GYLDENDALS JURIDISKE HÅNDBØKER

CHRISTIAN HAMBRO

SkatteFUNN

Regler og praksis

2. UTGAVE

GYLDENDAL

CHRISTIAN HAMBRO

SkatteFUNN

REGLER OG PRAKSIS

GYLDENDAL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2020
2. utgave, 1. opplag 2020

ISBN 978-82-05-53567-1
Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen
Layout: Laboremus
Sats: Type-it AS, Trondheim 2020
Brødtekst: Minion Pro 10,5/15

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Akademisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/akademisk
akademisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord til første utgave

Denne boken tar utgangspunkt i boken *FoU og skatt* fra 2012. Etter 2012 har SkatteFUNNs betydning økt, det har skjedd endringer i regelverket, og ikke minst har tilfanget av eksempler på juridiske spørsmål som kan volde tvil, økt. I lys av utviklingen synes det mer hensiktsmessig å skrive en bok som kun tar for seg SkatteFUNN-spørsmål, enn å revidere den forrige boken.

Boken er ment som en håndbok for praktikere, og har ingen vitenskapelige pretensjoner. Ambisjonen har vært å skrive en bok som alle som er interessert i SkatteFUNN, kan bruke og forstå, samtidig som fremstillingen skal være juridisk korrekt og presis. Faren er selvsagt til stede for at noen ikke-jurister vil synes teksten blir for omstendelig, og at enkelte jurister vil mene at den ikke er grundig nok. For å gjøre håndboken så enkel å bruke som mulig, er noen spørsmål av hensyn til sammenhengen omtalt flere steder. Det er flere kryssreferanser enn det man finner i bøker som er tenkt lest fra perm til perm.

Selv om det er tale om en håndbok, har jeg enkelte steder forklart bakgrunnen for bestemmelsene, noe som kan ha en viss verdi når de skal tolkes. På noen punkter er regler omtalt på en kritisk måte, enten

fordi de er vanskelige å forstå, eller fordi noen kanskje vil fange opp at de bør endres.

Professor Frederik Zimmer har lest gjennom manuskriptet og gitt uvurderlig hjelp, som han også gjorde til den forrige boken. Hans skarpe blikk, nøyaktighet og brede juridiske kunnskaper har vært til vesentlig nytte. Jeg er ham stor takk skyldig, både for den tiden han har brukt, og for de rådene han har gitt.

En stor takk går også til Ronny Stokmo Hansen, Tom Hilding Johansen og Bjart F. Lutnæs i NOFAS, som hjelper bedrifter som vil bruke SkatteFUNN. Deres innsats har gått langt ut over det man kan vente og håpe på. De har alle brukt mye tid på å lese manuskriptet og gi kommentarer, som har ført til mange forbedringer. Det har vært svært verdifullt å få kommentarer fra dem som kjenner SkatteFUNN slik næringslivet opplever ordningen. Mitt håp er at de har lært noe av prosessen og har satt pris på å være med på å lage en bok som næringslivet, rådgivere, revisorer, advokater og skattemyndigheter kan ha nytte av.

En takk går også til Norges forskningsråd, som i tillegg til annen hjelp har innhentet tillatelse til å gjøre unntak fra forvaltningens taushetsplikt, slik at jeg kunne få innsyn i Klageutvalgets avgjørelser.

De som har bidratt til boken, har selvsagt ikke noe ansvar for de feil og mangler den måtte lide av.

August 2017
Christian Hambro

Forord til andre utgave

SkatteFUNN-ordningen ble i 2017/18 evaluert av Samfunnsøkonomisk Analyse AS på oppdrag fra Finansdepartementet. På bakgrunn av evalueringen og forslag fra Samfunnsøkonomisk Analyse AS sendte Finansdepartementet den 9. mai 2019 ut et høringsnotat med forslag til endringer i ordningen. Endringene ble presentert i forbindelse med statsbudsjettet for 2020, se Prop. 1 LS (2019–2020) kap. 7. Skatteloven ble endret ved lov 20. desember 2019 nr. 94. SkatteFUNNforskriften (FSFIN § 16-40) ble endret 17. desember 2019.

Endringene er såpass omfattende at første utgave av boken trenger revidering for ikke å feilinformere leserne. Samtidig har det vist seg at enkelte temaer som var med i min bok *FoU og skatt*, og som ikke var tatt med i forrige utgave av denne boken, med hell kunne føyes til for å få en noe bredere skattemessig innramming av SkatteFUNN-ordningen. I tillegg har det gjennom praksis kommet opp flere spørsmål som ikke har vært behandlet tidligere, og flere eksempler som kan belyse reglenes innhold. Andre utgave inneholder derfor noen flere eksempler enn første utgave.

