FOU OG SKATT

CHRISTIAN HAMBRO

FOU OG SKATT

OM SKATTEFUNN OG ANDRE UTVALGTE EMNER

GYLDENDAL
JURIDISK

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2012
1. utgave, 1. opplag 2012

ISBN: 978-82-05-46089-8

Omslagsdesign: Supernova
Sats: Supernova
Brødtekst: Minion 10,5/15 pkt

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

http://www.gyldendal.no/Gyldendal-Akademisk/Jus
juridisk@gyldendal.no

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

Forord

Utgangspunktet for denne boken har vært en fremstilling av SkatteFUNN-ordningen, et område som jeg har arbeidet med i flere år, først som medlem av Hervikutvalget, som foreslo skatteinsentivet, deretter som direktør for Norges forskningsråd, og endelig som juridisk rådgiver for Forskningsrådet.

Foruten SkatteFUNN inneholder skatteloven en del andre bestemmelser som er av særlig interesse i forbindelse med FoU. Dette gjelder for eksempel spørsmålet om skatteplikten for FoU-institusjoner, adgangen til å gi tilskudd til FoU med fradrag i den skattepliktige inntekten, og problemstillinger rundt utgiftsføring eller aktivering av FoU-kostnader. Disse spørsmålene er så pass praktiske at de hører med i en bok om skatt og FoU.

SkatteFUNN-ordningen henger sammen med skattesystemet for øvrig. Det har derfor vært nærliggende også å gi en fremstilling av enkelte andre skatterettslige spørsmål som er særlig aktuelle for FoU-bedrifter, selv om det dreier seg om mer allmenne problemstillinger. Det kan for eksempel gjelde salg av immaterielle rettigheter, eller alternativt salg av selskaper som eier rettighetene, og håndteringen av internasjonale transaksjoner mellom FoU-bedrifter. Et utvalg av slike spørsmål er tatt med i denne boken, og bundet sammen med en del alminnelig skatterettslig stoff. Det sier seg selv at utvalget av slike temaer kan diskuteres, og at fremstillingen ikke kan bli på nær like grundig som i mer komplette fremstillinger av skatteretten.

Boken er først og fremst ment som en håndbok for de som arbeider med skatt og FoU i det daglige. Det er m.a.o. ikke tale om en rettsvitenskapelig fremstilling. Men det må tilføyes at under arbeidet med boken har jeg sett at det er mange problemstillinger som kunne fortjene en grundigere fremstilling, og at det ligger flere prinsipielle spørsmål i stoffet enn jeg antok da arbeidet ble påbegynt.

Jeg vil benytte anledningen til å takke professor Fredrik Zimmer for uvurderlig hjelp til å lage denne boken. Han ga på et tidlig stadium av arbeidet grundige kommentarer til det jeg hadde skrevet. Hans gjennomgang har vært både en inspirasjon og til stor hjelp. Kommentarene har bidratt til å luke bort feil, forbedre disposisjonen og øke presisjonsnivået. Ansvaret for sluttresultatet er mitt, men Fredrik Zimmer har i høy grad bidratt til at boken er blitt bedre. En særskilt takk går også til Are Kristiansen som var leder av SkatteFUNN-sekretariatet i Forskningsrådet da arbeidet med boken ble begynt, og før ham til Ragnhild Rønneberg. De har begge brukt meg flittig som rådgiver i SkatteFUNN-spørsmål. Det har brakt meg tett inn i de løpende juridiske spørsmålene forvaltningen av ordningen reiser, og til mange nyttige diskusjoner om hva som er løsningen på de ulike spørsmålene.

