og at skatteetaten ikke har hatt egne kontrollører på ordningen. For 2017 forventes i følge DN, at norske bedrifter få utbetalt 3,5 til

4 milliarder fra skattefunn ordningen, noe som er en tredobling av ordningens omfang på 3 år. Ordningen er nå større enn støttet som Innovasjon Norge deler ut. Ca 70 % av bedriftene har underskudd, og får dermed skattefunn pengene direkte utbetalt.

Sett på bakgrunn av dette innrømmer skatteetaten at kontrollen med ordningen har vært for liten. Samtidig har Økokrim tatt ut tiltale i en skattefunn svindel av stort omfang, hvor to nordmenn hevdet å drive IT virksomhet i Dubai.

Skatteetaten har nå tatt kontrollbehovet på alvor, og har fra 2017 en egen gruppe på 15 årsverk som jobber med kontroller av skattefunn. Det forventes å avdekke flere saker når en har fokus på ordningen direkte. Saker som til nå har vært oppe i domstolene er få og det er tilfeldigheter og ikke systematisk kontroll som har avdekket sakene, i følge Christian Hambro's uttalelser til DN.

Finansdepartementet har bestilt en evaluering av skattefunn ordningen fra Samfunnsøkonomisk analyse. Den skal være ferdig i juli 2018.

9 Hvordan fremkommer fradraget

Forskningsrådet godkjenner og klassifiserer FOU prosjektet. Som nevnt i forrige avsnitt er det skatteetaten som til slutt skal godkjenne de faktiske kostnadene.

Det er grenseverdier for hvor mye skattefunn kan utgjøre hvert år. I 2017 var øvre grense for kostnadsrammen 25 mill for egenutviklet FOU, og max 50 mill for innkjøpt FOU fra godkjente forskningsinstitusjoner. Summen av egenutviklet FOU og innkjøpt kan ikke overstige 50 mill, noe som gir maksimalt 10 mill i støtte til hver bedrift.

Skatteyteren, oftest med hjelp av revisor må fylle ut ligningsskjema RF 1053, for å få fradraget i selvangivelsen. Om skatteyter selv fyller ut skjema må uansett revisor attestere dette jf punkt 7 over.

Når virksomheten drives som enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap er det innehaveren eller deltakerne som mottar skattefradraget.

I skjema RF 1053 tas det stilling til bedriftens størrelse, som avgjør om 18 % eller 20 % fradrag skal benyttes. 20 % fradrag gis for små og mellomstore bedrifter, som defineres slik;

- a. Virksomheten har færre enn 250 ansatte, og

- b. Virksomheten har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 50 millioner euro, eller en årlig balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro.

Videre blir det i RF1053 oppført alle kostnader, og spesifisert hvor stor andel innkjøpte kostnader som er tatt med, og antall lønntimer i prosjektet. Her er også lagt opp til en vurdering av total statsstøtte med avkortning i forhold til ESA's regelverk. ESA har følgende avgrensinger:

Grensene for statsstøtte

	Små bedrifter		Mellomstore bedrifter		Store bedrifter	
	Generelt	Samarbeid	Generelt	Samarbeid	Generelt	Samarbeid
Industriell forskning	70 %	80 %	60 %	75 %	50 %	65 %
Eksperimentell utvikling	45 %	60 %	35 %	50 %	25 %	40 %

Her er det ESA's definisjoner for små, mellomstore og store bedrifter som gjelder. Kommer ikke inn på definisjoner av disse i denne oppgaven.

Skattefradraget må reduseres slik at den totale støttet ikke overstiger grenseverdiene. Her tas hensyn til all annen finansiell bistand og støtte fra det offentlige, inkludert differensiert arbeidsgiveravgift. Når det endelige fradraget er klart, og dersom skatteetaten godkjenner dette, vil fradraget vise på bedriftens skatteoppgjør. Dersom bedriften har negativ alminnelig inntekt, vil skattefradraget uansett bli utbetalt. Det medfører at bedrifter som ofte har underskudd i en FOU periode, likevel får skattefunn støtten utbetalt i likvide midler.

10 Gir ordningen ønsket virkning, som økt motivasjon til forskning og utvikling

Det er bred politisk enighet i at økt satsing på forskning og utvikling vil komme samfunnet som helhet til gode. Når den enkelte bedrift jobber med utvikling, kan den ikke ta seg betalt for «samfunnsnytt», noe som igjen fører til at FoU satsingen begrenses. Tilskuddordninger i en eller annen form er derfor nødvendig, og vil tjene samfunnet som helhet. Spørsmålet kan være om det skal gis direkte tilskudd til utvalgte prosjekter, eller en generell ordning som skattefunn ordningen. Skattefunn ordningen vil selvsagt være med å finansiere en del FoU som uansett ville blitt gjennomført, men kan likevel gi økt gevinst til

samfunnet, så lenge kostnadene er mindre. Vanskelig å måle dette, men skattefunn ordningen har bestått siden 2002, med noen redigeringer i regelverket underveis, så det er vel ingen tvil om at ordningen har vært og er en suksess. Evalueringen som ble gjort av Statistisk Sentralbyrå basert på prosjekter i perioden 2002-2006, konkluderte med at ordningen fungerte som forventet. For hver krone staten tapte i skatteinntekt, økte næringslivets FoU satsing med to kroner. Evalueringen viser videre at det ble utviklet få nye produkter, men en del nye prosesser. Det ble ikke påvist en større grad av samarbeid mellom private bedrifter og forskningsinstitusjoner. Provenytapet for staten var kr 1,4 milliarder i toppåret 2004, og sank til 1,2 milliarder i 2012. Dette illustrerer at det store beløp som gis i støtte for hvert år.

Spørsmålet er likevel om ordningen er samfunnsøkonomisk lønnsom. Uavhengig av skattefunn eller andre offentlige tilskudd vil det stadig komme nye produkter og nye prosesser ut fra næringslivets eget ønske og behov for å tjene penger. I nåværende periode med et grønt skifte ser det ut som nye måter å fremskaffe energi på blir utviklet fortløpende. F.eks vindmøller, solceller, elektriske biler mm blir utviklet etter hvert som det blir lønnsomt. Det er i hvert fall grunn til å tro at utviklingen her uansett kommer, men tidspunktet for en større bruk av alternative energikilder vil først være når disse er lønnsomme i forhold til tradisjonell energi. Offentlig støtte har fremskyndet utbredelsen av f.eks elektriske biler, noe som kan være gunstig for klima.

Det kan det virke som den offentlige deltakelsen i FoU prosjekter kan fremskynde prosjekter, og til dels bidra til finansiering, men det er grunn til å tro at de lønnsomme prosjektene uansett ville blitt gjennomført bare noe senere. Men skattefunn og andre offentlige støtteordninger bidrar med å sette FoU på dagsorden, noe som samstemmer med politikernes ønsker. Dette i seg selv er viktig, så min konklusjon er at skattefunn er smart samfunnsmessig, men det er usikkerhet om den samfunnsmessige lønnsomheten.

Litteraturliste;

FoU og skatt. Christian Hambro 1. utgave 2012

Skatte ABC 2016/2017 – skatteetaten

Lovdata – skatteloven med forskrifter og dommer

Sticos – oppslag i forbindelser med brev og uttalelser