En stor takk går til professor Frederik Zimmer, som nok en gang har bidratt vesentlig til den juridiske kvalitetssikringen av boken og sjene-

røst delt sin skatterettslige innsikt. Hans kunnskap og nøyaktighet er imponerende. En takk går også til Forskningsrådet, som har gitt meg adgang til Klageutvalgets avgjørelser i perioden 2017–2020.

Det har ellers vært en fornøyelse å samarbeide med Lisbeth Sefaniassen Eide og Kristin Preus i Gyldendal. Arbeidet med å ferdigstille boken har vært drevet meget profesjonelt fra forlagets side. Hjelpen har alltid vært vennlig og ekspeditt. Påpekningen av forbedringspunkter har uten unntak vært berettiget, noe som har ført til mange endringer i sluttfasen av arbeidet med boken.

Mai 2020
Christian Hambro

Innhold

KAPITTEL 1 HISTORIKK OG BAKGRUNN 19

1.1 Historikk 19
1.2 Skatteinsentiver som virkemiddel 25
1.3 Evaluering av SkatteFUNN 31

KAPITTEL 2 SKATTEFUNNS RETTSLIGE KARAKTER 35

2.1 En rettighetsbasert ordning 35
2.2 Ordningens rettslige forankring 38
2.3 Innebærer SkatteFUNN statsstøtte? 40
2.3.1 Problemstillingen 40
2.3.2 EØS-avtalen omfatter ikke skatteområdet 41
2.3.3 Vurdering av om SkatteFUNN innebærer formell selektivitet 43
2.3.4 Vurdering av om SkatteFUNN innebærer reell selektivitet 46
(i) En vurdering i tre ledd 46
(ii) Sammenlikningsgrunnlaget 46
(iii) Like muligheter 47
(iv) Forhåndsavklaring 47
(v) Utbetaling av SkatteFUNN-fradraget 48
2.3.5 Konklusjon: SkatteFUNN innebærer ikke statsstøtte 49
2.4 SkatteFUNN og EØS-avtalens grunnleggende friheter 50
2.5 Hvor fritt står Norge til å endre SkatteFUNN? 51
2.6 SkatteFUNN og WTO-avtalen 52

KAPITTEL 3 HVEM SKATTEFUNN-ORDNINGEN OMFATTER 55

3.1 Hovedregelen 55
3.1.1 Skattytere som driver virksomhet 55
3.1.2 Bare skattytere som har en tilfredsstillende balanse, får SkatteFUNN-støtte 56

(i) Prinsippet og hva det innebærer 56
(ii) Hvem som omfattes av regelen 57
(iii) Unntak for SMB-er under tre år 58
(iv) Hva det betyr å være i vanskeligheter 59
(v) Vurderingen skal skje på konsernnivå 63
(vi) Det avgjørende tidspunktet for soliditeten 65
(vii) Godkjenninger gitt før 2019 67
(viii) Overgangsordning for godkjenninger gitt i 2019 . . . 67
3.2 Utenfor ordningen 68
3.2.1 Offentlige institusjoner 68
3.2.2 Virksomheter helt eller delvis unntatt skatteplikt . . . 69
3.3 Hvem som kan kreve SkatteFUNN i forskjellige typetilfeller . 71
3.3.1 Konsern 71
3.3.2 Selskaper med deltakerfastsetting 72
3.3.3 Ektefeller 72
3.3.4 SkatteFUNN ved oppdragsforskning 72
3.4 Forskningsinstituttene og SkatteFUNN 75
3.4.1 Problemstillingen 75
3.4.2 Om skatteplikten for forskningsinstitutter 77

KAPITTEL 4 FOU-DEFINISJONEN 81
4.1 Innledning 81
4.1.1 Kryssende hensyn 82
4.1.2 Forskningsrådet avgjør 84
4.1.3 Administrativ effektivitet 85
4.1.4 Oversikt over definisjonen 87
4.1.5 Forholdet til Frascati-manualens og EUs definisjon av FoU 89
4.2 Det må foreligge et avgrenset og målrettet prosjekt 90
4.3 Prosjektet må ta sikte på å skape ny kunnskap eller utvikle nye ferdigheter 94
4.3.1 Det må fremgå hva den nye kunnskapen består i, og hvorfor den er nødvendig 94
4.3.2 Hva som menes med ny kunnskap og nye ferdigheter 95
4.3.3 Ikke krav om en bestemt type kunnskap eller ferdigheter 96