Oslo, september 2012
Christian Hambro

Innholdsoversikt

DEL 1 OM FOU VED DEN ALMINNELIGE SKATTLEGGINGEN 17

KAPITTEL 1 INNLEDNING 18

KAPITTEL 2 HVILKE FORSKNINGSINSTITUSJONER ER SKATTEFRIE? ... 26

KAPITTEL 3 INNTEKTER RELATERT TIL FOU-VIRKSOMHET, HERUNDER SPØRSMÅL OM MERVERDIAVGIFT 48

KAPITTEL 4 OM DIREKTE OG INDIREKTE OVERFØRING AV IMMATERIELLE RETTIGHETER 59

KAPITTEL 5 FRADRAGSBERETTIGEDE FOU-KOSTNADER 81

KAPITTEL 6 SKATTEPLIKT TIL NORGE. SKATTELOVEN OG SKATTEAVTALER MED ANDRE LAND 125

KAPITTEL 7 INTERNPRISING 146

DEL 2 OM SKATTEFUNN 159

KAPITTEL 8 HISTORIKK OG BAKGRUNN 160

KAPITTEL 9 SKATTEFUNNS RETTSLIGE KARAKTER 166

KAPITTEL 10 HVA KAN GODKJENNES SOM ET FOU-PROSJEKT? 174

KAPITTEL 11 HVEM HAR KRAV PÅ SKATTEFUNN-FRADRAG? 216

KAPITTEL 12 NÆRMERE OM HVILKE KOSTNADER SOM INNGÅR I BEREGNINGSGRUNNLAGET FOR SKATTEFUNN OG HVILKE INNTEKTER SOM KAN REDUSERE KOSTNADSGRUNNLAGET 222

KAPITTEL 13 SKATTEFUNN-FRADRAGETS STØRRELSE 234

KAPITTEL 14 OM ADMINISTRASJON AV SKATTEFUNN 249

KAPITTEL 15 OM SKATT OG FOU I ANDRE LAND 262

VEDLEGG 279

VEDLEGG 1 SKATTELOVENS BESTEMMELSER OM FRADRAG I SKATT FOR KOSTNADER TIL FORSKNING OG UTVIKLING 280

VEDLEGG 2 SKATTEFORSKRIFTENS BESTEMMELSER OM SKATTEFUNN 282

VEDLEGG 3 EUS FORORDNING NR. 800/2008 VEDRØRENDE GRUPPEUNNTAK FRA FORPLIKTELSEN TIL Å NOTIFISERE STATSSTØTTE, KAPITTEL II AVSNITT 7 (DANSK VERSJON) 289

VEDLEGG 4 FORSKNINGSRÅDETS SKJEMA FOR SØKNAD OM SKATTEFUNN-GODKJENNING 295

VEDLEGG 5 KLAGEORDNING FOR FORSKNINGSRÅDETS VEDTAK I SKATTEFUNN-SAKER 306

VEDLEGG 6 FORSKNINGSRÅDETS SKJEMAER FOR ÅRSRAPPORTERING OG SLUTTRAPPORTERING AV SKATTEFUNN-PROSJEKTER 307

VEDLEGG 7 SKATTEETATENS SKJEMA FOR FRADRAG I SKATT FOR FORSKNING OG UTVIKLING (RF-1053 B) 310

VEDLEGG 8 OVERSIKT OVER FORSKNINGSINSTITUTTER SOM MOTTAR BASISBEVILGNING FRA STATEN 313

LITTERATUR OG REGISTRE 315

LITTERATURFORKORTELSER 316

LOVER OG FORSKRIFTER 317

DOMSREGISTER 320

STIKKORDSREGISTER 321

Innholdsfortegnelse

DEL 1 OM FOU VED DEN ALMINNELIGE SKATTLEGGINGEN 17

KAPITTEL 1 INNLEDNING 18
1.1 Generelt om temaene som behandles 18
1.2 Om hva som menes med FoU 19
1.3 Om hva som menes med immaterielle rettigheter 21
1.3.1 Innledning 21
1.3.2 Immaterielle rettigheter i skatteloven 22
1.4 Avgrensning mot forretningsverdi (goodwill) 24

KAPITTEL 2 HVILKE FORSKNINGSINSTITUSJONER ER SKATTEFRIE? ... 26
2.1 Innledning 26
2.2 Institusjoner som er direkte unntatt skatteplikt 26
2.3 Nærmere om skattefritak for universitetene, høgskolene og helseforetakene 28
2.4 Forskningsinstitutter – inntektsskatt 28
2.4.1 Historikk 28
2.4.2 Nærmere om skattefritak etter skatteloven § 2-32 30
2.4.3 Nærmere om anvendelse av skatteloven § 2-32 på forskningsinstituttene 38
2.4.4 Forholdet til EØS-avtalen 41
2.5 Forskningsinstituttene – formuesskatt 43
2.5.1 Innledning 43
2.5.2 Betingelser for fritak for formuesskatt 43
2.5.3 Forskningsstiftelser som eier forskningsinstitusjoner organisert som aksjeselskap 45
2.6 Stiftelser som finansierer forskning og skatt på kapitalavkastning 45

