

Saksnr. 18/1920  
09.05.2019

# **Høringsnotat - endringer i Skattefunn- ordningen**

## Innhold

1.	Innledning .....	3
2.	Bakgrunn .....	4
3.	Forbedringer av Skattefunn-ordningen .....	7
3.1	Redusere maksimalt fradraggrunnlag per skattepliktig til 25 mill. kroner....	7
3.2	Øke fradagsprosenten ved samarbeid til 25 pst.....	9
3.3	Øke fradagsprosenten for nye brukere til 25 pst. ....	10
3.4	Lik fradagsprosent for små og store bedrifter .....	11
3.5	Øke maksimal timesats .....	12
3.6	Maksimal timesats ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående .....	14
3.7	Oppdragsforskning .....	17
4	Tiltak mot misbruk.....	18
4.1	Innledning.....	18
4.2	Krav til signering av timelister .....	22
4.3	Begrensning av fradagsrett til kostnader pådratt innenfor EØS.....	24
4.4	Krav om å fremlegge prosjektrekskap fra underleverandør.....	26
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	30
6	Utkast til lov- og forskriftsendringer .....	31

## 1. INNLEDNING

Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-kostnader) – Skattefunn – ble innført i 2002 for små og mellomstore bedrifter (SMB), og fra 2003 for alle bedrifter. Alle prosjekter som tilfredsstiller krav i lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) §§ 16-40 flg. med tilhørende bestemmelser i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) gir rett til skattefradrag. Formålet med ordningen er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats.

Det er foretakene selv som velger ut prosjekter og søker Norges forskningsråd om å få disse godkjent som støtteberettigede. Fradraget beregnes og gjennomføres av skattemyndighetene i forbindelse med skattefastsettingen. Fradraget gis i beregnet skatt og kommer i tillegg til fradrag for faktiske kostnader i alminnelig inntekt ved skattefastsettingen. I tilfeller hvor det beregnede skattefradraget overstiger den utlignede skatten, utbetales det overskytende beløpet ved skatteoppgjøret. Nær 80 prosent av den samlede FoU-støtten gjennom Skattefunn ble i perioden 2012 - 2017 utbetalt som tilskudd.

Skattefunn-ordningen har nylig vært gjennom en evaluering utført av Samfunnsøkonomisk analyse. Samfunnsøkonomisk analyse ble tildelt oppdraget etter en offentlig anbudskonkurranse og overleverte evalueringen til Finansdepartementet 2. juli 2018. Evalueringsrapporten ga en klar anbefaling om å videreføre Skattefunn, men anbefalte likevel noen endringer.

Skatteetaten har i forbindelse med kontroller avdekket misbruk av ordningen. Rapporten fra Samfunnsøkonomisk analyse slår fast at misbruk forekommer, og foreslår tiltak. På bakgrunn av dette har også Skattedirektoratet, i samarbeid med Norges forskningsråd, spilt inn forslag til endringer som kan bidra til å begrense uønskede tilpasninger til ordningen.

I dette høringsnotatet foreslår departementet at det skal være krav om at FoU-medarbeider og bedriftens prosjektansvarlige signerer timelister, og krav om å fremlegge prosjektrengskap fra underleverandør. Det foreslås også at fradragsretten begrenses til kjøp av FoU-tjenester fra land innenfor EØS, og at unntaket for forskningsinstitusjoners oppdragsforskning utvides til å gjelde generelt. Videre foreslår departementet at fradragsgrunnlaget i Skattefunn reduseres til 25 mill. kroner per skattepliktig, at den maksimale timesatsen også skal omfatte innkjøpt FoU fra nærstående og at fradragsprosenten settes til 19 pst. for alle bedrifter. Det foreslås å øke den maksimale timesatsen slik at omleggingen samlet sett blir om lag provenynøytral.

Departementet anslår foreløpig at forslagene samlet vil være om lag provenynøytrale med en timesats på 650 kroner. Det anslås en påløpt skattelettelse i 2020 på 20 mill. kroner, som bokføres i sin helhet i 2021.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-40, og endringer i FSFIN §§ 16-40-6 og 16-40-8.

## **2. BAKGRUNN**

Skattefunn-ordningen ble opprettet i 2002. Ordningen gir et ekstra fradrag i utlignet skatt for selskapers kostnader til forskning og utvikling og skal bidra til å øke investeringer i forskning og utvikling, samt innovasjon i næringslivet. Fradraget kommer i tillegg til fradrag for faktiske kostnader i alminnelig inntekt, og er et fradrag direkte i skatt og trygdeavgift for en prosentvis del av godkjente kostnader til FoU-prosjekter. Overstiger skattefradraget sum skatt hos den skattepliktige, blir overskytende utbetalt. Selskap utenfor skatteposisjon får utbetalt Skattefunn-fradraget i sin helhet. Skattefradraget er ikke en skattepliktig fordel for den skattepliktige, jf. skatteloven § 5-31 bokstav c.

Siden 2002 har ordningen blitt endret i flere omganger. Ordningen har blitt utvidet, og antall brukere av ordningen har økt. Fradragsrammen økte hvert år fra 2013 til 2017, og samlede skattefradrag økte i samme periode fra om lag 1,6 mrd. kroner til 4,1 mrd. kroner. Antall skattepliktige som benyttet seg av Skattefunn, økte fra om lag 2 700 i 2013 til 4 400 i 2017.

Skattefunn-ordningen er meldt inn til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) etter gruppeunntaket for støtte til forskning og utvikling, da ordningen anses å innebære statsstøtte. Ordningen ble godkjent av ESA i beslutning 16/03/COL av 5. februar 2003. EUs statsstøttereguleringer innebærer at ordninger som Skattefunn må evalueres. Skattefunn-ordningen har nylig vært gjennom en evaluering utført av Samfunnsøkonomisk analyse. Evalueringen har fulgt en evalueringsplan som er godkjent av ESA, se ESAs beslutning 249/15/COL av 24. juni 2015, og rapporten er oversendt ESA. Forrige evaluering av Skattefunn ble gjennomført av Statistisk Sentralbyrå i 2008.

Samfunnsøkonomisk analyse overleverte evalueringen til Finansdepartementet 2. juli 2018. Evalueringen konkluderer med at Skattefunn bidrar til å øke næringslivets investeringer i forskning og utvikling, og at dette gir mer nyskaping og økt produktivitet i næringslivet. Alt i alt finner Samfunnsøkonomisk analyse at Skattefunn er et egnet virkemiddel for å øke FoU-investeringer i næringslivet, og at nivået på støtten som gis gjennom ordningen, er godt tilpasset. Evalueringsrapporten gir flere konkrete anbefalinger til hvordan Skattefunn-ordningen kan bli bedre.

Evalueringen har også sett på misbruk av Skattefunn, blant annet med utgangspunkt i kontroller utført av Skatteetaten. Rapporten slår fast at misbruk forekommer, men vurderer at dette ikke har et omfang som endrer anbefalingen om å videreføre Skattefunn.

Skattefunn-ordningen er en viktig finansieringsmulighet for næringslivets investeringer i forskning og utvikling, og det er avgjørende at støtten benyttes riktig og treffsikkert, og at misbruk unngås.

