

Høringsnotat - endringer i Skattefunn

Innhold

1.	Innledning og sammendrag	4
2.	Bakgrunn	5
	2.1 Nærmere om Skattefunn	5
	2.2 Misbruk av ordningen	7
	2.3 Nærmere om dagens virkemidler mot misbruk	8
3.	Justering i reglene om søknadsfrist	9
	3.1 Innledning og gjeldende rett	9
	3.2 Forskningsrådets vurdering av garantifristen	9
	3.3 Departementets vurderinger og forslag	10
4.	Innføring av samlet fradragssamme i konsern	11
	4.1 Innledning og gjeldende rett	11
	4.2 Bakgrunn og behov for endringer i reglene	11
	4.3 Departementets vurderinger og forslag	13
	4.4 Nærmere om departementets forslag	14
	4.5 Virkningstidspunkt og overgangsregler	15
	4.6 Økonomiske og administrative konsekvenser	18
5.	Endringer i reglene om fradrag for FoU-kostnader fra land utenfor EØS	19
	5.1 Innledning og gjeldende rett	19
	5.2 Departementets vurderinger og forslag	19
6.	Utvidet delingshjemmel i skatteloven § 16-40 og skattelovforskriften § 16-40-11	21
	6.1 Innledning og gjeldende rett	21
	6.2 Vurderinger og forslag	22
	6.3 Administrative og økonomiske konsekvenser	27
7.	Krav om opplysninger om prosjektpersonell i søknaden	27
	7.1 Innledning og gjeldende rett	27
	7.2 Departementets vurderinger og forslag	28
8.	Krav om styregodkjent finansieringsplan i søknaden	30
	8.1 Innledning og gjeldende rett	30
	8.2 Vurderinger og forslag	30

9. Utvidet dokumentasjonsplikt for Skattefunn-kostnader til nærstående	32
9.1 Innledning og gjeldende rett.....	32
9.2 Departementets vurderinger og forslag	33
10. Oppheving av avkortningsregelen for inntekter fra prototyper og forsøksprosjekter	36
11. Økonomiske og administrative konsekvenser	37
12. Ikrafttredelse.....	38
13. Utkast til lov- og forskriftsendringer	39

1. Innledning og sammendrag

Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU) – Skattefunn – ble innført i 2002 for å stimulere til næringslivets egen FoU-innsats. Skattefunn er rettighetsbasert. Det innebærer at alle prosjekter som oppfyller vilkårene, gir rett til fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling, jf. skatteloven § 16-40. Søkerbedrift har rett til fradrag i skatt for opptil 25 mill. kroner i løpet av et inntektsår for 19 pst. av kostnadene til et forskings- og utviklingsprosjekt. I 2024 utgjorde Skattefunn-støtten om lag 3,5 mrd. kroner, fordelt på rundt 2 800 støttemottakere.

Skattefunn har egenskaper som gjør ordningen sårbar for misbruk og uheldige tilpasninger. Siden innføringen har reglene blitt endret og skjerpet flere ganger for å oppnå en mer robust ordning og begrense uønskede tilpasninger. Til tross for tidligere regelendringer, har det de siste årene blitt avdekket grove tilfeller med systematisk misbruk av Skattefunn. Misbruk og uheldige tilpasninger undergraver ikke bare ordningens formål, men svekker også skattesystemets legitimitet. Tapte skatteinntekter og feilaktige utbetalinger kunne heller blitt benyttet til samfunnsnyttige formål.

Samtidig som Skattefunn gjøres mer motstandsdyktig mot misbruk og uheldige tilpasninger, er det ønskelig bevare ordningen som en enkel og ubyråkratisk finansieringsmulighet for FoU i næringslivet, særlig for små og mellomstore bedrifter.

Departementet foreslår i dette høringsnotatet flere endringer i Skattefunn som skal bidra til å motvirke misbruk, redusere uønskede tilpasninger og forbedre ordningen. I høringsnotatet foreslås det å:

- Oppheve søknadsfristen – Søknader som mottas av Norges forskningsråd (Forskningsrådet) før 1. september, har i dag krav på realitetsbehandling innen utløpet av året. Dagens regler gir rett til å kreve fradrag for kostnader pådratt i løpet av hele godkjenningssåret. Det kan derfor gå lang tid fra kostnadene er pådratt til godkjenning av søknaden. Det foreslås å fjerne søknadsfristen, og fastsette at fradrag kun kan kreves fra og med tidspunktet prosjektet er godkjent. Dette kan gi større spredning av søknadene, noe som kan gi bedre muligheter for veiledning og kontroll av søknadene. Endringen vil også fjerne mulighetene for feilrapportering av kostnader pådratt før godkjenning.
- Innføre samlet fradragssamme i konsern – I dag gjelder fradragssammen på 25 mill. kroner per selskap. Hvert av selskapene i et konsern har egen fradragssamme. Blant annet for å redusere uheldige tilpasningsmuligheter, foreslås det at fradragssammen på 25 mill. kroner heller skal gjelde samlet for konsernet. Det foreslås overgangsregler som sikrer at støtten til prosjekter som er godkjent før regelendringene trer i kraft, ikke påvirkes.
- Innføre krav til nye opplysninger i søknaden – Majoriteten av kostnadene i ordningen er personalkostnader. For å motvirke manipulasjon av slike kostnader, foreslås det at søker må gi opplysninger om personellet og kompetansen som kreves til prosjektet. Det foreslås også å innføre et krav om styregodkjent finansieringsplan i søknaden for

å bedre internkontrollen i søkerbedriften. Det kan bidra til bedre internkontroll i søkerbedriften.

- Justere reglene om fradraggrunnlaget – Det foreslås at det ikke lenger skal være adgang til å kreve Skattefunn-fradrag for FoU-kostnader som stammer fra eller er pådratt i land utenfor EØS som Norge ikke har skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med. Dette forenkler kontrollen av kostnader fra utlandet. I tillegg foreslås en skjerpet dokumentasjonsplikt for kostnader til nærstående, fordi risikoen for over- og rundfakturering er størst mellom nærstående foretak. Som en forenkling til gunst for skattyter, foreslås det også å oppheve en regel om at eventuell inntekt fra prototyper og forsøksprosjekter skal trekkes fra i fradraggrunnlaget.
- Utvide delingshjemmelen – Forskningsrådet og Skatteetaten peker på utfordringer med dagens adgang til å utveksle informasjon, noe som gjør forvaltningen av Skattefunn mer krevende og svekker kontrollmulighetene.

Departementet anslår at forslagene samlet vil gi en moderat innstramming av ordningen. Det skyldes i første rekke forslaget om å innføre en samlet fradragssramme på konsernnivå. Forslaget vil øke provenyet med om lag 130 mill. kroner når overgangsreglene utløper. Overgangsreglene sørger for at prosjekter godkjent før ikrafttredelse av nye regler kan motta støtte etter gjeldende regler. Provenytapet på kort sikt vil avhenge av hvilke overgangsregler som vil gjelde for selskaper med Skattefunn-fradrag organisert i konsern. I høringsnotatet er det skissert to alternative overgangsordninger.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40. Videre vises det til endringer i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (skattelovforskriften) §§ 16-40-2, 16-40-4, 16-40-8 og 16-40-11.

Det foreslås at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med 1. januar 2027.

2. Bakgrunn

2.1 Nærmere om Skattefunn

Skattefradrag for FoU-kostnader, Skattefunn, er en rettighetsbasert støtteordning hvor bedriftene selv velger ut prosjekter. For å få krav på Skattefunn-fradrag må prosjektet godkjennes av Forskningsrådet. Vilkåret for godkjenning er at prosjektet kvalifiserer som et forskings- og utviklingsprosjekt, jf. skatteloven § 16-40. Kriteriene for dette er at prosjektet må være avgrenset og målrettet, og fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som antas nyttige for utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser, jf. skattelovforskriften § 16-40-2.

Et godkjent prosjekt gir støttmottaker rett på et direktefradrag i skatt og ev. trygdeavgift for 19 pst. av godkjente kostnader til FoU-prosjekter. Direktefradraget gjelder for kostnader opp til 25 mill. kroner per inntektsår, og gir en maksimal støtte per støttmottaker på 4,75 mill.

kroner i inntektsåret. Vilkårene for godkjente kostnader kan avhenge av hva slags type kostnad det kreves fradrag for. For alle typer kostnader kreves at de er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6, attestert av revisor og tilknyttet Skattefunn-prosjektet.

Skattefunn-fradraget kommer i tillegg til fradrag for faktiske kostnader i alminnelig inntekt. Overstiger skattefradraget fastsatt skatt hos støttemottaker, blir overskytende utbetalt. Støttemottakere som ikke har skattepliktig inntekt, får utbetalt Skattefunn-fradraget i sin helhet. Om lag 80 pst. av all støtte gis som utbetaling til støttemottakerne, og ikke som et fradrag i skatt. Skattefradraget er ikke en skattepliktig fordel for den skattepliktige, jf. skatteloven § 5-31 bokstav c.

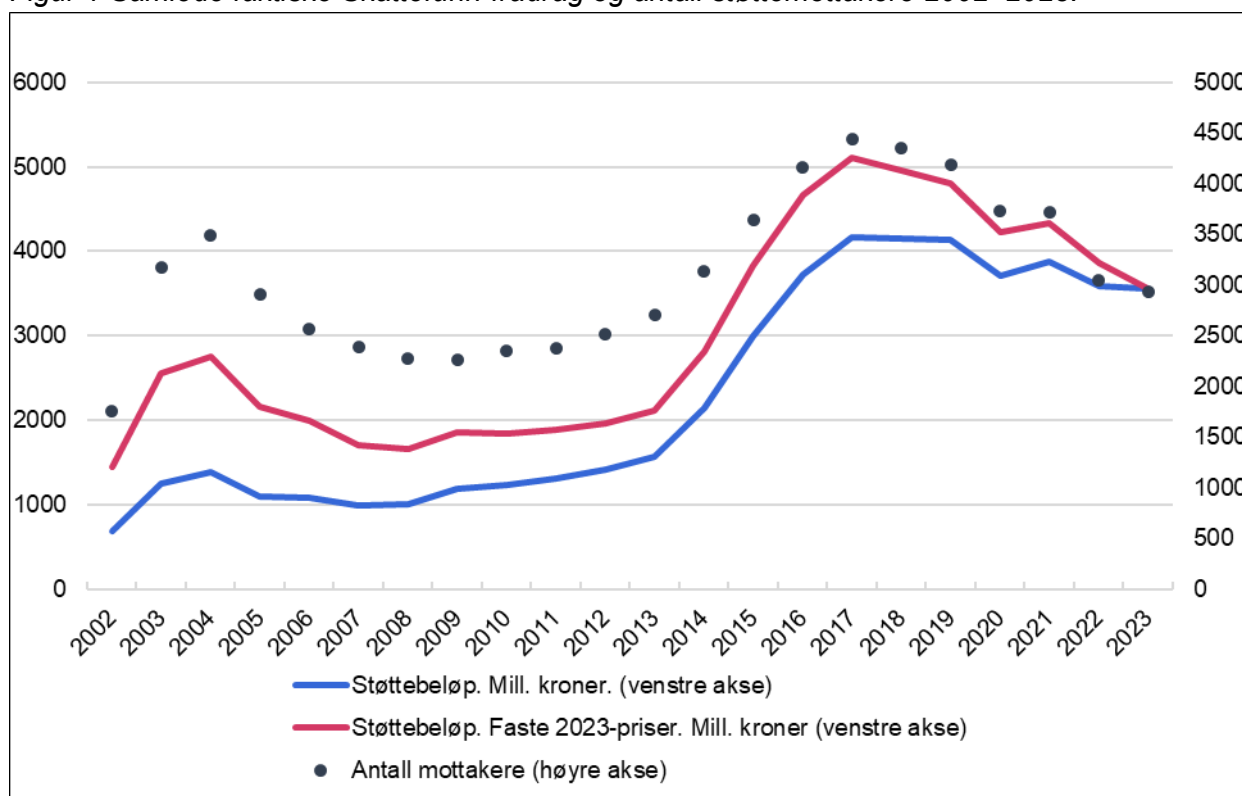
Forvaltningen av Skattefunn er delt mellom Forskningsrådet og Skatteetaten. Forskningsrådet godkjenner søknader og følger opp støttemottakere, mens Skatteetaten kontrollerer at vilkårene for støtte er oppfylt, og utbetaler støtten.

Formålet med Skattefunn er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats. Støtten skal samlet sett stimulere til samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer ved at foretakene tar hensyn til de positive eksterne effektene ved FoU-investeringer. De positive eksterne effektene består i at resultatene av FoU-investeringene vil kunne ha nytte for andre enn bedriften som tar investeringsbeslutningen.

Figur 1 viser utviklingen i samlede Skattefunn-fradrag og antall støttemottakere. Siden innføringen i 2002 har Skattefunn blitt endret i flere omganger. Ordningen har blitt utvidet, blant annet ved at fradragsrammen økte hvert år fra 2013 til 2017. I samme periode økte samlede skattefradrag fra om lag 1,6 mrd. kroner til 4,1 mrd. kroner, og antall støttemottakere fra 2 700 til 4 400. Fra 2017 og frem til 2024 har samlede skattefradrag gått noe ned. I 2022 og 2023 utgjorde støtten om lag 3,6 mrd. kroner. I 2024 beløp samlede fradrag seg til om lag 3,5 mrd. kroner fordelt på 2 800 mottakere.

I «Plan for Norge 2025-2029» heter det at regjeringen satser på kunnskap, forskning og teknologiutvikling og vil jobbe for økt privat forskningsfinansiering. Skattefunn er en generøs ordning som gir betydelig støtte til FoU i næringslivet. Ettersom ordningen er rettighetsbasert, har ikke staten direkte økonomisk kontroll over ordningen gjennom å fastsette rammer i de årlige budsjettene, slik staten har for de fleste andre tilskudds- og støtteordninger. Derfor er det spesielt viktig å sørge for at ordningen fungerer etter hensikten og ikke blir utsatt for misbruk og feilaktige tildelinger av støtte.

Figur 1 Samlede faktiske Skattefunn-fradrag og antall støttemottakere 2002–2023.¹



Kilde: Statistisk sentralbyrå (SSB-tabell 12641) og Finansdepartementet. Nominelle årlige Skattefunn-fradrag er deflatert med prisutviklingen for forsknings- og utviklingsarbeid hentet fra SSB-tabell 09170 for å vise utviklingen i Skattefunn-fradrag i faste 2023-priser. ¹SSBs statistikk er ikke oppdatert med tall fra skatteoppgjøret for inntektsåret 2024.

2.2 Misbruk av ordningen

Kombinasjonen av at Skattefunn er rettighetsbasert og har høye fradraggrunnlag med mulighet for direkte utbetaling, gjør ordningen sårbar for misbruk og uheldige tilpasninger. Skatteetaten har over tid avdekket uheldige tilpasninger og manglende etterlevelse av Skattefunn. Det har også blitt avdekket flere grove tilfeller av systematisk misbruk som har blitt anmeldt til Økokrim. I perioden fra 2021 til 2025 har Skatteetaten kontrollert om lag 1 150 prosjekter. Kontrollene har per i dag resultert i endring av fradraggrunnlaget for om lag 300 prosjekter, og en samlet avkortning av utbetalt støtte tilsvarende 290 mill. kroner.