KAPITTEL 3 INNTEKTER RELATERT TIL FOU-VIRKSOMHET, HERUNDER SPØRSMÅL OM MERVERDIAVGIFT 48

3.1 Innledning 48
3.2 Forfatteres inntekter mv. og godtgjørelse for arbeidstakeroppfinnelser . 50
3.3 Beskatning av vitenskapelige ærespriser 51
3.3.1 Noen priser regnes ikke som arbeidsinntekt 51
3.3.2 Noen priser er gjort skattefrie 51
3.4 Skattlegging av bevilgninger og bidrag til FoU 53
3.4.1 Selskaper 53
3.4.2 Enkeltpersoner 54
3.5 Merverdiavgift på utført forskning 54
3.5.1 Innledning 54
3.5.2 Merverdiavgift ved bevilgningsfinansiert FoU 55
3.5.3 Nærmere om omsetning av FoU mv. 57

KAPITTEL 4 OM DIREKTE OG INDIREKTE OVERFØRING AV IMMATERIELLE RETTIGHETER 59

4.1 Innledning 59
4.2 Overføring av immaterielle rettigheter 60
4.2.1 Salg og lisensiering 60
4.2.2 Uttak 61
4.2.3 Generasjonsskifte 62
4.2.4 Overføring i form av konsernbidrag 68
4.2.5 Skattefri overføring innen et konsern 70
4.3 Overføring ved fusjon eller fisjon 71
4.4 Internasjonale transaksjoner – utflytting og konsernbidrag 72
4.5 Realisering av verdien av immaterielle eiendeler gjennom utbytte og aksjegevinster på tvers av landegrensene 74
4.5.1 Innledning 74
4.5.2 Fritaksmetoden 74
4.6 Om forskningssamarbeid 78

KAPITTEL 5 FRADRAGSBERETTIGEDE FOU-KOSTNADER 81

5.1 Innledning 81
5.2 Fradrag for FoU-kostnader til inntekts ervervelse 82
5.2.1 Det må foreligge en oppofrelse 82
5.2.2 Det er FoU-kostnader i inntektsåret som er fradragsberettiget . 84
5.2.3 Fremføring og tilbakeføring av underskudd og fordeling av inntekt knyttet til FoU og immaterielle rettigheter 85
5.2.4 FoU-kostnaden må være til inntekts ervervelse 86
5.2.5 Ulovlige kostnader, erstatningsansvar og straffansvar 92
5.3 Nærmere om når FoU-kostnader må aktiveres og når de kan utgiftsføres 94
5.3.1 Innledning 94
5.3.2 Hva som regnes som driftsmiddel 97

5.3.3 Om når aktiveringsplikt inntrer og hva som skal aktiveres 98
5.3.4 Driftsmidler med kort levetid eller lav verdi 100
5.3.5 Om avskrivning av immaterielle rettigheter 101
5.3.6 Om aktivering og avskrivning av dataprogrammer 103
5.3.7 Om regnskapsføring av FoU-kostnader 105
5.4 Fradragsberettigede tilskudd til FoU 110
5.4.1 Innledning 110
5.4.2 Fradragsretten er ikke betinget av at det foreligger generell godkjenning 111
5.4.3 Godkjenningens rettslige status mv. 112
5.4.4 Om hvilke institusjoner fradragsberettiget tilskudd kan gis til ... 113
5.4.5 Fradragsretten gjelder for tilskudd som faktisk er gitt 118
5.4.6 Om hva det kan gis tilskudd til 119
5.4.7 Formålet må sikres også etter avvikling 119
5.4.8 En ordning i strid med EØS-avtalen? 119
5.5 Sponsing av forskning 120
5.5.1 Innledning 120
5.5.2 Sponsingens hovedformål 121
5.5.3 Praksis er streng 122
5.5.4 Oppsummering 124