4.3.4 Ikke krav om bruk av bestemte metoder 97
4.3.5 Kunnskapen eller ferdigheten må være ny i objektiv forstand 98
4.3.6 Nyhetskravet når det er tale om hemmelig kunnskap, konkurrerende FoU-prosjekter og andre prosjekter som kan gi avklaring 101
4.3.7 Ikke noe krav om vesentlighet, bare det er forskning eller utvikling 103
4.4 Den nye kunnskapen eller ferdigheten må antas å være til nytte for bedriften 104
4.4.1 Kunnskapen må ha betydning for nyskapingen 104
4.4.2 Søkerens nyttevurdering skal vanligvis legges til grunn 105
4.5 FoU-prosjektet må ta sikte på å skape noe nytt eller en forbedring 107
4.5.1 Prosjektet må ha et praktisk siktemål 107
4.5.2 Hva som er nytt, må avgjøres ut fra hva som finnes på markedet eller er i bruk 108
(i) Utgangspunktet er hva som finnes på markedet 108
(ii) Nærmere om hva som er nytt, og hva som er en forbedring 109
(iii) Design 110
(iv) Forbedrede produksjonsmetoder 111
(v) Teknologikombinasjoner og overføringer 111
4.5.3 Ikke noe krav til vesentlighet 113
4.6 Prøveproduksjon, prototyper og dataprogrammer 113
4.6.1 Prøveproduksjon 113
4.6.2 Prototyper og forsøksprosjekter 116
4.6.3 Særlig om dataprogrammer 119
4.7 Prosjekter som ikke omfattes av ordningen 122
4.7.1 Produktutvikling uten forskningspreg 123
4.7.2 Løpende drift og rutinemessige endringer 124
(i) Hovedregelen 124
(ii) Oppdragsforskning 125
4.7.3 Modifikasjoner uten FoU 127
4.7.4 Organisasjonsutvikling og kompetansetiltak 127

4.7.5 Kunde- eller markedsundersøkelser 129
4.7.6 Prosjekter vedrørende installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr 131
4.7.7 FoU knyttet til kunstnerisk aktivitet og liknende 131
4.7.8 Prosjekter knyttet til å lage anlegg for produksjon . . 133
4.7.9 Prosjekter vedrørende erverv eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly 134
4.7.10 Leting etter naturressurser – miljøovervåking 134
4.7.11 Fellesforskning 136
4.7.12 Kontroll og kvalitetssikring 141

KAPITTEL 5 BARE FRADRAGSBERETTIGEDE KOSTNADER GODTAS 143
5.1 Hovedprinsippet 143
5.1.1 Kostnaden må være fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6 143
5.1.2 FoU-kostnader pådratt i utlandet 145
5.2 FoU-utgifter og FoU-investeringer 146
5.3 Krav om oppofrelse 149
5.4 Tilknytningsvilkåret for fradragsrett 151
5.4.1 Hovedprinsippet 151
5.4.2 Skattyterens vurdering av forskningens egnethet er avgjørende 153
5.4.3 Ikke noe krav om sammenfall i tid eller at kostnaden faktisk fører til inntekt 154
5.4.4 Prosjektet må være knyttet til foretakets egen kommersielle virksomhet 155
5.4.5 FoU-kostnader utenfor skattyterens normale aktivitet 156
5.4.6 Avgrensning mot FoU-gaver 157
5.4.7 Hovedformålet med FoU-kostnaden må være inntekts ervervelse 159
5.4.8 Forskningssamarbeid og forskningskontingenter . . . 163
5.5 Erstatningsansvar, straffansvar og andre offentlige reaksjoner 163

5.5.1 Fradrag for erstatningsbetaling 163
5.5.2 Fradrag for bøter og gebyrer 164
5.6 Fradragsrett for kostnader forbundet med å utføre straffbare handlinger 165
5.6.1 Ingen generell bestemmelse som løser spørsmålet .. 165
5.6.2 Nektelse av fradrag for kostnader forbundet med reproberte rettsforhold 168
5.6.3 Inndragning 170
5.7 Prosjektkostnader må kunne tidfestes til de år godkjenningen gjelder for 171
5.7.1 Tidfesting generelt 171
5.7.2 Tidfesting av ulike typer kostnader 172
(i) Tidfesting når det betales etterskuddsvis 172
(ii) Kredittfinansiering av FoU-kostnader 173
(iii) Erstatningsansvar og bøter 174