Skatteetatens kontroller er ikke nok til å si noe om det totale omfanget av misbruk. Etter departementet syn underbygger likevel erfaringen fra kontrollene at dagens ordning har egenskaper som gjør handlingsrommet for misbruk stort. Dette til tross for at ordningen har blitt endret tidligere med formål om å motvirke misbruk. Selv om man på nåværende tidspunkt ikke har oversikt over det totale misbruket av ordningen, mener departementet at erfaringene fra kontrollene tilsier at det er nødvendig å foreslå nye tiltak som kan bidra til å forhindre misbruk. Misbruk og uheldige tilpasninger undergraver ikke bare ordningens formål, men svekker også skattesystemets legitimitet. Tapte skatteinntekter og feilaktige utbetalinger kunne heller blitt benyttet til samfunnsnyttige formål. Departementet viser også til at politiet, i sin trusselvurdering for 2026, fremhever at utnyttelse av offentlige

tilskudds- og støtteordninger er en alvorlig trussel mot norsk økonomi og den norske velferdsmodellen.

Det er flere trekk som går igjen i sakene hvor det avdekkes misbruk av eller uheldige tilpasninger til ordningen. I flere saker driver ikke støttemottaker med FoU-aktivitet i det hele tatt. Det vil si at foretaket allerede i søknaden beskriver et prosjekt som ikke er reelt og som det ikke er noen intensjon om å gjennomføre. Misbruket skjer typisk gjennom fiktive prosjektkostnader, enten ved at det kreves Skattefunn-fradrag for foretakets ordinære driftskostnader, eller ved at kostnadene overdrives.

I andre saker muliggjøres misbruket gjennom samarbeid mellom en krets av personer som er involvert i flere søkerbedrifter og prosjekter samtidig. I slike tilfeller kan misbruket skje ved justering av innholdet i fakturaen, eller gjennom over- og rundfakturering. Sistnevnte innebærer at to eller flere selskaper fakturerer hverandre for å øke fradraggrunnlaget, men at nettoeffekten blir tilsvarende null i resultatregnskapene. I enkelte saker har eksterne rådgivere bistått med å skrive søknadstekst, utarbeide timelister og å velge ut kostnader det skal søkes fradrag for. Søknadstekstene kan være uklare og det blir sendt inn ulike søknader til minst én blir godkjent. I flere misbrukstilfeller er det også tegn til lite eller ingen involvering fra styret og ledelsen til foretakene.

Departementet mener på denne bakgrunn at det er nødvendig å justere innretningen av Skattefunn for å gjøre ordningen mer robust mot misbruk og uheldige tilpasninger. Målrettede tiltak mot misbruk kan imidlertid gå på bekostning av at ordningen forblir ubyråkratisk og enkel å administrere. Skattefunn er og skal være en lavterskel og enkel ordning som stimulerer til økt FoU-innsats i næringslivet. Departementet mener derfor at tiltak mot misbruk og uheldige tilpasninger må veies opp mot disse egenskapene og formålet med ordningen. I arbeidet med mulige tiltak mot misbruk, har departementet innhentet regelverksinnspill fra både Forskningsrådet og Skatteetaten. Innspillene er blant annet basert på deres erfaringer fra misbrukssakene.

2.3 Nærmere om dagens virkemidler mot misbruk

Skatteetaten og Forskningsrådet forhindrer og avdekker misbruk gjennom en kunnskaps- og risikobasert tilnærming. Dette innebærer at etatene iverksetter tiltak og kontroller der hvor analysene viser at faren for unndragelser er størst. Denne tilnærmingen forutsetter at etatene har tilgang på relevant og nødvendig informasjon om blant annet støttemottakere, prosjektene og fradragene deres.

Opplysningene Skatteetaten innhenter gjennom reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 10, er spesielt viktige for et godt kunnskapsgrunnlag. I tillegg kommer tips og opplysninger fra tredjeparter. Forskningsrådet deler også en liste over mulige kontrollkandidater med Skatteetaten, basert på omstendigheter fra saksbehandling. Kontrollutplukk fra denne listen har avdekket misbruk eller manglende etterlevelse av regelverket i en stor andel av sakene.

I dag deles taushetsbelagte opplysninger mellom Skatteetaten og Forskningsrådet kun i begrenset omfang. Dette skyldes usikkerhet om rekkevidden til dagens delingshjemmel, og

svækker mulighetene for en effektiv kunnskaps- og risikobasert tilnærming til kontroll med ordningen.

Skatteetaten innhenter også flere opplysninger gjennom skattemeldingen. For å kunne verifisere Skattefunn-fradragene, gjeldet det flere dokumentasjonskrav. Disse kravene gjelder blant annet for timelister, kostnader til nærstående, attestering av revisor og beskrivelser av hvordan kostnadene inngår i prosjektet. Dokumentasjonskravene er egnet til å avdekke uheldige tilpasninger og misbruk av ordningen. Manglende etterlevelse av kravene leder også til at Skatteetaten kan avkorte fradraget. Det er imidlertid noe usikkerhet rundt reglene, noe som medfører at dokumentasjonsplikten praktiseres i varierende grad.

Den generelle omgåelsesnormen i skatteloven § 13-2 kan i prinsippet brukes i misbrukssaker. Regelen er imidlertid skjønnsmessig, og ressurskrevende å bruke. Saker om unndragelse gjennom Skattefunn dreier seg for det meste om bevis, og ikke skatteplanlegging, noe som gjør omgåelsesnormen til et mindre egnet virkemiddel.

Det er flere virkemidler både i og utenfor Skattefunn-reglene for å forhindre og avdekke misbruk. Kontrollene til Skatteetaten viser imidlertid at dagens virkemidler ikke er tilstrekkelige.

3. Justering i reglene om søknadsfrist

3.1 Innledning og gjeldende rett

Etter gjeldende rett kan søknader om godkjenning av Skattefunn-prosjekter sendes til Forskningsrådet hele året. Søknader mottatt før 1. september skal imidlertid behandles ferdig innen utløpet av søknadsåret. Denne regelen ble vedtatt med virkning fra 2006, og omtales som «garantifristen». Bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen var at svært mange søkte mot slutten av året. Dette medførte at Forskningsrådet fikk problemer med å ferdigbehandle alle søknadene før årsskiftet. Innføringen av en garantifrist skulle dermed sørge for en større spredning av søknader gjennom året, og bedre forutsetninger for Forskningsrådet til å ferdigbehandle søknadene før årsskiftet. Også for søkerne er det viktig at søknadene godkjennes før årsskiftet. Dette skyldes at kostnader pådratt før godkjennelse kun kommer til fradrag når de er pådratt i det inntektsåret godkjennelsen ble gitt.

3.2 Forskningsrådets vurdering av garantifristen

Forskningsrådet foreslo i sin høringsuttalelse av 3. juli 2019 til forskriftsendringene i 2020 å endre reglene om garantifristen. Det vises til flere positive effekter av å oppheve ordningen med en garantifrist, og at fradragsretten for kostnader gjelder først fra tidspunktet for innlevering av søknad.

I uttalelsen fra Forskningsrådet er det blant annet vist til at en høy andel av søknadene er innsendt i lang tid etter reell eller planlagt oppstart av prosjektet. Det er krav om at søkerbedriftene fører timelister og regnskap fra oppstart. Dette gjør at tiden fra oppstart til godkjenning ofte blir en kilde til uintendert feilrapportering og manglende etterlevelse av ordningen. Forskningsrådet har også vist til at Skatteetaten anser dette som en ulempe.

Etter Forskningsrådets vurdering vil tidsmessig sammenfall mellom prosjektets oppstart og innlevering av søknad kunne gi økt kvalitet i prosjektregnskap og rapportering. Dette antas igjen å føre til styrket etterlevelse. I tillegg vil det gi et forbedret tilbud til søkerbedriftene ved at søknader behandles gjennom hele året, også søknader som er mottatt etter dagens garantifrist.

Som ytterligere argumenter for en slik endring viser Forskningsrådet til at veiledning til søkere kan gis tettere opp mot reell oppstart av prosjektet, og gi kortere svartid. En omlegging vil også kunne være gunstig for foretak, som i tillegg til Skattefunn, søker støtte fra andre tilskuddsordninger til det samme prosjektet.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

Forskningsrådet har anslått at om lag 70 pst. av søknadene til Skattefunn blir sendt inn tett opp mot garantifristen 1. september, og behandles i perioden september til desember. Innføringen av en garantifrist har følgelig ikke gitt den spredningen av søknader som man ønsket å oppnå med regelendringen i 2006.

Departementet slutter seg til Forskningsrådets vurderinger og argumenter for å oppheve garantifristen. Etter departementets syn vil de positive effektene Forskningsrådet viser til, forsterkes ved å benytte godkjenningstidspunktet, og ikke søknadstidspunktet, som skjæringspunkt for når fradragsretten inntreffer. Departementet viser i denne sammenheng til at det framgår at mer enn 80 pst. av prosjektene oppgis å ha starttidspunkt 1. januar i skatteåret. Med godkjenningstidspunktet som skjæringsstidspunkt vil det faktiske oppstartstidspunktet for prosjektet bli lettere å kontrollere. Departementet legger særlig vekt på at en omlegging vil gi mindre rom for feil og tilpasninger, for eksempel i føring av timelister. Samtidig vil en slik løsning være mer fleksibel ved at fradragsretten for kostnader blir uavhengig av når på året søknad blir sendt og godkjent. Dette vil også kunne gi en jevnere fordeling av søknader til Forskningsrådet. Det kan antas at arbeidsbyrden dermed lettes, og at saksbehandlingstiden i Forskningsrådet kortes ned.

En slik omlegging vil innebære at det bare kan kreves fradrag for kostnader pådratt etter at det foreligger godkjenning av prosjektet fra Forskningsrådet. Godkjenning av Skattefunn-prosjektet kan gis for ett eller flere år, men normalt ikke mer enn tre år. Forslaget innebærer at taket for fradragsgrunnlaget må begrenses forholdsmessig de årene prosjektet ikke omfatter et helt kalenderår. Det vises her til at taket for maksimalt fradrag utgjør 25 mill. kroner. For et tre-årig prosjekt vil maksimalt fradragsgrunnlag etter dagens regler utgjøre 75 mill. kroner. Med den foreslåtte endringen vil dette stille seg annerledes. Uten nærmere regulering vil et tre-årig prosjekt som bare omfatter to hele kalenderår, kunne få et samlet fradragsgrunnlag på 100 mill. kroner dersom både oppstartsåret og avslutningsåret for prosjektet skal telle med fullt ut. Departementet foreslår at det i slike tilfeller beregnes et maksimalt tak for fradragsgrunnlaget basert på antall måneder prosjektet løper over i et kalenderår. For eksempel vil taket for fradragsgrunnlaget i oppstartsåret utgjøre 5/12 av 25 mill. (10,4 mill.) kroner dersom dato for godkjenning av prosjektet er 1. august.

For støttemottakerne vil endringen gi større fleksibilitet med hensyn til tidspunkt for oppstart av prosjekter. For Forskningsrådet vil endringen kunne gi administrative gevinster i form av

en jevnere fordeling av arbeidet med søknadene, og økte muligheter til veiledning, oppfølging og kontroll av disse. Forslaget antas å ikke ha provenyvirkninger.

Endringene foreslås å tre i kraft fra og med 1. januar 2027. Dette innebærer at prosjekter med godkjenning fra og med denne dato bare vil få fradrag for kostnader som er pådratt etter godkjenning. For støttemottakere med prosjekter som får godkjenning til og med 31. desember 2026, vil endringen ikke få betydning. Disse vil følge gjeldende regler og kunne kreve fradrag for kostnader pådratt i hele godkjenningsåret, også før godkjenningen.

Med den foreslåtte endringen vil det ikke lenger være behov for regler om henholdsvis garantfrist og rekkefølge for behandling av søknader, jf. skattelovforskriften § 16-40-4 tredje ledd. Disse reglene foreslås dermed opphevet. I tilfeller der støttemottaker får godkjenning etter klage, foreslår departementet at godkjenningstidspunktet settes til tidspunktet for det påklagede vedtaket.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 16-40 tredje ledd og skattelovforskriften § 16-40-4 nytt fjerde ledd.

4. Innføring av samlet fradragsramme i konsern

4.1 Innledning og gjeldende rett

I dag har hver enkelt skattyter som driver virksomhet, som hovedregel rett til Skattefunn-fradrag for inntil 25 mill. kroner i inntektsåret (fradragsramme), jf. skatteloven § 16-40 første og annet ledd. For samarbeidsprosjekter mellom to eller flere skattytere, gjelder fradragsrammen på 25 mill. kroner per prosjekt, jf. § 16-40 tredje ledd. Det vil si samlet for skattyterne som samarbeider, og ikke per skattyter. Fradragsrammen fordeles i utgangspunktet forholdsmessig mellom deltakerne etter hvor stor andel av de totale prosjektkostnadene som er pådratt hos den enkelte deltaker. I prinsippet kan hver skattyter i det enkelte inntektsår få fradrag for kostnader knyttet til ulike Skattefunn-prosjekter eller deltakerandeler i samarbeidsprosjekt, så lenge disse ikke overstiger 25 mill. kroner.

Retten til Skattefunn-fradrag gjelder uavhengig av om skattyter er et enkeltstående selskap eller et selskap i konsern. Det vil si at hvert av selskapene i et konsern har rett til Skattefunn-fradrag for inntil 25 mill. kroner årlig. Det gjelder imidlertid én begrensning fra dette. I skatteloven § 16-40 femte ledd fremgår det at prosjekter med «innbyrdes sammenheng» i konsern, skal behandles som ett prosjekt. Det vil si at prosjekter med «innbyrdes sammenheng» har en samlet fradragsramme på 25 mill. kroner, fordelt forholdsmessig mellom konsernselskapene. Ut over dette er det ingen begrensninger for hvor mange selskap i et konsern som kan motta Skattefunn samtidig eller regler som på annen måte begrenser Skattefunn-støtten i et konsern.

4.2 Bakgrunn og behov for endringer i reglene

Fradragsrammen for et selskap med ett eller flere Skattefunn-prosjekt, er fastsatt til 25 mill. kroner. Den øvre grensen på kostnadsgrunnlaget fører til at skattepliktige med store prosjekter, eller høy FoU-aktivitet gjennom et høyt antall små prosjekter, bare kan få støtte gjennom Skattefunn opp til det nivået fradragsrammen tillater. For støtte utover dette, må

disse aktørene finansiere FoU-investeringene på egenhånd eller eventuelt søke støtte gjennom de konkurransebaserte støtteordningene under Forskningsrådet eller Innovasjon Norge. Fradragsrammen innebærer dermed at støtte utover et visst nivå for store aktører er forbeholdt prosjekter med antatt større forskningsmessig verdi og samfunnsøkonomisk nytte.