KAPITTEL 6 SKATTEPLIKT TIL NORGE. SKATTELOVEN OG SKATTEAVTALER MED ANDRE LAND 125

6.1 Innledning 125
6.2 Alminnelig skatteplikt til Norge 126
6.2.1 Innledning 126
6.2.2 Hvem er hjemmehørende i Norge? 127
6.2.3 Fradrag for betalt skatt i utlandet mv. 129
6.3 Begrenset skatteplikt 131
6.3.1 Innledning 131
6.3.2 Virksomhet som utlending driver i Norge 131
6.3.3 Royalty og utbytte med kilde i Norge 132
6.3.4 Begrensning i beskatningsretten pga. skatteavtale med andre land 133
6.3.5 Skatteavtalene. Skatteplikt for inntekter fra fast driftssted 134
6.3.6 Tilordning av inntekter og utgifter ved begrenset skatteplikt ... 142
6.3.7 Særlig om professorreglene 143
6.4 Om gjennomføringen av skatteavtaler for å unngå dobbelbeskatning 144
6.4.1 Oppstått dobbelbeskatning 144
6.4.2 Informasjonsutveksling 145
6.4.3 Inndrivelse 145

KAPITTEL 7 INTERNPRISING 146
7.1 Innledning 146
7.2 Om hvem som regnes som nærstående 148
7.3 Oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt 148
7.4 Om hva armlengdebetingelser betyr 150
7.5 Nærmere om verdsetting av immaterielle rettigheter 153
7.5.1 Internprising ved omsetning av immaterielle rettigheter 153
7.5.2 Internprising ved FoU-samarbeid 155

DEL 2 OM SKATTEFUNN 159

KAPITTEL 8 HISTORIKK OG BAKGRUNN 160
8.1 Historikk 160
8.2 Skatteinsentiver for FoU som virkemiddel 162
8.3 Evalueringen av SkatteFUNN 164

KAPITTEL 9 SKATTEFUNNS RETTSLIGE KARAKTER 166
9.1 En rettighetsbasert ordning 166
9.2 En ordning inntatt i skatteloven og forankret i EU-forordning 800/2008 167
9.3 Hvor fritt står Norge til å endre SkatteFUNN? 168
9.4 Er SkatteFUNN en form for statsstøtte? 169
9.5 SkatteFUNN og EØS-avtalens grunnleggende friheter 171
9.6 SkatteFUNN og WTO-avtalen 172

KAPITTEL 10 HVA KAN GODKJENNES SOM ET FOU-PROSJEKT? 174
10.1 Innledning 174
10.2 Samtlige elementer i definisjonen må være oppfylt 176
10.3 Nærmere om hvilke prosjekter som omfattes av FoU-definisjonen i skatteforskriften § 16-40-2 første ledd 179
10.3.1 Innledning 179
10.3.2 Prosjektet må være avgrenset og målrettet 179
10.3.3 Prosjektet må ha til formål å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter 181
10.3.4 Nærmere om utviklingsprosjekter 184
10.3.5 Kunnskapen eller ferdigheten det søkes om må være ny 192
10.3.6 Prosjekter må antas å være til nytte for bedriften 194
10.3.7 Prosjektet må være nyttig i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser 199
10.4 Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke av SkatteFUNN 203
10.4.1 Innledning 203
10.4.2 Generelt om alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg 203

10.4.3 Løpende drift er unntatt ... 204
10.4.4 Rutinemessige forbedringer er unntatt ... 206
10.4.5 Modifikasjon av bedriftens produkter, tjenester eller produksjonsprosesser uten forskning er unntatt ... 206
10.4.6 Prosjekter som dreier seg om organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak, er unntatt ... 207
10.4.7 Kunde- eller markedsundersøkelse er unntatt ... 208
10.4.8 Prosjekter som består i installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr, er unntatt ... 210
10.4.9 Kunstverk og lignende er unntatt ... 210
10.4.10 Anlegg for produksjon er unntatt ... 211
10.4.11 Erverv, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly er unntatt ... 212
10.4.12 Leting etter eller påvisning av mineralske forekomster, naturressurser eller lignende er unntatt ... 212
10.4.13 Bedriftens kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning er unntatt ... 213
10.4.14 Kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og levering av varer og tjenester er unntatt ... 214
10.5 Prosjekter må noen ganger avgrenses ... 214