KAPITTEL 6 PRISING AV FOU-KOSTNADER NÅR DET FORELIGGER INTERESSEFELLESSKAP 175
6.1 Problemstillingen 175
6.2 Vilkårene for anvendelse av skatteloven §13-1 178
6.2.1 Det må foreligge interessefellesskap 179
6.2.2 Det må være årsakssammenheng mellom inntekts- eller formuesreduksjonen og interessefellesskapet .. 180
6.3 Nærmere om hva armlengdebetingelser betyr 181
6.4 Prising av innsatsfaktorer i SkatteFUNN-prosjekter 188
6.4.1 Varer og tjenester 188
6.4.2 Utstyr 190
6.4.3 Immaterielle rettigheter 191
6.4.4 Kostnadsfordeling ved samarbeidsprosjekter 192
6.4.5 Lønn 194
6.5 Oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt 195

KAPITTEL 7 NÆRMERE OM HVILKE KOSTNADER SOM INNGÅR I FRADRAGSGRUNNLAGET 199
7.1 Oversikt 199
7.2 Kostnader knyttet direkte til prosjektet 200
7.2.1 Alle kostnadstyper 200
7.2.2 Bare direkte prosjektkostnader 201
7.2.3 Innkjøpte forsknings- og utviklingstjenester 203
(i) Hovedregel: fradragsrett for innkjøpte FoU-tjenester 203
(ii) Fradragsretten ved import av FoU-tjenester 203
7.2.4 Bare kostnadene forbundet med prosjektet kan medtas 205
7.2.5 Kostnader til fellesforskning 206
7.3 Personalkostnader 207
7.3.1 Hovedpunktene og bruken av en sjablong for beregningen 207
7.3.2 Nærmere om beregning av lønnsutgifter 209
7.3.3 Begrensninger i lønnsutgifter 211
(i) Taket på timekostnader 211
(ii) Timelønnsbegrensningen ved innkjøpte FoU-tjenester 212
(iii) Hvem som regnes som nærstående 213
7.3.4 Ulønnet og ubetalt arbeidsinnsats 214
7.3.5 Lønn betalt av andre 216
7.3.6 Lønn betalt til deltakere 216
7.4 Kostnader for øvrig 218
7.4.1 Ikke fradrag for ordinære driftskostnader 218
7.4.2 Prøveproduksjon 218
7.4.3 Bruk av utstyr bedriften allerede eier 219
7.4.4 Lokaler til FoU 219
7.4.5 Innkjøpt og innleid utstyr 220
(i) Innkjøpt utstyr 220
(ii) Innleid utstyr 221
7.5 Patenteringskostnader 222
7.6 Finanskostnader 225

KAPITTEL 8 INNTEKTER SOM REDUSERER FRADRAGSGRUNNLAGET 227
8.1 Hovedregel: Prosjektinntekter reduserer ikke fradragsgrunnlaget 227
8.2 Inntekter fra prototyper og pilotprosjekter kommer til avkortning i fradragsgrunnlaget 228
8.2.1 Hovedregelen og dens forhistorie 228
8.2.2 Nærmere om regelens rekkevidde 229
8.3 Ikke avkortning i fradragsgrunnlaget for FoU-bevilgninger eller tilskudd 231
8.3.1 Offentlig støtte 231
8.3.2 Private tilskudd 232
(i) Private tilskudd reduserer ikke grunnlaget for SkatteFUNN-støtten 232
(ii) Oppdragsforskning eller tilskudd? 234
(iii) Tilskudd i samarbeidsprosjekter 234

KAPITTEL 9 SKATTEFUNN-FRADRAGETS STØRRELSE 237
9.1 Oversikt 237
9.2 Taket i ordningen – historikk 237
9.3 Hva taket i ordningen innebærer 239
9.4 Begrensning ved samarbeidsprosjekter mv. 240
9.4.1 Hovedregel 240
9.4.2 Begrensninger for selskaper med deltakerfastsetting 242
9.4.3 Begrensning for prosjekter i konsern med innbyrdes sammenheng 243
9.5 Fradragsprosenten 243
9.6 Om reduksjon av SkatteFUNN ved annen offentlig støtte ... 246
9.6.1 SkatteFUNN kan kombineres med FoU-bevilgninger innen grensene for statsstøtte 246
9.6.2 Nærmere om tillatt støttenivå 247
9.6.3 Begrensningen gjelder bare støtte til SkatteFUNN-prosjekter 251
9.6.4 SMB-definisjonen 253
(i) Hovedregelen 253
(ii) Hva en uavhengig virksomhet er 257