Gjeldende regler for fradragsramme er i praksis mer gunstig for selskap i konsern enn for enkeltstående selskap. I et konsern har hvert av konsernselskapene en egen fradragsramme på 25 mill. kroner. Et konsern kan dermed oppnå et større samlet støttebeløp ved å opprette eller splitte opp konsernselskaper og administrere prosjekter i ulike selskaper. Det kan gi insentiver til å organisere virksomheten på en måte som ikke nødvendigvis er hensiktsmessig ut fra rent forretningsmessige hensyn. Dette kan også uthule formålet bak fradragsrammen, som er å sette et tak på støtten som gis til den enkelte støttemottaker.

Slik departementet ser det, legger gjeldende regelverk til rette for uheldige tilpasninger med sikte på å maksimere skattefradraget i konsern. Dagens regler gjør også ordningen mer sårbar for misbruk. Støttemottakere som har til hensikt å utnytte eller misbruke ordningen, har ved dagens regler rom for å øke Skattefunn-fradraget, og dermed skatteunndragelsen, ved å kreve flere skattefradrag i ulike selskaper innenfor konsernet.

Dagens regel i skatteloven § 16-40 femte ledd om prosjekter med «innbyrdes sammenheng» ble innført nettopp med sikte på å motvirke uheldige tilpasninger i konsern. Slike regler ble først vurdert av Hervik-utvalget i NOU 2000: 7 *Ny giv for nyskaping*. Utvalget foreslo at fradragsrammen i disse tilfellene skulle gjelde per prosjekt. I tillegg foreslo utvalget en skjønnsmessig regel der selskap i konsern også ellers kunne bli å regne som ett dersom det ut fra en samlet vurdering var grunn til å se prosjektene i sammenheng. Ved innføringen av Skattefunn i 2002, viste departementet til at det var behov for en særregel for samarbeidsprosjekter innenfor konsern. I Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 5.5.2.4 ble det uttalt følgende:

«Også hvor flere selskapers deltagelse i samme prosjekt avgrenses på ovennevnte måte vil det kunne oppstå mulighet for omgåelse av ordningen. Det vises her til muligheten for at flere datterselskaper innenfor samme konsern søker om godkjenning av hva som tilsynelatende utgjør selvstendige prosjekter mens disse i realiteten inngår som ledd i ett og samme prosjekt. Hervik-utvalget la i sitt utkast til forskrift frem forslag til en regel om at *"Også ellers kan flere selskaper i konsern bli å regne som en bedrift dersom det ut fra en samlet vurdering er grunn til å se prosjektene i sammenheng"*. Utvalget har ikke redegjort nærmere om bakgrunnen for forslaget. Forslaget gir anvisning på en skjønnsmessig vurdering som kan være usikker og som gir svekket forutberegnelighet for søkerne. Departementet finner likevel å ville fremme forslag om en regel i tråd med det prinsipp som er kommet til uttrykk i utvalgets forslag. Det vises her til den fare for omgåelse som ligger i ordningen.»

På bakgrunn av disse vurderingene, ble det innført en regel om at prosjekter med «innbyrdes sammenheng» i konsern, skulle behandles som ett prosjekt med en felles fradragsramme.

Som påpekt i proposisjonen, er regelen skjønnsmessig. Skatteetaten har opplyst at vurderingen av om det foreligger flere selvstendige prosjekter i konsern, eller om prosjektene

skal anses å ha «innbyrdes sammenheng», kan være vanskelig å anvende i praksis. Dette gjelder både for støttemottaker og Skatteetaten. Dette kan tyde på at regelen i disse tilfellene ikke i tilstrekkelig grad er et treffsikkert og hensiktsmessig virkemiddel for å unngå omgåelse av fradragsrammen. I prinsippet kan den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 anvendes i disse tilfellene. Gjennomskjæringsaker er imidlertid ressurskrevende for Skatteetaten, og terskelen for å oppfylle vilkårene er høy.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

Gjeldende regler for fradragsramme innenfor Skattefunn er mer gunstig for konsern enn enkeltstående selskaper. Selv om det kan finnes forretningsmessige grunner til at det igangsettes FoU-prosjekter innenfor ulike konsernselskap, kan ikke departementet se at dette i seg selv gir grunnlag for å forskjellsbehandle konsern og enkeltstående selskap. Som nevnt i omtalen ovenfor, gir dagens regelverk incentiver til uheldige tilpasninger. Departementet mener derfor det er behov for å endre reglene for fradragsramme.

En løsning kan være at fradragsrammen på 25 mill. kroner skal gjelde for konsernet under ett. Slik unngår en at selskap kan omgå fradragsrammen ved å etablere eller splitte opp virksomheten i flere selskaper innenfor samme konsern. Løsningen vil også fjerne behovet for regelen for prosjekter med «innbyrdes sammenheng» i konsern. Dette vil være en forenkling for støttemottakerne og Skatteetaten, ettersom regelen har vist seg vanskelig å anvende i praksis.

Skattefunn er særlig ment til å treffe en bredde av små og mellomstore bedrifter. Hervik-utvalget uttalte i innstillingen at ordningen primært skulle ta sikte på relativt små prosjekter, mens større prosjekter ble forutsatt håndtert gjennom de ordinære, direkte virkemidlene i Forskningsrådet. I departementets forslag til skattefradrag for FoU i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002), blir Hervik-utvalgets innstilling tolket som at større foretak ikke skal omfattes av ordningen, og det ble vist til at prosjekter av begrenset omfang normalt vil være mest aktuelle for mindre virksomheter organisert uten omfattende formelle selskapsstrukturer. Senere har reglene blitt endret slik at også store foretak kan søke om Skattefunn-fradrag, men det store flertallet av støttemottakerne er fortsatt små- og mellomstore bedrifter. For støtte utover fradragsrammen på 25 mill. kroner, kan konsern med høy forskningsaktivitet søke støtte fra Innovasjon Norge og Forskningsrådet. Slik blir støtte utover fradragsrammen forbeholdt prosjekter med større forskningsmessig verdi og samfunnsøkonomisk nytte.

En innsigelse mot en fradragsramme på konsernnivå, kan være at det går imot det grunnleggende prinsippet i skatteretten om at hvert selskap skal behandles som et selvstendig rettssubjekt. Etter departementets vurdering er det imidlertid ikke opplagt at prinsippet bør få fullt gjennomslag innenfor Skattefunn. Departementet viser til at Skattefunn er koblet til skattesystemet først og fremst som en teknisk oppgjørsmåte for utbetaling av støtte, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 5.4. Ellers ligner den på en rettighetsbasert tilskuddsordning. Departementet peker for øvrig på at flere andre tilskuddsordninger med beløpsgrenser ser konsernet under ett opp mot beløpsgrensene for støtte. Eksempler på dette er midlertidige kompensasjonsordningen til foretak med stort omsetningsfall under koronapandemien og regelverket for bagatellmessig støtte i statsstøtteregelverket.

Departementet peker også på at selskaper i konsern vil kunne ha de samme bakenforliggende eierinteressene på linje med enkeltstående selskaper. Konsernselskapers FoU-investeringer vil påvirke det samlede resultatet til konsernet, og konsernselskapet har incentiver til å spre kunnskapen fra FoU-prosjektet innad i konsernet. Dette kan etter departementets syn tilsi at konsernselskaper i noen særlige henseende kan betraktes som et hele.

Innenfor dagens ordning må hvert enkelt selskap vurdere mulige FoU-prosjekter opp mot hverandre, og velge hvilke prosjekt det skal søkes Skattefunn-støtte til innenfor fradragsrammen. I konsern legger ikke dagens fradragsrammeregler nødvendigvis begrensninger på disse vurderingene. Det skyldes at konsernet har mulighet til å spre prosjektene utover konsernselskapene og dermed oppnå flere fradragsrammer.

For konsern som driver forsknings- og utviklingsprosjekter uten innbyrdes sammenheng i ulike konsernselskap og søker Skattefunn for disse prosjektene, kan forslaget virke innstrammende. På tilsvarende måte som for enkeltstående selskaper, kan konsernet med forslaget kun benytte én felles fradragsramme for alle prosjektene i konsernselskapene.

4.4 Nærmere om departementets forslag

Forslaget innebærer at konsernet ikke har rett på Skattefunn-fradrag som overstiger 25 mill. kroner det enkelte inntektsår.

Dersom konsernet har kostnader som overstiger samlet fradragsramme for konsernet, blir spørsmålet hvordan fradragsrammen skal fordeles mellom konsernselskapene. Departementet har vurdert både forholdsmessig fordeling og at konsernet selv skal kunne fordele fradragsrammen mellom konsernselskapene. Ved prosjekter i konsern med «innbyrdes sammenheng», fordeles i dag Skattefunn-fradraget forholdsmessig mellom deltakerne etter hvor stor andel av de totale prosjektkostnadene som er pådratt hos det enkelte konsernselskap. Departementet anser dette å være en rimelig og praktikabel løsning, og foreslår derfor at konsernfradragsrammen skal fordeles forholdsmessig mellom konsernselskapene.

Det må videre vurderes hvilken konsernavgrensning som skal gjelde for fradragsrammen. Departementet har vurdert om definisjonen av skattekonsern i skatteloven § 10-4 kan benyttes som avgrensning. Etter denne regelen defineres konsern som tilfeller der et morselskap eier mer enn 90 pst. av aksjene i et datterselskap, og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Etter departementets oppfatning er imidlertid en slik avgrensning for snever og dermed mindre egnet til å motvirke tilpasninger.

Etter departementets syn er en mer hensiktsmessig avgrensning definisjonen i aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3. Med konsern forstås i denne sammenheng et morselskap med ett eller flere datterselskaper hvor morselskapet enten gjennom avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over datterselskapene. Denne konsernavgrensningen favner videre enn definisjonen i skatteloven § 10-4. Departementet peker videre på at denne konsernavgrensningen benyttes i dagens regel om prosjekter med

«innbyrdes sammenheng». Det er enklere for skattyter og skattemyndighetene å benytte kriterier som allerede er innarbeidet i regelverket og i praksis.

Av denne grunn foreslår departementet å benytte konserndefinisjonen etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 som avgrensning av hvilke konsern fradragsrammen skal gjelde for. Departementet foreslår at måletidspunktet for konserntilknytningen settes til 31. desember i inntektsåret.

Etter departementets syn vil det med en konsernfradragsramme ikke lenger være behov for gjeldende regel i skatteloven § 16-40 femte ledd om at prosjekter med innbyrdes sammenheng i konsern, behandles som ett prosjekt. Denne regelen foreslås opphevet.

Departementet legger til grunn at forslaget vil innebære at revisor ved attestasjon, må kontrollere at støttemottakere som er selskap i konsern, er innenfor samlet fradragsramme på 25 mill. kroner for konsernet, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 første ledd første punktum.

4.5 Virkningstidspunkt og overgangsregler

Departementet foreslår at reglene om samlet fradragsramme i konsern skal tre i kraft fra og med 1. januar 2027.

Ettersom Forskningsrådet kan godkjenne Skattefunn-prosjekt for ett eller flere år, vil det i en overgangsperiode være skattytere som har kostnader knyttet til prosjekter godkjent før virkningstidspunktet for ny fradragsramme for konsern. Etter departementets syn bør støtten til prosjekter som er godkjent før regelendringene trer i kraft, ikke påvirkes. Departementet foreslår derfor at det gis overgangsregler som sikrer at skattytere med prosjekt godkjent før virkningstidspunktet, ikke skal få lavere fradrag enn de ville med gjeldende regler i inntektsårene godkjenningen gjelder for. Departementet har vurdert to ulike alternativer for utforming av overgangsregler. Disse omtales nedenfor.

Alternativ 1

Alternativ 1 innebærer at ny fradragsramme for konsern ikke skal få virkning for prosjekter godkjent av Forskningsrådet til og med 31. desember 2026 («gamle prosjekter»). Det vil si at konsernselskap fortsatt skal kunne kreve fradrag opptil fradragsrammen på 25 mill. kroner i inntektsåret etter gjeldende regler for kostnader knyttet til gamle prosjekter. For kostnader knyttet til prosjekter godkjent fra og med 1. januar 2027 («nye prosjekter»), kan fradraget ikke overstige ny, samlet fradragsramme i konsern på 25 mill. kroner.

For konsernselskap som har fradrag både for gamle og nye prosjekter, skal fradragene summeres for å komme frem til skattyters samlede Skattefunn-fradrag for det aktuelle inntektsåret. I tråd med gjeldende regler kan det samlede Skattefunn-fradraget for det enkelte konsernselskap aldri overstige 25 mill. kroner i det enkelte inntektsår. I overgangsperioden kan imidlertid samlet Skattefunn-fradrag for konsernet i det enkelte inntektsår bli høyere enn 25 mill. kroner.

Tabell 1 viser oversikt over det første alternativet til overgangsregler. Verken konsernselskap A eller B overskrider fradragsrammen på 25 mill. kroner etter gjeldende regler for fradrag

krevd for gamle prosjekter. Ettersom A og B er i konsern, omfattes de av den nye fradragsrammen for konsern. A og B krever fradrag for nye prosjekter på til sammen 29 mill. kroner, og overskrider den maksimale fradragsrammen med 4 mill. kroner. Fradragene blir derfor avskåret med denne summen. Denne avskjæringen må fordeles forholdsmessig mellom A og B.

Tabell 1 Eksempel på overgangsregel med alternativ 1. Mill. kroner.

	Konsern- selskap A	Konsern- selskap B	Konsern
Frdrag krevd for prosjekter godkjent t.o.m. 31. desember 2026 (gamle prosjekt)	12	9	21
Avskjæring fradragsramme på selskapsnivå (gjeldende regler)	0	0	0
Sum fradrag etter avskjæring	12	9	21
Frdrag krevd for prosjekter godkjent f.o.m. 1. januar 2027 (nye prosjekt)	14	15	29
Avskjæring av fradrag på konsernnivå (nye regler)	$(14/29) * 4 = 1,9$	$(15/29) * 4 = 2,1$	4
Sum fradrag etter avskjæring	12,1	12,9	25
Sum fradrag etter to avskjæring	24,1	21,9	46
Ny avskjæring etter gjeldende regler for å sikre at hvert konsernselskap følger gjeldende regler	0	0	0
Endelig fradrag	24,1	21,9	46

Alternativ 1 kan gjennomføres i en overgangsregel til forslaget til skatteloven § 16-40 sjette ledd:

(6) For selskap som per 31. desember i inntektsåret utgjør et konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, gjelder kostnadsrammen på 25 millioner kroner etter annet ledd, samlet for alle konsernselskapene.

Overgangsregel til skatteloven § 16-40 sjette ledd:

Endringen gjelder ikke for prosjekter godkjent av Norges forskningsråd til og med 31. desember 2026. Uten hensyn til forrige punktum kan maksimalt fradrag aldri overstige 25 millioner kroner i inntektsåret.

Alternativ 2

En alternativ overgangsregel kan utformes som at ikke gis fradrag for kostnader som overstiger den nye fradragsrammen på konsernnivå. Regelen må inkludere et tillegg om at avskjæring av fradrag maksimalt kan utgjøre summen av fradrag gitt for kostnader knyttet til nye prosjekter.

