

Skatteregler som virkemiddel for økt forskning og utvikling



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 663
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 16489 ord

26.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Hvorfor skrive om forskning og utvikling	1
1.3	Et overblikk over forskning i Norge	2
1.4	Presisering av oppgavens tema	2
1.5	Definisjoner	3
1.5.1	Forskning og utvikling	3
1.5.2	Grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid	5
1.5.3	Forskningsinstitusjon	6
1.5.4	Oppdragsforskning	6
1.6	Oppgavens videre struktur	7
<u>2</u>	<u>RETTSPOLITISKE HENSYN</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.2	Hovedoppgaver for skatte- og avgiftssystemet	8
2.3	Skatteregler som virkemiddel for økt forskning og utvikling	9
2.3.1	Drøftelse om det å bruke skattesystemet som virkemiddel	10
<u>3</u>	<u>SKATTESITUASJONEN FOR FORSKNINGSINSTITUSJONENE</u>	<u>12</u>
3.1	Innledning	12
3.2	Universitet og Høyskoler	12
3.2.1	Private høyskoler	13

3.3	Forskningsinstitutt	14
3.3.1	Statlig eid forskningsinstitutter	15
3.3.2	Andre forskningsinstitutt	16
3.3.3	SINTEF-dommen	18
3.3.4	Kan oppdragsforskning gjøre at instituttet driver ”ervert til formål”	19
3.3.5	Hvordan er den samlede situasjonen for forskningsinstituttene i dag?	20
3.4	Fritak fra skatt for formue for forskningsstiftelser	21
3.5	Oppsummert om skatteplikt	22
3.6	Ikke vedtatt endringsforslag om skattefritak for forskningsinstitutt	22
3.7	Vurdering om bestemmelsene er hensiktsmessige virkemidler	23
4	<u>FRADRAGSRETT I INNTEKT FOR EGNE UTGIFTER TIL FORSKNING OG UTVIKLING</u>	24
4.1	Innledning	24
4.2	Det alminnelige inntektsfradraget i skatteloven § 6-1	24
4.2.1	Krav om oppofrelse	25
4.2.2	Krav om tilknytning	26
4.3	Skatteloven § 6-25	26
4.3.1	Konsekvensen av at kostnadene faller innenfor § 6-25	28
4.4	Ikke-vedtatt endringsforslag om direkte fradragføring av forskningsutgifter.	28
4.5	Vurdering	29
5	<u>FRADRAG I SKATT FOR EGNE UTGIFTER TIL FORSKNING OG UTVIKLING</u>	30
5.1	Innledning	30
5.2	Nærmere om bestemmelsen	31
5.2.1	Hvilke skattytere kan benytte seg av ordningen?	31

5.2.2	Hva er et forskning og utviklingsprosjekt?	33
5.2.3	Kostnader til egenutført og innkjøpt forskningsprosjekt	34
5.2.4	Hvilke forskningsinstitusjonen faller kan skattyter kjøpe forskning fra?	36
5.3	Fradraget som tilskudd	37
5.3.1	Skatteplikt for tilskuddet	38
5.4	Prosessuelle spørsmål om SkatteFunn-ordningen	38
5.4.1	Organkompetanse	38
5.4.2	Frister	39
5.5	En vurdering av skattefradrag som virkemiddel for forskning og utvikling	40
5.5.1	Offentlig evaluering av ordningen	40
6	<u>GAVE / TILSKUDD TIL FORSKNINGSINSTITUSJON</u>	43
6.1	Innledning	43
6.2	Skattefradrag i inntekt for gavegiver	43
6.2.1	Hvilke "tilskudd" kan det gis fradrag for?	44
6.2.2	Krav om øremerking ved naturalytelser	45
6.2.3	Gave og motytelse	46
6.2.4	Gave med vilkår om hvordan midlene skal benyttes	47
6.2.5	Hvilke institusjoner oppfyller lovens krav til gavemottaker?	47
6.2.6	Hvilke gavegiver kan få fradrag etter § 6-42	50
6.2.7	Begrensning i fradragsretten, jf § 6-42 annet ledd.	50
6.2.8	Gaveforsterkningsordningen	51
6.2.9	Fradragsrett etter § 6-42 i forhold fradragsrett ved pengegave til frivillig organisasjon	52
6.3	Skatteplikt hos gavemottaker	53
6.4	Ikke vedtatt endringsforslag om gaveprofessorater	54
6.5	Statistikk over antall skattytere som benytter seg av fradraget	55
6.6	Vurdering av skattefordeler ved gave til forskning	55
7	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	57

7.1	Fører bestemmelsene til økt forskning og utvikling?	57
7.2	Konklusjon på hypotesen	58
<u>LITTERATURLISTE</u>		<u>60</u>
<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>		<u>A</u>

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Jeg ønsker å belyse hvilke ordninger i skatteloven som kan sees på som virkemiddel for forskning og utvikling, og om de kan anses å føre til økt forskning og utvikling. Hypotesen er at forskning og utvikling har gunstige skattevilkår som et element i det offentliges ønske om å tilrettelegge for slik aktivitet.

1.2 Hvorfor skrive om forskning og utvikling

Jeg har valgt å skrive om ”*Skatteregler som virkemiddel for forskning og utvikling*” for disse er viktige elementer i samfunnsutviklingen. Jeg er generelt opptatt av skatteretten, og særlig skatterett som en metode for søke å oppnå ønskede mål. Dette har vært styrende for det perspektivet jeg har gitt oppgaven.

Vår konkurransedyktighet vil i fremtiden avhenge av at vi opprettholder og utvikler et høyt kunnskapsnivå som fremmer ny forskning og innovasjon. Olje- og gassvirksomheten i Norge har bidratt til en eventyrlig vekst i landet, der har Norge har vært ledende i teknologiutvikling. Det forventes at denne næringen etter hvert vil flate ut og derfor er det spesielt viktig at landet utvikler flere teknologier som vil bære veksten i fremtiden.¹ De statlige bevilgninger hittil er ikke tilstrekkelig for å oppnå en den langsiktige målsetning om at 3 prosent av BNP skal gå til forskning og utvikling.² Samfunnet har behov for ulike stimuli for å høyne forskningsaktiviteten. Det er en internasjonal trend at skattesystemene benyttes mer aktivt til dette formålet.

¹ NOU 2000:7 s.3 jf St.meld nr 30 (2009-2009) s. 11 flg

² <http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/tema/forskning/forskningspolitikk-.html?id=563200>

1.3 Et overblikk over forskning i Norge

Forskningen blir utført av tre hovedaktører, universitet - og høyskolesektoren, instituttsektoren og næringslivet. Nedenunder viser en tabell over hvordan utgiftene for 2007 fordelte seg blant disse tre aktørene og hvordan utgiftene er blitt finansiert.

Tabell 1: Totale FoU-utgifter i Norge i 2007. Mill. kr³

Utførende sektor	Totalt	Finansieringskilde			
		Næringslivet	Offentlige kilder	Andre kilder	Utlandet
Næringslivet	17.381	14.136	825	444	1.975
Instituttsektoren	8.309	1.753	5.382	312	862
Universitet og høyskolesektoren	11.722	472	10.421	544	285
Totalt	37.414	16.361	16.628	1.300	3.123

Andre kilde omfatter ”private fond, gaver, egne inntekter og SkatteFunn i næringslivet” og det er særlig denne posten oppgaven berører. Skattereglene er også stor betydning for hvor mye midler næringslivet bruker på forskning, både egen forskning og innkjøp av forskning fra universitet, høyskolesektoren og instituttsektoren.

1.4 Presisering av oppgavens tema

Jeg har begrenset meg til kun å se på norske eksisterende virkemidler i skatteloven⁴.

Utforming av virkemidlene må gjøres i overensstemmelse med EØS-avtalen. Her kan det reises mange spennende problemstilling både i forhold til utøvelsen av de fire friheter og i forhold til statsstøttereguleringen. Flere regelsett, bla SkatteFunn, er blitt justert i denne sammenheng. I denne oppgaven har jeg, av plassmessige grunner, valgt å ikke behandle EØS-rettslige tilnærminger.⁵ Internasjonale spørsmål som hvordan forskning er beskattet

³ Tall er hentet fra ”Det norske forsknings- og innovasjonssystemet – statistikk og indikatorer” 2009 som er utarbeidet i samarbeid mellom NIFU STEP, SSB og Forskningsrådet s.16

⁴ Lov av 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

⁵ Begrensningene innenfor EØS-avtalen for utforming av skattebestemmelser er minst en avhandling i seg selv. Jeg henviser til Andreas Bullen ”Eu, EØS og skatt” for studie av disse problemstillingene.

gjennom skatteavtalene når skatteyttere er skattepliktig til flere land og internprisning av forskning i konserner, er det ikke plass til å behandle.

Oppgaven vil behandle vilkårene for bestemmelsenes anvendelses områder. Elementer i den tekniske ligningsbehandlingen⁶ vil ikke bli behandlet. Unntak gjøres i forbindelse med SkatteFunn-ordningen hvor saksbehandlingen er delt mellom ligningsmyndighetene og forskningsrådet.

Det er forskning og utvikling utover grunnutdanningen jeg drøfter. Dermed avgrensers jeg fra mulige skattespørsmål som kan reise seg i forbindelse med kostnader til forskning gjennom høyere utdanning for individet eller betalt utdanning av arbeidsgiver.⁷

Jeg kommer kort til å skissere andre virkemidler som kunne vært en del av skattesystemet. I forbindelse med Stortingsbehandlingen av Klima for forskning⁸ ble det fremmet konkrete endringsforslag til skatteregler for å bedre legge til rette for økt forskning og utvikling. Meldingen som ble behandlet i forrige stortingsperiode uten at disse forslagene ble vedtatt.⁹ Forslagene ble fremmet av mindretallet i Stortingsperioden 08/09 bestående av Høyre, Venstre, Kristelig Folkeparti og Fremskrittspartiet, og det kan tenkes at med endret politisk flertall vil noen av forslagene kunne bli realitet en gang i fremtiden.

1.5 Definisjoner

1.5.1 Forskning og utvikling

Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av forskning og utvikling. Begrepet er nevnt i både § 6-25 og § 16-40, men uten begreper har ikke fått et entydig klart definert innhold i forarbeidene til bestemmelsene.

⁶ Enkelte av bestemmelsene har blant annet egne krav om rapportering av midlene.

⁷ Dette medfører at alternativ b i skatteloven § 6-42 ”yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet” ikke blir behandlet.

⁸ Forskningsmeldingen [St.meld. nr. 30 \(2008-2009\)](#), behandlet i kirke-utdanning og forskningskomiteen som [Innst. S. nr. 354 \(2008-2009\)](#) og vedtatt i Stortinget [Referat Stortinget](#) 17.06.2009

⁹ Perioden 2008/2009

Det er naturlig å se om andre lover inneholder en lovmessig definisjon ut i fra tanken om at begrepet bør ha samme meningsinnhold gjennom hele lovverket. Regnskapsloven¹⁰ § 5-6 anvender ”*forskning og utvikling*”, men gir heller ingen nærmere definisjon, og det finnes heller ikke i dennes forarbeidene. Forskning og utvikling er derimot nærmere definert i Norsk Regnskap Standard¹¹ som brukes av regnskapsførere og revisorer, og blir henvist til en del høyesterettsdommer.¹² Begrepene blir her definert hver for seg.

”Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse” og

”Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlige forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk”.

Standarden erkjenner at det vanskelig er å avgjøre hvilke aktiviteter som omfattes av definisjonene og avgjøre hvilke aktivitet som er forskning og hvilke som er utvikling. NRF har derfor foretatt en oppramsning av hvilke aktiviteter som vanligvis faller innenfor forskning og utvikling. Forskning vil normalt være *”aktivitet med hensikt å frembringe ny viten... søken etter anvendelsesmuligheter for forskingsresultatet...”* Utvikling vil typisk være *”evaluering av alternative produkter... design, konstruksjon og testing”*. Standarden skisserer også en rekke aktiviteter som ikke omfattes av begrepet ”forskning og utvikling”, men som vil dekkes av standarden fordi aktivitetene representerer investering i immaterielle verdier. Eksempel på disse aktivitetene er *”Markedsundersøkelser..., markedsaktiviteter..., patentbeskyttelse..., opplæring av ansatte..., organisasjonsutvikling”*.

¹⁰ Lov 17.07.1998 nr 56 Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

¹¹ NRS Immaterielle eiendeler (November 2003).

¹² Norsk regnskapsstandard ble generelt trukket frem av flertallet i høyesterett i skattesakene RT 2009-1090, RT 2008-343 og RT 2007-1543

De offentlige utredninger¹³ om forskning omtaler ordet i fellesskap med begrepet ”utvikling.” og har brukt følgende beskrivelse *”Forskning og utvikling er virksomhet knyttet til ervervelse og utnyttelse av ny kunnskap”*.¹⁴ Fordelen med å omtale begrepene i fellesskap er at det kan være vanskelig å trekke en bestemt linje om hva som er forskning og hva som er utvikling, slik at det er hensiktsmessig å omtale begrepene i sammenheng. Jeg kommer derfor til å behandle ”forskning og utvikling”, populært forkortet til FoU, som en enhet og ikke to ulike begreper.

1.5.2 Grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid

Den internasjonale definisjonen av forskning og utvikling er fastsatt av OECD for å skape et likt grunnlag for statistikk. Definisjonen er egnet til å illustrere begrepets mangfold og de ulike aktivitetene som regnes som innenfor begrepet.

”Forskning og utviklingsarbeider (FoU) er kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap –herunder kunnskap om mennesket, kultur og samfunn - og omfatter også bruken av ny eller eksisterende kunnskap for nye anvendelser. FoU kan deles inn i følgende tre aktiviteter: grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid”.

Inndelingen i tre ulike aktivitetsgrupper er konkret og klargjøring av de ulike formene for FoU. Grunnforskning er den grunnleggende forskningen som i følge OECD *”primært utføres for å skaffe til veie ny kunnskap”* og den utføres *”uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.”* Grunnforskningen skjer særlig ved universitetene og høyskolene. Anvendt forskning har også formål å fremskaffe ny kunnskap, med den er *”imidlertid primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser.”* Utviklingsarbeid derimot *”anvender eksisterende kunnskap fra forskning og praktisk erfaring”* med det formål å *”fremstille nye eller vesentlig forbedre materialer, produkter eller innretninger”*. Utvikling og forbedring av prosesser gjøres særlig i næringslivet.