KAPITTEL 11 HVEM HAR KRAV PÅ SKATTEFUNN-FRADRAG? ... 216
11.1 Alle skattepliktige engasjert i FoU kan benytte SkatteFUNN ... 216
11.2 SkatteFUNN-fradrag ved samarbeidsprosjekter ... 217
11.3 SkatteFUNN-fradrag i konsernforhold ... 218
11.4 Forskningssamarbeid gjennom bransjeforeninger og lignende ... 219
11.5 Forskningsinstituttene og SkatteFUNN ... 220
11.6 Samarbeidsprosjekter eller oppdragsforskning? ... 221

KAPITTEL 12 NÆRMERE OM HVILKE KOSTNADER SOM INNGÅR I BEREGNINGSGRUNNLAGET FOR SKATTEFUNN OG HVILKE INNTEKTER SOM KAN REDUSERE KOSTNADSGRUNNLAGET ... 222
12.1 Innledning ... 222
12.2 Lønnsutgifter ... 225
12.2.1 Generelt ... 225
12.2.2 Beregning av lønnsutgifter ... 225
12.2.3 Begrensninger i lønnsutgifter ... 226
12.3 Løpende FoU-kostnader ... 227
12.4 Kostnader til utstyr og bygninger ... 229
12.5 Patenteringskostnader ... 230
12.6 Kapitalkostnader ... 231
12.7 Prosjektinntekter mv. ... 231

KAPITTEL 13 SKATTEFUNN-FRADRAGETS STØRRELSE 234
13.1 Grensene for hvor høye FoU-kostnader som gir grunnlag for SkatteFUNN-fradrag 234
13.1.1 Hovedreglene 234
13.1.2 Prosjekter utført av forskningsinstitusjoner 236
13.1.3 Godkjenning av FoU-institusjoner 236
13.2 Størrelsen på fradraget. Definisjonen av små og mellomstore bedrifter (SMB) 237
13.2.1 Innledning 237
13.2.2 Nærmere om SMB-definisjonen – hovedreglene 238
13.2.3 Hva er en uavhengig bedrift? 239
13.3 Om reduksjon av SkatteFUNN ved annen offentlig støtte 241
13.3.1 Innledning 241
13.3.2 SkatteFUNN i kombinasjon med annen offentlig støtte 242
13.3.3 Hvilken støtte omfattes av kumuleringsbestemmelsen? 244
13.3.4 Beregningen av den samlede offentlige støtten 246
13.3.5 Ulønnet arbeidsinnsats i SkatteFUNN-prosjekter 247

KAPITTEL 14 OM ADMINISTRASJON AV SKATTEFUNN 249
14.1 Søknad om godkjenning, frister og skjæringstidspunkt for hvilke kostnader som kan inngå i kostnadsgrunnlaget 249
14.1.1 Innledning 249
14.1.2 Søknader 250
14.1.3 Frister 251
14.2 Saksbehandlingsregler, klage, Sivilombudsmannen og domstolsbehandling 252
14.2.1 Saksbehandlingsregler 252
14.2.2 Klage over avslag 253
14.2.3 Klage til Sivilombudsmannen 255
14.2.4 Domstolsprøving av Forskningsrådets vedtak 255
14.3 Årsrapport og sluttrapport til Forskningsrådet 256
14.4 Taushetsplikt og informasjonsutveksling 257
14.5 Ligningsmyndighetens behandling av krav om SkatteFUNN-fradrag 258
14.5.1 Fremsettelse av kravet. Prosjektregnskap. Attestasjon 258
14.5.2 Ligningsmyndighetenes behandling av kravet 258
14.5.3 Forholdet mellom ligningsmyndighetene og Norges forskningsråd 259

KAPITTEL 15 OM SKATT OG FOU I ANDRE LAND 262
15.1 Innledning og overblikk 262
15.2 Reglene i de andre nordiske landene 264
15.2.1 Danmark 264
15.2.2 Sverige 265
15.2.3 Finland 266
15.2.4 Island 266

15.3 Skatt og FoU i enkelte andre europeiske land 267
15.3.1 Innledning 267
15.3.2 Frankrike 267
15.3.3 England 268
15.3.4 Tyskland 269
15.3.5 Nederland 269
15.4 Skatt og FoU i enkelte land utenfor Europa 270
15.4.1 USA 270
15.4.2 Canada 271
15.4.3 Japan 272
15.4.4 Australia 272
15.4.5 Kina 272
15.5 Summary of R&D tax incentives, 2011–2012 273
15.6 SkatteFUNN i lys av den internasjonale utviklingen 276