Til forskjell fra alternativ 1, innebærer alternativ 2 at fradrag krevd for kostnader til både nye og gamle prosjekter, i utgangspunktet holdes innenfor den nye fradragrammen på 25 mill. kroner for konsern. Likevel skal konsernselskap kunne kreve Skattefunn-fradrag etter gjeldende regler innenfor fradragrammen på 25 mill. kroner per selskap for gamle prosjekter. Dersom konsernets fradrag for gamle prosjekter overstiger den nye fradragrammen for konsern på 25 mill. kroner, blir det ikke gitt fradrag for nye prosjekter før størrelsen på disse fradragene kommer under denne grensen. Størrelsen på fradrag som kan kreves for nye prosjekter i konsern, vil dermed avhenge av hvor store fradrag som gis for gamle prosjekter. Krevde fradrag for gamle prosjekter vil bli mindre utover i overgangsperioden. Eventuell avkortning av fradrag må fordeles forholdsmessig mellom konsernselskapene.

Tabell 2 viser et eksempel på hvordan denne overgangsregelen virker. Verken konsernselskap A eller B overskrider fradragrammen etter gjeldende regler, og fradragene blir ikke avskåret som følge av dette. Konsernet har fradrag på til sammen 48 mill. kroner og overskrider den maksimale fradragrammen på konsernnivå med 23 mill. kroner. Ettersom godkjente krevde fradrag for nye prosjekter bare utgjør 21 mill. kroner, som er lavere enn 23 mill. kroner, avskjæres ikke mer enn 21 mill. kroner.

For å unngå dobbel avskjæring i tilfellene der konsernselskapene først får avskåret fradrag på selskapsnivå med gjeldende regler, må en ta utgangspunkt i *godkjente*, og ikke krevde, fradrag for nye prosjekter når en avgjør den maksimale avskjæringen av fradrag utover fradragrammen på konsernnivå.

Tabell 2 Eksempel på overgangsregel med alternativ 2. Mill. kroner.

	Konsern-selskap A	Konsern- selskap B	Konsern
Fradrag krevd for prosjekter godkjent t.o.m. 31. desember 2026 (gamle prosjekt)	10	17	27
Fradrag krevd for prosjekter godkjent f.o.m. 1. januar 2027 (nye prosjekt)	15	6	21
Samlede krevde fradrag	25	23	48
Avskjæring fradragramme på selskapsnivå (gjeldende regler)	0	0	0
Sum fradrag med gjeldende regler	25	23	48
Gjenstående fradrag krevd for prosjekter godkjent f.o.m. 1. januar 2027 (nye prosjekt)	15	6	21
Overskridelse av fradragrammen på konsernnivå			23
Maksimal avskjæring av fradrag på konsernnivå	$15/21*21=15$	$6/21*21=6$	21
Endelig fradrag	10	17	27

Alternativ 2 kan gjennomføres med følgende tillegg i forslaget til skatteloven § 16-40 sjette ledd:

(6) For konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 gjelder kostnadsrammen på 25 millioner kroner i inntektsåret samlet for alle konsernselskapene. Avskjæring av fradrag etter forrige punktum kan maksimalt utgjøre summen av kostnader i prosjekter godkjent fra og med 1. januar 2027.

Departementets vurderinger

Det sendes to likestilte alternativer på høring. Høringsinstansene oppfordres til å belyse virkningene av forslagene.

Både alternativ 1 og 2 sikrer at skattytere med prosjekt godkjent før virkningstidspunktet, ikke får lavere fradrag for disse prosjektene enn de ville med gjeldende regler. Alternativene vil derimot kunne ha ulik virkning på fradrag som gis for prosjekter godkjent fra og med 1. januar 2027. I alternativ 2 vil eventuelle fradrag som gis for gamle prosjekter, kunne redusere muligheten for fradrag etter den maksimale fradragsrammen på konsernnivå for nye prosjekter. Det vil si at den nye regelen om samlet fradragsramme for konsernet, vil være strengere for selskap som krever relativt store fradrag for gamle prosjekter. Med dette alternativet unngår en imidlertid å åpne for tilpasningsmuligheter der selskap krever store fradrag for prosjekter som er godkjent før ikrafttredelsestidspunktet for de nye reglene. Alternativ 1 innebærer at eventuelle fradrag for gamle prosjekter i mindre grad begrenser adgangen til å kreve fradrag for nye prosjekter innenfor tillatte fradragsrammer. Samtidig åpner den i noe større grad opp for mulige tilpasninger til nye regler. Etter departementets vurdering vil alternativ 1 være en enklere løsning lovteknisk. I tillegg vil alternativet være mindre komplisert å kontrollere.

Som følge av at Forskningsrådet normalt ikke gir prosjektgodkjenning for mer enn tre år, vil perioden med overgangsregler kunne vare til og med inntektsåret 2029. Gjennomsnittlig varighet på prosjektene har imidlertid vært om lag to år de siste årene. For provenyanslaget legges den gjennomsnittlige varigheten på prosjektene til grunn. Alternativ 1 er mer lempelig løsning enn alternativ 2 og vil derfor vil gi en mindre provenyvirkning enn alternativ 2 i overgangsperioden.

4.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet viser til at de fleste selskap som har mottatt Skattefunn-støtte de siste årene, ikke er en del av et konsern, eller er en del av et konsern der kun ett konsernselskap har krevd Skattefunn-fradrag. Disse selskapene vil ikke bli påvirket av forslaget om samlet fradragsramme for konsern. I årene 2021–2023 finnes det likevel 200–300 konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 som har mottatt minst to eller flere Skattefunn-fradrag, dvs. fordelt på to eller flere konsernselskaper. I disse konsernene brukes ofte ikke fradragsrammen fullt ut i hvert enkelt konsernselskap. At fradragsrammen blir gjeldende for konsern, vil innebære en innstramming for konsern som i dag krever fradrag for mer enn 25 mill. kroner. Det anslås at dette vil gjelde om lag 50–70 konsern. Gjennomsnittlig varighet på prosjektene har de siste årene vært om lag to år. Fra og med 2029 anslås forslaget å øke

provenyet med om lag 130 mill. kroner årlig. På kort sikt vil provenyvirkningene avhenge av valg av overgangsregel.

For skattemyndighetene anslås de administrative og økonomiske konsekvenser av forslaget å være begrensede. Ettersom revisor skal kontrollere at støttemottakere som er selskap i konsern, er innenfor konsernets samlede fradragssamme på 25 mill. kroner, legger departementet til grunn at skattemyndighetenes økte kontrollbehov som følge av forslaget, vil være begrenset.

For støttemottakere kan det med forslaget bli nødvendig å kjenne til Skattefunn-fradrag for øvrige selskap i konsernet. Det kan også bli behov for å ha oversikt over pådratte kostnader totalt i konsernet mens prosjektet utføres, slik at avkortning ikke får konsekvenser for gjennomføringen av prosjektet.

For støttemottaker vil forslaget også kunne øke revisorkostnadene noe. Departementet legger til grunn at støttemottakers revisor vil ha nødvendig informasjon tilgjengelig om konserntilknytning og kostnadene det kreves fradrag for innenfor konsernet. For skattytere som har fravalgt revisor etter aksjeloven § 7-6, og som må engasjere en revisor for Skattefunn-formål, må revisoren i tillegg innhente og verifisere informasjon om konserntilknytning.

5. Endringer i reglene om fradrag for FoU-kostnader fra land utenfor EØS

5.1 Innledning og gjeldende rett

Fradragsgrunnlaget på 25 mill. kroner gjelder kostnader til både egenutført FoU og innkjøpt FoU. At retten til Skattefunn-fradrag gjelder kostnader til både egenutført og innkjøpt FoU, gjør at næringslivet selv får avgjøre hvordan det er mest hensiktsmessig å gjennomføre et FoU-prosjekt på.

Ved kjøp av FoU-tjenester, er det et vilkår for Skattefunn-fradrag at tjenestene kjøpes fra foretak innenfor EØS og land som Norge har skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med. Det følger av skatteloven § 16-40 syvende ledd. En slik geografisk avgrensning av fradragsretten gir Skatteetatens mulighet for å verifisere at kostnadene et Skattefunn-foretak har er reelle og relevante for det godkjente Skattefunn-prosjektet, jf. Prop.1 LS (2019-2020) punkt 7.6.2.

5.2 Departementets vurderinger og forslag

Skatteloven § 16-40 syvende ledd er begrenset til kjøp av FoU-tjenester fra utlandet. Vilåret om kjøp fra foretak innenfor EØS og land som Norge har skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med, gjelder dermed ikke for andre typer kostnader. Slike kostnader kan for eksempel være kjøp av varer, rettigheter, lisenser for å benytte patenter, innleie av utenlandske forskere så lenge leverandøren ikke skal utføre et arbeid ved hjelp av eget personell, mm. Regelen omfatter heller ikke lønnskostnader i utlandet. Hvorfor det skiller mellom ulike typer kostnader er ikke drøftet nærmere i forarbeidene.

Virkningene av skillet mellom ulike typer kostnader fra utlandet, kan illustreres med to eksempler. I det første tilfellet kjøper et Skattefunn-foretak FoU-tjenester fra et foretak i land A. Norge har ikke skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med land A, og det er utenfor EØS. I dette tilfellet gir ikke regelen i skatteloven § 16-40 syvende ledd foretaket rett til Skattefunn-fradrag for FoU-tjenester fra land A. Regelen virker da etter sin hensikt ettersom det kan være krevende for skattemyndighetene å verifisere om kostnadene i land A er reelle og relevante.

I det andre tilfellet kjøper derimot Skattefunn-foretaket varer og innsatsfaktorer fra et foretak i land A. I dette tilfellet har Skattefunn-foretaket krav på fradraget fordi kostnadene ikke gjelder kjøp av FoU-tjenester. Utfordringene til Skatteetaten med å verifisere at kostnadene er reelle og tilknyttet Skattefunn-prosjektet, er imidlertid tilsvarende store i dette tilfellet som i tilfellet hvor det ble kjøpt FoU-tjenester fra utlandet. Det samme gjelder andre typer kostnader til Skattefunn-prosjektet fra eller i land A.

Det er lite rettspraksis om skatteloven § 16-40 syvende ledd, men at dagens skille ikke nødvendigvis er velbegrunnet, kan illustreres med en straffesak fra Agder tingrett, («Dubai-saken»)¹. Saken gjaldt Skattefunn-fradrag for lønnskostnader til egne ansatte blant annet i Emiratene. Norge hadde på det tidspunktet ikke skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med Emiratene. Selskapene hadde likevel fradragsrett for de aktuelle kostnadene ettersom de knyttet seg til lønn og ikke FoU-tjenester. Skattemyndighetene avdekket imidlertid at lønn og fakturaer var fiktive. Mangelen på informasjonsutvekslingsavtale med Emiratene, gjorde Skatteetatens arbeid med å identifisere, kontrollere og ettergå kostnadene svært krevende.

For å påse at Skattefunn ikke utnyttes og at legitimiteten til ordningen opprettholdes, mener departementet at Skattefunn-fradraget må kunne verifiseres. Dagens regel ivaretar dette behovet delvis, det vil si kun for kostnader til kjøp av FoU-tjenester i utlandet, som illustrert over. Hensynet til at Skatteetaten skal kunne verifisere kostnadene, gjør seg imidlertid vel så gjeldende for andre prosjektkostnader som for kostnader til FoU-tjenester fra utlandet. Behovet for å verifisere kostnadene, tilsier at skatteloven § 16-40 syvende ledd burde utvides til å gjelde alle typer Skattefunn-kostnader.

En utvidelse av skatteloven § 16-40 syvende ledd til å gjelde alle typer Skattefunn-kostnader kan medføre at enkelte foretak ikke lenger kan kreve Skattefunn-fradrag for kostnader som tidligere var fradragsberettiget. En slik endring vil dermed innebære en innstramming for disse foretakene. Det er utfordrende å kartlegge antallet støttemottakere som påvirkes av forslaget. Norge har i dag skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med mange land. På bakgrunn av dette antas det at forslaget kun vil gjelde et begrenset omfang av Skattefunn-prosjekter.

Selv om forslaget kan innebære en innstramming for enkelte foretak, viser Dubai-saken at fraværet av skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale gjør det krevende for Skatteetaten å oppdage og verifisere at kostnadene til Skattefunn-prosjektet er reelle og relevante. En utvidelse av hvilke kostnader som skal omfattes av skatteloven § 16-40 syvende ledd, vil dermed forenkle Skatteetatens kontroller, ettersom de kan avkorte fradraget i slike tilfeller.

¹ 22-131833MED-TAGD/TKRI

Skattefunn er en støtteordning for næringslivet som gir rett til et direktefradrag i skatt. Departementet mener derfor at det er grunnlag for å kunne stille noe strengere krav til Skattefunn-fradraget, enn ved alminnelige fradrag etter skatteloven kapittel 6. Det påpekes at en utvidelse av skatteloven § 16-40 syvende ledd kun gjelder fradrag i Skattefunn, og ikke fradrag etter de alminnelige reglene i skatteloven.

Departementet mener at hensynet til å kunne verifisere at kostnadene til Skattefunn-prosjektet er reelle og relevante, må veie tyngre enn innstrammingene et slikt forslag innebærer. Departementet foreslår derfor å utvide skatteloven § 16-40 syvende ledd, slik at det bare kan kreves fradrag for kostnader til Skattefunn-prosjekt som er pådratt i eller fra land innenfor EØS og som Norge har skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med.

Forslaget forventes ikke å medføre særlige administrative konsekvenser for støttemottakere, eller ha vesentlige provenyvirksomheter. For skattemyndighetene vil forslaget kunne redusere de administrative oppgavene ved kontroll, mens Forskningsrådet forventes å ikke bli påvirket av forslaget.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 16-40 åttende ledd.

6. Utvidet delingshjemmel i skatteloven § 16-40 og skattelovforskriften § 16-40-11

6.1 Innledning og gjeldende rett

Skattefunn skiller seg fra annen støtte til FoU blant annet ved måten ordningen er organisert på. Det vises til at søknadsbehandlingen og vurderingen av FoU-innholdet i prosjektene gjøres av Forskningsrådet, mens kontroll, beregning av fradraget og eventuell utbetaling av støtte gjøres av Skatteetaten. Denne kompetansefordelingen gjør det utfordrende å kontrollere om reglene oppfylles og etterleves. Det vises her til at opplysninger om søknader, søkere, prosjektet og gjennomføringen av dette vil ligge hos Forskningsrådet, mens opplysninger knyttet til kontroll, beregning av fradrag og utbetaling av støtte vil ligge hos Skatteetaten.