Inndelingen av forskning og utvikling i tre underkategorier kan igjen brytes ned på de ulike forskningsaktørene. En slik oversikt viser at næringslivet og universitetene utfører i

¹³ bla NOU 2000:7 s. 76 og St. meld nr. 30 (2008-2009) s. 10

¹⁴ NOU 2000:7 pkt 4.1

hovedsak ulike former for forskning. Totalt sett er utgjør grunnforskningen litt under 1/5 av forskningen, utviklingsforskningen nesten 1/2 og den anvendte forskningen litt over 1/3. Jeg presenterer tabellen for å kunne se om det skattemessig er noe forskjell i hvordan de ulike forskningsgrupperingene blir behandlet skattemessig. Dette kan vises enheten ved at forskningssektorene blir behandlet ulikt eller gjennom at forskningsaktivitetene blir behandlet ulikt.

Tabell 2. Prosentfordeling av FoU etter aktivitetstype og sektor ¹⁵

Sektor for utførelse	Grunnforskning	Anvendt forskning	Utviklingsarbeid
Næringslivet	2	21	77
Instituttsektoren	14	64	22
Universitets- og høyskolesektoren	45	41	14
Totalt	18	37	45

1.5.3 Forskningsinstitusjon

Forskningsinstitusjon anvender jeg som en fellesbetegnelse på de institusjonene som har forskning som ett av sine hovedformål. Dette er universitetene, høyskolene og forskningsinstituttene.¹⁶

1.5.4 Oppdragsforskning

Oppdragsforskning er betegnelse på den forskningen som blir utført for regning, altså den kommersielle salgsforskningen. Oppdragsforskningen er typisk anvendt forskning utført av forskningsinstitutt som skal forske på et bestemt problem for en kunde som blir eier av forskningsresultatet.

¹⁵ Det norske forsknings- og innovasjonssystemet – statistikk og indikatorer Tabell A.2.9

¹⁶ En oversikt over alle aktørene finnes på forskningsrådets sine sider

<http://www.euraxess.no/servlet/Satellite?c=Page&cid=1232443083651&pagename=euraxess%2FHovedside>
mal

1.6 Oppgavens videre struktur

I det følgende vil jeg i kapittel 2 gjøre noen rettspolitiske betraktninger rundt det å bruke skatteregler som virkemiddel for forskning og utvikling. Forskning utføres som nevnt av flere aktører og jeg vil derfor i kap 4 se på om skattevilkårene er like for alle disse aktørene i forhold til skatteplikt. Spørsmålet om skatteplikt får en konsekvens for spørsmål om fradrag i inntekt for egne utgifter til forskning og utviklingskostnader som behandles i kapittel 5 og skattefradrag gjennom SkatteFunn-ordningen som blir behandlet i kapittel 6. Kapittel 7 omhandler gaver til forskning før oppgaven rundes av med avsluttende bemerkninger i kapittel 8.

2 Rettspolitiske hensyn

2.1 Innledning

Oppgavens tema har en rettspolitisk dimensjon i det tittelen henviser til at skattereglene skal oppnå et ønsket formål, nemlig økt forskning og utvikling. Jeg vil derfor kort gjøre rede for hvordan skattesystemet kan fungere som et virkemiddel.

2.2 Hovedoppgaver for skatte- og avgiftssystemet

Det norske skatt- og avgiftssystemet er blitt tillagt tre hovedoppgaver. Den klart viktigste oppgaven er den fiskale funksjonen ved å sikre inntekter til staten som igjen kan benyttes til å finansiere statens utgifter. Utgiftene er blant annet all offentlig virksomhet, sosiale ytelser, men også overføringer til ulike ønskede formål¹⁷. En bevilgning over offentlige budsjettets utgiftsside gis til aktuelle aktører for å gjennomføre aktiviteter for å realisere målsetninger.

Beskatningen skal videre bidra til fordeling. Særlig gjelder dette inntektsforskjellene mellom privatperson hvor formålet er å utjevne forskjellene i disponibel inntekt. Norge anvender, som et av få land i Europa, også skatt på formue.¹⁸

Endelig benyttes skatt- og avgiftssystemet som korrigerer av markedssvikt. Et eksempel er miljøavgifter som fremmer en mer effektiv ressursbruk gjennom å beskatte de eksterne miljøpåvirkninger for ulike aktiviteter slik at det skal være økonomisk gunstig å handle miljøvennlig.¹⁹

¹⁷ Slått fast i flere offentlige utredninger, bla. NOU 2003:9 pkt 5.3.2 og NOU 1996:9

¹⁸For ytterligere drøftelser rundt skatte- og avgiftssystemet sin fordelingseffekt se NOU 2009:10 kap 12

¹⁹ NOU 2003:9, pkt 5.3.1

Skatt og avgift har historisk også blitt benyttet til å oppnå andre målsetninger. Noen eksempler er alkohol – og tobakkavgifter som skal redusere helseskadelig adferd, differensiert arbeidsgiveravgift som skal fremme distriktspolitikk og skattefri barnetrygd som skal øke verdien av den offentlige ytelsen.²⁰ Teknisk vil en skattemessig gunstigere regel kunne stimulere en ønsket aktivitet og strengere regler vil motvirke en aktivitet.

2.3 Skatteregler som virkemiddel for økt forskning og utvikling

Et virkemiddel kan være en generell ordning som virker gunstig i forhold til det ønskede formålet. Det kan reises spørsmål om skattefritaket for institusjoner som ”ikke har erverv til formål” i skatteloven § 2-32 har en slik funksjon for forskningsinstitusjonen. Tanken er at skattefritatte institusjoner kan forske mer fordi de ikke må skatte av inntektene sine. En annen generell ordningen er fradragsreglene i kapittel 6 og her er spørsmålet om forskning og utviklingsinvesteringer blir behandlet annerledes enn andre investeringer.

Et virkemiddel innenfor skatteretten kan for bestå i et særskilt unntak fra lovens hovedregel. Unntaket kan være gitt for at et bestemt formål skal tilgodese med en ulike behandling enn utgangspunktet. Gaver til forskningsinstitusjoner kan brukes som eksempel. Gaver er skatterettlig i utgangspunktet ikke fradragsberettiget. Tilskudd til forskningsinstitusjoner derimot kan være fradragsberettiget i inntekt etter vilkårene i § 6-42. Formålet med ordningen er å legge til rette for økte midler gitt til forskningsaktørene gjennom en fradragsmulighet på givers hånd. Målsetningen kan være at gunstige skattevilkår kan bidra til både til utdeling av midler og økte gaver i forhold til det som ville vært gitt uten skattefradraget.

Et virkemiddel kan også være å dobbel effekten av penger brukt på forskning, ved at man både får fradrag i inntekt for kostnadene, men også et fradrag i skatten. SkatteFunn-ordningen er et fradrag i skatt for en prosentsats av utgifter brukt på forskning. Ordningen er unik og effektiv ved at skattefordelen gis på bunnlinjen basert på forskningskostnader. På denne måtene vil en bedrift ved å bruke penger på forskning reduserer skatten og håpet er at dette skal føre til at bedriftene forsker mer.

²⁰ NOU 2003:9, punkt 5.3.1

2.3.1 Drøftelse om det å bruke skattesystemet som virkemiddel

Skatteregelveverket er utformet som er klart rettighetsbasert system. Oppfyller en skattyter kravene til fradrag, vil skattyteren også har en rett til fradrag og staten en plikt til å gi innvilge fradraget. Skattyter har krav på fradrag om bestemmelses vilkår er oppfylt og vil ikke være avhengig av en skjønnsutøvelse fra myndighetene. En ordning som er inkludert i skattesystemet vil kunne fremstå som mer forutsigbart for en skattyter enn en ordning som er basert på myndighetenes frie skjønn. Den vanlige saksbehandlingen for forskningsmidler er at Norges forskningsråd innvilger midler på bakgrunn av formell søknad.²¹

Forutsigbarheten for skattyter innenfor skattesystemet begrenses riktignok av at Stortinget har adgang til å endre skattereglene i løpet av hele skattåret, uten at det rammes av forbudet mot tilbakevirkende lover i grunnlovens § 97.

Et skatte- og avgiftsfritak reduseres offentlige budsjettets inntektsside²². En skattelettelse for en gruppe vil medføre at skattesatsen økes ovenfor andre grupper, om budsjettet skal holdes på samme nivå som før endringen.²³ Alternativ kan resultatet være reduserte bevilgninger til andre formål. Politikken handler om å fordele goder og byrder. Et ønske om å tilgodese et formål må ofte veies opp mot at andre formål ikke blir tilgodesett på lik måte.

Et av prinsippene for utformingen av skattesystemet er effektiv ressursutnyttelse. Det bør være samsvar mellom privatøkonomisk og samfunnsøkonomisk lønnsomhet for investeringer slik at ressursene utnyttes mest mulig optimalt. Det bør videre være likebehandling og nøytralitet av ulike typer kapital, næringer og anvendelser for å unngå at skattemotiver styrer hvilke investeringer som blir foretatt.²⁴ Å gi gunstige skattevilkår for å fremme et særskilt formål som forskning og utvikling kan medføre en (teoretisk) ineffektiv ressursutnyttelse.

Privatpersoner og bedrifter anser skatt som en kostnad og vil derfor ha et fokus på å redusere disse jo høyere skattetrykket er. Høyt skattetrykk gjør at bedrifter betaler mye

²¹ NOU 2000:7 s. 107

²² NOU 2000:7 s. 6 og Zimmer (2004) s. 31

²³ NOU 2003:7 pkt 5.3.2

²⁴ NOU 2003:9 pkt 5.1

skatt og vil utnytte maksimalt ordningene som finnes for å redusere skattetrykket. Lavere skattrykk gjør det mer attraktivt for bedriftene å foreta handlinger i samsvar med bedriftens strategi uten at skattefordeler blir styrende for hvilke valg som blir foretatt. I dag er det ikke så mange formål som har særskilt gunstige vilkår. Dette kan ha sammenheng med den relativt lave beskatningen av nærings – og kapitalinntekter på 28 % som ble innført etter skattereformen i 1992²⁵ samtidig med at blant annet mange gunstige avskrivningsordninger ble avskaffet. Skattereformen gjennomførte prinsippene om nøytralitet og symmetri for å unngå at investeringene kun ble foretatt av skattehensyn.²⁶

²⁵ NOU 2000:7 s. 8

²⁶ NOU 2003:9 pkt 5.3.4

3 Skattesituasjonen for forskningsinstitusjonene

3.1 Innledning

Jeg vil først se på om de ulike forskningsaktørene i det hele tatt er skattepliktige eller om aktiviteten forskning er tilgodesett med full skattefrihet. Det er også interessant om det er forskjell på hvorledes ulike aktørene blir behandlet, og om denne forskjellen kan sies å utgjøre et virkemiddel.

Utgangspunktet i norsk skatterett er at alle fysiske og juridiske personer hjemmehørende i Norge har skatteplikt til Norge. Skatteplikten gjelder ”*all formue og inntekt her i riket og utlandet*”, jf skatteloven § 2-1 (1) jf (9) og skatteloven § 2-2, (1) og (4) jf (6). Skatteloven inneholder unntak fra skatteplikten, og spørsmålet er om de ulike forskningsinstitusjonene kan falle inn under disse unntakene.

3.2 Universitet og Høyskoler

Skatteloven § 2-30 omtaler ”*fritak for skatteplikt for visse personer og institusjoner*” og bokstav d fritar ”*universitetene og offentlige skoler*”. Fritakshjemmelen er generell og må forstås som fullstendig fritak av både inntektsskatt og formuesskatt, uten hensyn til hvilken type aktivitet institusjonene foretar. Det betyr at selv om universitetene selger forskning, så er dette unntatt beskatning. Begrunnelsen for unntaket er at universitet og offentlige skoler er særskilt allmennyttige institusjoner som i varetar statlige oppgaver. Statlige institusjoner blir normalt ikke beskattet.

Universitet og høyskoler er underlagt lov om universitet og høyskoler²⁷ i forhold til hvordan de skal drives og kan være private eller statlige. Bestemmelsens ordlyd ”*universitetene*” leses som at det er alle universitetene som fritas. I dag er alle universitetene vi har statlige slik at for universitetenes vedkommende er skattesituasjonen

²⁷ Lov 2005-04-01 nr 15: Lov om universitet og høyskoler, særlig del 2 og 3.

klarlagt. Offentlige høyskoler deles inn i vitenskaplige høyskoler og statlige høyskoler og begge må anses klart å utgjøre ”offentlige skoler” som faller innenfor skattefritaket.²⁸

3.2.1 Private høyskoler

Hvordan blir det for forskning hos private høyskoler som handelshøyskolen BI, Misjonshøyskolen eller Norsk lærerakademi?²⁹ En antitestisk tolkning av ”*Offentlige skoler*” vil medføre at det motsatt ”*private skoler*” ikke faller inn under bestemmelsen og dermed skal beskattes som andre skattesubjekter. Skatteloven § 2-32 ”*Begrensninger av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål*” fjerde ledd inneholder en egen bestemmelse om privatskoler som lyder ”*Selveiende institusjon som eier privat skole, er fritatt for skattlegging av skolevirksomhet dersom skolen mottar lovbestemt offentlig tilskudd. Institusjonen er likevel skattepliktig for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet utenom undervisning og forskning*”. Bestemmelsen reiser tolkningsspørsmål om hvem og hva som faller inn under fritaket.

Det er krav om at skolen er organisert som en selveiet institusjon. Lovkommentaren eksemplifiserer med ”*foreningen eller stiftelse*”³⁰. Det er forutsatt i forarbeidene at ”*medlemmene uttrykkelig skal ha gitt avkall på foreningsformuen*”.³¹ Dette kravet medfører at aksjeselskaper faller utenfor denne bestemmelsen i det de eies av aksjonærene som vil ha krav på utbytte og andel av selskapet ved likvidasjon.

Det er videre et krav om at institusjonen har mottatt lovbestemt offentlig tilskudd, jf ”*mottar*”. Det er ikke tiltrekkelig å oppfylle vilkårene for tildeling, men midlene må være tildelt den aktuelle skolen. Lovbestemt offentlig tilskudd trekker en grense mot tilskudd basert på skjønnsutøvelse og henviser til statsstøtte for skoler som oppfyller vilkårene for tildeling.