VEDLEGG 279

VEDLEGG 1 SKATTELOVENS BESTEMMELSER OM FRADRAG I SKATT FOR KOSTNADER TIL FORSKNING OG UTVIKLING .. 280

VEDLEGG 2 SKATTEFORSKRIFTENS BESTEMMELSER OM SKATTEFUNN 282

VEDLEGG 3 EUS FORORDNING NR. 800/2008 VEDRØRENDE GRUPPEUNNTAK FRA FORPLIKTELSEN TIL Å NOTIFISERE STATSSTØTTE, KAPITTEL II AVSNITT 7 (DANSK VERSJON) 289

VEDLEGG 4 FORSKNINGSRÅDETS SKJEMA FOR SØKNAD OM SKATTEFUNN-GODKJENNING 295

VEDLEGG 5 KLAGEORDNING FOR FORSKNINGSRÅDETS VEDTAK I SKATTEFUNN-SAKER 306

VEDLEGG 6 FORSKNINGSRÅDETS SKJEMAER FOR ÅRSRAPPORTERING OG SLUTTRAPPORTERING AV SKATTEFUNN-PROSJEKTER 307

VEDLEGG 7 SKATTEETATENS SKJEMA FOR FRADRAG I SKATT FOR FORSKNING OG UTVIKLING (RF-1053 B) 310

VEDLEGG 8 OVERSIKT OVER FORSKNINGSINSTITUTTER SOM MOTTAR BASISBEVILGNING FRA STATEN 313

LITTERATUR OG REGISTRE 315

LITTERATURFORKORTELSER 316

LOVER OG FORSKRIFTER 317

DOMSREGISTER 320

STIKKORDSREGISTER 321

DEL 1

Om FoU ved den alminnelige skattleggingen

KAPITTEL 1

Innledning

1.1 Generelt om temaene som behandles

Den skattemessige behandlingen av FoU-inntekter, utgifter og formue følger i hovedsak vanlige skatterettslige regler, hvis man da ser bort fra SkatteFUNN. Men det er enkelte spørsmål som er spesielt aktuelle i forbindelse med FoU og som derfor er plukket ut og behandlet i del 1 av denne boken. Vellykket FoU fører ofte til immaterielle rettigheter. Dette er en uensartet gruppe aktiva som reiser en del spesielle skatterettslige problemstillinger som det også er nærliggende å se på i sammenheng med skatt og FoU. FoU kan føre til betydelige økonomiske verdier, og bedriftene må ofte operere internasjonalt. Da er det naturlig også å fremstille noen hovedpunkter vedrørende disponeringen av verdiene i en FoU-bedrift, og typiske skattespørsmål som oppstår ved internasjonalisering.

Fremstillingen i del 1 av denne boken faller i fire hoveddeler: (1) Når anses en organisasjon som driver med FoU som skattepliktig og hvilke regler gjelder for FoU-inntekter?, (2) Hvilke regler gjelder om fradrag i inntekt for FoU-kostnader, herunder spørsmålet om direkte utgiftsføring/aktivering av FoU-kostnader, spørsmålet om fradragsrett for gaver til FoU og sponsing av FoU, (3) Overføring av FoU-rettigheter og FoU-virksomhet og (4) Internasjonale transaksjoner tilknyttet FoU og FoU-virksomhet, herunder spørsmålet om internprising.

Del II av boken er viet SkatteFUNN-ordningen. Disse reglene har ikke vært fremstilt samlet tidligere. Beskrivelsen av SkatteFUNN tar, i motsetning til bokens del I, sikte på å være komplett, og er langt mer detaljert enn omtalen av de mer generelle skatterettslige temaene.

1.2 Om hva som menes med FoU

For å angi temaet for denne boken nærmere er det nødvendig å si hva som menes med FoU.