Opplysninger som Forskningsrådet og Skatteetaten mottar i forbindelse med Skattefunn, vil være underlagt regler om taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13 og skatteforvaltningsloven § 3-1. Kompetansefordelingen gjør det nødvendig å utveksle opplysninger mellom organene for å forvalte og kontrollere ordningen. I slike tilfeller kommer reglene om taushetsplikt på spissen. Lovgiver har derfor fastsatt et unntak fra den lovpålagte taushetsplikten i skattelovforskriften med hjemmel i skatteloven § 16-40 åttende ledd. Bestemmelsen gir Forskningsrådet og skattemyndighetene hjemmel til å utveksle taushetsbelagte opplysninger for å sikre kontroll av et forsknings- og utviklingsprosjekt etter skatteloven § 16-40. Begrunnelsen for unntaket er at kontrollmulighetene skal være tilsvarende som om ordningen ble forvaltet av ett organ, jf. Prop.116 LS (2010-2011) punkt 5.3.1. Forskningsrådet og skattemyndighetene tolker og praktiserer unntaket slik at taushetsbelagte opplysninger i hovedsak bare utveksles i forbindelse med kontroller av konkrete Skattefunn-prosjekter.

Opplysninger som Forskningsrådet mottar fra Skatteetaten, er underlagt taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven, jf. skattelovforskriften § 16-40-11, og fraviker dermed utgangspunktet om at det er mottakerorganets taushetsplikt som gjelder, jf. skatteforvaltningsloven § 3-11 første punktum.

6.2 Vurderinger og forslag

6.2.1 Behov for avklaring i gjeldende rett

Det er i praksis oppstått usikkerhet om rekkevidden av unntaket i skattelovforskriften § 16-40-11. Usikkerheten gjelder Forskningsrådet og Skatteetatens adgang til å utveksle opplysninger uavhengig av taushetsplikten. Ordlyden i bestemmelsen kan trekke i retning av at utveksling av taushetsbelagte opplysninger bare gjelder i tilfeller hvor det gjennomføres en kontroll av et konkret Skattefunn-prosjekt. Forarbeidene er imidlertid mer tvetydige. På den ene siden fremgår det at taushetsbelagte opplysninger skal kunne utveksles for «å gjennomføre kontroll av eit FoU-prosjekt». På den andre siden fremgår det at unntaket ble innført for at kontrollmulighetene skulle være de samme som om ordningen ble forvaltet av ett organ. Sistnevnte kan tyde på at unntaket ikke skal være begrenset til kontroller av konkrete prosjekter. Usikkerheten har ledet til at Forskningsrådet og skattemyndighetene bare utveksler taushetsbelagte opplysninger i forbindelse med kontroller av konkrete Skattefunn-prosjekter.

Både skattemyndighetene og Forskningsrådet forvalter og utfører sine kontrolloppgaver med utgangspunkt i en kunnskaps- og risikobasert tilnærming. Denne tilnærmingen er basert på analyser og vurderinger av historikk og opplysninger. For at en slik forvaltning og kontroll skal fungere effektivt og gjøre Skattefunn robust mot uønskede tilpasninger og misbruk, kreves det tilgang på opplysninger. Når utvekslingen av opplysningene begrenser seg til konkrete kontroller av enkeltprosjekter, har ikke organene tilgang på de nødvendige opplysningene for å utføre oppgavene sine på en tilfredsstillende måte.

Eksempelvis vil opplysninger om hvem som administrerer og arbeider med Skattefunn i et foretak, kunne bidra til at aktører med forhøyet risiko for manglende etterlevelse av regelverket og misbruk av Skattefunn i større grad identifiseres. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor såkalt «rundfakturering», jf. punkt 2.2, benyttes for å oppnå høyere Skattefunn-fradrag. Muligheten til å utveksle taushetsbelagte opplysninger hyppigere vil være et viktig virkemiddel for å komme tilstrekkelig tidlig inn i saker med forhøyet risiko for manglende etterlevelse og misbruk. Tidlig deling av opplysninger legger altså til rette for mer treffsikre analyser av risiko, både på overordnet og konkret nivå. Potensielt kan det også legge til rette for at støttemottakere som har til hensikt å misbruke ordningen, blir stanset allerede før søknaden godkjennes.

Økt tilgang på opplysninger vil ikke bare bidra til at kontrolltiltak og oppfølging rettes mot aktører hvor risikoen for misbruk er størst, men også til at kontrollhyppigheten av de som etterlever ordningen, blir mindre. Dette vil igjen gi en mer effektiv utnyttelse av offentlige ressurser.

På denne bakgrunn, og sett hen til at det foreslås nye regler om innhenting av opplysninger i høringsnotatets punkt 7 og 8, mener departementet at det er hensiktsmessig å foreta en presisering av innholdet i bestemmelsen. Dette er for å tydeliggjøre at bestemmelsen også skal gi hjemmel for regelmessig utveksling av taushetsbelagte opplysninger til forvaltning og kontroll med ordningen, uavhengig av om det foreligger en konkret kontrollsituasjon. En slik avklaring vil gi et bedre grunnlag for mer effektiv og treffsikker forvaltning og kontroll av ordningen, tilsvarende som om ordningen ble forvaltet og administrert av ett organ, i tråd med formålet som fremgår av forarbeidene. Departementet anser dette som nødvendig for at ordningen skal bli mindre utsatt for misbruk.

6.2.2 Nærmere om opplysningene og hvordan de bør utveksles

Forskningsrådet mottar i dag opplysninger fra støttemottakere i forbindelse med Skattefunnsøknaden, års- og sluttrapporter, samt tips fra tredjeparter. Søknaden skal inneholde alle nødvendige opplysninger for at Forskningsrådet skal kunne ta stilling til om prosjektet oppfyller vilkårene i loven, jf. skattelovforskriften § 16-40-4 annet ledd. Dette innebærer blant annet informasjon om foretakets navn, organisasjonsnummer, hvilken bransje virksomheten driver innenfor, godkjenningssperiode, informasjon om rapporterte og budsjetterte kostnader, finansieringsplan, hvem som er prosjektansvarlig, prosjektpersonell, daglig leder, søker, vedtak som er gjort, informasjon om prosjektinnholdet, hvem som har sendt inn søknader og opplysninger på vegne av foretaket og hvem som er rolleindehavere og prosjektledere med videre. Opplysninger som Forskningsrådet mottar gjennom års- og sluttrapporter, kan også omfatte opplysninger som nevnt over, i tillegg til opplysninger om prosjektets fremdrift.

De nevnte opplysningene gjør at Forskningsrådet kan utarbeide lister over prosjekter som de mener bør kontrolleres av skattemyndighetene. Disse listene gir en oversikt over foretak med godkjente Skattefunn-prosjekter som Forskningsrådet vurderer at kan ha forhøyet risiko for manglende etterlevelse av ordningen, og som Skatteetaten derfor bør vurdere å ta ut til kontroll.

Skatteetaten mottar på sin side opplysninger fra støttemottakere i forbindelse med kontroller som skattefradrag i skattemeldingen, og utfallet av disse, samt tips fra tredjeparter. Etaten mottar også informasjon om straffbare forhold gjennom egen saksbehandling og kontrollsaker hvor det ilegges administrative reaksjoner som tilleggsatt, eller fra saker de anmelder. Utover dette kan Skatteetaten også få tilgang på informasjon om straffbare forhold dersom disse deles fra andre, som offentlige etater.

Selv om enkelte at de nevnte opplysningene ikke er underlagt reglene om taushetsplikt, medfører usikkerheten rundt dagens hjemmel at opplysningene over hovedsakelig utveksles ved kontroll av konkrete Skattefunn-prosjekter. Opplysninger kan imidlertid endre seg fortløpende, for eksempel om rolleindehavere og hvem som har fullmakt til å utføre oppgaver på vegne av foretaket i relasjon til Skattefunn. Dagens restriktive praksis for når utveksling av informasjon skjer, svekker dermed mulighetene til å foreta effektiv forvaltning og kontroll med ordningen. Gjennomførte kontroller tyder på at misbruket ikke i tilstrekkelig grad er redusert med de eksisterende virkemidlene. Behovet for å forebygge, analysere og vurdere helheten av misbruket av ordningen blir dermed ikke ivaretatt. Departementet mener derfor at det må sikres en bredere adgang til hvordan opplysninger utveksles enn i dag. Etter departementets

vurdering kan dette behovet i større grad dekkes dersom opplysningene utveksles automatisk mellom skattemyndighetene og Forskningsrådet fremfor at det må fremsettes konkrete forespørsler. Et slikt forslag vil være ressursbesparende for organene, og sikre at opplysningene er oppdaterte til enhver tid.

På denne bakgrunn foreslås det at opplysningene som er beskrevet over, skal kunne utveksles automatisk mellom skattemyndighetene og Forskningsrådet. For utveksling av opplysninger om straffbare forhold foreslås det at disse opplysningene ikke kan utveksles for forhold mer enn fem år tilbake i tid fra domsavsigelse, eller vedtagelse av forelegg eller rettskraftig ilagt administrativ reaksjon som er å regne som straff.

6.2.3 Personvernkonsekvenser og forholdsmessighet

Taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven § 3-1 og forvaltningsloven § 13 er begrunnet i viktige personvern- og rettssikkerhetshensyn. Utveksling av slike opplysninger innebærer dermed et inngrep overfor de det gjelder, og må derfor oppfylle visse krav for å anses berettiget.

Det følger av kravene til Grunnloven § 102 sammenholdt med Rt. 2015 s. 93 avsnitt 60 med følgende, EMK art. 8 nr. 2, og personvernforordningen artikkel 6 og 23, at utlevering av personopplysninger må ha tilstrekkelig hjemmel, forfølge et legitimt formål og være forholdsmessig. Automatisk utveksling av taushetsbelagte opplysninger anses å innebære et større inngrep enn utveksling av opplysninger i konkrete kontrolltilfeller. Dette medfører at det stilles strengere krav til forholdsmessighetsvurderingen.

Forslaget vil gi rettslig grunnlag for behandling og utveksling av de taushetsbelagte opplysningene mellom Forskningsrådet og skattemyndighetene.

Formålet med forslaget om automatisk utveksling av taushetsbelagte opplysninger er at skattemyndighetene og Forskningsrådet skal få et bedre grunnlag for å forebygge og utøve kontroll- og tilsynsfunksjon i skattesaker. Dette er et legitimt formål, og i tråd med landenes økonomiske interesser etter personvernforordningen artikkel 23 nr. 1. Forslaget vil videre bidra til å motvirke skatteunndragelser.

Dette innebærer at inngrepet må være nødvendig for å oppnå formålet, og forholdsmessig overfor Skattefunn-brukerne. For å vurdere dette må det foretas en avveining mellom Skattefunn-brukernes behov for beskyttelse av de taushetsbelagte opplysningene, og Skatteetaten og Forskningsrådets behov for automatisk deling av de taushetsbelagte opplysningene i lys av formålet.

Skattemyndighetene og Forskningsrådets oppgaver omfatter blant annet å forvalte, kontrollere, herunder vurdere og behandle søknader, samt kontrollere at vilkårene for skattefradrag er oppfylt. Dette gjøres som nevnt med utgangspunkt i en kunnskaps- og risikobasert tilnærming. En automatisk utveksling av de nevnte taushetsbelagte opplysningene vil sette organene i bedre stand til å treffe mer korrekte avgjørelser og utføre oppgavene mer effektivt sammenlignet med dagens praksis for utveksling av opplysninger.

Etter departementets vurdering vil forslaget også bidra til å målrette kontroller mot aktører med forhøyet risiko for manglende etterlevelse, og dermed redusere omfanget av og mulighetene for skatteunndragelser. Dette vil sikre riktig skatt, gi legitimitet til skattesystemet og rettferdige konkurransevilkår. Departementet vurderer derfor at utveksling av de foreslåtte taushetsbelagte opplysningene mellom Forskningsrådet og skattemyndighetene er både relevante og nødvendige for å sikre effektiv forvaltning og kontroll med Skattefunn.

Selv om forslaget kan innebære et inngrep i personvernet, er det hovedsakelig tale om utveksling av virksomhetsbaserte opplysninger. Flere av disse opplysningene finnes tilgjengelig i offentlig registre som Brønnøysundregistrene. Skattefunn er også frivillig, og virksomhetene må kunne påregne at slike opplysninger blir delt for å sikre effektiv forvaltning og kontroll med ordningen.

Eventuelle personopplysninger som deles, vil i all hovedsak være personopplysninger knyttet til roller og handlinger som utføres på vegne av virksomhetene. Dette er personopplysninger som de aktuelle personene i virksomheten også må påregne at blir delt for de samme formål, tilsvarende virksomhetsopplysningene.

Som hovedregel vil det med forslaget ikke være aktuelt å dele særlige personopplysninger etter personvernforordningen artikkel 9. I den grad det deles personopplysninger om straffedommer og lovovertridelser etter personvernforordningen artikkel 10, vil det være begrenset til opplysninger som er relevante for å kunne utøve kontroll og avdekke misbruk av ordningen. Det vises til opplysningene om straffbare forhold og administrative reaksjoner i punkt 6.2.2. Deling av slike opplysninger foreslås begrenset til forhold som er fem år tilbake i tid fra tidspunktet for rettskraftig dom eller vedtak av forelegg. Det bidrar til å gjøre forslaget mindre inngripende. Opplysningene vil gjøre Forskningsrådet oppmerksom på slike forhold, og sette de bedre i stand til å vurdere opplysningene i søknaden. Det bør etter departementets syn heller ikke fremstå som upåregnelig for personer som har sentrale roller tilknyttet Skattefunn-foretak, at slike opplysninger deles.

Opplysningene som foreslås delt mellom skattemyndighetene og Forskningsrådet, vil være underlagt de strenge taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven. Dette sikrer at opplysningene ikke deles uten at det foreligger lovbestemt adgang til videre deling, og at opplysningene ikke kommer på avveie. Den strenge taushetsplikten taler for at inngrepet ikke er uforholdsmessig.

Departementet kan ikke se at det finnes andre, mindre inngripende muligheter som i tilstrekkelig grad ivaretar de aktuelle hensynene. Departementet viser til at skattemyndighetene og Forskningsrådet over en lengre periode har brukt betydelige ressurser på kontroll og veiledning, men at dagens virkemidler ikke er tilstrekkelig til å beskytte Skattefunn mot uønskede tilpasninger og misbruk.

På bakgrunn av dette vurderer departementet at både skattemyndighetene og Forskningsrådet har et nødvendig behov for tilgang på taushetsbelagte opplysninger i forbindelse med forvaltning og kontroll av Skattefunn. Departementet vurderer også at Forskningsrådets og skattemyndighetenes behov for taushetsbelagte opplysninger veier

tyngre enn Skattefunn-brukernes behov for beskyttelse av opplysningene. Det skyldes utvekslingen av opplysningene er nødvendige for å sikre effektiv kontroll og forvaltning med ordningen, og ikke anses særlig inngripende tatt i betraktning at opplysningene i stor grad allerede er offentlige. Det må i tillegg anses som påregnelig at slike opplysninger deles i forbindelse med tildeling av støtte gjennom Skattefunn. Departementet mener derfor at forslaget ikke innebærer vesentlige eller uforholdsmessige inngrep i personvernet.