²⁸ Oversikt over Universiteter, vitenskaplige høyskoler og offentlige høyskoler for 2010

http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/dok/andre/brev/utvalgte_brev/2010/tildelingsbrev-til-universiteter-og-hoys.html?id=589436

²⁹ Fullstendigliste over private høyskoler finnes på nettsidene til kunnskapsdepartementet

http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/tema/hoyere_utdanning/samarbeidspartnere/private-hoyskoler.html

³⁰ Stoveland, note 109

³¹ Ot. Prp. Nr. 85 (1984-1985) s.2

Bestemmelsen fritar for skatteplikt inntekt av skolevirksomheten og det presiseres i annet ledd at økonomisk virksomheter utover ”undervisning og forskning” er skattepliktig. Forskning et mangfoldig begrep og spørsmålet er om både ”grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeider” er fritatt. En ordlydsfortolkning er at all slags forskning er unntatt siden bestemmelsene spesifiserer at det er virksomhet ”utover” forskning som er skattepliktig. Derimot vil det gå en grense for hva som ikke er forskning. I utgangspunktet må nok kommersielle forskning også falle inn under begrepet. Lignings-ABC svarer bekreftende på en slik tolkning ”Forskning antas også å omfatte kommersielle oppdragsforskning, men ikke konsulentvirksomhet og fremstilling av tekniske produkter.”³² Lovkommentarer mener derimot at man må vurdere om konsulentvirksomhet og fremstilling av tekniske produkter er en del av forskningen ved institusjonene før man vurderer skatteplikten.³³ I forhold til lovens ordlyd og lignings-ABC sin vage ordlyd ”antas” må man foreta en konkret vurdering av om konsulentvirksomhet kan være en del av forskningen og dermed unntatt skatteplikt. Det kan også være ønskelig å trekke grense mellom oppdragsforskning og fremstilling av tekniske produkter. En mulig grense kan være at første prototype, testproduktet, er fritatt i skatt ved omsetning, mens flere eksemplarer av produktet faller innenfor skatteplikten.

3.3 Forskningsinstitutt

Forskningsinstitutt har forskning som sitt hovedformål og er frittstående enheter. Definisjonen ”forskningsinstitutt” skattemessig er knyttet til dem som mottar statlig basisbevilgning på bakgrunn av retningslinjer for statlig basisfinansiering av forskningsinstitutter fastsatt av kunnskapsdepartementet³⁴. Basisbevilgningen er ikke rettighetsbasert, jf retningslinjene pkt 3 og utdelingen skjer på bakgrunn av en heltligvurdering av strategisk forskningspolitikk og budsjettmessig rom. I forbindelse med St. melding nr. 20 Vilje til kunnskap (2004-2005) ble det utarbeidet en oversikt over alle ”institutter som omfattes av Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter”

³² Lignings-ABC: Skatufrie institusjoner mv. pkt 4.5

³³ Stoveland, note 109

³⁴ Fastsatt ved kongelig resolusjon 19. desember 2008

som var finansieringsordningen forut for den ”statlige basisfinansieringen”. Oversikten er relevant for å gi et bilde på de ulike rettslige statusene til instituttene. Av 60 institutter var 12 statlige eid, 16 aksjeselskaper og 32 organisert som stiftelser.³⁵ Spørsmålet er om de ulike eierformene har betydning for skattesituasjonen.

3.3.1 Statlig eid forskningsinstitutter

Skatteloven § 2-30 fritar i bokstav b ”Staten – herunder statlige institusjon, innretning eller fond” for skatteplikt. Utgangspunktet etter lovens ordlyd er at det er direkte statlig eierskap som fritar for skatteplikt, jf ”staten”. Forarbeidene eller rettspraksis gir ikke noe veiledning i hvordan bestemmelsen skal forstås. ”Innretning” er av Zimmer definert som ”alle juridiske personer som ikke er selskaper”³⁶. Lovkommentaren uttaler at ”Statsbedrifter organisert som egne rettssubjekter, faller inn under vanlige skatteregler”³⁷. Denne uttalelsen kan leses som en tolking av at ”staten” bare innbefatter organisasjonsformer som er del av staten og at grensen for ”staten” følger rettssubjektet. Et selvstendig rettssubjekt vil derfor ikke være ”staten”, mens et uselvstendig objekt faller innenfor fritaket.

Spørsmålet er om forskningsinstitutter faller innenfor § 2-30? Jeg vil se på tre konkret institutt innenfor naturforskningen for å se om hvordan de ulike statlige eierskapsmodellene får betydning for skattevurderingen.

Havforskningsinstitutt er ett eksempel på forskningsinstitutt som er statlig eid og underlagt fiskeri- og kystdepartementet. Havforskningsinstituttet er ikke organisert som et eget rettssubjekt. I følge enhetsregisteret i Brønnøysundsregisteret er organisasjonsformen ”organisasjonsledd”. Konsekvensen er at staten har direkte kontroll med instituttet og det må klart sies å utgjøre en statlig innretning som er fritatt for skatteplikten.

Nofima AS, Norsk institutt for akvakultur, fiskeri og matforskning, er organisert som et aksjeselskap. I følge deres nettsider er følgende eiere ”Staten v/Fiskeri- og

³⁵ Fullstendig oversikt over forskningsinstituttene eieform finnes i vedlegg til forskningsmeldingen <http://www.regjeringen.no/Rpub/STM/20042005/020/PDFS/STM200420050020000DDDDPDFS.pdf>

³⁶ Zimmer (2005) s.100

³⁷ Stoveland note 84

kystdepartementet : 56,8 %, Stiftelsen for landbrukets næringsmiddelforskning: 33,2 %, Akvainvest Møre og Romsdal: 10,0 %.³⁸”Staten utgjør en betydelig eier, men ikke eneeier. Instituttet er også organisert som et selvstendig rettssubjekt. Begge disse momentene taler mot at instituttet kan sies å utgjøre ”staten”. Stiftelsen norsk institutt for naturforskning, Nina, er en stiftelse som er et eget rettssubjekt. Vurderingen blir lik som for aksjeselskapene og Nina er ikke skattefritt etter § 2-30.

3.3.2 Andre forskningsinstitutt

Utgangspunktet er at aksjeselskaper er skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 (1) a og stiftelser er skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 (1) h, første alternativ. Forskningsstiftelser er ikke som gruppe unntatt skatteplikt. Spørsmålet er om forskningsinstitutt kan falle inn under skatteloven § 2-32 ”*Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål mv.*” som inneholder et generelt skattefritak i første ledd.

Bestemmelsen er en videreføring av den tidligere skatteloven av 1911 § 26 1.ledd bokstav k, som var kjent som ”*vernebestemmelse for allmennyttig virksomhet*”³⁹ og lyder;

” 1) *Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt*”

Det kan først reises spørsmål om opplistingen av organisasjonsformer avskjærer at forskningsinstitutt i det hele tatt kan falle inn under fritaket. Deretter er sentrale vilkår og tolkningsmomenter er hva som skal til for å ”*ikke ha erverv til formål*” for forskningsinstituttene.

3.3.2.1 Har organisasjonsformen betydning?

Forskningsinstituttene kan utenom å være statlige være stiftelser eller aksjeselskaper. ”*Mild stiftelse*” er et gammelt begrep som har stått i skatteloven fra 1911, dette ble trukket frem i Rt 1956-328 uten at begrepet er nærmere definert her eller i forarbeidene. Det kan av Rt 1956-328 synes som det er en grense mellom stiftelser som driver ervervsvirksomhet, og de som ikke gjør det. Dagens stiftelseslov skiller mellom ”*alminnelige stiftelser*” og

³⁸ www.nofima.no

³⁹ Gjems-Onstad note 180

”næringsdrivende stiftelser”, jf § 4⁴⁰, så ”mild stiftelse” kan tolkes slik at det kun er de ”alminnelig stiftelsene” og ikke er ”næringsdrivende stiftelsene” som kan falle innenfor skattefritaket. Det avgjørende vurderingstema for om stiftelser faller inn under bestemmelser må uansett være om de oppfyller det sentrale vilkår ”ikke erverv til formål”.

Bestemmelsens ordlyd nevner ”selskap eller innretning”. En vid ordlydtolkning er at selskap innbefatter alle typer selskapsorganisasjonsformer også aksjeselskaper, og den snevre tolkningen er at ”selskap” kun innbefatter selskaper etter selskapsloven § 1-1. ”Innretninger” synes å være et samlebegrep for andre tenkelige organisasjonsformer. Forarbeidene eller forskiftene gir ikke noe hjelp i spørsmålet om aksjeselskaper faller inn under bestemmelsen. Derimot finnes det en administrativ uttalelse fra Finansdepartementet gjengitt Utv 1997-1284 om at benyttelse av aksjeselskapsformen ”er uten selvstendig betydning for bedømmelsen”. Valg av organisasjonsform har fått betydning for totalt bedømmelsen i rettspraksis, og særlig har det vært et sterkt argument for skatteplikt om stifterne har rett på utbytte.⁴¹ Avgjørende må igjen være totalvurderingen om organisasjonen driver med ”erverv til formål”.

3.3.2.2 Tolkning av ”ikke erverv til formål”

Ordet ”erverv” betyr språklig det samme som levevei og henspiller på den økonomiske virksomheten det er å tjene penger. ”Formål” har to betydninger, enten den subjektive intensjonen i det å sette seg et mål eller den objektive betydningen som Gjems-Onstad har formulert til ”å være et tjenlig middel til å nå bestemte mål”⁴². Språklig gir vilkåret anvisning på at organisasjonen ikke kan ha et formål av økonomisk art. Formuleringen har stått uendret siden 1911 og det finnes ikke forarbeider⁴³ som gir anvisning på hvordan bestemmelsen skal tolkes. Høyesterett har gjennom flere dommer trukket opp grensene for hvordan formuleringen skal tolkes.

⁴⁰L15.06.2001 nr. 59 Lov om stiftelser (stiftelsesloven) §4

⁴¹ RT 1985 s. 917 (Utv 1985-527 NKS), RT 2003-861 jf Gjems-Onstad s. 321 og Lignings-ABC 2007/2008 s. 941

⁴² Gjems-Onstad s.325

⁴³ SKI 1904 s.171 gjengitt fra Gjems-Onstad s. 325

Rt 1985-917, NKS dommen ,omhandlet spørsmål om skattefritak for en korrespondanseskole. Høyesterett fant at hovedformålet til NKS var utdanning og selv om organisasjonen omsatte utdanning som var dette ”ikke er erverv til formål”, og organisasjonen ble fritatt for skatteplikt. Det sentrale vurderingstema for Høyesterett var om virksomheten ”tar sikte på å skape økonomisk verdier i skatteloven forstand”. Har en virksomhet et slikt formål er det skatteplikt og omfattes ikke av unntaket i skatteloven § 2-32.

For å avgjøre selskapets formål har Høyesterett i Rt 2003-861 (Merkantile institutt) oppsummert rettstilstand med at det foretas en ”helhetsvurdering av virksomhetens art” som skal inkludere ”vedtektsbestemte formål, selskapet oppbygning og den virksomhet som faktisk ble drevet”⁴⁴ Vedtektene har betydning for vurderingen, men den faktiske virksomhet som utøves skal til slutt være avgjørende.⁴⁵ Her ble det under henvisning til NKS uttalt at ”undervisningsvirksomhet, som må kunne karakteriseres som allmennyttig, er ikke i seg selv tilstrekkelig.” Det avgjørende er om driften gjøres innenfor et ervervsmessig formål.

Forholdet mellom § 2-30 og § 2-32 er at forskningsinstitutt som faller innenfor § 2-30 er fritatt for skatt på bakgrunn av denne bestemmelsen. Alle de øvrige instituttene må vurderes konkret om de har ”erverv til formål”.

3.3.3 SINTEF-dommen

Den siste rettsavgjørelsen om § 2-32 i saken er veldig interessant for denne oppgaven for den vedrørte skattefritak for forskningsstiftelser. SINTEF (Stiftelsen for industriell og teknisk forskning ved Norges tekniske høyskole) og fire datterselskaper ble skattelagt for skatteårene 2001 og 2002 etter å ha vært betraktet som en skattefri stiftelse siden 1950. Lagmannsretten fant i utv 2007-1465 at SINTEF hadde ”erverv til formål” og stiftelsen ble kjent skattepliktig. Anke til Høyesterett ble nektet⁴⁶.

⁴⁴ Jf Utv 2007-1645 med henvisning til Høyesterett sin uttalelse i Rt 1985-914

⁴⁵ Rt 2003-861 (25)

⁴⁶ HR-2008-138-U

Lagmannsretten trekker opp rettstilstanden som jeg har skissert ovenfor om at det er hovedformålet som er avgjørende etter helhetsvurderingen om selskapet tar sikte på å skape økonomiske verdier før de konkrete forholdene til SINTEF blir tolket. Retten trekker frem at det ikke er til hinder at virksomhetene drives profesjonelt og med overskudd så lenge driften er *”innenfor et ikke-erhvervsmessig formål”*. En slik drift kan bidra til å realisere det ideelle formålet med flere midler.

SINTEF har organisert seg med flere datterselskaper og lagmannsrett ser det klart at vurderingen om *”ikke erverv til formål”* må på bakgrunn av gruppen som en helhet. Lagmannsrettene foretar så en helhetsvurderingen av SINTEF sin drift. En gjennomgang av vedtektene konkluderes med at de gir anvisning på et *”delt formål”*. Utviklingsplanene og årsrapportene for selskapet trekker i retning av erverv til formål. En analyse av den faktiske virksomheten viser at av omsetningen på 1.647 millioner kroner var 92,6 prosent fra oppdragsforskning. *”Lagmannsretten konkluderer med at oppdragsforskning mot vederlag i større grad har likhetstrekk med annen tjenesteytelse med erverv til formål enn virksomhet som tar sikte på å realisere ideelle formål”*. Virksomhetens oppbygning og økonomiske resultat viser at kravet til avkastning er lavere enn rent kommersiell næringsvirksomhet, aksjeselskapsformen er uten betydning i selskapene etter vedtektene ikke kan utdele utbytte, selskapet er egnet til å gi økonomisk overskudd som det faktisk har fått og utfører en virksomhet av betydelig omfang. Sistnevnte taler i følge lagmannsretten *”i seg selv for at virksomhetens formål er erverv”*. Videre trekkes det frem om konkurransesituasjonen eller krav til likebehandling kan ha betydning uten at de konkluderes. SINTEF påberoper seg langvarig ligningspraksis på 50 år som avsluttende argument mot skatteplikten. Lagmannsretten sier seg enig med staten om at det ikke foreligger en slik ligningspraksis som må endres gjennom lov. Den samlede konklusjonen er at SINTEF ikke tilfredsstillers vilkåret om *”ikke erverv til formål”*.