Kontroll med at vilkårene for støtte er oppfylt er delt mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten. Videre er ordningen basert på at revisor skal foreta kontroll, blant annet gjennom attestasjon av kostnadene til prosjektet. Kombinasjonen av høye beregningsgrunnlag, en rettighetsbasert ordning og direkte utbetaling gjør at ordningen kan være utsatt for misbruk. De senere år har det blitt satt inn ekstra ressurser til kontroll med sikte på å avdekke misbruk, og Norges forskningsråd og Skatteetaten har formalisert samarbeidet med å forvalte ordningen. For eksempel har de inngått en samarbeidsavtale om felles oppfølging og kontroll av Skattefunn. Departementet har mottatt innspill til endringer i ordningen fra Skattedirektoratet, både under henvisning til Samfunnsøkonomisk analyses rapport, men også uavhengig av denne.

Skattefunn er en generøs ordning og legger beslag på betydelige statlige midler. Det at ordningen er rettighetsbasert, fører til at staten ikke har direkte økonomisk kontroll gjennom å fastsette rammer i de årlige budsjettene. Den kraftige veksten i Skattefunn-fradrag i perioden 2013–2017 har bidratt til å redusere skatteinntektene med nye 600 mill. kroner hvert år i snitt. En stor del av veksten i Skattefunn-fradrag skyldes at flere selskap har benyttet seg av ordningen. Det at ordningen har vokst betydelig i omfang, gjør det spesielt viktig å sørge for at ordningen fungerer etter hensikten og ikke blir utsatt for misbruk og feilaktige tildelinger av støtte.

I dette høringsnotatet vurderer departementet forslagene fra Samfunnsøkonomisk analyse som kan forbedre ordningen. I tillegg vurderes forslag fra Samfunnsøkonomisk analyse og Skattedirektoratet som kan gjøre ordningen mer robust mot misbruk. Departementet legger til grunn at forslagene ikke skal bidra til å redusere eller øke

nivået på den statlige støtten som gis til FoU i næringslivet gjennom Skattefunn. Endringene som foreslås, er derfor samlet sett provenynøytrale.

### **3. FORBEDRINGER AV SKATTEFUNN-ORDNINGEN**

Samfunnsøkonomisk analyse gir en klar anbefaling om å videreføre Skattefunn. Det foreslås flere endringer med den hensikt å forbedre ordningen.

#### **3.1 Redusere maksimalt fradragsgrunnlag per skattepliktig til 25 mill. kroner**

##### **3.1.1 Gjeldende rett**

Maksimalt fradragsgrunnlag per skattepliktig er i dag 25 mill. kroner for kostnader til egenutførte FoU-prosjekter, og 50 mill. kroner for kostnader til FoU-prosjekter utført av forskningsinstitusjoner som er godkjent av Norges forskningsråd eller i samarbeid med disse, jf. skatteloven § 16-40 andre ledd. Forskningsinstitusjoner er definert i FSFIN § 16-40-3 som «institusjon som har til formål å utføre forsknings- og utviklingsarbeid og som regelmessig driver vitenskapelig publisering eller arbeider systematisk med åpen teknologi- og kunnskapsspredning.».

##### **3.1.2 Anbefaling**

Samfunnsøkonomisk analyse foreslår å redusere fradragsgrunnlaget til 25 mill. kroner, uavhengig av om selskapet gjennomfører FoU-arbeidet selv eller i samarbeid med andre. Forslaget begrunnes med at beløpsgrensene har blitt så høye at de ikke lenger er relevante for SMBer. Samfunnsøkonomisk analyse skriver også at store prosjekter bør kvalitetssikres bedre før de gis støtte, og at bedriftene selv bør få bestemme om de vil gjennomføre prosjektene selv eller i samarbeid med andre.

##### **3.1.3 Departementets vurderinger og forslag**

Da Skattefunn ble innført i 2002, var kostnadsgrunnlaget for skattefradraget på 4 og 8 mill. kroner for henholdsvis egenutført og innkjøpt FoU. Bruk av forskningsinstitusjoner ble antatt å føre til bedre kvalitet på den utførte FoUen. Etter innføring av ordningen har fradragsgrunnlaget økt kraftig. I perioden 2012 til 2017 har fradragsrammene økt fra 5,5 mill. og 11 mill. kroner til 25 mill. og 50 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 fradrag for kostnader i Skattefunn opp til det nivået kostnadstaket tillater. For støtte utover dette, må disse aktørene søke støtte gjennom de konkurransebaserte støtteordningene under Forskningsrådet eller Innovasjon Norge. Maks grensen i Skattefunn-ordningen innebærer dermed at støtte utover et visst nivå for store aktører er forbeholdt prosjekter med høyest forskningsmessig verdi og samfunnsøkonomisk nytte. Maks grensen bidrar også til bedre budsjettkontroll med Skattefunn. I likhet med Samfunnsøkonomisk analyse vurderer departementet at taket på Skattefunn-støtte med fordel kan reduseres slik at skattepliktige med FoU-aktivitet i stor skala i større grad bør motta støtte gjennom de konkurransebaserte programmene.

Departementet foreslår derfor å redusere grensen til 25 mill. kroner, uavhengig av om selskapet gjennomfører FoU-arbeidet selv eller i samarbeid med andre. Én og samme grense for kostnadsgrunnlaget for egenutført FoU og innkjøpt FoU fra forskningsinstitusjoner vil innebære en forenkling for både de skattepliktige og Skatteetaten.

Forslaget antas å berøre om lag 50 skattepliktige, som utgjør om lag 1 pst. av mottakere av Skattefunn-støtte. Basert på data fra tidligere år antas det at bare et fåtall av de som berøres av reduksjonen, ville kunne krevd Skattefunn-fradrag for godkjente FoU-kostnader opp mot 50 mill. kroner. Forslaget antas å øke provenyet med om lag 70 mill. kroner.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-40 andre ledd. Med kun ett felles fradragsgrunnlag for alle typer prosjekter vil departementet også vurdere å oppheve bestemmelsene om prosjekter utført av godkjent forskningsinstitusjon og samlet fradragsgrunnlag.



## **3.2 Øke fradragsprosenten ved samarbeid til 25 pst.**

### **3.2.1 Gjeldende rett**

Det gis som hovedregel skattefradrag med 18 pst. av kostnadene til godkjente Skattefunn-prosjekter, jf. skatteloven § 16-40 første ledd. Dersom virksomheten faller inn under definisjonen av små og mellomstore bedrifter (SMB), gis likevel skattefradrag med 20 pst. av kostnadene.

### **3.2.2 Anbefaling**

Samfunnsøkonomisk analyse foreslår at fradragsprosenten økes til 25 pst. for prosjekter hvor minst halve budsjettet brukes på innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner. Forslaget er begrunnet med at andelen slike prosjekter har vært synkende, og at tidligere økninger i maksimalt kostnadsgrunnlag for innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner ikke ser ut til å ha stimulert til samarbeid.

### **3.2.3 Departementets vurderinger og forslag**

Skattefunn-ordningen er meldt inn til ESA etter gruppeunntaket for støtte til forskning og utvikling, da ordningen anses å innebære statsstøtte. Statsstøtteregulverket setter grenser for hvor mye støtte som kan gis. Etter statsstøtteregulverket er den laveste grense for maksimal støtteintensitet før skatt 25 pst. for store foretak og 35 pst. for små og mellomstore foretak (SMB), jf. Gruppeunntaksforordningen (GBER) kapittel III avsnitt 4 artikkel 25 nr. 5 c og 6. Ved sammenligning av Skattefunns intensitet med begrensningene gitt i statsstøtteregulverket, må det tas hensyn til at støtten gjennom Skattefunn ikke er skattepliktig, jf. GBER kapittel I artikkel 7 nr. 2. Med en skattesats på 22 pst. innebærer gjeldende prosentsats for store foretak (18 pst.) en støtteintensitet på 23,1 pst., mens gjeldende prosentsats for SMB (20 pst.) innebærer en støtteintensitet på 25,6 pst. Dette tilsier at prosentsatsen for store foretak maksimalt kan økes til 19 pst. GBER artikkel 25 nr. 6 har et ytterligere skille mellom mellomstore og små bedrifter, som ikke er inntatt i de norske reglene.