9.6.5 Hva som regnes som statsstøtte 259
9.6.6 Beregningen av den samlede offentlige støtten 262
9.6.7 Avkortningsregelen og bedrifter innen fiskeri- og landbrukssektoren 264

KAPITTEL 10 FORVALTNINGEN AV SKATTEFUNN-ORDNINGEN 267
10.1 Innledning 267
10.2 Om hva Forskningsrådet godkjenner 269
10.2.1 Godkjenning av prosjekter 269
10.2.2 Godkjenning av deltakelse i fellesforskning 270
10.2.3 Klassifisering av FoU-prosjekter 270
10.3 Søknaden 271
10.3.1 Om hvem som kan stå som søker 271
10.3.2 Ingen søknadsfrist, men en garantifrist 273
10.3.3 Kravet til søknaden 276
(i) Formaliteter 276
(ii) Innholdet i søknaden 277
10.3.4 Gjentatte søknader og fristforlengelse 280
10.3.5 Mangelfull søknad, avslag eller avvisning? 282
10.4 Forskningsrådets godkjenningsvedtak 285
10.4.1 Hvem som får godkjenningen 285
10.4.2 Varighet og virkningstidspunkt av godkjenninger ... 287
10.4.3 Rekkevidden av godkjenningen 288
10.4.4 Avgrensning av godkjenninger 290
10.4.5 Om begrunnelse ved avslag 292
10.5 Årsrapport og sluttrapport til Forskningsrådet 294
10.6 Klage over Forskningsrådets vedtak 296
10.6.1 Generelt om klageordningen 296
10.6.2 Klagegjenstand og klagefrist 298
10.6.3 Hvem som har klagerett 301
10.6.4 Klagerens innsyn i klagesaker 301
10.6.5 Saksomkostninger 304
10.7 Omgjøring av godkjenningsvedtak 305
10.8 Klage til Sivilombudsmannen 306
10.9 Domstolsprøving av Forskningsrådets vedtak 307

10.10 Forskningsrådets taushetsplikt og informasjonsutveksling ... 308
10.10.1 Om taushetsplikt generelt ... 308
10.10.2 Om hvilke opplysninger taushetsplikten gjelder for ... 309
10.11 Skattemyndighetens behandling av krav om SkatteFUNN-fradrag ... 312
10.11.1 Fremsettelse av kravet, revisors ansvar og regnskapskrav ... 312
(i) Skattyter må fremsette kravet ... 312
(ii) Revisors ansvar og attestasjon ... 313
(iii) Krav til SkatteFUNN-regnskap ... 315
(iv) Om dokumentasjon ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående ... 319
10.11.2 Skattemyndighetenes behandling av kravet ... 319
10.11.3 Skattemyndighetenes taushetsplikt ... 321
10.11.4 Forholdet mellom skattemyndighetene og Forskningsrådet ... 323

KAPITTEL 11 SKATTEINSENTIVER I ANDRE LAND ... 327
11.1 Innledning og overblikk ... 327
11.2 En internasjonal oversikt over ulike sider ved skatteinsentivene ... 331
11.3 En kort oppsummering av skatteinsentivene i enkelte land ... 339

VEDLEGG ... 347

VEDLEGG 1 FRADRAG I SKATT FOR KOSTNADER TIL FORSKNING OG UTVIKLING ... 349

VEDLEGG 2 SKATTEFORSKRIFTENS (FSFIN) BESTEMMELSER OM SKATTEFUNN ... 351

VEDLEGG 3 EUS FORORDNING NR. 651/2014 VEDRØRENDE GRUPPEUNNTAK FRA FORPLIKTELSEN TIL Å NOTIFISERE STATSSTØTTE ... 365

VEDLEGG 4 MANDAT FOR KLAGEUTVALGET FOR SKATTEFUNN 377

VEDLEGG 5 FRASCATI-MANUALENS FOU-DEFINISJON OG EUS DEFINISJON AV FOU 379

VEDLEGG 6 UTDRAG AV BREV FRA SKATTEDIREKTORATET OM FORSKNINGSINSTITUTTENES SKATTEPLIKT 383

LITTERATUR 386

DOMSREGISTER MV. 389

STIKKORD 391