3.3.4 Kan oppdragsforskning gjøre at instituttet driver *”erverv til formål”*

Hvor mye oppdragsforskning kan instituttet utføre før det går utover *”ikke erverv til formål”*? Det er avgitt to bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet om hvor grensen skal gå. BFU 2003/2019 var 20,5 % av en forskningsstiftelses omsetning fra oppdragsforskning og det var ikke tilstrekkelig for skatteplikt. I BFU 41/06 var det

forventet at 60 % av inntektene ville stamme fra oppdragsforskning og det var for mye til å oppfylle vilkårene for skattefrihet. SINTEF-dommen er avsagt etter disse forhåndsuttalelsene og endrer ikke noe prinsipielt om at det er en grense for når oppdragsforskning blir erverv.

3.3.5 Hvordan er den samlede situasjonen for forskningsinstituttene i dag?

I stortingsmeldingen Klima for forskning fra 2008 kan man lese ” *I dag er situasjonen den at 20 prosent av instituttene er skattepliktige, 50 prosent er ikke skattepliktige og 30 prosent er under utredning.* ”⁴⁷ SINTEF-dommen viste at selv om forskningsinstitutt en gang har blitt kjent skattefrie, så er dette en vurdering som kan endres over tid. Skattedirektoratet har hatt et fokus på skatteleggingen av forskningsinstitusjoner for inntektsåret 2008 og alle har fått forskningsinstituttene har skatteplikten vurdert i forhold til et likebehandlingsprinsipp. Jeg har spurt Skattedirektoratet hvordan skattesituasjonen for forskningsinstituttene er i dag og fikk følgende svar per e-post 06.04.2010:

”Av 53 forskningsinstitutter Skattedirektoratet har oversikt over, har 26 (49 %) så langt blitt vurdert som skattepliktige. 1 institutt er ikke skattepliktig.

Skattedirektoratet har ikke oversikt over hvor mange institutter som har påklaget skattepliktsvurderingen. De øvrige institutter er fortsatt under vurdering.

Forskningsinstituttene er nokså like mht hvordan driftsinntektene fordeler seg på grunnbevilgning, strategiske instituttprogrammer, prosjektbevilgninger og andre driftsinntekter (offentlig forvaltning, næringsliv, utland). Det er derfor grunn til å tro at de aller fleste blir ansett å være skattpliktige.”

Hvis Skattedirektoratet sin antakelse er riktige så vil det være få forskningsinstitutter som blir skattefrie på bakgrunn av § 2-32 og forskningsinstitutter vil ikke lengre ha en særstilling i forhold til forskning av næringslivet. Dette harmonerer godt med at de ikke skal ha en konkurransevridning når de konkurrerer med næringslivet om å drive oppdragsforskning gjennom anvendt forskning og utviklingsarbeidet. Samtidig vil de skal et større skille mellom universitet og instituttsektoren i forhold til utførelsen av

⁴⁷ Innst. S.nr.354 (2008-2009) pkt 2.2.9

grunnforskning. Jeg viser her til tabell 2 inntatt på side 6 for oversikt over hvordan de ulike forskningsaktivitetene foredeles seg hos de ulike aktørene.

3.4 Fritak fra skatt for formue for forskningsstiftelser

Fra inntektsåret 2008 er det gitt et skattefritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning ⁴⁸. Bestemmelsen er inntak i skatteloven § 2-36.

”(5) Fritatt for skatt på formue er forskningsstiftelse som mottar basisbevilgning fra staten, jf. Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter. Fritaket omfatter formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter.”

Bestemmelsenes anvendelsesområde ”*forskningsstiftelser*” som begrep er noe snevrer enn forskningsinstitutt. Sistnevnte kan også innbefatte selskaper. Videre er den rettslige kvalifiseringen knyttet til en skjønnsmessig bevilgningsordning administrert av kunnskapsdepartementet som er utenfor ligningsmyndighetenes kontroll.

Fritaket for formuesskatt er ikke generelt, men begrenset til forskningseiendelene.

Skattefritaket er i følge forarbeidene ”*betinget av at skattefordelen kommer forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktiviteter til gode*”⁴⁹ som i praksis vil si at fordelene ved å ikke betale formuesskatt skal overføres til forskningsaktivitet.

Bestemmelsen medfører en forskjellsbehandling mellom de instituttene som mottar statlig basisbevilgning og de som ikke gjør det. I 2008 var de totale FoU utgifter i instituttsektoren 9,3 milliarder kroner. 80 prosent fant seg i de 54 forskningsinstitusjonene som sorter under ”Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter”⁵⁰. 20 prosent ble utført av 68 andre institusjoner som ikke har FoU som hovedformål ved virksomheten⁵¹.

⁴⁸ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) kap 22

⁴⁹ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) kap 22.1

⁵⁰ Retningslinjene er nå oppdaterte til ”basis finansiering”. Per 19.12.2008 ville 51 institutter omfattes av ordningen i 2009 jf KD sine hjemmesider.

⁵¹ Kilde NIFU STEP

3.5 Oppsummert om skatteplikt

Forskning som aktivitet er ikke gjennom skatteloven gitt et særskilt skattefritakt. Statlig eide institusjoner er fritatt for skatt gjennom det generelle skattefritaket staten har. Jeg vil oppsummere rettstilstanden for forskningsinstituttene med et sitat fra SINTEF dommen ”Det er klart at SINTEFs virksomhet både er samfunnsbyggende og av allmenntilgjengelig karakter. Det kan imidlertid også sies om mange andre typer virksomhet, eksempelvis innen helsetjenester m.v, men uten at de dermed kan sies å ikke ha erverv til formål”.⁵²

Tabell 3 Oppsummering av skattesituasjonen for de ulike forskningsinstitusjonene

Forskningsaktør	Skattepliktig?
Universitet	Fullstendig fritak, jf § 2-30 d
Offentlig høyskole	Fullstendig fritak, jf § 2-30 d
Privat høyskole	Delvis fritt, § 2-32, fjerde ledd.
Forskningsinstitutt – statlig eid	Fullstendig fritatt etter § 2-30 b
Forskningsinstitutt stiftelse og aksjeselskaper som driver ”ikke erverv til formål”	Skattefritatt etter § 2-32, første ledd for både inntekt og formue.
Forskningsinstitutt stiftelse med basisbevilgning	Skattepliktig for inntekt. Formuesfritak etter § 2-36
Forskningsinstitutt aksjeselskap	Skattepliktig for inntekt. Formuesfritak etter den generelle unntaket for aksjeselskaper i § 2-36

3.6 Ikke vedtatt endringsforslag om skattefritak for forskningsinstitutt

Det ble fremmet et slikt endringsforslag som ble nedstemt i Stortinget:

”Stortinget ber Regjeringen fremme forslag om nødvendige endringer i skatteloven, slik at forskningsinstitutter som mottar basisbevilgning fra staten, fritas for skatteplikt.”⁵³

⁵² Utv 2007, s.1477

⁵³ Innst. S. Nr 354 (2008-2009) forslag 4

Tolknings spørsmål forslaget reiser er hvilke aktører som faller inn under bestemmelse og hva fritaket skal innebære. ”Forskningsinstitutter som mottar basisbevilgning fra staten” skal falle innenfor bestemmelsen. Her vil den rettslige vurderingene bli lik den som i dag gjelder for formuesfritaket for forskningsstiftelser. Forslaget lyder at instituttene skal ”fritas for skatteplikt” kan tolkes til at de er fritatt for skatt uansett hvilken type aktivitet de forestår. På bakgrunn av informasjon oppgitt av skattedirektoratet om at de fleste forskningsstiftelsene nå vil være skattepliktige, ville forslaget vært en endring av rettstilstanden til slik rettspraksis har vært tidligere.

3.7 Vurdering om bestemmelsene er hensiktsmessige virkemidler

Hovedbegrunnelsen for at statlige institusjoner og institusjoner som ”ikke har erverv til formål” er unntatt skatteplikt er at institusjonene ivaretar samfunnsfunksjoner for det offentlige.⁵⁴ Særlig gjelder dette i forhold til grunnforskningen som i og for seg er en offentlig oppgave man kan gi andre og gunstige grunnvilkår for. Problemet oppstår når en del av forskningen hos disse er oppdragsforskning som selges videre på ellers markedsmessige vilkår. Faren er at det kan oppstå et konkurransefortrinn for de skattefritatte kontra de skattepliktige subjektene kontra gunstige generelle vilkår for forskning.

Zimmer poengterer at oppdragsforskning kunne voldt tvil om den hadde falt inn under bestemmelsen om ”ikke erverv” til formål og på dette punktet er skattefritaket for universitetet og statlig eide forskningsstiftelser mer omfattende enn § 2-32.⁵⁵ SINTEF-dommen og oppfølging fra skattedirektoratet i forhold til beskatning, viser er at grensegangen mellom grunnforskning og oppdragsforskning gjør det vanskeligere for instituttene å forsvare den skattefriheten de har fått uansett hvilken type forskning de har drevet med. Skatteloven § 2-32 om ”ikke erverv til formål” har kanskje løpt fra instituttsektoren når samfunnet stiller krav til at de skal drive oppdragsforskning.

⁵⁴ Zimmer (2005) s.411

⁵⁵ Zimmer s. 411

4 Fradragsrett i inntekt for egne utgifter til forskning og utvikling

4.1 Innledning

Spørsmålet jeg har stilt meg er hvordan kostnader til FoU blir i forhold til fradragsrett og aktiveringsplikt og om all FoU aktivitet blir behandlet på samme måte.

For en bedrift kan det fremstå som at valg om man skal kjøpe inn allerede eksisterende kunnskap gjennom for eksempel ferdig utviklet maskinvarer, produkt eller produksjonsprosess eller å utvikle noe selv. Innovasjonsaktiviteter i en bedrift er materielle og immaterielle investeringer. De materielle investeringene er innkjøp av produksjonsutstyr, maskiner og lokaler. De immaterielle investeringene er kompetansebygging, innkjøp av FoU-tjenester og FoU i egen bedrift.⁵⁶ Spørsmålet er hvordan kostnader til disse aktivitetene blir skattemessig behandlet.

Hovedspørsmålet er hvilke adgang det er til å gjøre fradrag for egne kostnader til forskning og utvikling. Det andre er på hvilket tidspunkt er det anledning til å fradra kostnadene. Direkte fradragsrett innebærer at skattyteren kan kreve beløpet utgiftsført umiddelbart. Aktiveringsplikt innebærer at skattyteren må aktivere utgiften og først får fradragsrett senere gjennom avskrivninger og realisasjon.⁵⁷

4.2 Det alminnelige inntektsfradraget i skatteloven § 6-1

Inntektsfradaget er allment og hjemlet i skatteloven § 6-1 og lyder;

”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”.

For at fradraget skal kunne bli gitt må to elementer i bestemmelsen være oppfylt, det må foreligge en oppofrelse av verdier jf ”som er pådratt” og kostnaden må tilordnes en inntekt jf ”for å”. Fradraget er en rettighet, det kan vi lese ut av ”gis fradrag”.

⁵⁶ Inspirert av NIBR-survey 2007 gjengitt i Isaksen mfl (2008) s.302 flg.

⁵⁷ Gjems-Onstad s.111

4.2.1 Krav om oppofrelse

Oppofrelse er en reduksjon av skattyters formuesstilling. Utbetalinger vil ofte reflektere forbruk av verdier som blir oppofret når skattyter ikke blir sittende tilbake med verdier. Eksempler er utbetaling for leie, rentekostnader eller lønnsutgifter som kreves direkte fradragsfør.

Vilkåret om oppofrelse vil ikke være oppfylt der det er foretatt en ren ombytting av verdier, for eksempel ved at man har kjøpt en gjenstand som holdes seg konstant i verdi. Når det gjelder utgifter til forskning og utvikling kan det reises spørsmål om forskningen er en investering som har tilsvarende verdi som utgiftene benyttet slik at det bare har skjedd en ombytting av verdier. Usikkerheten knyttet til den konkrete verdien av et forskningsprodukt taler mot at det har skjedd en ren ombytning. Prinsippet om at ombytning av verdier ikke er inntektsreduksjon ble slått fast i RT 1980-1428 Continental 2 som omhandlet fradrag for kunstkjøp i forbindelse med hoteloppussing. Skattyter fikk ikke avskrive eller utgiftsføre omkostningene ved innkjøpet. Høyesterett konkludert nemlig slik; *”Etter min oppfatning vil ikke disse kunstverkene, behandlet på rimelig forsvarlig vis, være gjenstand for verdiforringelse ved slit og foreldelse som følge av deres bruk som driftsmidler for hotellet.”*

Forskning som verdi er ikke like konstant som en kunstgjenstand. Forskningen kan riktignok patenteres, med det er en tidsavgrenset verdiforsikring. Forskningen vil som oftest være avhengig av utvikling og ytterligere forskning for å holde verdien av forskningsresultatet. Det er tvilsomt om man kan legge til grunn at forskning vil bare utgjøre en ombytning av verdier som ikke gi fradragsrett. Men situasjoner kan tenkes.

Forskningsresultat vil derimot oftest utgjøre langsiktige verdier for skattyter. En varig verdi er ikke oppofret og kan derfor ikke direkte fradragsføres. Verdien av gjenstanden kan gi grunnlag for fradrag om den oppofres på et senere tidspunkt, dette kan være gjennom forbruk som forringer verdien og kan fradragsføres etter reglene om avskrivninger jf skatteloven § 6-10 og eller gjennom tap ved realisasjon jf skattelove § 6-2 jf §9-4 og § 14-44.