Forslaget om å øke fradraget ved samarbeid medfører at enkelte prosjekter vil motta støtte utover det statsstøttereglene i EØS-avtalen tillater. Med en fradragssats utover 19

pst. for store foretak vil støttemottakere kunne få mer støtte enn det som er tillatt, selv uten å motta støtte gjennom andre støtteordninger. I slike tilfeller må det foretas avkortning av støtten ned til tillatt støtteintensitet basert på individuelle beregninger av tillatt støtte for hvert enkelt prosjekt. Dette vil gjøre ordningen vesentlig mer administrativt krevende.

Departementet mener det er avgjørende at fradragssatsene i Skattefunn-ordningen ikke overstiger den maksimale støtteintensiteten etter EØS-avtalen, slik at det ikke blir nødvendig med individuelle beregninger for avkortning av støtte for de prosjekter som bare mottar støtte gjennom Skattefunn.

Innføring av en egen sats for prosjekter hvor minst halve budsjettet brukes til kjøp av FoU fra godkjente FoU-institusjoner vil også øke de administrative kostnadene ved ordningen, da det må vurderes om prosjektet har benyttet halve budsjettet på innkjøpt FoU. Departementet viser til forslaget om å innføre en lik sats for alle selskap uavhengig av bedriftsstørrelse og samarbeid med forskningsinstitusjoner, som vil innebære en forenkling av ordningen.

### **3.3 Øke fradragssatsen for nye brukere til 25 pst.**

#### **3.3.1 Anbefaling**

Samfunnsøkonomisk analyse foreslår at fradragssatsen økes til 25 pst. for bedrifter som er nye brukere av Skattefunn. Bedriftene skal etter forslaget anses som nye de tre første årene selskapet benytter seg av ordningen. Forslaget begrunnes med at analysene tyder på at støtte gjennom Skattefunn har størst effekt på FoU-investeringene i bedrifter som ikke har brukt Skattefunn før.

#### **3.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Hovedmålet med Skattefunn er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats. Støtten skal stimulere til samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer ved at foretakene internaliserer de positive eksterne effektene ved slike investeringer. De positive

eksterne effektene består i at resultatene av FoU-investeringene vil kunne ha nytte for andre enn bedriften som tar investeringsbeslutningen.

Utgangspunktet bør etter departementets vurdering være at FoU-investeringer innenfor Skattefunn-ordningen behandles likt, uavhengig av bedriftens alder.

Skattefunn er en generell, rettighetsbasert ordning som i liten grad egner seg for støtte til utvalgte typer selskap. Dersom en ønsker å støtte foretak i oppstartsfasen, er det trolig bedre å gjøre dette gjennom mer direkte, målrettede ordninger.

Innføring av en egen sats i Skattefunn for bedrifter som er nye brukere av ordningen vil føre til nye avgrensninger som vil gjøre den mer komplisert og byråkratisk. Muligheten for økt støtte dersom en kommer innenfor de nye avgrensningene, gir risiko for tilpasninger og omgåelser. For eksempel kan de samme personene bak et selskap opprette et nytt selskap for å komme inn under ordningen som «nye brukere». En endring som innebærer at nye brukere får et høyere fradrag, vil kunne gi et økt behov for kontroll med ordningen, noe som vil være ressurskrevende.

Forslaget vil også føre til at støttemottakere kan få støtte utover tillatt støtteintensitet etter EØS-avtalen, som innebærer at flere støttemottakere vil få avkortet støtten ned til tillatt støtteintensitet. Dette vil øke de administrative kostnadene ved ordningen, jf. omtalen under punkt 3.2.3.

### **3.4 Lik fradragssats for små og store bedrifter**

#### **3.4.1 Anbefaling**

Samfunnsøkonomisk Analyse foreslår at det bør innføres én felles skattefradragssats på 20 pst. for alle foretak. Forslaget begrunnes med at addisjonaliteten (i hvilken grad Skattefunn-støtten vil påvirke prosjektet slik at det utløses innsats og handlinger hos Skattefunn-foretaket som ikke ville skjedd dersom støtten ikke var blitt gitt) etter deres estimater er lik for SMB og andre foretak. Videre vurderer Samfunnsøkonomisk

analyse at differansen mellom 18 og 20 pst. er for liten til å forsvare de administrative kostnadene ved to satser.

### **3.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at det innføres én støttesats på 19 pst. uavhengig av bedriftsstørrelse. Dette er en forenkling av dagens ordning der små og mellomstore bedrifter har en sats på 20 pst., mens andre virksomheter har 18 pst. Forslaget vil innebære en forenkling både for de skattepliktige og skattemyndighetene.

Satsen kan ikke settes til 20 pst. fordi det kan føre til at støttemottakere kan få støtte ut over tillatt støtteintensitet etter EØS-avtalen. Det ville innebære at flere støttemottakere ville få avkortet støtten ned til tillatt støtteintensitet. Dette ville øke de administrative kostnadene ved ordningen, jf. omtalen under punkt 3.2.3.

Forslaget innebærer at det ikke lenger vil være nødvendig å vurdere om foretaket er et SMB-selskap for å bestemme fradragssatsen. Departementet vil vurdere om det fortsatt er behov for en egen definisjon av SMB i skatteforskriften, eller om dagens definisjon i FSFIN § 16-40-5 kan tas ut av forskriften. Det er ulike satser for støtteintensitet etter Gruppeunntaksforordningen (GBER) avhengig av om selskapet anses som et SMB selskap eller ikke. I Skattefunn-ordningen må størrelsen på foretaket blant annet vurderes ved fradrag for kostnader til patentering for SMB-selskaper etter FSFIN § 16-60-6 fjerde ledd, og ved beregningen av maksimal samlet støtte for alle selskaper etter FSFIN § 16-40-6 syvende ledd. Dersom definisjonen tas ut av forskriften, må denne vurderingen skje etter reglene i GBER.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-40 første ledd.

## **3.5 Øke maksimal timesats**

### **3.5.1 Gjeldende rett**

Personalkostnader og indirekte kostnader knyttet til godkjent prosjekt kan kostnadsføres i Skattefunn-ordningen. Disse kostnadene beregnes med utgangspunkt i

antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, jf. FSFIN § 16-40-4 tredje ledd. Det er likevel satt et maksimalt tak ved denne beregningen på 1850 timer per år og en timesats på 600 kroner per time. Bestemmelsen gjelder kun ved bruk av egne ansatte. I 2007 var maksimal timesats for egne ansatte på 500 kroner, og taket ble økt til 600 kroner per time i 2014. Dette innebærer at man skal benytte en timesats på 600 kroner for alle som tjener 500 000 kroner eller mer<sup>1</sup>. Med et tak på 1 850 timer per år kan bedriftene maksimalt kostnadsføre 1 110 000 kroner per ansatt per år.

### **3.5.2   Anbefaling**

Samfunnsøkonomisk analyse legger til grunn at bedriftenes total kostnad per ansatt ligger 40 pst. over årslønnen. En kostnad på 1,1 mill. kroner tilsvarer da en årslønn på rundt 800 000 kroner.

