

GYLDENDALS JURIDISKE HÅNDBØKER

CHRISTIAN HAMBRO

SkatteFUNN

Regler og praksis

2. UTGAVE

SkatteFUNN

CHRISTIAN HAMBRO

SkatteFUNN

REGLER OG PRAKSIS



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

ISBN 978-82-05-53566-4
Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen
Layout: Laboremus
Sats: Type-it AS, Trondheim 2020
Brødtekst: Minion Pro 10,5/15
Papir: 90 g Amber Graphic
Trykk: Opolgraf, Polen 2020

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.

Alle Gyldendals bøker er produsert i miljøsertifiserte trykkerier.
Se www.gyldendal.no/miljo

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 reglens 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 Sefaniasen 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 ekspeditiv. Påpekningen av forbedringspunkter har uten unntak vært berettiget, noe som har ført til mange endringer i slutfasen 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 konsernivå	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) <i>Utgangspunktet er hva som finnes på markedet</i>	108
	(ii) <i>Nærmere om hva som er nytt, og hva som er en forbedring</i>	109
	(iii) <i>Design</i>	110
	(iv) <i>Forbedrede produksjonsmetoder</i>	111
	(v) <i>Teknologikombinasjoner og overføringer</i>	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) <i>Hovedregelen</i>	124
	(ii) <i>Oppdragsforskning</i>	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 fradragberettiget 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 fradagsrett	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 Forsknings samarbeid 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 INTERESSEFELLESKAP	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 INNETEKTER 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) <i>Private tilskudd reduserer ikke grunnlaget for SkatteFUNN-støtten</i>	232
(ii) <i>Oppdragsforskning eller tilskudd?</i>	234
(iii) <i>Tilskudd i samarbeidsprosjekter</i>	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) <i>Hovedregelen</i>	253
(ii) <i>Hva en uavhengig virksomhet er</i>	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) <i>Formaliteter</i>	276
	(ii) <i>Innholdet i søknaden</i>	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