4.2.2 Krav om tilknytning

Vilkåret om at kostnadene må ha tilknytning til inntekts ervervelse har flere sider. Det kan reises spørsmål om privat forskning i egen interesse gjør at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og inntektservervelse. Lignings-ABC uttaler ”*Kostnader til forsknings- og utviklingsarbeider vil være fradragsberettiget med mindre kostnadene er knyttet til ikke-økonomisk aktivitet.*”⁵⁸ Konsekvensen av denne uttalelse vil være kostnader til ideell forskning som grunnforskning ikke kan kreves fradragsført.

Hvordan blir forholdet mellom kostnaden og den inntektsskapende virksomhet for forskningskostnader som kan ha liten relevans til inntektene det året de påløper eller hva med forskningskostnadene man ikke vet om får en aktualitet i forhold til inntekt. Eksempel om at man kjøper inn en maskin til å forske som det ikke blir noe inntekt av, eller innkjøp av forskningsrapport som skattyter etter evaluering konstaterer at ikke kan benyttes for det var ikke noe marked for det man trodde skulle være der. I følge Zimmer er det ikke noe krav om ”*at kostnader korresponderer med inntekt som opptjenes i samme år som oppførelsen skjer. Det kan være tilstrekkelig tilknytning selv om inntekten ligger lengre frem i tid*”⁵⁹ Det er heller ikke krav om at kostnaden faktisk fører til inntekt. Ligningsmyndighetene kan som den store hovedregel ikke overprøver skattyter sine valg og et krav om ”*objektivt egnethet*” kan ikke stilles som generelt vilkår.⁶⁰

4.3 Skatteloven § 6-25

Det inntatt en egen bestemmelse om hvordan kostnader til FoU som kan resultere i et driftsmiddel skal behandles i skatteloven kapittel 6. Plasseringen av bestemmelsen i kapittel 6 taler for at bestemmelsen skal forestås som en presisering av lovens hovedregel nettopp for å avskjære tvil om forskning og utvikling som kan medfører varig verdi i det hele tatt kan kreves fradragsført. Skatteloven § 6-25 lyder:

⁵⁸ Lignings-ABC Forsknings-og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag

⁵⁹ Zimmer (2005) s. 186

⁶⁰ Zimmer (2005) s. 189 og Gjemst-Onstad s. 352

”Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel”.

Tolknings spørsmål som reiser er hva faller inn under ”egen forskning og utvikling” som er knyttet til ”konkrete prosjekter” og på hvilket tidspunkt har situasjonen ”kan bli eller er blitt til driftsmidler” inntrådt?

”Egen forskning og utvikling” er relatert til den forskningen som skattyter selv foretar seg, jf egen. Det er altså ikke innkjøp forskning som behandles etter denne bestemmelsen. I følge Lignings-ABC vil forskning og utviklingsbegrepet i stor grad sammenfalle med regnskapslovgivningens definisjon.”⁶¹ Jeg viser her til redegjørelsen for forskning og utvikling som begrep i oppgavens del 1 og konkluderer med at begrepet innbefatter alle de tre underkategoriene grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid. Det avgjørende er om kostnadene er knyttet til konkrete driftsmiddelprosjekter.

Finansdepartementet har i brev 30. mai 2005 til Skattedirektoratet, Utv 2005-833, trukket opp linjene for hvordan bestemmelsen er å forstå. Sitat: ” ...*det må foreligge et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et nærmere bestemt driftsmiddel. Med driftsmiddel menes et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten...* ” Forskning og utvikling av varer som skal omsettes etter utvikling vil ikke utgjøre en ”varig utnyttelse”. De kan derfor fradragføres etter lovens hovedregel i § 6-1.

§ 6-25 krever at kostnadene ”kan bli eller er blitt et driftsmiddel” for at aktiveringsplikt foreligger. Bestemmelsen ber om sannsynlighetsvurdering av om driftsmiddelet blir en realitet, jf ”kan bli”. Denne vurderingen skal i følge Utv 2005-833 gjøre på et kvalifisert grunnlag og inkludere ”*alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel*”. Vurderingen må gjøre konkret i forhold til prosjektet og bedriften.

⁶¹ Lignings-ABC: Forsknings-og utviklingskostnader , formues og inntektsfradrag

4.3.1 Konsekvensen av at kostnadene faller innenfor § 6-25

Kostnadene som faller innen for bestemmelsen skal behandles som *”del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel”*. Et driftsmiddel som er *”varig og betydelig”* som skal forstås som brukstid på minst tre år og en kostpris på over 15.000 skal aktiveres og avskrives etter reglene om saldoavskrivning, jf skatteloven § 14-40 (1) a. Driftsmiddel som ikke har en varighet på tre år eller en kostnad på 15.000 trenger ikke aktiveres. Denne forståelsen er også lagt til grunn av departementet i Utv 2005-833 hvor de trekker frem at *”Dette vil ofte være tilfelle med FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid”*. Forskning og utvikling vil som oftest utgjøre driftsmiddelet *”ervert forretningsverdi”*, jf § 14-41 (1) a som kan saldoavskrives med inntil 20 prosent, jf § 14-43 (1) b. Kostpris for driftsmidler som er ervert i løpet av året skal legges til saldoen fra forgående år, jf skatteloven § 14-42 (2) a. Forskning og utvikling på driftsmiddelet skal altså følge saldoavskrivningen av driftsmiddelet.

Utgifter til forskning og utvikling som fører til varige verdier for bedriften skal derfor som utgangspunkt aktiveres. Hvis prosjektet avsluttes før det er blitt et driftsmiddel, kan det da kreves fradragført? Situasjonen kan være at skattyter har aktivert kostnaden i tro på prosjektet, men at det etter hvert må skrinlegges. Verdiene vil på dette tidspunktet være tapt og kravet om *”oppofrelse”* vil være oppfylt når prosjektet avsluttet. Dette følger også at skatteloven § 6-2 (2) om at det gis fradrag for endelig konstatert tap.

FoU-investeringer er ofte løpende lønns- og driftsutgifter for å utvikle produkter. Hvis produktene ikke blir et driftsmiddel kan skattyter kreve direkte fradragrett.

4.4 Ikke-vedtatt endringsforslag om direkte fradragføring av forskningsutgifter.

Innst. S. Nr 354 (2008-2009) forslag nummer 23 som ble nedstemt lød

”Stortinget ber Regjeringen vurdere å la bedriftene utgiftsføre forskningsinnsats i stedet for å aktivere kostnadene, og om det er mulig eller hensiktsmessig med tiltak spesielt rettet mot oppstartsbedrifter og gründere.”

Forslaget villet innebære at bedriftene får et fradrag i dag i stedet for å måtte aktivere kostnadene. Bestemmelsen ville endret på de tilfellene som i dag faller inn under aktiveringsplikten i § 6-25.

4.5 Vurdering

Direkte fradragrett medfører en større økonomisk gevinst enn når gjenstander må aktiveres og fradragføres etter saldoavskrivning. En krone i dag er mer verd enn en fremtidig krone på grunn av rentekostnader, inflasjon og likviditet. Skatteloven § 6-25 er ikke et virkemiddel for økt forskning og utvikling. Det motsatte av bestemmelsen, nemlig at kostnadene kunne bli direkte fradragført hadde vært et virkemiddel.

Skatteloven § 6-25 trekker et skille mellom FoU aktivitet som resulterer i et driftsmiddel og annen FoU aktivitet, hvor alle kostnader til førstnevnte må aktiveres. For annen FoU aktivitet gjelder vanlige fradagsregler. Investeringen i fysiske driftsmidler som lokaler, inventarer, maskiner og instrumenter må følge aktivering og avskrivningsreglene i kap 14. Løpende utgifter som blant annet lønnsutgifter kan direkte fradragføres. Investeringskostnader utgjør 7 % av bedriftenes FoU kostnader. 93 % utgjør driftskostnader og av disse er hele 63 % lønnskostnader.⁶² Konsekvensene er at FoU som ikke kan føre til driftsmiddel rent faktisk blir direkte fradragført.

⁶² Det norske forsknings- og innovasjonssystemet 2009

5 Fradrag i skatt for egne utgifter til forskning og utvikling

5.1 Innledning

NOU 2000:7 Ny giv for nyskaping hadde som oppgave å se på tiltak som kunne stimulerer til økt privat finansiering av FoU⁶³. Ett av de konkrete forslagene fra utvalget var en skattefradragsordning for å øke FoU innsatsen i næringslivet. På bakgrunn av denne utredningen det først innført en tilskuddordning (Funn-ordningen fra 2001). I forbindelse med Stortinget sin behandling av revidert nasjonalbudsjett for 2001⁶⁴ vedtok Stortinget at Regjeringen skulle legge frem et forslag om at denne ordningen heller skulle være en skattefradragsordning, og en slik ordning ble vedtatt i oppfølging av Statsbudsjettet samme år.⁶⁵ SkatteFunn ordningen trådte i kraft fra 01.01.2002, og er senere blitt utvidet på enkelte punkter.

Den politiske begrunnelsen inntatt i innst. O. nr 3 (2001-2002) pkt var en ren sitering en uttalelse i NOU 2000:7. *”Utvalgets flertall begrunnet koblingen til skattesystemet med at en skatteordning bedre markerer at støtten er et bidrag fra det offentlige for en økt ytelse fra næringslivets side, og som etter hvert vil føre til høyere inntekter i næringslivet og økt skatteinngang. En tilskuddsordning vil ifølge utvalget kunne bli oppfattet som noe staten gir bedriftene fordi de ikke klarer seg på egen hånd. Den økte FoU-innsatsen staten stimulerer til vil etter hvert føre til høyere aktivitet og dermed høyere skatteinntekter.”* Det er verd å merke seg at man politisk ser på ordningen som en delfinansiering ved at skattefradraget skal fungere som et bidrag for å øke hvor mye

⁶³ NOU 2000:7 s.4 og 8. (Hervik-utvalget)

⁶⁴ Ot.prop nr 1 (2001-2002) pkt 5.1

⁶⁵ Innst. O. nr. 3 (2001-2002)pkt 5 jf Ot.prp. nr. 1 (2001-2002), Ot.meld. nr. 2 (2001-2002) og Ot.prp. nr. 21 (2001-2002)

næringslivet bruker på forskning og utvikling. Symboleffekten av delfinansieringen begrunner hvorfor det ikke ble skatteordning, og ikke en tilskuddsordning. Skatteordningen fremmer også mangfoldighet. Bedriftene selv får velge hva de vil forske på.

Tilskuddordninger er styrt etter statlige prioriteringer og satsningsområdet.

Skattefradrag er et fradrag som gis i den beregnede skatten. Det medfører en avkortning i den utlignede skatten skattyter ellers ville måtte betalt. Skattefradrag er unntak fra det generelle systemet om at fradrag gis i den alminnelige inntekten.⁶⁶

5.2 Nærmere om bestemmelsen

Den rettslige hjemmelen for ordningen er skatteloven § 16-40

(1) ” Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet.”

Bestemmelsen reiser spørsmål om hvem som har anledning til å kreve skattefradraget generelt, hvordan fradragssatsene på 18 og 20 prosent beregnes, hvilke ”kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt” som gir grunnlag for kravet og hvordan fradraget gjennomført.

5.2.1 Hvilke skattytere kan benytte seg av ordningen?

Skattefradraget gis til ”skattyter som driver virksomhet”⁶⁷. Skattyter kan derfor være enten personlig skattyter eller upersonlig skattytere, det sentrale er om det drives ”virksomhet”. Begrepet er ikke legaldefinert. I følge Ot. Prp nr. 86 (1997-1998)⁶⁸ skal begrepet forstås som ”næringsvirksomhet”. Ligningsmyndighetene gjennom Lignings-ABC⁶⁹ opererer med fire vilkår for at inntektsgivende arbeid kan anses som virksomhet, som er; ”tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters

⁶⁶ Zimmer (2005) s. 81

⁶⁷ Sktl § 16-40, første ledd.

⁶⁸ S.48

⁶⁹ Lignings-ABC: Virksomhet, allment

regning og risiko.” Spørsmålet blir om de ulike forskningsaktørene utfører virksomhet. Svaret kan ikke gis generelt for det må vurderes konkret. Jeg vil derfor kun kort skissere hvordan de ulike gruppene typisk vil bli behandlet. Det er klart at næringsdrivende selskaper og enkeltpersoner i utgangspunktet driver ”*virksomhet*” og faller innenfor. Universiteter og høyskoler har et hovedformål som ikke er virksomhet, men de kan jo drive med salg av forskning og annen næringsvirksomhet. Forskningsinstitusjoner driver virksomhet når de har erverv til formål. Her viser jeg til drøftelsen i oppgavens kap 4.

Det kan videre reises spørsmål om hvordan utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge skal behandles. Utgangspunktet må være at så fremt de driver ”*virksomhet*” faller de inn under ordningen. Forarbeidene trekker frem at det er vilkår om at FOU-kostnadene må være pådratt for ”*å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt i den skattepliktige virksomheten i landet*”⁷⁰ Lignings-ABC presiserer at ”*Utenlandske foretak kan få skattefradrag om fradraget skriver det fra den skattepliktige virksomheten i Norge*”⁷¹. Det må altså foretas en vurdering av om forskning og utviklingskostnadene er benyttet som en sikre en inntekt som er skattepliktig i Norge.