Samfunnsøkonomisk analyse foreslår å øke timesatsen for interne personalkostnader fra 600 kroner til 700 kroner per time. Dette tilsvarer ifølge Samfunnsøkonomisk analyse omtrent en årlig justering av det opprinnelige taket på 500 kroner i 2007, der den årlige justeringen følger lønnsutviklingen for FoU-personell i samme periode. En økning til 700 kroner vil innebære at det kan utgiftsføres rundt 1,3 mill. kroner per ansatt.

Samfunnsøkonomisk analyse foreslår at det også innføres årlig justering av den maksimale timesatsen. Forslaget er begrunnet med at timesatsen over tid har blitt underindeksert, at det vil øke støtteandelen for ansatte med høy lønn, og at dette forventes å øke bruken av ansatte med høyere lønn inn i Skattefunn-prosjektene. Samfunnsøkonomisk analyse antar videre at økningen i timesats kan legge til rette for en mer omfattende bruk av seniorforskere og utløse ny forskning som ellers ikke ville funnet sted. Dette igjen forventes å gi økt innovasjon og verdiskaping.

---

<sup>1</sup> For årslønn over 500.000 kroner vil 1,2 promille av årslønnen overstige 600 kroner.

### **3.5.3 Departementets vurdering og forslag**

Departementet foreslår å øke den maksimale timesatsen. Økt timesats vil redusere den relative favoriseringen av Skattefunn-prosjekter der FoU-personell har årslønn opptil det nivået hvor timesatsen blir bindende, dvs. 500 000 kroner med dagens timesats. Det foreslås å øke den maksimale timesatsen slik at endringene samlet sett blir omtrent provenynøytrale. Basert på departementets øvrige forslag tilsvarer dette en økning til om lag 650 kroner.

Departementet fraråder å innføre en årlig prisjustering av den maksimale timesatsen. Provenytapet ved Skattefunn-ordningen har økt kraftig de siste årene selv om timesatsen har vært nominelt uendret. En fastsatt, årlig indeksering av timesatsen vil bidra til å øke den årlige veksten i provenytapet ved ordningen. Dette er spesielt problematisk fordi bruken av statlige midler gjennom Skattefunn-ordningen i liten grad blir gjenstand for prioritering opp mot andre formål. Videre vil indeksjustering av den maksimale timesatsen gjøre ordningen mer komplisert. Departementet foreslår derfor ikke at det innføres en årlig prisjustering av timesatsen.

Det vises til forslag til endring av FSFIN § 16-40-6 tredje ledd.

## **3.6 Maksimal timesats ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående**

### **3.6.1 Anbefaling**

Etter dagens regler er det ikke noe tak for hverken timesats eller antall timer for personalkostnader ved kjøp av eksterne FoU-tjenester. Samfunnsøkonomisk analyse antar at denne forskjellen kan ha gitt brukerne av ordningen økonomiske motiver til for eksempel å etablere og kjøpe FoU-tjenester fra nærstående foretak i samme konsern.

*Samfunnsøkonomisk analyse* foreslår at samme maksimale timesats må gjelde for kjøp av alle FoU-tjenester. Anbefalingen begrunnes også med at dette vil forhindre en åpenbar omgåelsesmulighet ved opprettelse av datterselskap eller kjøp av forskning og utvikling fra andre firmaer i en bedriftsgruppe for å unngå den maksimale timesatsen.

For FoU-virksomhet som reelt sett utføres av andre selskap med høyere lønnskostnad enn den maksimale timesatsen, vil forslaget være en innstramning.

*Norges forskningsråd* har uttrykt at de ikke støtter et forslag som begrenser timesatsen ved kjøp av FoU-tjenester fra forskningsinstitusjoner. Norges forskningsråd mener det vil være svært negativt for koblingen mellom bedrifter og FoU-institusjoner dersom maksimal timesats også skal gjelde kjøp fra FoU-institusjoner. De mener det er viktig med et godt insentiv for samarbeid med FoU-institusjonene, og at slike institusjoner er involvert i prosjektene fører blant annet til økt kunnskapsspredning. De påpeker at timeprisen hos FoU-institusjonene er høyere enn forslaget til maksimal timesats, og en maksimal sats vil føre til at Skattefunn-foretak ikke får tatt med alle reelle kostnader i fradraggrunnlaget ved kjøp av tjenester fra FoU-institusjoner. Det antas dermed at det vil være lettere å velge bort kjøp av tjenester fra FoU-institusjoner uten fri timesats hos disse.

*Skattedirektoratet* mener at forslaget om å begrense maksimal timesats for eksterne vil kunne hindre uønskede tilpasninger.

Skattedirektoratet foreslår imidlertid at det ikke bør innføres én generell maksimal timesats, men at det bør innføres lik maksimal timesats for interne personalkostnader og kjøp av FoU-tjenester fra nærstående foretak. Dette kan forhindre at fradraggrunnlag kunstig økes ved bruk av nærstående foretak med det formål å kunne fakturere for FoU-tjenester utover den maksimale timesatsen for interne personalkostnader.

Det er i denne sammenheng nødvendig at nærstående foretak defineres nærmere. Skattedirektoratet har påpekt at det vil være formålstjenlig å benytte allerede kjente avgrensinger for dette formålet, for eksempel ved å henvise til definisjonen av nærstående i rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41.

### **3.6.2 Departementets vurdering og forslag**

Reglene om begrenset timesats for egne ansatte kan bidra til å favorisere innkjøpt FoU fremfor internt utført FoU. Departementet vurderer det som særlig uheldig at FoU-aktiviteter flyttes fra selskap som mottar Skattefunn-støtte til andre konsernselskap og kjøpes tilbake fra støttemottaker, med det formål å omgå den maksimale timesatsen for internt utført FoU. Slike tilpasningsmuligheter skaper også en relativ favorisering av de skattepliktige som har muligheter til å tilpasse seg på denne måten.

Dersom timesatsen skal utvides til å omfatte også FoU som er utført av andre parter og kjøpt inn av støttemottaker, vil det øke de administrative byrdene ved ordningen. Aktører som utfører FoU på oppdrag fra selskap som mottar Skattefunn-støtte, må føre tilsvarende dokumentasjon av timesatsen på prosjekter som der Skattefunn-prosjekter utføres internt, og dokumentasjonen må oversendes støttemottaker.

Departementet fremmer ikke på nåværende tidspunkt et forslag om at timesatsen skal gjelde for all kjøp av ekstern FoU. For å motvirke omgåelse av timesatsen gjennom konserninterne omorganiseringer, foreslår departementet at timesatsen skal gjelde ved kjøp av FoU fra nærstående person eller foretak.

Ved avgrensningen av «nærstående» foretak vurderer departementet at avgrensningen kan knytte seg til definisjoner av nærstående som allerede finnes i skatteloven.

Departementet foreslår at det tas inn en henvisning til skatteloven § 6-41 om begrensnings av rentefradrag mellom nærstående. Ved vurderingen av om partene er nærstående er det definisjonen av nærstående etter denne bestemmelsen som er utgangspunktet for vurderingen.

Innføring av en avgrensning mot nærstående foretak gir en ny rettslig vurdering, men ved å legge den opp mot et kjent regelverk antas det i liten grad å komplisere regelverket.



Det vises til forslag til endring av FSFIN § 16-40-6 tredje ledd.

### **3.7 Oppdragsforskning**

#### **3.7.1 Gjeldende rett og anbefaling**

Etter FSFIN § 16-40-6 sjette ledd gis det i dag ikke Skattefunn-fradrag for kostnader som forskningsinstitusjoner har hatt i tilknytning til forskningstjenester som de omsetter. Forskningsinstitusjoner er definert som «institusjon som har til formål å utføre forsknings- og utviklingsarbeid og som regelmessig driver vitenskapelig publisering eller arbeider systematisk med åpen teknologi- og kunnskapsspredning.».