Utgangspunktet etter skatteforvaltningsloven § 3-3 annet ledd og skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 første ledd er at det skal gjøres en forholdsmessighetsvurdering av opplysningene før de deles. De foreslåtte opplysningene, begrunnelsen og formålet for delingen av disse opplysningene vil være de samme fra gang til gang. På bakgrunn av konklusjonen over vurderer departementet at deling av disse opplysningene er forholdsmessig, og at det som hovedregel ikke vil være behov for en konkret forholdsmessighetsvurdering ved deling av disse opplysningene i det enkelte tilfellet. Delingen kan skje både etter Skatteetatens og Forskningsrådets initiativ.

6.2.4 Utvidet hjemmel til å fastsette forskrift i skatteloven § 16-40

Skatteloven § 16-40 åttende ledd annet punktum gir i dag departementet adgang til å gi forskrift om utveksling av opplysninger tilknyttet et forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Forskningsrådet og skattemyndighetene. Det vises her til usikkerheten om rekkevidden til skattelovforskriften § 16-40-11 over. Departementet oppfatter at denne usikkerheten også gjør seg gjeldende for skatteloven § 16-40 åttende ledd.

Ettersom det er usikkert om skatteloven § 16-40 åttende ledd gir tilstrekkelig hjemmel til å fastsette en forskrift i tråd med forslaget om utveksling av taushetsbelagte opplysninger mellom Forskningsrådet og Skatteetaten over, ser departementet behov for å endre bestemmelsen. Formålet med endringen er å sikre et klart og tilstrekkelig hjemmelsgrunnlag for utveksling av taushetsbelagte opplysninger tilknyttet Skattefunn.

Departementet foreslår derfor å utvide skatteloven § 16-40 åttende ledd, slik at departementet får fullmakt til å gjennomføre forslaget i skattelovforskriften § 16-40-11. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 16-40 nytt niende ledd annet punktum.

6.2.5 Utforming av forslaget til forskrift

Dagens hjemmel om adgangen til å utveksle taushetsbelagt informasjon ble plassert i skattelovforskriften for å samle reglene om Skattefunn på ett sted. Dette hensynet ble ansett å veie tyngre enn at regler om utveksling av taushetsbelagte opplysninger normalt bør fremgå av skatteforvaltningsloven og -forskriften. Departementet foreslår å videreføre denne løsningen, slik at endringene foretas i skattelovforskriften.

På denne bakgrunn foreslås det å endre skattelovforskriften § 16-40-11, slik at det automatisk kan deles taushetsbelagte opplysninger om Skattefunn mellom Forskningsrådet og skattemyndighetene tilknyttet forsknings- og utviklingsprosjekter etter skatteloven § 16-40. Forslaget til forskrift bør være vid nok til at utvekslingen kan skje automatisk og teknologinøytralt. Ettersom det foreslås utveksling av forskjellige taushetsbelagte

opplysninger mellom skattemyndighetene og Forskningsrådet, mener departementet det er hensiktsmessig å dele forslaget i to ledd i skattelovforskriften.

For automatisk utveksling av taushetsbelagte opplysninger fra Forskningsrådet til Skatteetaten vises det til forslag om endring av første ledd i skattelovforskriften § 16-40-11. For automatisk utveksling av taushetsbelagte opplysninger fra Skatteetaten til Forskningsrådet vises det til forslag om nytt annet ledd i skattelovforskriften § 16-40-11. Dagens regel i skattelovforskriften § 16-40-11 annet punktum videreføres i nytt tredje ledd.

6.3 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget forventes å innebære enkelte økte administrative konsekvenser for skattemyndighetene og Forskningsrådet i starten når systemene for utveksling av taushetsbelagte opplysninger endres. Forskningsrådet vil også motta flere opplysninger som underlegges reglene om taushetsplikt i skatteforvaltningsloven, noe som kan gi økte administrative konsekvenser. På sikt forventes forslaget å gjøre det mindre administrativt krevende for etatene å utveksle opplysninger. Støttmottakere trenger ikke rapportere nye opplysninger eller allerede rapporterte opplysninger på nytt, som følge av forslaget. Det vil derfor ikke gi økte administrative byrder for støttmottakerne. Forslaget anslås til å ikke ha provenyvirksomheter.

7. Krav om opplysninger om prosjektpersonell i søknaden

7.1 Innledning og gjeldende rett

Skatteetaten opplyser at personalkostnader ofte utgjør en vesentlig del av kostnadene i Skattefunn-prosjekter der det avdekkes misbruk. I disse tilfellene kan misbruket for eksempel bestå i at søkerbedriften har ført timer på prosjektet som knytter seg til den ordinære driften, at det er ført timer for fiktive ansatte i prosjektet, eller at fiktive timer legges til timelistene for ansatte som reelt sett jobber i prosjektet.

I gjeldende Skattefunn-regelverk stilles det krav om at en søknad om godkjenning av et Skattefunn-prosjekt inneholder de opplysninger som er nødvendige for at Forskningsrådet skal kunne ta stilling til om prosjektet oppfyller kravene i lov og forskrift, jf. skattelovforskriften § 16-40-4 annet ledd. Videre fremgår det at søknad skal sendes på skjema fastsatt av Forskningsrådet. Det er særlig definisjonen av FoU-prosjekt i skattelovforskriften § 16-40-2 som er relevant i vurderingen av om prosjektet oppfyller kravene i lov og forskrift. Det følger av forarbeidene at Forskningsrådets faglige vurdering av «bør inneholde en vurdering av om prosjektet er et reelt FoU-prosjekt», jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 5.8.1.

Vurderingen av om en søknad oppfyller vilkårene for å være et FoU-prosjekt, er begrenset til de skjønsmessige vilkårene som følger av skattelovforskriften § 16-40-2 første ledd. Vilkaene er at prosjektet er avgrenset og målrettet, og tar sikte på å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som er nyttig for utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser. Dersom søknaden ikke inneholder opplysninger som viser at prosjektet oppfyller FoU-definisjonen, skal Forskningsrådet avstå fra å godkjenne.

Etter dagens regelverk er det ingen krav til at søknaden skal inneholde opplysninger om personellkompetansen som er nødvendig for å gjennomføre Skattefunn-prosjektet. Det kreves heller ikke opplysninger om hvilke ansatte i bedriften eller hvilket innleid personell som skal gjennomføre arbeid i prosjektet (prosjektpersonell).

7.2 Departementets vurderinger og forslag

Misbruk av Skattefunn gjennomføres ofte gjennom fiktive personalkostnader i prosjektrengskapet som gir prosjektet høyere fradraggrunnlag. Departementet mener at det må være et mål at Skattefunn er tilstrekkelig robust også mot denne formen for misbruk. Krav til opplysninger om projektpersonell i søknaden, kan bidra til å forhindre misbruk av ordningen. Det pekes særlig på at Forskningsrådet ved forslaget gis et bedre grunnlag for å vurdere om et Skattefunn-prosjekt er et reelt FoU-prosjekt, og om det beskrevne kompetansebehovet og projektpersonellet har tilstrekkelig sammenheng med prosjektet på søknadsstadiet, herunder avslå søknader som mangler slike opplysninger.

Departementet mener derfor at det er behov for at Forskningsrådet mottar opplysninger om projektpersonellet som skal utføre forsknings- eller utviklingsarbeid i et Skattefunn-prosjekt. Departementet har vurdert to alternative utforminger av en slik opplysningsplikt. Det første alternativet er å knytte opplysningsplikten til vilkåret i skattelovforskriften § 16-40-2 første ledd om at et FoU-prosjekt må være avgrenset og målrettet. Opplysninger om kompetansebehov og projektpersonell vil da inngå som et moment i denne vurderingen. Det andre alternativet er å innføre opplysningsplikten som et selvstendig vilkår for å få godkjent en søknad om Skattefunn-prosjekt. Begge alternativer vil pålegge søkerbedriften en opplysningsplikt som ikke følger av dagens regelverk.

Dersom opplysningene blir en del av helhetsvurderingen av om prosjektet oppfyller det eksisterende vilkåret om at et FoU-prosjekt er avgrenset og målrettet, vil Forskningsrådets vurdering inkludere disse opplysningene. Vurderingen av om en projektsøknad oppfyller vilkårene for å anses som et FoU-prosjekt, er imidlertid skjønnsmessig. Det kan derfor være uklart hvilke opplysninger som er nødvendige og tilstrekkelige for å godkjenne den konkrete søknaden. Mangelfulle eller uriktige opplysninger om projektpersonell vil heller ikke være et selvstendig grunnlag til å avstå fra å godkjenne en søknad.

Hvis opplysningene innføres som et selvstendig vilkår for å få godkjent en Skattefunn-søknad, vil det være enklere å praktisere for Forskningsrådet. Mangelfulle eller uriktige opplysninger om projektpersonell gir da en selvstendig grunn til å avstå fra å godkjenne en Skattefunn-søknad. Det er derfor departementets vurdering at dette alternativet er best egnet.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det innføres et eget krav om opplysninger om projektpersonell. Det foreslås at kravet tas inn i skattelovforskriften § 16-40-4 tredje ledd ny bokstav a. Gjeldende tredje ledd foreslås i nytt fjerde ledd, se også omtale i punkt 3.3 over. Dersom opplysningsplikten ikke er overholdt, skal Forskningsrådet avstå fra å godkjenne søknaden. Videre legger departementet til grunn at uriktige eller mangelfulle opplysninger om projektpersonell kan være grunnlag for Forskningsrådet til å tilbakekalle prosjektgodkjenning etter skattelovforskriften § 16-40-10 annet ledd.

Hensynet bak å innføre opplysningsplikt om prosjektpersonell, er å redusere faren for misbruk. Det er derfor viktig at bestemmelsen utformes slik at den gir de opplysningene som er egnet til å vurdere om et prosjekt reelt sett innebærer forskning og utvikling, og om kostnadene er avgrenset mot bedriftens ordinære drift. Det er departementets vurdering at de opplysningene som er nødvendige for å ivareta hensynet bak en slik regel, inkluderer Skattefunn-prosjektets kompetansebehov, altså hvilken type kompetanse som kreves i prosjektet, samt hvilket prosjektpersonell som er nødvendig for å gjennomføre prosjektet. Beskrivelsen av prosjektpersonellet skal inkludere om bedriften bruke egne ansatte eller innleid personell. Dersom det er søkerbedriftens egne ansatte som skal utføre prosjektarbeidet, foreslås det at det må opplyses om den eventuelle fordelingen av de ansattes arbeid i henholdsvis prosjektet og ordinær drift. Til slutt bør det også opplyses om hvorvidt de ansatte eller innleid personell er ansatt eller innleid i nærstående selskap og/eller utfører arbeid i andre Skattefunn-prosjekter.

En opplysningsplikt som beskrevet over, vil pålegge søkerbedriften å gi mer detaljerte opplysninger enn hva som kreves i dag. Det vil øke de administrative byrdene for søkerbedriftene. For noen prosjekter vil opplysninger om nødvendig prosjektpersonell kunne være klare og lett tilgjengelig, mens det for andre prosjekter kan være mer uklart hva som faktisk vil kreves av FoU-personell. Selv om det for noen søkere kan være uklart, må alle søkere i dag utarbeide og levere budsjett som en del av søknaden. I budsjettet må blant annet personalkostnader inngå. Departementet antar at beregninger av personalkostnader typisk vil kunne bygge på vurderinger og forventninger til hvilken kompetanse og lønnskostnader som kreves til prosjektet. Dette kan tale for at de administrative byrdene ved forslaget ikke blir uforholdsmessig store.

En opplysningsplikt vil kunne forenkle Skatteetatens kontrollarbeid. Skatteetaten har opplyst at kontroll av personalkostnader er en svært ressurskrevende del av kontrollarbeidet. Ved at det opplyses om prosjektpersonell i søknaden, slipper Skatteetaten å innhente disse opplysningene fra søkerbedriftene. En sammenligning av opplysninger i søknad og rapporterte kostnader vil være en lite ressurskrevende vurdering som er egnet til å indikere om det er hensiktsmessig med ytterligere kontroll i det enkelte prosjekt.

For Forskningsrådet innebærer forslaget at skjemaet som benyttes for å søke om godkjenning av prosjekt, må inkludere spørsmål om prosjektpersonell, eller at slike opplysninger gis i vedlegg til søknaden. Søknadene vil inneholde flere opplysninger. Departementet legger imidlertid til grunn at opplysningsplikten kun krever en kortfattet redegjørelse fra søkerbedriftens side og derfor medfører begrenset tidsbruk for Forskningsrådet. De økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget anses på denne bakgrunn som begrensede.

Det vises til forslag om endring av skattelovforskriften § 16-40-4 tredje ledd.

8. Krav om styregodkjent finansieringsplan i søknaden

8.1 Innledning og gjeldende rett

Et gjentakende trekk i misbrukssakene er at enkeltpersoner i søkerbedriften har tatt initiativ til og fulgt opp Skattefunn-prosjektene. Dette ofte uten at styret i bedriften har vært kjent med eller involvert i beslutningen om å søke om Skattefunn-støtte.

Som nevnt over i punkt 7.1, følger det av gjeldende regler at Skattefunn-søknaden skal inneholde de opplysninger som er nødvendige for at Forskningsrådet skal kunne ta stilling til om prosjektet oppfyller FoU-definisjonen. Det stilles i dag ikke flere krav til opplysninger eller dokumentasjon for å få godkjent et Skattefunn-prosjekt. For å få rett på Skattefunn-støtte etter gjeldende regelverk, stilles det ikke krav til at søkerbedriften må dokumentere at styret har vært involvert eller at de alminnelige reglene i selskapslovgivningen er fulgt.

Etter aksjeloven § 6-12 har styret det overordnede ansvaret for forvaltningen av et selskap. Daglig leders kompetanse er begrenset til daglig drift, og omfatter ikke saker som er av uvanlig art eller stor betydning for selskapet, jf. aksjeloven § 6-14. Det vil variere om det å igangsette et forsknings- og utviklingsprosjekt er av slik betydning at det kreves styrebehandling, blant annet ut fra virksomhetens art, størrelse og hvilke investeringer som normalt inngår i den daglige driften. I selskaper hvor forskning- og utvikling utgjør en sentral og løpende del av virksomheten, kan Skattefunn-prosjekt falle innenfor daglig drift, mens tilsvarende prosjekter i andre selskaper vil måtte forelegges styret.

Det følger videre av aksjeloven § 6-13 at styret har et tilsynsansvar overfor den daglige ledelsen og selskapets øvrige virksomhet. Det vil si at styret har ansvar for å sørge for løpende kontroll med virksomheten, herunder at virksomheten drives i tråd med øvrig regelverk.

8.2 Vurderinger og forslag

Departementet antar at det for en stor del av søkerbedriftene innenfor Skattefunn, allerede gjelder et krav om styrebehandling av beslutningen om å igangsette et forsknings- og utviklingsprosjekt etter selskapslovgivningen. Departementet peker på at et forsknings- og utviklingsprosjekt normalt innebærer både økonomiske forpliktelser og risiko for en virksomhet. Dette må antas å kunne ha direkte relevans for selskapets økonomiske stilling, drift og videre utvikling, og dermed falle inn under det overordnede ansvaret til styret. Departementet viser også til at det store flertallet av støttemottakerne er små- og mellomstore bedrifter. For disse vil søknad om Skattefunn typisk være en sak som etter bedriftens forhold er av uvanlig art eller stor betydning, og dermed kreve involvering av styret. Departementet legger til grunn at styrets tilsynsansvar i alle tilfeller omfatter at søkerbedriften driver i tråd med Skattefunn-regelverket.