5.2.1.1 Hvem kan trekke fra 18 % og hvem kan trekke fra 20 %?

Det gis et fradrag i skatt på 18 % av kostnadene til FoU for de skattytere som ”*driver virksomhet*”. 100 kroner i kostnader vil gi 18 kr i reduksjon på skatten. Loven gir anledning til at fradraget kan økes med 2 %, til 20 kr for bedrifter som oppfyller kravene til ”*salgsinntekt, balanse sum, antall ansatte og uavhengighet*” som er nærmere fastsatt av departementet i forskrift FSFIN § 16-40-5.⁷²

FSFIN § 16-40-5 (1) a jf (4) krever at antall ansatte er færre enn 250 ansatte i virksomheten, og det beregnes etter antall gjennomsnittlige årsverk i siste regnskapsår. Virksomheten må videre ha en årlig salgsinntekt på under 40 millioner euro eller en årlig balansesum på mindre enn 27 millioner euro. Omregningskursen fra euro til NOK for 2010 er 8.2290 som fastsatt av ESA i henhold til retningslinjene om statsstøtte på bakgrunn av

⁷⁰ Ot.prp nr 1 pkt 5.5.2.5

⁷¹ Lignings-ABC 2008/2009 forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift

⁷² Hjemmel for forskriften er i lovteksten § 16-40 (1) siste punktum.

den rettslige hjemmelen i FSFIN § 16-40-5 (5). Salgsinntekten må altså være under 329 160 000 NOK og balansesummen under 222 183 000 NOK. Virksomheten må videre være uavhengig fra foretak som ikke oppfyller de over nevnte vilkårene, og det er oppfylt dersom ikke 25 prosent av kapital eller mer er eid av et slikt foretak, jf FSFIN § 16-40-5 (1) c jf (2). Alle tre vilkårene må være oppfylt. Bakgrunnen for at små og mellomstore blir definert som overnevnt er tilpasning til EØS-avtalens statsstøtteregler.⁷³

5.2.2 Hva er et forskning og utviklingsprosjekt?

Defineres forskning og utviklingsprosjekt på samme måte som OECD sin definisjon vil da ethvert prosjekt som utfører grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsforskning faller inn under bestemmelsen? ”Forskning og utviklingsprosjekt” er nærmere definert i skatteforskriften FIN § 16-40-2 slik

”Med forsknings- og utviklingsprosjekt i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap, informasjon eller erfaring som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter, tjenester eller produksjonsmåter. Videre omfattes virksomhet der resultatene fra industriell forskning omsettes i en plan, et prosjekt eller et utkast til nye forbedrede produkter, produksjonsprosesser eller tjenester, samt utvikling av en første prototype eller pilotprosjekt som ikke kan utnyttes kommersielt.”

Annet ledd presiserer at ”Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke”. I forhold til OECD sin definisjon av forskning og utvikling inneholder SkatteFunn et krav om at det er ny kunnskap som erverves som kan være til nytte for bedriften. Nyttekravet kan tenkes at er lagt til for at SkatteFunn ordninger ikke skal benyttes for grunnforskning, men for forskning som kan anvendes i bedriften.

Forskriften avgrenser videre til at forskning og utviklingen må skje som ”et avgrenset og målrettet prosjekt”. Tilfeldig forskning i bedriften faller utenfor. Det kreves et selvstendig forskning og utviklingsprosjekt som er avgrenset med hensyn til omfang og har et klart mål.

⁷³ Stoveland, note 1343

5.2.2.1 Krav om godkjenning

Det følger av skatteloven §16-40 (2) a og b at ”*Prosjekt må være godkjent av Norges forskningsråd*”. Vanlig saksbehandling ved ligningen er at skattyter lever selvangivelsen til ligningsmyndighetene som fastsetter ligningen, jf ligningsloven⁷⁴. Prosedyrene for å få skattefradraget fra SkatteFunn-ordningen avviker fra denne normalordningen. I skatteloven § 16-40 (7) er det delegert kompetanse til Departementet for å gi regler om godkjennelse av prosjektene og saksbehandlingen. I FSFIN forskriften § 16-40-4 heter det at Norges forskningsråd skal godkjenne om prosjektet innebærer ”forsknings- og utviklingsarbeid”.

5.2.3 Kostnader til egenutført og innkjøpt forskningsprosjekt

Utgangspunktet er at kostnadene som inngår i beregningsgrunnlaget for skattefradraget må være kunne relateres til ett slikt godkjent forskning og utviklingsprosjekt. Skatteloven § 16-40 annet ledd regulerer nærmere hvilke prosjekter kostnadene kan være knyttet til og setter en øvre beløpsgrense for hvor store kostnader som kan inngå i beregningsgrunnlaget.

Bestemmelsen lyder

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

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 5,5 millioner kroner i inntektsåret..*
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 11 millionær kroner i inntektsåret... Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 11 millioner kroner i inntektsåret.”*

Tolkningsspørsmål er hva som skal til for å havne i de ulike kategoriene. ”*Egenutført forskning- og utviklingsprosjekt*” henspiller på prosjekter som skattyter selv utfører og kostnadene som påløper i tilknytning til dette. ”*Prosjekter utført av forskningsinstitusjonene*” stiller krav til forskningsinstitusjonene som utfører forskningen.

⁷⁴ Særlig kap 8 , jf § 4-3 og § 4-2

5.2.3.1 Krav om at kostnadene må være fradragsberettiget etter kapittel 6

Ordlyden i annet ledd stiller krav til at kostnadene også må være fradragsberettiget etter kapittel 6 for å inngå i beregningsgrunnlaget. For at kostnader kan være fradragsberettiget etter kapittel 6 må det foreligge en oppofrelse og en tilknytning til egen inntekt. Det følger også av hovedregelen om at fradraget følger reglene i skatteloven kapittel 6.

5.2.3.2 Tilknytning til godkjent prosjekt

I forskriften til SkatteFunn-ordningen er det et krav til at kostnadene må være ”direkte tilknyttet godkjent prosjekt”.⁷⁵ I forarbeidene er dette spesifisert ved at ”kostnader skattyter ville ha pådratt seg uavhengig av prosjektet, vil ikke inngå i fradragsgrunnlaget”⁷⁶. Det finnes en avgjørelse fra 2002 fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter om hvordan man skal finne ut om aktivitetene de enkelte postene gjelder er ”direkte tilknyttet” prosjektet⁷⁷ og jeg siterer fra avgjørelsen;

”Det avgjørende var om kostnadene var pådratt i forbindelse med aktiviteter omfattet av prosjektbeskrivelsen i den godkjente søknaden... Enkelte av aktivitetene var ikke uttrykkelig nevnt i prosjektbeskrivelsen, men ble ansett som en del av prosjektet fordi de kunne anses å falle inn under bredere kategorier som var nevnt i søknaden.”

Prosjektbeskrivelsen setter en ytre ramme hvor hvilke aktiviteter som etter en tolkning kan anses å falle inn under kategorier som er nevnt i søknaden. Dette må gjelde både i forhold til egenutført FoU og innkjøp FoU.

5.2.3.3 Særlig om personal- og indirekte kostnader

Utgangspunktet skulle da være at alle kostnader tilknyttet et slikt prosjekt kan inngå i fradraget. Norge forskningsråd har imidlertid utarbeidet et regelverk for hvordan ulike kostnader beregnes for brukerstyrte prosjektet. Regelverket omtaler særlig personal- og indirekte kostnader som administrasjonsutgifter og personaltimer. I 2007 ble det innført et

⁷⁵ FSFIN § 16-40-6 annet ledd.

⁷⁶ Ot.prop nr 1 (2001-2002) pkt 5.5.1.2

⁷⁷ OLN-2002-15 – Utv 2005-196

øvre tak på hvordan bedriftene beregner administrasjon og personalkostnader i FSFIN § 16-40-6, tredje ledd

”Prosjektkostnadene beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter. Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 500 kroner pr. time.”

Det bemerkes at her er en ytterligere delegasjonsadgang til hvordan projektkostnader skal beregnes ved at det er Norges forskningsråd sine regler som skal følges. Formålet med å ha regelverk som presiserer de ulike kostnadstypene er at det ellers kan være lett å trekke fra kostnadene som er medgått av bedriften men ikke tilknyttet de konkrete prosjektene.

5.2.3.4 Hva med ulønnet arbeidsinnsats

I gründerbedrifter forskes det ofte uten at gründeren tar ut lønn for timene han forsker. Hvordan skal disse tilfellene bedømmes i forhold til om timene han forsker kan inngå i fradragsgrunnlaget? Utgangspunktet for fradragsgrunnlaget er som nevnt at kostnadene kan kreves fradragsført etter skatteloven kapittel 6.⁷⁸ Etter hovedregel for fradrag § 6-1 (første ledd) er det bare ”pådratte kostnader” skattyter kan kreve fradrag for. Forarbeidene løfter også frem denne problemstillingen og konkluderte med at ”en eiers arbeidsinnsats i eget foretak bare kan inngå i fradragsgrunnlaget om foretaket er et AS og eier tar ut lønn for sin arbeidsinnsats”. Konsekvensen er at hvordan gründeren organiserer seg får betydning for muligheten til å få SkatteFunn fradrag.

5.2.4 Hvilke forskningsinstitusjonen faller kan skattyter kjøpe forskning fra?

Forskningsinstitusjoner som skal utfører prosjektet må som sådan være godkjent av Norges forskningsråd som en forskningsinstitusjon. Forskriften til bestemmelsen definerer hva som regnes for forskningsinstitusjon i FSFIN § 16-40-3

” Med forskningsinstitusjon menes institusjon som har til formål å utføre forsknings- og utviklingsarbeid og som regelmessig driver vitenskapelig publisering eller arbeider systematisk med åpen teknologi- og kunnskapsspredning.”

⁷⁸ Sktl § 16-40 annet ledd

Institusjon er en fellesbetegnelse på selvstendige organisasjoner og innretninger. Det sentrale er om formålet til enheten er å utføre forskning. Formålet vil i praksis fremkomme av vedtektene og gjennom hvordan enheten faktisk drives.

5.2.4.1 Kan forskningsinstitusjoner krever skattefradag?

Det kan reises spørsmål om forskningsinstitusjon også kan kreve full fradrag. FSFIN forskriften § 16-40-6 (4) behandler spørsmål ”*Det gis ikke fradrag i skatt for kostnader forskningsinstitusjoner har hatt i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning)*”. En antitetisk tolkning av ordlyden i denne bestemmelsen taler for at forskningsinstitusjonen har anledning til å kreve fradrag i skatt for egenutført forskningsaktivitet som er godkjent som et Fou prosjekt. En slik begrensning følger ikke av lovens ordlyd og forskriften er på dette punktet snevrere enn bestemmelsen. Reelle hensyn til at det er kjøper av oppdragsforskningen, altså den aktøren som initierer forskningen og betaler for det som skal få SkatteFunn. Tilvirker utfører forskning på bestilling og poenget er at begge aktørene ikke kan få SkatteFunn for samme prosjekt.

5.3 Fradraget som tilskudd

Skattefradrag etter ordlyden tilsier at skattyter har en skatt å gjøre fratrukk for. Spørsmålet som kan stilles er om en kan få skattefradrag også når skattyteren ikke er i skatteposisjon? Generelt er regelen om fradragsrett hvis man har mer fradrag enn inntekt kan fremføre underskudd til senere år.

SkatteFunn ordningen gir derimot en mulighet for at Skattefradraget kan utbetales som et tilskudd. Skatteloven § 16-40, sjette ledd lyder;

” Overstiger fastsatt fradrag den utlignede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven ”.

Når SkatteFunn fradraget overstiger den utlignede skatten, skal det overskytende beløp utbetales ved et avregningsoppgjør, jf sktl. § 16-40 sjette ledd. Dette elementet av ordningen gjør at ordningen får en karakter av å være en bevilgning til forskning og

utvikling uten at det er satt noe øvre begrensninger på hvor store beløp som kan utbetales totalt sett.⁷⁹

5.3.1 Skatteplikt for tilskuddet

Det følger av skatteloven § 5-31 bokstav c at skattefradraget ikke er skattepliktig for mottakeren. Betyr dette at tilskuddet også er skattefritt? Hvordan er dette i forhold til andre tilskuddsordninger? Jeg tillater meg å henvise til redegjøre inntatt i Innst. O. nr 2 (2001-2002) pkt 5.1.2 ”Statstilskudd til dekning av fradragsberettigede næringsutgifter er generelt skattepliktig næringsinntekt. En ordning som skissert ovenfor med rett til skattefradrag for fradragsberettigede kostnader til FoU må økonomisk sett likestilles med en ren tilskuddsordning med direkte utbetalinger. Dersom skattefradraget unntas fra skatteplikt vil det innebære at et skattefradrag vil være mer verdt enn et tilsvarende statstilskudd som utbetales kontant. Det har neppe vært meningen.

Departementet ser likevel de praktiske og mer formelle argumenter som taler mot å behandle et skattefradrag som skattepliktig inntekt for mottaker. Departementet går derfor inn for skattefritak mot at fradragssatsen reduseres fra 25 til 20 pst. av fradragsgrunnlaget. Ved at fradragssatsen settes til 20 pst., og ikke bare 18 pst. som ville tilsvare verdien av 25 pst. minus 28 pst. skatt, er det tatt hensyn til at ikke alle foretak vil være i skatteposisjon med effektiv skattlegging av eventuelt mottatt skattepliktig støtte.”

5.4 Prosessuelle spørsmål om SkatteFunn-ordningen

5.4.1 Organkompetanse

Administreringen av ordningen er delt mellom Norges forskningsråd som godkjenner om søknadene tilfredsstillende kravene til forskning og utvikling, og ligningsmyndighetene som kontrollerer og godkjenner kostnadene i forbindelse med skattefradraget. Innst. O nr. 3 (2001-2002) pkt 5.1.6.2 trekker opp linjene for delingen av ansvaret. ”En lovfestet rett til skattefradrag etter skatteloven medfører at også ligningsmyndighetene er tillagt et forvaltningsansvar. Etter utvalgets forslag og stortingsvedtaket er det imidlertid Norges

⁷⁹ Stoveland (2009) Note 1340 og Zimmer (2005) s.90

forskningsråd som skal inneha kompetansen til å godkjenne både prosjektet og kostnadsrammen. Ligningsmyndighetene må på den annen side ha kompetanse til å prøve om skattyter faktisk har hatt de kostnader som han hevder.”

Spørsmålet om kompetansefordelingen mellom ligningsmyndighetene og Forskningsrådet var sentralt i en sak som kom opp for overligningsnemnda for storbedrifter i 2004⁸⁰ ”Etter overligningsnemndas forståelse innebar dette at Forskningsrådet har eksklusiv kompetanse til å vurdere om skattyters planlagte aktiviteter innebærer FoU. De andre vilkårene, dvs. om kravet til virksomhet er oppfylt etter sktl. § 16-40 første ledd, om kostnadene oppfyller kravene i FSFIN § 16-40-6 om « direkte tilknyttet » prosjektet mv., og om dokumentasjonsplikten er overholdt etter FSFIN § 16-40-8, er det ligningsmyndighetenes oppgave å vurdere. Ligningsmyndighetene må således ta stilling til om de aktiviteter skattyter har gjennomført, er aktiviteter som er omfattet av søknaden. Vurderingen av om en kostnad er « direkte tilknyttet » prosjektet, beror utelukkende på om den er pådratt i forbindelse med en aktivitet som er omfattet av prosjektbeskrivelsen i den godkjente søknaden.”