Unntaket for forskningsinstitusjoners forskning på oppdrag for andre i Skattefunn-ordningen ble innført for å unngå at både forskningsinstitusjonen og Skattefunn-selskapet kunne kreve fradrag i Skattefunn-ordningen. I Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) punkt 5.5.1.2 «Nærmere om hvilke kostnader som kan anses som FoU» ble unntaket for forskningsinstitusjoners oppdragsforskning omtalt. Departementet uttalte der at:

*«Ved kjøp av forskningstjenester fra forskningsinstitusjon vil kostnadene til dette kun gi FoU-fradrag for det foretaket som kjøper slike tjenester. For forskningsinstitusjoner som selger slike tjenester, vil kostnader knyttet til prosjektet være alminnelige næringsutgifter til inntekts ervervelse som kommer til fradrag i alminnelig inntekt. Det må unngås dobbelt skattefradrag ved at både den selgende forskningsinstitusjon og den kjøpende bedriften får fradrag i skatt for de samme utgiftene.»*

I utgangspunktet kan alle selskaper omsette forskning. I enkelte tilfeller har Skatteetaten sett at selskaper i samme konsern krever Skattefunn-fradrag i det samme prosjektet. Skattedirektoratet foreslår at unntaket for oppdragsforskning utvides til å gjelde generelt. Bakgrunnen for forslaget er at både Skattedirektoratet og Norges forskningsråd opplever at reglene på dette punktet er uklare for brukerne av ordningen. Endringen bidrar til å klargjøre at det bare er selskapet med godkjent Skattefunn-prosjekt som har krav på Skattefunn-fradraget.

### **3.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Det er kun selskapet som har et godkjent Skattefunn-prosjekt som har rett på Skattefunn-fradrag. Fradragsretten er begrenset til dette ene selskapet. For å unngå uklarheter og fradrag i skatt for de samme utgiftene også for andre foretak enn forskningsinstitusjoner foreslås det at unntaket for forskningsinstitusjoners oppdragsforskning utvides til å gjelde generelt. Etter departementets vurdering er endringen kun en presisering av hva som allerede er gjeldende rett.

Det forventes ingen eller få økte økonomiske eller administrative byrder som følge av endringen.

Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-40-6 sjette ledd.

## **4 TILTAK MOT MISBRUK**

### **4.1 Innledning**

Antall søknader til Skattefunn har steget fra ca. 4 000 prosjekter i 2014 til ca. 7 000 prosjekter i 2017<sup>2</sup>. I 2017 var det 7 628 aktive prosjekter, og i 2018 kom det inn 4 504 søknader om godkjenning av nye prosjekter i Skattefunn-ordningen ifølge Norges forskningsråd.

Skattefunn er en rettighetsbasert ordning. Dette innebærer at søkerne har krav på skattefradrag dersom de får godkjent sitt prosjekt av Norges forskningsråd. Et særtrekk ved ordningen er at skattepliktige får utbetalt støtte tilsvarende skattefradraget dersom de ikke er i skatteposisjon. I perioden 2012–2017 ble ca. 80 prosent av støtten utbetalt i form av tilskudd. For 2016 utgjorde fradrag i skatt 3,7 mrd. kroner.

---

<sup>2</sup> Skattepliktige kan ha flere prosjekter, slik at antall prosjekter vil være høyere enn antall støttemottakere.

Samtidig er Skattefunn lagt opp som en lav-terskel, ubyråkratisk ordning som skal være enkel å forholde seg til for brukerne. Kontroll med hensyn til at vilkårene for støtte er oppfylt er delt mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten. Videre er ordningen basert på at revisor skal foreta kontroll, blant annet gjennom attestasjon av kostnadene til prosjektet.

Kombinasjonen av høye beregningsgrunnlag, en rettighetsbasert ordning og direkte utbetaling gjør ordningen utsatt for uønskede tilpasninger. Økokrim har i sin rapport «Trusselvurdering økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet» 2015-2016 på side 19 blant annet trukket frem Skattefunn spesielt fordi direkte utbetalinger fra staten øker sannsynligheten for bedrageri.

Skatteetaten har de siste årene hatt en egen satsning med formål å bedre etterlevelsen av Skattefunn-reglene. Som en del av satsningen gjennomførte etaten 200 såkalte kunnskapskontroller for å kartlegge omfanget av feilrapportering og misbruk. Basert på et sett kriterier ble om lag 40 pst. av mottakere av Skattefunn-støtte kategorisert i en gruppe for høy risiko for misbruk, og 150 av de kontrollerte ble tilfeldig trukket ut fra denne gruppen. 50 av de kontrollerte ble tilfeldig trukket ut av gruppen med de resterende (lav-risiko-gruppen). Overrepresentasjon av høyrisiko-foretak i utvalget innebærer at funnene fra kontrollene ikke kan anses som representative for alle Skattefunn-foretak. På den andre siden utgjør gruppen så mye som 40 pst. av støttemottakerne, slik at resultatene ikke kan avvises som bare å gjelde for et lite mindretall av støttemottakerne.

Kontrollene viser ifølge etaten en betydelig svikt i etterlevelsen og mulig misbruk av ordningen<sup>3</sup>:

---

<sup>3</sup> Data fra gjennomførte kontroller ble også delt med Samfunnsøkonomisk analyse og inngikk som en del av evalueringen av Skattefunn-ordningen, se evalueringsrapportens kapittel 8.

- Om lag 50 selskaper, 25 pst. av de kontrollerte, har ført ordinære driftskostnader som FoU-kostnader og krevd Skattefunn-fradrag på grunnlag av disse.
- Det er betydelige omfang av feil i timeføringen, og timeantall blåses opp. For eksempel hadde halvparten av selskapene ikke ført timer på delmål, som er et krav etter forskriften, og om lag 10 pst. hadde ikke ført timelister overhodet. Opp imot halvparten av de med timeregnskap manglet underskrift.
- 15 pst. hadde krevd for høy støtte enten ved urettmessig krav om høy fradragssats på 20 pst. for SMB-bedrifter eller ved å kreve støtte utover EØS-rettens begrensning av maksimal støtteintensitet der det har vært mottatt annen støtte i tillegg til Skattefunn.
- Det er indikasjoner på at selskap omgår den maksimale timesatsen ved å legge FoU-aktivitet til et annet konsernselskap enn det som mottar Skattefunn-støtte, og selge FoU-tjenestene internt til støttemottaker.
- Ved flere prosjekter er det krevende for etaten å vurdere om det faktisk er gjennomført FoU-aktivitet.

Resultatene av kunnskapskontrollene per april 2019 kan blant annet oppsummeres med at:

- 22 selskap undersøkes nærmere gjennom såkalt utvidet kontroll
- 59 selskap har på bakgrunn av kontrollene fremmet egenretting, det vil si selv korrigert feil i skattemeldingen

Gjennom Skatteetatens kontrollaktiviteter for inntektsårene 2017 og 2018 har totale skattefradrag blitt redusert med om lag 140 mill. kroner.

En stor del av avvikene som har blitt avdekket gjennom kontrollene, må antas å skyldes manglende kunnskap om rapporteringskrav eller lav innsats for å etterleve reglene. En viss andel av funnene må antas å skyldes bevisst misbruk eller omgåelse for å tilegne seg urettmessige Skattefunn-fradrag. Departementet antar at de gjennomførte kontrollene sammen med øvrige tiltak, herunder informasjonsarbeid og tettere

samarbeid mellom Skatteetaten og Forskningsrådet, vil bidra til å redusere omfanget av feil og misbruk.