Det er uheldig at det likevel er et gjentakende trekk i misbrukssakene at enkeltpersoner i søkerbedriftene alene følger opp Skattefunn-prosjektene. Det er rimelig å anta at terskelen for misbruk er lavere når kun én eller få personer i virksomheten er involvert i Skattefunn-prosjektene. Dette skyldes at handlinger kan gjennomføres uten tilsyn, kontroll eller

kvalitetssikring fra andre. Etter departementets vurdering er det en svakhet at dagens regelverk ikke i større grad hindrer at enkeltpersoner kan operere alene.

Departementet mener derfor det er behov for regler som kan bidra til bedre internkontroll i søkerbedriften. Et konkret tiltak er å oppstille et eget vilkår i Skattefunn-regelverket om at styret i søkerbedriften må involveres. Med et slikt vilkår sikrer man at Skattefunn-prosjektet er forankret bredere i søkerbedriften, og en unngår at beslutninger tas av enkeltpersoner alene. Det kan også sikre at søkerbedriften følger saksbehandlingsregler som allerede følger av selskapslovgivningen

Departementet har vurdert ulike måter å sikre at søkerbedriftens styre involveres. Et alternativ er å kreve at styret skal være *informert* om Skattefunn-søknaden før den sendes til Forskningsrådet. Et slikt krav vil være lite byrdefullt, men bidrar ikke nødvendigvis til reell involvering i prosjektet fra styrets side. Etter departementets vurdering fremstår det som mer treffsikkert å knytte vilkåret til *styrebehandling*. Til forskjell fra et vilkår om informasjon, krever et vilkår om styrebehandling aktiv handling og ansvarliggjøring av styret. Dette vil etter departementets vurdering være mer egnet til å virke preventivt mot misbruk.

Et vilkår om styrebehandling kan utformes på flere måter. Et alternativ er å innføre en plikt til at styret har tatt stilling til selve beslutningen om å søke Skattefunn. Et annet alternativ er å knytte styrebehandlingen til konkrete elementer i søknaden. Et egnet tiltak vil etter departementets syn være å kreve at styret tar stilling til hvordan Skattefunn-prosjektet skal finansieres. Departementet viser til at Skattefunn-støtten maksimalt kan utgjøre 19 pst. av de samlede kostnadene til prosjektet, og at prosjektet sjeldent vil gi inntekt før etter ferdigstilling. Et krav om at styret tar stilling til hvordan de resterende kostnadene skal finansieres, anses derfor hensiktsmessig for å bidra til at bedriften vurderer egen gjennomføringsevne før søknad om prosjektgodkjenning.

Departementet viser videre til at Skatteetaten i flere misbrukssaker har avdekket at det er inkonsistens mellom selskapenes Skattefunn-søknader og selskapenes økonomiske stilling. For eksempel oppgis det at Skattefunn-prosjektet skal egenfinansieres uten nærmere spesifisering. I andre saker har selskapene svakt eller negativt driftsresultat og begrenset med egenkapital på søknadstidspunktet, samtidig som det i søknaden planlegges å bruke svært mye midler på Skattefunn-prosjektet. Etter departementets vurdering kan derfor et krav om at styret skal godkjenne finansieringsplanen for prosjektet, heve terskelen for misbruk.

Departementet har vurdert om det vil være uforholdsmessig å pålegge styret å ta stilling til finansieringsplanen, særlig for søkerbedrifter der Skattefunn-prosjekt kan falle inn under daglig drift. Dette kan for eksempel være tilfelle for store selskap som søker Skattefunn. Men etter departementets syn fremstår det ikke særlig byrdefullt at støttebedriften i slike situasjoner likevel må legge til rette for og gjennomføre styrebehandling.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det innføres et krav om at en prosjektsøknad til Forskningsrådet skal inneholde en styregodkjent finansieringsplan. Det foreslås at kravet innføres i skattelovforskriften § 16-40-4 tredje ledd ny bokstav b. Finansieringsplanen skal blant annet inkludere en beskrivelse av om prosjektet skal finansieres gjennom selskapets

ordinære drift, eller om det skal tilføres andre midler som lån eller ny aksjekapital. Dersom prosjektet skal finansieres gjennom overskudd fra ordinær drift, må beskrivelsen ta utgangspunkt i siste avlagte årsregnskap. Beskrivelsen skal gjøre styret i stand til å ta stilling til om prosjektet har en realistisk og forsvarlig finansiering gjennom hele prosjektperioden.

Med styregodkjenning menes at finansieringsplanen skal behandles som en ordinær styresak. Kravet foreslås å gjelde for alle søkerbedrifter som har et styre etter selskapslovgivningen. For enkeltpersonforetak som ikke har et formelt styre og dermed ikke omfattes av kravet, skal det likevel utarbeides en finansieringsplan. Departementet vil vurdere behovet for ytterligere justeringer dersom det skulle vise seg at forslaget gir utilsiktede incentiver til tilpasninger, for eksempel ved at virksomhet organiseres som enkeltpersonforetak for å unngå kravet om styrebehandling.

Dersom en prosjektsøknad ikke inneholder en styregodkjent finansieringsplan, eller finansieringsplanen er mangelfull eller uriktig, foreslår departementets at Forskningsrådet skal avstå fra å gi godkjenning. Videre legger departementet til grunn at en uriktig eller mangelfull finansieringsplan kan være grunnlag for Forskningsrådet til å tilbakekalle prosjektgodkjenning etter skattelovforskriften § 16-40-10 annet ledd.

Departementet foreslår videre at dersom kostnadene støttemottaker krever Skattefunn-fradrag for i det enkelte år, viser seg å bli større enn prosjektets budsjetterte kostnader oppgitt i finansieringsplanen, skal Forskningsrådet i sin oppfølging av støttemottaker kunne kreve dokumentasjon på hvordan merforbruket er finansiert etter rapporteringsplikten i skattelovforskriften § 16-40-10 første ledd.

Forslaget vil medføre noe merarbeid for støttemottaker knyttet til utarbeidelse av finansieringsplanen. I den grad selskapene ikke allerede har plikt til styrebehandling etter selskapslovgivningen, vil forslaget også innebære noe merarbeid ved å legge til rette for og gjennomføre styrebehandling. Forskningsrådet vil få noe merarbeid knyttet til vurdering av finansieringsplaner. I tillegg krever forslaget enkelte endringer i søknads- og rapporteringsskjema. Det vil innebære noe økt ressursbruk for Forskningsrådet ved innføringen. Forslaget er anslått å ikke ha provenyvirksomheter.

Det vises til forslag om endring av skattelovforskriften § 16-40-4 tredje ledd.

9. Utvidet dokumentasjonsplikt for Skattefunn-kostnader til nærstående

9.1 Innledning og gjeldende rett

Skattefunn-fradraget er betinget av at søker oppfyller enkelte skjerpede krav til dokumentasjonsplikt for kostnadene, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 første og annet ledd. Blant annet skal alle Skattefunn-kostnader attesteres av revisor, uavhengig av om Skattefunn-foretaket er revisjonspliktig, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 første ledd første punktum. Dokumentasjonsplikten for øvrig varierer ut fra hva slags kostnad det kreves fradrag for, og ut fra opprinnelsen til kostnaden. Hvis dokumentasjonsplikten ikke overholdes, skal Skatteetaten avkorte Skattefunn-fradraget.

Som en del av dokumentasjonsplikten for Skattefunn-kostnadene skal det utarbeides et prosjektregnskap, som på oppfordring skal fremlegges for skattemyndighetene, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 første ledd. Prosjektregnskapet skal føres løpende, og må dokumentere både beregnede og faktiske kostnader. For personal- og indirekte kostnader skal det også føres timelister som navngir FoU-personalet, viser antall timer fordelt per dag, samt hvilket delmål som er bearbeidet. FoU-personalets nominelle årslønn, samt tidspunktet og størrelsen på den siste lønnsreguleringen skal også dokumenteres. FoU-personalet og prosjektansvarlig skal fortløpende signere timelistene, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd første til femte punktum.

Fradragsrett for kostnader ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående for over 100 000 kr eks. mva. i inntektsåret, krever at den *nærstående* utarbeider og fremlegger prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon som beskrevet over, ved fakturaen, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 nest siste punktum. Hvem som skal anses som nærstående, avgjøres etter skattelovforskriften § 16-40-3. Regelen begrunnet ut fra hensynet til å forebygge og avdekke misbruk av Skattefunn. Dokumentasjonen gir revisor og Skatteetaten bedre forutsetninger for å vurdere om fakturerte kostnader og timelister er relevante for prosjektet. Regelen gir også bedre kontrollmuligheter for Skatteetaten, og antas å gi revisor et bedre grunnlag for å attestere kostnadene.

9.2 Departementets vurderinger og forslag

9.2.1 Presiseringer i kravene til grunnlagsdokumentasjonen ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående

For å få Skattefunn-fradrag for kostnader til FoU-tjenester fra nærstående må foretaket vedlegge det nærstående foretakets prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon ved fakturaen, jf. over. Bakgrunnen er som nevnt at skattemyndighetene skal kunne verifisere at kostnadene er reelle og tilknyttet prosjektet.

Hvilke krav som stilles til nærståendes grunnlagsdokumentasjon og prosjektregnskap, fremgår ikke uttrykkelig av bestemmelsen. En mulig tolkning av skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd, er at det er de samme kravene til prosjektregnskap, timelister og grunnlagsdokumentasjon ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående, som om Skattefunn-foretaket hadde utført FoU-arbeidet med egne ansatte. En slik forståelse får støtte i juridisk litteratur av Hambro kapittel 10.11.1 (iv). Av høringsnotatet fra 2019 om Skattefunn fremgår det generelt at prosjektregnskap normalt er basert på timelister, men de nærmere kravene til timelistene er ikke drøftet, jf. side 29.

Skatteetaten opplyser at det ofte fremlegges mangelfull og ufullstendig dokumentasjon ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående. I flere tilfeller beskriver fakturaer kun innkjøpet og tilknytningen til prosjektet med én setning. Skatteetaten fremhever at det kan råde noe usikkerhet om rekkevidden til skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd. Usikkerheten er om bestemmelsen gir tilstrekkelig grunnlag for at timelistene til FoU-personell ved kjøp fra nærstående skal ha samme krav til innhold og kvalitet, som de som gjelder for Skattefunn-foretaket selv. Altså om det er samme krav til å fordele timer til delmål, løpende signering

mm, som beskrevet i punkt 9.1. Skatteetatens kontroller viser at det ofte ikke føres timelister for innkjøpt FoU-personell i det hele tatt, og at dette for eksempel føres som innkjøp av tjenester i prosjektregnskapet til Skattefunn-foretaket.

Kontrollene viser også at risikoen for over- og rundfakturering er størst ved kjøp mellom nærstående. Dersom det var meningen at dokumentasjonsplikten for kjøp av FoU-tjenester fra nærstående skulle avvike fra de kravene som gjelder Skattefunn-foretakets kostnader til eget FoU-personell, ville det kunne gi insentiver til tilpasninger og omgåelser. Tilpasninger og omgåelser til dokumentasjonsplikten kunne for eksempel vært gjort ved at Skattefunn-foretaket organiserer virksomheten med formål om å kjøpe FoU-tjenester fra nærstående fremfor å utføre FoU-arbeidet selv. På denne måten ville en kunne unngå kravene til timelister som beskrevet i punkt 9.1. En slik forståelse innebærer at regelen i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd ikke ville virket etter hensikten om å gjøre det enklere for skattemyndighetene å verifisere at kostnadene er reelle og tilknyttet Skattefunn-prosjektet.

For å oppnå et tilfredsstillende robust og forutsigbart regelverk som virker etter hensikten, ser departementet behov for å presisere innholdet i dokumentasjonsplikten for kostnader til kjøp av FoU-tjenester fra nærstående. For å ivareta hensynet til å kunne verifisere at viderefakturerte kostnader og timelister fra nærstående er reelle og relevante, foreslås det at det må være de samme kravene til dokumentasjonsplikten fra nærstående, som om Skattefunn-foretaket hadde utført FoU-arbeidet selv.

En presisering av dokumentasjonsplikten for kostnader til FoU-tjenester fra nærstående, innebærer at det nærstående foretaket må utarbeide prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon med de samme kravene til timelister, lønn, fordeling av timer på delmål og løpende signering. Etter gjeldende regler skal det allerede utarbeides et prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon. Presiseringen vil derfor bare knytte seg til hvilke krav som stilles til timelistene.

En stor del av kostnadene ved FoU-tjenester består normalt av personalkostnader. Presiseringen vil derfor kunne gi noe merarbeid. Likevel er bruk av timelister i stor grad utbredt, og departementet antar derfor at en slik presisering ikke vil medføre noen stor merbelastning.

Departementet foreslår derfor en presisering i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd sjette punktum, slik at det fremgår at de samme kravene til prosjektregnskap, timelister og grunnlagsdokumentasjon som gjelder for Skattefunn-foretaket, også gjelder for kostnader til kjøp av FoU-tjenester fra nærstående.

9.2.2 Endringer i dokumentasjonsplikten for Skattefunn-kostnader fra nærstående

Dagens regel om dokumentasjonsplikt ved kjøp fra nærstående er begrenset til kjøp av FoU-tjenester, jf. skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd sjette punktum. Kravet om dokumentasjonsplikt ved kjøp fra nærstående gjelder dermed ikke andre typer kostnader, som kjøp av varer eller innsatsfaktorer mm. Dette skillet mellom ulike typer kostnader ved kjøp fra nærstående, er ikke drøftet nærmere i forarbeidene.

Skillet mellom kostnader til FoU-tjenester og øvrige kostnader ved kjøp fra nærstående kan åpne for tilpasninger til og omgåelser av dokumentasjonsplikten. Skatteetaten har i sine kontroller avdekket flere tilfeller av omgåelser ved at den nærstående i fakturaen definerer FoU-tjenester som varer. På denne måten unngås både dokumentasjonsplikten i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd, samt begrensningene i maksimal timesats og antall timer etter § 16-40-6 tredje ledd. Kontrollene til Skatteetaten viser også, at risikoen for tilpasninger og omgåelser, samt over- og rundfakturering, er størst ved kjøp mellom nærstående. Mangelen på en dokumentasjonsplikt for øvrige kostnader til nærstående, tilsvarende den som gjelder for FoU-tjenester, kan derfor gjøre det mer krevende for skattemyndighetene å verifisere at kostnadene er reelle og tilknyttet Skattefunn-prosjektet.

For å sikre at Skattefunn ikke utnyttes, og for å ivareta legitimiteten til ordningen, mener departementet det er viktig at Skattefunn-fradrag kan verifiseres. Skatteetatens kontroller viser at behovet for å kunne verifisere kostnader til nærstående gjelder alle typer kostnader til nærstående, og ikke bare FoU-tjenester. Dette behovet kan tyde på at skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd bør utvides til å gjelde alle typer Skattefunn-kostnader fra nærstående.