Ligningsmyndighetene er avskåret fra å prøve om det planlagte prosjektet og godkjente aktiviteter er FoU, selve godkjennelse av søknaden er Forskningsrådets sin kompetanse. Utover dette kan ligningsmyndighetene prøve om kostnadene skattyter krever fradragsført har tilstrekkelig tilknytning til at skattefradrag kan innvilges.

5.4.2 Frister

I FSFIN forskriften § 16-40-4, tredje ledd er det bestemt at

”Søknad om godkjennelse av prosjekt som mottas av Norges forskningsråd før 1. september skal realitetsbehandles innen utløpet av søknadsåret.”

På SkatteFunn sine sider kan vi lese følgende ” Søker man etter 1. september er man ikke garantert saksbehandling innen utgangen av året. Man risikerer da å miste fradragsretten for kostnader påløpt i søknadsåret.” Søknaden til Forskningsrådet er utformet som en prosjektsøknad og sendes elektronisk.

⁸⁰ OLN-2002-15 - UTV-2005-196

5.5 En vurdering av SkatteFunn

5.5.1 Offentlig evaluering av ordningen

Statistisk sentralbyrå fremla sin sluttrapport om evaluering av SkatteFunn i rapport 2/2008. Hovedkonklusjonen var at ordningen virket etter hensiktig og utløste med FoU. Effekten var særlig positiv for små foretak som tidligere ikke hadde mye FoU-erfaring. Når det gjelder spørsmålet om SkatteFunn ordningen har en effekt så vises det til at *”undersøkelser antyder på at FoU-innsatsen øker mellom 1 og 1,4 ganger provenytapet”*⁸¹ ved bruk av skatteinsentiver til næringslivet. Samme kilde påpeker at *”den samfunnsøkonomiske nytten av FoU ligger på minst 2-3 ganger kostnaden”*⁸²

Tabell 4 : Søknader, FoU utgifter og skattefradrag i SkatteFunnordningen. 2002-2006⁸³

Inntektsår	Antall godkjente søknader	Budsjetterte FoU-utgifter i alt (godkjente prosjekter) Tall fra Norges forskningsråd	Faktiske FoU-utgifter i alt (iflg. Skattelikningen, tall fra SKD)	Samlet skattefradrag	Derav utbetalt fradrag
2002	2798	4.526	4.098	690	568
2003	3532	9.032	7.543	1.274	991
2004	2762	9.643	8.189	1.388	1055
2005	2177	9.003	7.412	1.220	908
2006	1772	8.457	9.889	1.126	824

Når ordningen ble introdusert anslått at årelig provenytap, skatteutgifter ville utgjøre 510 millioner kroner.⁸⁴ Ordningen for 2002 omfattet bare små og mellomstore foretak, og var

⁸¹ Innst. S nr 345 (2008-2009)

⁸² Samme som over.

⁸³ Kilde Evaluering av SkatteFunn – sluttrapport.

⁸⁴ Ot.prp nr 21 (2001-2002) pkt 3.2

likevel høyere enn anslaget på 500 millioner kroner. Økningen fra 2002 til 2003 skyldes at ordningen ble utvidet til å gjelde alle bedrifter.

Evalueringen av SkatteFunn-ordningen konkluderte med at mye av midlene ble benyttet som rene tilskudd, som vist i kolonene helt til venstre, slik at ordningen i praksis fungerer som en tilskuddordning. I forbindelse med oppfølgingen av NOU 2000:7 mente Regjeringen Stoltenberg 1 at ”*Hervik-utvalgets forslag i realiteten(er)en tilskuddsordning som skal administreres via skattesystemet*”⁸⁵ Professor Zimmer har derfor trolig rett når han hevder i sin lærebok i skatterett at det formodentlig er rent politisk-taktiske grunner til at ordningen er heftet på skattesystemet.⁸⁶

Utvalget undersøkte videre om det forekom skattetilpasninger til ordningen. Undersøkelsen viste at særlig regelverket for personal og administrasjonskostnader blir utnyttet i sin fulle bredde. Det forekom at bedrifter rapporterte det maksimale antall timer som man kan kreve fradragsført, selv om de ikke har brukt så mange timer. Problemet med å la et regelverk være styrende for hvilke kostnader en kan frata er at de beregnede kostnadene som legges til grunn kan bli større eller mindre enn de faktiske kostnadene.

Fordelene med SkatteFunn ordningen blir godt beskrevet at Forskningsrådet i et faktaark på skattefunn sine hjemmesider. ” *Ordningen er bransjenøytral, og fungerer på bedriftens egne premisser. Bedriften bestemmer selv hva slags prosjekter den ønsker å gjennomføre og trenger derfor ikke å forholde seg til spesifikke temaer eller områder.... SkatteFunn er en rettighetsbasert ordning. Det vil si at ved godkjent prosjekt har bedriften krav på inntil 20 prosent fradrag i skatt for kostnader knyttet til FoU-aktiviteter i prosjektet etter visse kriterier. Det betyr også at det ikke er konkurranse mellom bedrifter om SkatteFunn-midler. Alle som tilfredsstiller kriteriene får fradrag/støtte til sitt prosjekt.*⁸⁷”

⁸⁵ Ot.prop nr 1 (2001-2002) pkt 5.1.

⁸⁶ Zimmer (2005) s.90

⁸⁷ Faktaark SkatteFunn 1-09

5.5.2 Egen vurdering

Skattefunn er en populær ordning med en enkelt og forutsigbar administrering. Jeg vil hevde at ordningen bidrag til å fremme mangfoldighet og gründervirksomhet. Særlig kan den være en påvirkning til forskning på et tidlig stadig for mange bedrifter i oppstartsfasen før de er kommet i en skatteposisjon. Her er det svært uheldig at gründere bare kan kreve skattefradrag når de er organisert som aksjeselskap og tar ut lønn. Forskning ulønnet er like fullt forskning og her burde politikerne foreslått et unntak fra lovens krav om ”oppofrelse”.

Ville man sett en tilsvarende utvikling om disse pengene bare hadde blitt bevilget utover statsbudsjettet? Skulle man ha brukt bevilgningssystemet ville neppe alle de prosjektene som kommer inn under SkatteFunn ordningen fått tilsvarende tilskudd. SkatteFunn ordningen lar det være opp til bedriftene å bestemme hvilke forskningsprosjekter de ønsker å gjennomføre. Forskningsrådet må godkjenne at prosjektet er forskning og utvikling, men kan ikke styre hvilke forskning som blir foretatt i motsetning til når de deler ut bevilgninger til andre forskningsprosjekter.

6 Gave / tilskudd til forskningsinstitusjon

6.1 Innledning

Det er ønskelig at flere private aktører skal bidra med midler til forskning og utvikling. Fradrag for tilskudd til vitenskaplig forskning er det eldste skatteincentivet for forskning og utvikling og har eksistert fra 1947. For en gavegiver kan skattefordeler knyttet til gaveoverføring virke positiv ved vurderer av å gi en gave. Skattefordelen kan være utslagsgivende for at giver velger å gi midler til forskningsformål i motsetning til andre formål, og muligens vil giver gi mer enn uten skattefordelen.

For en helhetlig behandling vil jeg avslutningsvis i kapitlet reise spørsmål om mottak av gaver utløser skatteplikt eller om gaven blir mottatt skattefritt.

6.2 Skattefradrag i inntekt for gavegiver

Det rettslige utgangspunktet er at en gave typisk er en pengeoverføring. Spørsmålet blir om denne kostnaden gir fradragsrett i inntekten etter den alminnelige fradragsrettsbestemmelsen i skattelovens § 6-1⁸⁸. En gave kjennetegnes av at det er en frivillig overdragelse uten motytelse. En slik overdragelse kan ikke sies å være en *”utgift til inntekts ervervelse”* og faller således utenfor den alminnelige fradragsrett i inntekt etter § 6-1.

En gave kan også være overføring av et formuesobjekt slik at spørsmålet blir om reglene om skatteplikt eller fradragsrett for realisasjon kommer til anvendelse. Det følger av skatteloven § 9-2 (3) bokstav c at *”gaveoverføring”* ikke omfattes av realisasjonsbegrepet som utløser skatteplikt for gevinst etter skatteloven § 5-1 (2) og fradragsrett for tap etter § 6-2 (1).

⁸⁸ Bestemmelsen er behandlet nærmere i oppgavens kapittel 4.

Skatteloven inneholder derimot et positivt lovregulert unntak i § 6-42 som gir fradrag i alminnelig inntekt for tilskudd gitt til forskningsinstitutt. Bestemmelsen lyder;

§ 6-42 Tilskudd til vitenskaplig forskning og yrkesopplæring⁸⁹

1) "Det gis fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår

a) vitenskaplig forskning

...

2) Utgjør tilskuddet mer enn 10.000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

Sentrale tolkningsspørsmål er hvilke "tilskudd" man kan få fradrag for og hvordan begrensningen i annet ledd skal anvendes. Videre er det spørsmål om hvilke institusjoner som kan være gavemottaker ved å oppfylle lovens krav til "institutt som under medvirkning av staten" som utfører vitenskaplig forskning. Det kan også reises spørsmål om hvem som kan få dette fradraget.

6.2.1 Hvilke "tilskudd" kan det gis fradrag for?

For at skattyter kan få fradraget må det være gitt et "tilskudd". En naturlig språklig forståelse av tilskudd er et pengebeløp som gis for å støtte noe, gjerne med en formålsangivelse. I forarbeidene uttales det om bestemmelsen; "Det er uten betydning hvorledes ytelsen betegnes, om den har karakter av gave, stønad, bidrag el." ⁹⁰.

"Tilskudd" kan sees i sammenheng med skatteloven § 5-1 om at skatteplikten omfatter "enhver fordel". Fordelbegrepet omfatter blant annet penger, naturalinntekter og verdier som oppstår innenfor egen økonomi som avkastning av gjenstander og tjenester ytet til seg selv. Begrepet er omfattende og det sentrale er sammenfattet av Zimmer til et spørsmål om skattyter har mottatt en økonomisk verdi som ikke er tilgjengelig for alle og ikke er gitt til skattyter i arbeidsgivers interesse⁹¹. Naturalfordeler utgjør en økonomisk verdi gjennom for eksempel eiendomsrett og bruksrett til gjenstander eller tjenester mottatt

⁸⁹ Alternativet om yrkesopplæring finnes i bokstav b, men av hensyn til oppgavens tema vil dette alternativet ikke bli behandlet.

⁹⁰ Ot. Prp nr 86 (1997-1998) under generelle merknader til kapittel 6 og bestemmelsen § 6-42

⁹¹ Zimmer (2005) s. 123flg

fra andre. ”Tilskudd” i skatteloven § 6-42 må tolkes likt som fordelsbegrepet for det sentrale er om gavemottaker har mottatt en økonomisk verdi i en eller annen form.

I forarbeidene uttales: ”Men ytelsen må være ugjenkallelig og ikke kunne falle tilbake til yteren eller yterens rådighet”⁹². Vilkåret er oppfylt når overdragelsen er endelig og utenfor gavegivers rådighet. Et løfte om penger er ikke tilstrekkelig og heller ikke klausuler om at ubenyttede midler skal gå tilbake til gavegiver.

6.2.2 Krav om øremerking ved naturalytelser

En naturytelse er omfattet at ”tilskudd” og praktiske eksempel kan være en person som ønsker å donere en gjenstand eller en bygning til en forskningsinstitusjon for så å kreve fradrag for verdien av gjenstanden. Spørsmålet om fradrag for naturalytelser ble reist i en forhåndsuttalelse i 1992 hvor en skattyter ville gi en gammel skjorte og et bånd til Norsk folkemuseum. Ligningsmyndighetene konkludert med at ”tilskudd” i skatteloven av 1911 § 44 (femte ledd) også omfatter naturalytelser, men fremsatte et krav om at gavemottakeren måtte ”gi en bekreftelse på at gaven øremerkes til vitenskaplig forskning.”⁹³

Forhåndsuttalelsen er konkret og angikk et museum, men jeg ser ikke at vurderingen skal bli annerledes for en konkret gave til et forskningsinstitutt.

Det kan reises spørsmål om det må oppstilles et krav om øremerking som generelt grunnlag for naturalytelser. Et slikt krav følger ikke av lovens ordlyd i § 6-42. Her er det gavemottaker og ytelsen som oppstilles som vilkår, ikke hvordan ”tilskuddet” blir benyttet. Det er ikke trukket frem i forarbeidene, forskrifter eller lignings-ABC et generelt krav om øremerking av kostnaden. Det følger av bestemmelsens overskrift at formålet med tilskuddet er vitenskaplig forskning og yrkesopplæring, og øremerkningen av tilskuddet kan være et element i å sikre at tilskuddet blir benyttet til vitenskaplig forskning.

Krav om øremerking av tilskuddet blir trukket frem fra Finansdepartementet i flere brev⁹⁴ til skattytere og kan forstås som et element i tolkningen om institusjonen utfører ”vitenskaplig forskning” når den også utfører andre former for virksomhet. For denne

⁹² Ot. Prp nr 86 (1997-1998) under generelle merknader til kapittel 6 og bestemmelsen § 6-42

⁹³ Utv 1992-842

⁹⁴ Utv 1985-396, 1988-720, Utv 1992-842

oppgavens problemstilling kan behovet om øremerkning av tilskuddet melde seg der forskningsinstitusjonene også driver med oppdragsforskning som kan tenkes av faller utenfor ”vitenskaplig forskning”.