Departementet ser likevel behov for tiltak på regelverkssiden som begrenser risikoen for misbruk av ordningen. Kontrollene etaten har utført tilsier at det er spesielt viktig med regler som kan gjøre kontroll av timeantallet enklere for både revisor og Skatteetaten. I et konkret tilfelle fikk et selskap etter kontroll redusert personalkostnader over 3 år tilsvarende totalt over 22 000 timer, da timene som var ført opp som personalkostnader i Skattefunn ikke samsvarte med bedriftens øvrige timeføringssystem. Blant annet var det ført fradrag for arbeidstimer i Skattefunn-ordningen, der det i bedriftens egen timeliste var registrert fravær, for eksempel på grunn av sykdom eller ferie.

Kontroll med fakturering fra underleverandører er et annet sted etaten ser at det er behov for mer informasjon. Krav til spesifisering av faktura kan virke preventivt og kan hindre over-fakturering. Det kan også bidra til en enklere kontroll for revisor og Skatteetaten. Dette gjelder særlig ved kjøp av tjenester fra utlandet, der kostnadene kan være vanskelig å etterprøve.

Norges forskningsråd og Skatteetaten har de senere år økt innsatsen for å begrense faren for misbruk ved å formalisere samarbeidet. Departementet har mottatt innspill fra disse, både under henvisning til Samfunnsøkonomisk analyses rapport, men også uavhengig av denne.

I det følgende gjennomgås og foreslås regelendringer og tiltak for å redusere misbruk. Dette omfatter skjerpede krav og rutiner, for eksempel strengere krav til signering av timelister. Videre vurderes det om kontrollmulighetene til Skatteetaten kan sikres ved å avskjære fradragsrett for kostnader til kjøp av FoU-tjenester fra land utenfor EØS. Tiltakene er utarbeidet i samarbeid med og på grunnlag av innspill fra Skattedirektoratet og Norges Forskningsråd.

## **4.2 Krav til signering av timelister**

### **4.2.1 Gjeldende rett**

Foretak som krever Skattefunn-fradrag skal som del av sin dokumentasjonsplikt overfor skattemyndighetene føre eget regnskap for prosjektet, jf. FSFIN § 16-40-8. Regnskapet skal føres løpende gjennom året og skal blant annet ha dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader i form av timelister for FoU-personale som skal vise, fordelt per dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. Det stilles krav om revisors attestasjon av kostnadene. Dette gjelder uavhengig av om den skattepliktige er revisjonspliktig eller ikke. Der den obligatoriske signaturen fra revisor mangler, er konsekvensen at foretaket ikke får skattefradrag.

### **4.2.2 Skattedirektoratets anbefaling**

Kontrollene hos Skatteetaten har vist at det ved fastsettelse av Skattefunn-fradrag ofte mangler dokumentasjon, eller at innsendt dokumentasjon er mangelfull eller inneholder feilaktige opplysninger. For eksempel mangler den obligatoriske signaturen fra revisor. Konsekvensen av at slike feil ikke blir rettet opp er at foretaket ikke får skattefradrag. Andre kontroller har vist at timeføringen hos Skattefunn-foretaket er feil. I enkelte tilfeller har etaten redusert svært store fradrag grunnet feil knyttet til timeantallet, jf. punkt 4.1.

Personalkostnader utgjør en stor kostnadspost som det er viktig å ha tilfredsstillende kontroll på. For å sikre at timelistene er korrekte og øke bevisstgjøringen hos Skattefunn-foretakene foreslår Skattedirektoratet at det innføres krav om signatur på timelister fra både FoU-medarbeider og bedriftens prosjektansvarlige. Det foreslås at det presiseres at FoU-medarbeider og prosjektansvarlig ved sine signaturer må bekrefte at timene som er ført opp i timelisten, utelukkende gjelder arbeid knyttet til delmål godkjent av Norges forskningsråd og som er relevant for fremdriften i det godkjente FoU-prosjektet. Ved å kreve signatur antar Skattedirektoratet at Skattefunn-ordningen kan bli mindre sårbar for feil eller misbruk.

### **4.2.3 Departementets vurderinger og forslag**

Lønn til ansatte vil i mange tilfeller utgjøre en vesentlig del av kostnadene ved et Skattefunn-prosjekt. Samtidig er det enkelt for bedriftene å oppgi flere arbeidstimer enn det som er utført, og vanskelig for revisor eller andre å etterprøve. Det er derfor blant annet innført begrensninger med hensyn til timelønn og antall timer som det kan kreves fradrag for.

Det følger av gjeldende regler at skattepliktige som krever skattefradrag, må føre et separat regnskap for Skattefunn-prosjektet. I dag er det allerede en plikt til å kunne dokumentere timelister som viser, fordelt per dag, navn på FoU-person, antall timer, samt hvilke delmål som er bearbeidet.

Etter departementets vurdering vil innføring av krav om signatur på timelistene fra både den ansatte som har utført arbeidet og den prosjektansvarlige være et enkelt og lite kostnadskrevende tiltak mot misbruk. Et krav om signatur kan redusere muligheten for feilrapportering, høyne legitimiteten av timelistene og forenkle revisors kontroll.

Skatteetaten har erfart at det er mindre krevende å kontrollere Skattefunn-timelister der bedriftens ansatte fører ordinære timelister, som Skattefunn-timelistene kan sammenlignes med. I enkelte tilfeller har etaten oppdaget at det er ført fradrag for arbeidstimer i Skattefunn-ordningen, der det i bedriftens egen timeliste var registrert fravær, for eksempel på grunn av sykdom eller ferie, jf. punkt 4.1. Et alternativ er derfor at det stilles krav om føring av ordinære timelister, også for timer som ikke brukes på Skattefunn-prosjekter, for alle ansatte som arbeider med Skattefunn-prosjekter. Et krav om føring av ordinære timer utover timer knyttet til Skattefunn-prosjekter er imidlertid etter departementets vurdering et mer inngripende krav enn et krav om signatur på timelistene som er knyttet til Skattefunn-prosjekter.

Etter FSFIN § 16-40-8 andre ledd skal prosjektreknskapet føres løpende gjennom året. Dette innebærer at timelistene også må signeres løpende gjennom året. Hva som ligger i at timelistene skal signeres «løpende gjennom året» er ikke nærmere definert. Departementet vil vurdere om det bør presiseres nærmere.

Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-40-8.

### **4.3 Begrensning av fradragsrett til kostnader pådratt innenfor EØS**

#### **4.3.1 Gjeldende rett og anbefaling**

Alle kostnader til godkjente forsknings- og utviklingsprosjekt som er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6, og som er innenfor det maksimale fradragstaket, kan inngå i fradragsgrunnlaget i Skattefunn-ordningen, jf. skatteloven § 16-40 annet ledd. Det er ikke angitt noen geografisk begrensning for opphavet til kostnadene.

Skattefunn-ordningen kan være utsatt for misbruk, og Skatteetaten har funnet eksempler på at kostnader ved kjøp av tjenester fra foretak hjemmehørende i utlandet, og som er inkludert i fradragsgrunnlaget i ordningen, er uriktige og feil. For å påse at Skattefunn-ordningen ikke utnyttes og at legitimiteten til ordningen opprettholdes, er det viktig at Skatteetaten kan verifisere at FoU-kostnader som et foretak har, er reelle og relevante for det godkjente Skattefunn-prosjektet. For å sikre kontrollmulighetene av kostnadsgrunnlag i Skattefunn-prosjekter foreslår Skattedirektoratet at det innføres en geografisk begrensning av fradragsretten.