En utvidelse av dagens dokumentasjonsplikt i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd til å gjelde alle typer kostnader, vil medføre at alle Skattefunn-kostnader ved kjøp fra nærstående må dokumenteres med prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon. Dette vil kunne gi Skatteetaten mer informasjon om kostnadene, og et bedre grunnlag for å verifisere om kostnadene er reelle og tilknyttet Skattefunn-prosjektet. Det samme antas å gjelde for revisor. En slik utvidelse vil også kunne redusere mulighetene for å tilpasse seg og omgå dagens dokumentasjonsplikt i tilfeller hvor risikoen for dette er størst, som for eksempel ved over- og rundfakturering.

Forslaget vil kunne føre til økte administrative byrder for de berørte støttemottakerne. Foretakene er allerede i dag pålagt å dokumentere kostnader til FoU-personell og -tjenester på denne måten. Det er derfor kjente dokumentasjonskrav for kostnader som utgjør den største kostnadsandelen i Skattefunn-prosjektene. Det antas derfor ikke å medføre unødvendig store byrder eller virkninger for støttemottakerne. Det påpekes også at en slik regel kun vil gjelde Skattefunn-foretak som har kostnader til nærstående. Departementet vurderer at behovet for å kunne verifisere kostnadene veier tyngre enn de administrative byrdene en slik utvidelse medfører.

Departementet foreslår med dette at dokumentasjonsplikten i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd sjette punktum utvides til å gjelde alle Skattefunn-kostnader tilknyttet nærstående. Dersom dokumentasjonsplikten ikke overholdes, skal skattemyndighetene avkorte Skattefunn-fradraget.

9.2.3 Endringer i kravene til grunnlagsdokumentasjon for Skattefunn-kostnader fra nærstående som ikke er FoU-tjenester

Forslaget over om at alle kostnader fra nærstående skal omfattes av dokumentasjonsplikten i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd, medfører at også kostnader til kjøp av for eksempel varer og andre innsatsfaktorer skal dokumenteres. Slike kostnader skiller seg fra kjøp av

FoU-tjenester ved at de ikke kan dokumenteres med lønnsatser og signerte timelister. Hensynene som begrunner dokumentasjonsplikten for kjøp av FoU-tjenester fra nærstående, gjør seg tilsvarende gjeldende for de øvrige prosjektkostnadene. Fra et kontrollperspektiv ser departementet heller ikke faglige grunner for å behandle dokumentasjonen av kostnadstypene forskjellig.

For å påse at hensynet til å kunne verifisere alle Skattefunn-kostnader ivaretas, er det behov for å vurdere hvilken grunnlagsdokumentasjon som kan kreves for andre typer kostnader enn FoU-tjenester fra nærstående. Departementet mener at det vil være hensiktsmessig å se hen til de kravene som allerede gjelder for grunnlagsdokumentasjonen til FoU-personell.

Kravet om å vedlegge faktura bør etter departementets vurdering også gjelde kjøp av varer og andre innsatsfaktorer. På samme måte som for kostnader til FoU-tjenester, bør det kunne kreves at grunnlagsdokumentasjonen beskriver hva som er levert, hvilken tilknytning varen eller innsatsfaktoren har til prosjektet, og hvilke delmål det er benyttet til. Disse beskrivelsene antas å være egnet til å tydeliggjøre hvilken funksjon kostnaden har hatt i Skattefunn-prosjektet. I tillegg samsvarer de i stor grad med kravene som allerede stilles til kostnader for FoU-personell og FoU-tjenester. Det er dermed tale om krav flere Skattefunn-foretak allerede følger og kjenner til, og departementet antar derfor at dette vil være et lite inngripende tiltak.

En endring av hvilken grunnlagsdokumentasjon som skal kreves, vil medføre noe økte byrder for de berørte støttemottakerne. Samtidig vil det føre til mer gjennomsiktighet, og gi Skatteetaten bedre forutsetninger for å verifisere og kontrollere Skattefunn-kostnadene. Det samme antas å gjelde for revisor. Departementet vurderer derfor at hensynet til å kunne verifisere Skattefunn-kostnadene oppveier for de eventuelle byrdene en slik endring av grunnlagsdokumentasjonen kan medføre.

Departementet foreslår derfor en endring i skattelovforskriften § 16-40-8 annet ledd om hva som skal inngå i grunnlagsdokumentasjonen for kostnader til Skattefunn-prosjektet fra nærstående. Dette vil gjelde andre kostnader enn FoU-tjenester som er beskrevet i punkt 9.2.2. Dersom grunnlagsdokumentasjonen ikke er tilfredsstillende, skal Skatteetaten avkorte Skattefunn-fradraget.

10. Oppheving av avkortningsregelen for inntekter fra prototyper og forsøksprosjekter

Skattefunn bygger på at prosjekter det kan søkes støtte for, ikke er kommersielle. I skattelovforskriften § 16-40-2 annet ledd første punktum gjelder unntak fra dette i ett særlig tilfelle. Etter denne bestemmelsen kan utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter inngå i et ellers godkjent Skattefunn-prosjekt. Unntaket gjelder bare i tilfeller der «prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og dersom den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til demonstrasjon og validering».

Virkningen av regelen er at kostnader til utvikling av prototyper mv. kan inngå i fradraggrunnlaget for Skattefunn. Ved beregningen av kostnadene følger det av siste punktum i skattelovforskriften § 16-40-2 annet ledd at eventuell inntekt generert fra

etterfølgende kommersiell bruk av prototypen, skal komme til avkortning («avkortningsregelen»).

Regelen har sin bakgrunn i innlemmingen av gruppeunntaksforordningen for offentlig støtte i norsk rett i 2011. På dette tidspunktet hadde det dagjeldende gruppeunntaket en tilsvarende regel. I gjeldende gruppeunntak er ikke avkortningsregelen videreført, blant annet for å forenkle reglene. Forskningsrådet har foreslått å justere avkortningsregelen slik at den samsvarer med gjeldende gruppeunntak. Skattedirektoratet har anbefalt at avkortningsregelen oppheves. Direktoratet viser til at det vil forenkle regelverket, være til gunst for skattyter og redusere behovet for endringer av fastsetting tilbake i tid. Det vises i tillegg til at bestemmelsen er lite brukt i praksis.

Etter departementets syn er det av ovennevnte grunner ikke hensiktsmessig å videreføre avkortningsregelen. Departementet legger særlig vekt på at endringen vil forenkle regelverket og at forslaget er til gunst for skattyter. Det foreslås derfor at avkortningsregelen i skattelovforskriften § 16-40-2 annet ledd siste punktum oppheves. Det vil innebære at eventuell inntekt generert fra etterfølgende kommersiell bruk av prototyper mv., ikke lenger vil redusere fradraggrunnlaget. Forslaget er anslått å ikke ha provenyvirkninger.

Det vises til forslag til endring av skattelovforskriften § 16-40-2 annet ledd.

11. Økonomiske og administrative konsekvenser

Skattefunn skal fortsatt være en administrativt enkel ordning. Det begrenser ressursbruken for støttemottakerne og myndighetene. Samtidig må det sørges for at det er balanse mellom brukervennlighet for støttemottakerne og myndighetenes behov for kontroll, slik at faren for misbruk er liten.

Flere av de foreslåtte endringene vil kunne øke de administrative byrdene for støttemottaker og for myndighetene, men samtidig vil de bidra til å forebygge og avdekke misbruk. Dette gjelder forslaget om å innføre krav om styregodkjent finansieringsplan og opplysningsplikt om prosjektpersonell, og utvidet dokumentasjonsplikt for fradrag for Skattefunn-kostnader til nærstående. Disse forslagene vil kunne bidra til bedre etterlevelse av reglene. I seg selv vil ikke forslagene påvirke retten til Skattefunn-fradrag. Forslagene vil likevel kunne øke terskelen for å søke om støtte, eller i misbrukstilfeller, øke antall avslag på søknader om støtte.

Forslaget om utvidet delingshjemmel vil også kunne bidra til å avdekke flere misbrukstilfeller. Samtidig som det blir administrativt enklere for Forskningsrådet og skattemyndighetene å dele opplysninger, vil forslaget også føre til arbeid knyttet til håndtering av flere opplysninger.

Det eneste forslaget som anslås å ha betydelige økonomiske konsekvenser, er forslaget om at fradragssammenheng skal gjelde på konsernnivå. Departementet anslår at om lag 50–70 konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 vil få reduserte Skattefunn-fradrag som følge av forslaget. Det vil øke årlig påløpt proveny med om lag 130 mill. kroner når overgangsreglene er utløpt. Provenyøkningen på kort sikt vil avhenge av hvilke overgangsregler som vil gjelde for selskaper i konsern med Skattefunn-fradrag. Forslaget

innebærer at noen færre prosjekter kvalifiserer til Skattefunn-støtte. De administrative kostnadene for Forskningsrådet og Skatteetaten kan bli tilsvarende redusert.

Forslag om at det ikke skal gis fradrag for FoU-kostnader fra land utenfor EØS uten skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale, er en innstramning som vil begrense fradragsgrunnlaget. Det antas likevel at provenyvirkningene vil være svært begrensede.

Forslaget om at godkjenningstidspunktet for søknaden skal utgjøre oppstartstidspunktet for prosjektet anslås å ikke ha provenyvirkninger. Det er usikkert om hvordan søknadene vil fordele seg utover året, og det er derfor også usikkert i hvilken grad forslaget vil redusere de administrative byrdene for Forskningsrådet.

Samlet anslås det at de administrative byrdene for Forskningsrådet å øke noe som følge av forslagene i høringsnotatet. For skattemyndighetene anslås de samlede administrative konsekvensene å være begrensede.

12. Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2027.

13. Utkast til lov- og forskriftsendringer

Utkast til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 16-40 tredje ledd skal lyde:

(3) Kostnader pådratt før godkjenning av prosjektet kommer ikke til fradrag. Fradragsgrunnlaget i første ledd reduseres forholdsmessig i oppstarts- og avslutningsåret for prosjektet etter antallet hele måneder prosjektet har pågått.

Nåværende tredje og fjerde ledd blir fjerde og femte ledd.

§ 16-40 sjette ledd skal lyde:

Alternativ 1:

(6) For selskap som per 31. desember i inntektsåret utgjør et konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, gjelder kostnadsrammen på 25 millioner kroner etter annet ledd, samlet for alle konsernselskapene.

Overgangsregel:

Endringen gjelder ikke for prosjekter godkjent av Norges forskningsråd til og med 31. desember 2026. Uten hensyn til forrige punktum kan maksimalt fradrag aldri overstige 25 millioner kroner i inntektsåret.

Alternativ 2:

(6) For konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 gjelder kostnadsrammen på 25 millioner kroner i inntektsåret samlet for alle konsernselskapene. Avskjæring av fradrag etter forrige punktum kan maksimalt utgjøre summen av kostnader i prosjekter godkjent fra og med 1. januar 2027.

Nåværende sjette ledd blir syvende ledd.

Nåværende syvende ledd blir åttende ledd og skal lyde:

(8) Det gis kun fradrag for kostnader til egenutført og innkjøpt forsknings- og utviklingsprosjekt innenfor EØS og land som Norge har skatteavtale eller informasjonsutvekslingsavtale med.

Nåværende åttende ledd blir niende ledd. Niende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om utveksling av *opplysninger mellom* Norges forskningsråd og skattemyndighetene uavhengig av taushetsplikt, og gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av prosjekt.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2027.

Følgende overgangsregler gjelder for endringene av § 16-40 tredje ledd under I:

For prosjekter godkjent av Norges forskningsråd til og med 31. desember 2026 kommer kostnader pådratt før godkjenning til fradrag når de er pådratt i det inntektsår godkjenningen ble gitt. Maksimale fradrag etter skatteloven § 16-40 (2) beregnes per inntektsår.

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven) gjøres følgende endringer:

**Utkast til
forskrifter om endringer i skattelovforskriften**

I

§ 16-40-2 annet ledd siste punktum oppheves:

§ 16-40-4 tredje ledd skal lyde:

(3) Følgende opplysninger må fremkomme av søknaden:

a. Opplysninger om kompetansebehov og nødvendig prosjektpersonell for gjennomføring av prosjektet, herunder om skattyter skal benytte egne ansatte eller innleid personell. Videre må det opplyses om fordeling av stillingsprosent dersom egne ansatte også skal utføre arbeid i bedriftens ordinære drift, og hvorvidt prosjektpersonellet også er ansatt i eller innleid i nærstående selskap eller utfører arbeid i andre FoU-prosjekter.

b. En styregodkjent beskrivelse av hvordan prosjektet skal finansieres.

§ 16-40-4 fjerde ledd skal lyde:

(4) For søknad som godkjennes etter klage gis godkjenningen virkning fra tidspunktet for avslag på søknaden.

§ 16-40-6 annet ledd siste punktum oppheves.

§ 16-40-8 annet ledd skal lyde:

(2) Regnskapet etter første ledd må dokumentere både de beregnede og de faktiske kostnadene. Prosjektregnskapet må føres løpende gjennom året. Som dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader må det kunne fremlegges timelister for FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. FoU-medarbeider og prosjektansvarlig signerer timelistene løpende, og minst hvert kvartal. Vedkommendes nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres.

§ 16-40-8 tredje ledd skal lyde:

(3) Virksomhet som krever fradrag for kostnader fra nærstående for over 100 000 kr eks. mva., plikter som dokumentasjon for kostnadene å vedlegge nærståendes prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon ved faktura. For personal- og indirekte kostnader gjelder samme dokumentasjonsplikt som i annet ledd. For øvrige kostnader skal dokumentasjonen beskrive hva som er levert, hvilken tilknytning kostnaden har til prosjektet, og hvilket delmål kostnaden er brukt til. Ved avgjørelsen av hvem som anses som nærstående, gjelder § 16-40-3.

Nåværende tredje ledd blir fjerde ledd.

§ 16-40-11 første ledd skal lyde:

- (1) Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos Norges forskningsråd, ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å sikre effektiv forvaltning og kontroll av forsknings- og utviklingsprosjekter etter skatteloven § 16-40. Dette omfatter blant annet opplysninger som er innhentet i forbindelse med søknaden, styregodkjent finansieringsplan, års- og sluttrapport, samt oppdaterte prosjektopplysninger. Det skal i tillegg deles opplysninger om godkjente prosjekter som Norges forskningsråd mener bør kontrolleres nærmere.*

§ 16-40-11 annet ledd skal lyde:

- (2) Norges forskningsråd kan, uten hinder av taushetsplikt hos skattemyndighetene, få tilgang til opplysninger som er nødvendige for å sikre effektiv forvaltning og kontroll av forsknings og utviklingsprosjekter etter skatteloven § 16-40. Dette omfatter blant annet opplysninger som er innhentet i forbindelse med skattemeldingen, kontroll av prosjekter, og utfallet av disse, samt relevante straffbare forhold fem år tilbake i tid.*

§ 16-40-11 tredje ledd skal lyde:

- (3) Opplysninger som Norges forskningsrådet mottar etter annet ledd er underlagt taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven.*

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2027.