(i) Frascati-manualen

Når det skal forklares hva FoU omfatter, benyttes gjerne definisjonene i OECDs Frascati-manual. Nordisk institutt for studier av innovasjon, forskning og utdanning (NIFU) har laget et utdrag av manualen på norsk i 2004, der det bl.a. heter:

> «**Forskning og Utviklingsarbeid** (**FoU**) er kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap – herunder kunnskap om mennesket, kultur og samfunn – og omfatter også bruken av denne kunnskapen til å finne nye anvendelser.
>
> **Grunnforskning** er eksperimentell eller teoretisk virksomhet som primært utføres for å skaffe til veie ny kunnskap om det underliggende grunnlag for fenomener og observerbare fakta, uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.
>
> **Anvendt forskning** er også virksomhet av original karakter som utføres for å skaffe til veie ny kunnskap. Anvendt forskning er imidlertid primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser.
>
> **Utviklingsarbeid** er systematisk virksomhet som anvender kunnskap fra forskning og praktisk erfaring, og som er rettet mot
>
> – det å fremstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter eller innretninger, eller
> – å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer og tjenester.»

(ii) Norsk RegnskapsStandard

Norsk RegnskapsStandard av 2002 (revidert i 2003) definerer FoU på følgende måte, som uttrykker det samme som Frascati-manualen, om enn i litt annen språkdrakt:

> «Følgende definisjon av forskning og utvikling legges til grunn i denne standarden:
>
> Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.
>
> Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.»

Disse overordnede definisjonene av FoU følges opp med en relativt detaljert liste over hva som faller innenfor og utenfor FoU-definisjonen. I kapittel 5.3.7 er det gjengitt hvilke aktiviteter som etter Norsk Regnskapsstandard (NRS (F) Immaterielle rettigheter) ikke regnes som FoU.

iii) Forskningsbegrepet i skatteloven

Uttrykket «forskning» brukes i flere bestemmelser i skatteloven, noen ganger alene og noen ganger i sammensetning med utvikling (se skatteloven §§ 2-32, 2-36, 6-42, 12-12 og 16-40). Skatteloven definerer ikke hva som menes med FoU. Det gjør heller ikke regnskapsloven eller dens forarbeider. Når man skal tolke skattelovens forskningsbegrep i ulike sammenhenger, må man gjøre det i samsvar med vanlig juridisk metode, og det er ikke gitt at begrepet har samme innhold i alle paragrafer. Det er særlig to bestemmelser i skatteloven vedrørende FoU som er sentrale, nemlig § 6-25 om utgiftsføring av FoU og § 16-40 om fradrag i skatt for FoU (SkatteFUNN). Sammenheng i skatteloven taler for at FoU-begrepet i disse to paragrafene tolkes likt. En annen sak er at det ved forskrift med hjemmel i skatteloven § 16-40 er foretatt en nærmere avgrensning av hvilke prosjekter som skal omfattes av SkatteFUNN. Det vises i denne forbindelse til kapittel 10, der dette spørsmålet er nærmere omtalt. FoU-begrepet er også omtalt i kapittel 5.3.3. Ved fortolkningen vil domstolene skjele hen til OECDs definisjoner og definisjonen i Norsk RegnskapsStandard, men er ikke bundet av dem. Det samme gjelder ved tolkning av regnskapsloven.

Definisjonen av FoU i RegnskapsStandarden synes først og fremst å knytte seg til produksjon av fysiske gjenstander og anvendelse av naturvitenskapelige og teknologiske metoder. Dette er snevrere enn det som følger av vanlig språkbruk, som er utgangspunktet ved fortolkningen av skattelovens FoU-begrep. Skattelovens bestemmelser om FoU omfatter derfor både produksjon og tjenesteyting, og også FoU som benytter seg av samfunnsvitenskapelige eller humanistiske forskningsmetoder.

FoU-begrepet i skatteloven § 16-40 vedrørende SkatteFUNN, skal samsvare med FoU-begrepet som brukes i EUs gruppeunntaksforordning (EU 800/2008). Det skyldes at forordningen er innlemmet i norsk rett. I tillegg skal norske domstoler legge seg på samme begrepsforståelse som EU/EFTA-domstolene legger til grunn ved tolkning av gruppeunntaksforordning. Det følger av homogenitetsprinsippet, jf. EØS-avtalens art. 6 og ODA-avtalen art. 3, se Sejersted s. 201. Gruppeunntaksorordningen bygger på Frascati-manualen, og det foreligger foreløpig ingen EU/EFTA-dom som klargjør FoU-definisjonen.