*Skattedirektoratet* foreslår at fradragsretten begrenses til kostnader for kjøp av FoU-tjenester fra land innenfor EØS, samt land Norge har skatteavtale eller informasjonsutvekslingsavtale med.

Også *Samfunnsøkonomisk analyse* kom i sin rapport frem til at Skattefunn bør begrenses til virksomheter som har hoveddelen av sin FoU-aktivitet i Norge. Samfunnsøkonomisk analyse foreslår at selskap som er begrenset skattepliktig til



Norge, ekskluderes fra ordningen. Begrenset skattepliktig til Norge innebærer at selskapet ikke anses hjemmehørende i Norge, men kan være skattepliktig til Norge for inntekt av virksomhet som drives eller bestyres herfra.

#### **4.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Skattefunn er en generell, rettighetsbasert ordning, der den skattepliktige har krav på støtte dersom nærmere vilkår er oppfylt. For å motvirke at ordningen misbrukes kan en mulighet være å avskjære kostnader som er knyttet til FoU-aktiviteter som utføres utenfor Norge, og som er ekstra ressurskrevende å kontrollere. Dette vil gjøre kontrollen til revisor og Skatteetaten enklere.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig med en regel som avskjærer alle kostnader som er pådratt utenfor Norge. FoU som utføres i andre land kan også ha positive ringvirkninger. Et alternativ kan være at det kun kan kreves fradrag for kostnader i Skattefunn-ordningen dersom kostnaden gjelder kjøp av FoU-tjenester fra land innenfor EØS. Norges EØS-rettslige forpliktelser gjør at selskaper innenfor EØS ikke kan diskrimineres i forhold til norske selskap.

Et annet alternativ er at det kun kan kreves fradrag for kostnader til kjøp av FoU-tjenester fra foretak hjemmehørende i EØS, samt fra land som Norge har skatteavtale eller informasjonsutvekslingsavtale med. En generell avgrensning mot land utenfor EØS kan medføre at kjøp av FoU-tjenester fra for eksempel USA, Kina, India, Australia mv. automatisk avskjærer rett på Skattefunn-fradrag. En slik løsning vil likevel være noe mer administrativt krevende for Skatteetaten å håndheve.

Etter departementets vurdering bør fradragene i Skattefunn-ordningen begrenses etter hvor FoU-aktiviteten er utført geografisk. Skatteetatens kontroller har vist at dagens regel ikke fungerer optimalt.

Departementet foreslår at det kun kan kreves fradrag for kostnader i Skattefunn-ordningen dersom kostnaden gjelder kjøp fra foretak hjemmehørende i EØS.

Departementet vurderer det som hensiktsmessig av hensyn til muligheten til å foreta kontroll og få innhentet nødvendige opplysninger.

Departementet bemerker at forslaget kun gjelder avskjæring av fradrag i Skattefunn-ordningen, og ikke fradrag i alminnelig inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 6.

Selskapet vil således fortsatt kunne få fradrag for faktiske kostnader etter de alminnelige skattereglene, uavhengig av kostnadenes opprinnelse.

Forslaget kan medføre at enkelte skattepliktige vil kunne nektes fradrag i Skattefunn-ordningen som etter gjeldende regler kan inngå i fradraggrunnlaget. Departementet antar at det vil være et begrenset omfang av tilfeller som vil rammes av forslaget.

Videre legger departementet til grunn at forslaget ikke vil medføre særlig administrative konsekvenser for de skattepliktige, men vil kunne gi skattemyndighetene bedre kontrollmuligheter. Dette kan redusere risiko for misbruk av ordningen.

Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-40-6 nytt åttende ledd.

#### **4.4 Krav om å fremlegge prosjektregnskap fra underleverandør**

##### **4.4.1 Gjeldende rett**

Skattefunn-foretak har en særskilt plikt til å utarbeide prosjektregnskap, jf. FSFIN § 16-40-8. Det er i dag ingen tilsvarende plikt til å fremlegge prosjektregnskap i forbindelse med FoU utført av underleverandør.

##### **4.4.2 Skattedirektoratets anbefaling**

Der Skattefunn-selskap kjøper tjenester fra andre selskap, foreligger det i enkelte tilfeller mistanke om over-fakturering i Skattefunn-prosjekter. Problemstillingen er

særlig aktuell der det kjøpes inn tjenester fra bedrifter med samme eier eller innenfor konsern, men også tjenester fra ekstern bedrift i Norge eller utlandet.

Mer dokumentasjon kan føre til større transparens og kan gjøre revisor i bedre stand til å vurdere om underleverandørs viderefakturerte kostnader og timelister er relevante for prosjektet. Dette kan også forbedre Skatteetatens kontrollmuligheter.

Skattedirektoratet foreslår at Skattefunn-foretak som krever Skattefunn-fradrag, plikter å sørge for at det finnes underliggende dokumentasjon for oppdraget, herunder at underleverandører vedlegger prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon som dokumentasjon for kostnadene når oppdraget overstiger kr 100 000 eksklusive merverdiavgift. Dersom Skattefunn-foretaket ikke kan fremlegge prosjektregnskap fra underleverandør, skal Skattefunn-fradrag avskjæres.

Etter Skattedirektoratets vurdering er det ikke spesielt kostnadskrevende under bokføringen å føre et prosjektnummer, som vil danne grunnlag for å utarbeide et prosjektregnskap, på kostnadene i forbindelse oppdraget og videre legge dette prosjektregnskapet ved fakturaen som dokumentasjon av kostnadene. For Skattefunn-foretaket kan det likevel hende at det i noen tilfeller, for å unngå avkortning i sitt fradragsgrunnlag, må bruke noe ressurser på å følge opp underleverandører som unnlater å følge opp krav om prosjektregnskap.

Ved utforming av forslaget har direktoratet sett på bokføringsforskriften § 8-1-3<sup>4</sup> som oppstiller krav om prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet. Deler av innholdet i denne bestemmelsen er dekkende for spesifisering av dokumentasjonskrav i Skattefunn-tilfellene, herunder at det innføres en beløpsgrense for plikt til å føre

---

<sup>4</sup> Bokføringsforskriften § 8-1-3 Krav om prosjektregnskap

«For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) etter § 8-1-4 for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift.»

prosjektregnskap. Bestemmelsen om krav om prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet inneholder et terskelbeløp på kr 300 000 eksklusiv merverdiavgift. Skattedirektoratet foreslår at terskelbeløpet settes til kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift i den foreslåtte bestemmelsen om dokumentasjonskrav for underleverandørers oppdrag i Skattefunn-prosjekter. Et terskelbeløp bør settes tilstrekkelig lavt slik at det er med å bidra til å redusere risikoen der det er mistanke om misbruk av ordningen.

Det vil være Skattefunn-foretaket som plikter å sørge for at underleverandør vedlegger mottatt faktura et prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon som dokumentasjon av kostnadene. Grunnlagsdokumentasjon vil være timelister og fakturaer for kostnader i forbindelse med prosjektet.

Forslaget antas å gjøre revisors kontroll enklere. Det vil samtidig også gi bedre kontrollmuligheter for Skatteetaten.

Manglende oppfyllelse vil kunne avkorte Skattefunn-fradraget.

#### **4.4.3 Departementets vurderinger og forslag**

Formålet med forslaget er å bidra til forebygging og avdekking av misbruk av Skattefunn-ordningen ved at revisor og Skatteetaten får bedre forutsetninger for å vurdere om viderefakturerte kostnader og timelister er relevante for prosjektet. Det vil foruten å gi bedre kontrollmuligheter for Skatteetaten, også antas å gi revisor et bedre grunnlag for å attestere kostnadene til Skattefunn-foretaket.

For at Skattefunn-foretaket kan kreve fradrag, er det et krav om at revisor skal attestere kostnadene. Skattefunn-foretaket har en særskilt plikt til å utarbeide prosjektregnskap, men det er i dag ingen tilsvarende plikt for underleverandører til å utarbeide prosjektregnskap. Skatteetatens kontroller har avdekket at det er behov for å få mer informasjon om underleverandørers kostnader enn i dag. I og med at

underleverandører i dag allerede utarbeider et grunnlag for fakturering, er det etter departementets vurdering lite inngripende å kreve at et prosjektrekningskap utarbeides og vedlegges Skattefunn-foretakets øvrige dokumentasjon.

En stor del av kostnadene vil normalt bestå i lønn til ansatte som har utført arbeid. Et krav til dokumentasjon vil derfor i stor grad bestå i å kreve at det utarbeides et prosjektrekningskap basert på timelister. Timelister benyttes i mange bransjer allerede, som for eksempel ved håndverkertjenester, verkstedregninger mv. Tilsvarende gjelder med hensyn til materiell som er brukt i forbindelse med arbeidet. Departementet antar derfor at et krav om prosjektrekningskap fra underleverandører ikke vil medføre noen stor merbelastning.

Departementet har vurdert om en utvidet dokumentasjonsregel i forbindelse med innkjøpt FoU bør begrenses til å gjelde de tilfellene der selskapene er nærstående. Risikoen for over-fakturering fra underleverandør må antas å være størst i disse transaksjonene. Det vil imidlertid også være en viss risiko for at eksterne underleverandører over-fakturerer kostnader som inngår i grunnlaget for Skattefunn-fradrag. For eksempel kan en leverandør levere en tjeneste i forbindelse med et Skattefunn-prosjekt og en annen tjeneste i forbindelse med ordinær drift hos samme kunde. Begge parter vil kunne se seg tjent med at tjenesten levert i forbindelse med Skattefunn-prosjektet over-faktureres, med motsvarende under-fakturering av den andre tjenesten. Departementet vil derfor ikke foreslå at kravet til prosjektrekningskap fra underleverandører begrenses til nærstående selskap. Merarbeidet som følge av krav om prosjektrekningskap fra underleverandør avhenger av størrelsen på oppdragene, men anses i alle tilfeller som nokså begrenset. Departementet mener hensynet til å bedre kontrollmulighetene her veier tyngre enn de administrative merkostnadene.

Departementet foreslår at underleverandører som leverer tjenester mv. til Skattefunn-foretak, skal utarbeide prosjektrekningskap for oppdraget sitt. Kravet til å vedlegge

prosjektregnskap begrenses til de tilfeller der oppdraget overstiger kr 100 000 ekskl. mva.

Departementet foreslår at det er Skattefunn-foretaket som plikter å sørge for at prosjektregnskap vedlegges. Dersom Skattefunn-foretaket ikke kan fremlegge prosjektregnskap fra underleverandør, kan Skattefunn-fradrag avskjæres.

Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-40-8.

## 5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Flere av de foreslåtte endringene vil ha økonomiske konsekvenser. Dette gjelder blant annet reduksjon av beløpsgrensen for innkjøpt FoU, lik fradragprosent for store foretak og SMBer og endringer i maksimal timesats. Samlet sett anslår departementet at de foreslåtte endringene vil være omtrent provenynøytrale. Anslåtte provenyvirkninger av de enkelte forslagene fremgår i tabellen nedenfor. Forslagene vil endre påløpt proveny i 2020. Provenyet bokføres først i 2021 ettersom skattefradrag eller utbetaling av støtte sammenfaller med skatteoppgjøret, som i det vesentligste er etterskuddsvis for mottakere av Skattefunn-støtte. En har ikke hatt grunnlag for å anslå provenyøkningen av å innføre maksimal timesats for innkjøpt FoU fra nærstående. Provenyøkningen er trolig forholdsvis begrenset. Samlet sett legger departementet til grunn at omleggingen ikke har vesentlige budsjettkonsekvenser.

*Tabell 1. Påløpt provenyvirkning i 2020 av forslag til endringer i Skattefunn-ordningen.*

*Mill. kr.*

<b>Forslag</b>	<b>Provenyvirkning</b>
En beløpsgrense (25 mill. kr)	70
En prosentsats (19 pst)	90
Økt maksimal timelønnssats (650 kr)	-180
Maksimal timelønnssats også for innkjøpt FoU	-
<b>SUM</b>	<b>-20</b>

Antallet som berøres av ett eller flere av endringsforslagene vil tilsvare antall støttemottakere. Ifølge tall fra Skatteetaten var det i 2017 om lag 4 400 skattepliktige som mottok Skattefunn-fradrag. Departementet antar at antall støttemottakere i 2020 vil være et sted mellom 4 500 og 5 000. Videre vil krav om prosjektrengnskap for leverandører kunne gi noe økt administrativ byrde for disse.

Skattefunn bør fortsatt være en administrativt enkel ordning. I tillegg til at dette begrenser ressursbruken for brukerne og myndighetene, vil det også gjøre det lettere å hindre uønskede tilpasninger og å avdekke omgåelser. Flere av de foreslåtte endringene vil bidra til forenkling. Samtidig må det sørges for at balansen mellom brukervennlighet for bedriftene og myndighetenes behov for kontroll, slik at ordningen ikke misbrukes. Derfor foreslås det også flere endringer som skal forebygge og bidra til å avdekke misbruk.

## **6 UTKAST TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER**

### **Forslag til lov om endring i skatteloven**

#### **I**

§ 16-40 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 19 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne *paragraf*.

§ 16-40 andre ledd skal lyde:

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 25 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 25 millioner

kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradraggrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 25 millioner kroner i inntektsåret.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2020.

### **Forslag til endringer i Finansdepartementets forskrift til skatteloven**

#### I

§ 16-40-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Personalkostnader og indirekte kostnader henført til godkjent prosjekt beregnes med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret. Faste avtalte naturalytelser anses som avtalt årslønn etter første punktum. Uregelmessige tillegg som bonuser, overtidsgodtgjørelse mv. inngår ikke i avtalt årslønn etter første punktum. Avtalt årslønn til deltidsansatt FoU-personell omregnes til heltidsstilling ved beregningen etter første punktum. Ved beregningen av kostnader etter første punktum begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 650 kroner pr. time. *Tilsvarende maksimal timesats gjelder også for eksterne ansatte ved kjøp av FoU-tjenester fra selskap som kan anses som nærstående, jf. skatteloven § 6-41.*

§ 16-40-6 sjette ledd skal lyde:

(6) Det gis ikke fradrag i skatt for *kostnader* i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning).

§ 16-40-6 nytt åttende ledd skal lyde:



(8) *Det gis kun fradrag for kostnader ved kjøp av FoU-tjenester fra foretak hjemmehørende i EØS.*

§ 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-personale og prosjektleder skal løpende signere timelisten.* Vedkommendes nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres. *Skattepliktig som krever FoU-fradrag plikter å vedlegge underleverandørers prosjektregnskap og grunnlagsdokumentasjon ved faktura som dokumentasjon for kostnadene.*

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2020.