6.2.3 Gave og motytelse

Videre kan det reises spørsmål om hvordan en gave mot vederlag stiller seg i forhold til fradrag etter § 6-42. Gavegiver kan få goder og motytelser fra gavemottaker som en mer enn mindre konsekvens av gaven. Utgangspunktet må være at der gaven tilsvarer godene fullt ut har det bare skjedd en ombytting av verdier og dermed ikke noe verdireduksjon eller oppofrelse som kan utløse fradragsrett⁹⁵. Et vederlag av symbolsk størrelse regnes også som gave som det gis full fradragsrett for. Er vederlaget høyere enn symbolsk, men mindre enn omsetningsverdien vil det foreligge et gavesalg, og fradragsretten vil følge verdien av gaveelementet.⁹⁶

En type gave som kan aktualisere vurderingen kan være gaveprofessorater, og eksempelet kan være at bedriften gir tilskudd til et gaveprofessorat som skal forske på et område som er av stor betydning for bedriften. En bedrift kan også gi midler for at institusjonen kan forske på et bestemt problem, slik at forskning kan bli kategorisert som ”anvendt forskning” eller ”utviklingsarbeid”. At det blir publisert artikler som bedriften kan utnytte i sitt virke kan det regnes som vederlag? Hvis artiklene er offentlig og tilgjengelig for alle andre og ikke bare gavegiver kan det ikke sies å være vederlag. Bestiller bedriften derimot en forskningsrapport som skal levers eksklusivt til dem eller ber om hyppige rapporteringen kan det oppstå bindinger som gjør at gaven blir ytt mot motytelser som kan få betydning for fradragsretten.

Det ble fremhevet i forarbeidene at det var et grunnvilkår for fradragsrett at gaven ikke skal falle tilbake på gavegiver. Dette kan leses slik at det er pengene eller naturaliene som er blir yttet som ikke kan falle tilbake på gaveren eller slik at det er det gaven fører til som ikke kan falle tilbake på gavegiver. Uttalelsen i forarbeidene omhandler at gaven må

⁹⁵ Zimmer (2005) s. 171

⁹⁶ Lignings-ABC: gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet

være ugjenkallelig og refererer således til tidspunktet før gaven blir benyttet. Eventuelt resultat av gaven mener jeg må vurderes ut i fra spørsmålet om symbolsk vederlag.

Vi ser ofte at en skattyter som gir midler til en forskningsinstitusjon får hederlig omtale i media og på institusjons hjemmesider i retur. Reklameplass koster penger, slik at det å oppnå gratis profilering vil ha en verdi. Det er tvilsomt om slik omtale i media i forbindelse med en gave vil medføre at gaven kan sies å ha fått en skattemessig motytelse. En profileringsplanket kan ha en viss verdi, men det også tvilsomt at den verdien vil utgjøre mer enn en symbolsk verdi.

En bedrift kan også gi penger til forskningsinstitusjon som ledd i reklame / sponning / markedsføring og kreve det fradragsført under henvisning til § 6-1. Det er bedriftene og ligningsmyndighetene som klassifiserer kostnadene til om det er markedsføring eller gave. Det kan nok tenkes at en reklameutgift rettslig sett burde være klassifisert som gaver om det ikke er samsvar mellom reklamene og kostnaden. Jeg avgrenser fra ytterligere behandling.

6.2.4 Gave med vilkår om hvordan midlene skal benyttes

Ytterligere kan det reises spørsmål om giver kan oppstille vilkår for gaven, for eksempel ved å øremerke midlene til en type forskning eller til innkjøp av forskningsinventar. Vilkåret vil påvirke hvordan gavemottaker kan benytte seg av midlene. Rettslig sett er det ikke en forskjell på et fritt tilskudd og et øremerket tilskudd, begge deler er "tilskudd" etter § 6-42. Dette synspunktet er også inntatt i en artikkel av Tostrup om at "bindende direktiver er uten betydning for fradragsretten".

Derimot vil presiseringen i forarbeidene om at tilskuddet må være ugjenkallelig kunne ha betydning for spørsmålet i den forstand at fradragsrett for disse tilfellene kanskje først vil foreligge når pengene faktisk er blitt benyttet til det aktuelle formålet. Vurderingen vil bli konkret i forhold om midlene er utenfor skattyter sin mulige rådighet, og må vurderes i forhold til gavevilkårene.

6.2.5 Hvilke institusjoner oppfyller lovens krav til gavemottaker?

Tre vilkår må være oppfylt, det må være et "institutt" som drives "under medvirkning av staten" og som "forestår vitenskaplig forskning".

Institutt er ikke nærmere definert i forarbeider, forskrifter eller rettspraksis. Institutt som begrep taler om en selvstendig enhet og kan være etablert i forskjellige former, f.eks legat, selskap, museum, bibliotek, skole eller fond. Det er klart at private personer aldri kan være et institutt. Tostrup hevder at institutt avgrenser mot *”innretninger som har samme bestyrelse som bidragsyteren”*⁹⁷. Det trekkes frem i forarbeidene at *”Også statens egne institusjoner, som universitet og høyskoler, er institutt som det kan ytes tilskudd til med rett til inntektsfradrag”*⁹⁸ Forskningsinstitusjoner er egne enheter og faller innenfor ”institutt” kravet.

Loven krever videre at institusjonen blir drevet med en form for statlig medvirkning. Ordlyden taler for at instituttet ikke kan være helt selvstendig fra staten, men legger ikke noen begrensninger på hvordan medvirkningen kan foregå. Statstilskudd vil etter ordlyden være en form for medvirkning. Dette er midlertidig ikke tilstrekkelig. I forarbeidene er det uttalt at *”Kravet om statens medvirkning anses oppfylt hvis staten har deltatt i opprettelsen av instituttet eller har oppnevnt et medlem til instituttets styre.”*⁹⁹ Lignings-ABC støtter seg på denne forståelsen og presiserer at staten innebærer *”Stortinget eller departementet”*.¹⁰⁰ Kommunale og fylkeskommunale organer som oppretter institutter faller altså utenfor.

Forarbeidene uttaler videre at *”Statens representant skal føre kontroll med at tilskudd som det gis inntektsfradrag for, blir anvendt i samsvar med bestemmelsens forutsetning”*¹⁰¹ Det kan reises spørsmål om denne uttalelsen har noen skattemessig konsekvens. Benyttelsen av midlene vil forekomme på et tidspunkt etter at gavemottaker har mistet rådigheten over midlene. Det skatterettslige kravet til fradragsrett er at skattyter nettopp har mistet rådigheten over midlene.

Instituttet må dessuten *”forestå”* med *”vitenskaplig forskning”*. Begrepet *forestå* ble endret fra *”driver”* med virkning fra skattåret 1982 og hensikten var *”å tilgodese også*

⁹⁷ Tostrup s. 9

⁹⁸ Ot. Prp nr 86 (1997-1998) under generelle merknader til kapittel 6 og bestemmelsen § 6-42

⁹⁹ Ot. Prp nr 86 (1997-1998) under generelle merknader til kapittel 6 og bestemmelsen § 6-42

¹⁰⁰ LigningABC: gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet.

¹⁰¹ Ot. Prp nr 86 (1997-1998) under generelle merknader til kapittel 6 og bestemmelsen § 6-42

institutt som sørger for yrkesopplæring uten å drive selve undervisninger".¹⁰²

Forskningsinstitutt som driver forskning vil "forestå" med vitenskaplig forskning. Etter ordlysendringen vil også institutt som tilrettelegger eller koordinerer forskningen falle inn under bestemmelsen.

Det sentrale tema er hva som faller inn under kravet til "*Vitenskaplig forskning*". Ordlyden "vitenskap forskning" refererer til at det er den objektive kunnskapen instituttet skal forske på. Det kan reises spørsmål om "vitenskaplig" innebærer at det primært er grunnforskning og ikke anvendt forskning eller utviklingsforskning. Begrepet er ikke nærmere definert i forarbeidene, på forskriftsnivå eller i rettsavgjørelser.

Finansdepartementet har i et brev gjengitt i Utv 1988 s. 273 uttalt at "*for at lovens krav til vitenskaplig forskning skal anses oppfylt, må forskningsarbeidet utføres av vitenskaplig kvalifisert personell*". I lignings-ABC er dette omtalt ved ordlyden "*Vitenskaplig forskning vil som regel være undersøkelses- og utredningsarbeid som foretas av vitenskaplig kvalifisert personale og som får vitenskaplige artikler og/eller bøker som resultat. Arbeid med innsamling og katalogisering av informasjon vil være en naturlig del av underlagsarbeidet for forskningen*"¹⁰³. Eksemplifiseringen må forestås slik at disse tilfellene alltid faller innenfor begrepet, men at det ikke er en uttømmende opplisting og at andre tilfeller kan tenkes. Finansdepartementets krav om at arbeidet "måtte" bli utført av kvalifisert personell er derved praktisert noe lempeligere. Redegjørelsene for hvilke kostnader som faller inn under vitenskaplig forskning kan også ha sin bakgrunn i at bidrag gitt til institusjoner som "*ikke utelukkende driver med vitenskaplig forskning*" skal behandles separat og øremerkes.¹⁰⁴ I disse situasjonene vil hva tilskuddet ble benyttet til ha betydning for den rettslige vurderingen om tilskuddet er gitt til "vitenskaplig forskning".

Finansdepartementet har gjennom uttalelser trukket noen grenser om hva som faller utenfor vitenskaplig forskning. En grense er trukket opp mot med at "arbeid med utstillinger"¹⁰⁵ faller utenfor. I Utv 1988-720 ble grensen trukket i forhold til bygninger og

¹⁰² Kommentarutgaven til skatteloven 1984 med henvisning til Sk nr. 7/1983 (pkt 3.5)

¹⁰³ LigningABC: gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet.

¹⁰⁴ LigningABC: gaver

¹⁰⁵ Utv 1985-396

lokaler gjennom uttalelsen ”Bygningsmessig vedlikehold og påkostninger faller utenfor det som anses som grunnlagskostnad for å drive vitenskaplig forskning” og ” En gjør i denne forbindelse oppmerksom på at når det gjelder investeringsutgifter og driftsutgifter i tilknytning til lokaler som nyttes til ulike former for virksomhet, vil midlene bare kunne brukes til dekning av utgifter i tilknytning til den del av lokalene som angår forskningsvirksomheten.”

Praktiseringen av ”vitenskaplig forskning” gjennom uttalelser fra ligningsmyndighetene viser at grensen for begrepet er trukket opp mot hvilke kostnader som kan synes å inngå som en del av den vitenskaplige forskningen. Det skilles ikke mellom hvilken type forskning institusjonen utfører.

6.2.6 Hvilke gavegiver kan få fradrag etter § 6-42

Ordlyden i bestemmelsen inneholder ingen eksemplifiseringer eller begrensninger i forhold til hvem som kan få fradraget. Ut fra ordlyden kan derfor både virksomheter og enkeltpersoner kreve fradraget og det bekreftes av lignings-ABC.¹⁰⁶ Bestemmelsen er plassert i loven under ”særlige bestemmelser om fradrag” og inngår derfor ikke i minstefradraget for personlige skattytere, men kommer som et eget fradrag jf skatteloven § 6-30.

6.2.7 Begrensning i fradragsretten, jf § 6-42 annet ledd.

Størrelsen på fradraget bestemmes først ut i fra hvor stort ”tilskudd” som er ytt. Er det ytt naturalytelse må gjenstanden verdsettelse og verdsettelsesverdien kan kreves fradragsført. Bestemmelsen har en begrensning på at det kan alltid kreves fradrag for tilskudd på inntil 10.000 og hvis det kreves fradrag for mer enn kr. 10 000 kan samlet fradrag ikke overstige 10 % av skattyterens inntekt før fradrag for tilskuddet. Det innebærer at skattyter må ha inntekt på minst 100.000 for å få et større fradrag enn 10.000. Forarbeidene eller forskriften sier ikke noe om hvordan ”inntekt” skal forestås. Lignings-ABC presiserer at det

¹⁰⁶ Lignings-ABC gaver

”alminnelig inntekt” det er snakk om og det er inntekten ”etter fradrag for årets og evt. fremførbare underskudd for vedkommende år”¹⁰⁷.

Fradragsbegrensningen på 10 000 har vært konstant siden loven ble vedtatt i 1947¹⁰⁸ uten at satsen er blitt justert for konsumprisindeksen. 10 000 kr i 1947 tilsvarte 177 042 kr i 2009 i følge SSB sin konsumprisindeksmåler, som utgjør en prisstigning på 1670,4 prosent.¹⁰⁹ Begrunnelse for å holde bestemmelsen på samme nivå kan være et ønske om at fradragsstørrelsen skal stå i sammenheng med inntekten og at tiprosentsbegrensningen gir mulighet for økt fradrag ved økte inntekter.

6.2.8 Gaveforsterkningsordningen

Gaveforsterkningsordningen ble etablert 01.01.2006 som en statlig bevilgningsordning til universitet og høyskoler hvor staten bidrar med 25 prosent av gavebeløp fra privat givers (herunder alle aktører som ikke er offentlige) donasjoner til grunnforskning på over 3 millioner kroner. Ordningen nevnes her fordi det kan oppstå spørsmål om en gavegiver kan kreve skattefradrag for en slik gave. Utgangspunktet er at ordningen administreres av egne retningslinjer av Kunnskapsdepartementet¹¹⁰ uten noen tilknytning til skattemyndighetene. I retningslinjene punkt 3 er utdypet tre punkter om ”skattemessige forhold”. Det presiseres at giver ikke kan bruke gave til å bestille forskning for anvendelse i egen virksomhet. På bakgrunn av dette kan gaven ikke skattemessig anses som ”utgift til inntekts ervervelse” som gir fradragsgrunnlag etter § 6-1, og ordningen kan ikke påberopes sammen med SkatteFunn for gavebeløpet.

Giver kan få fradrag i inntektsbeskatning om vilkårene i §6-42 er oppfylt. Det kan særlig være beløpsbegrensningen som sette sperrer for skattefradraget. Gaveforsterkningsgaven må minst utgjøre 3 millioner og skal skattyter få fradrag for hele summen må skattyteren ha en alminnelig inntekt på minst 30 millioner. Oversikt over hvem

¹⁰⁷ Liknings ABC gaver

¹⁰⁸ Skatteloven 1911 § 44, femte ledd jf. Kommentartilgaven til skatteloven 1984.

¹⁰⁹ Utmålingen er foretatt ved hjelp av SSB sin utmålingskalkulator på deres hjemmeside.

¹¹⁰ Reviderte retningslinjer ofr ordningen med gaveforsterkning kap. 286 post 50, fastsatt av Kunnskapsdepartementet 24.06.2008.

som ytte gaveforsterkningsgaver i 2008 viser at det var næringslivet som bidro og de vil jo ofte kunne ha en høy omsetning slik at beløpsbegrensningen i realiteten ikke har betydning¹¹¹.

Kravet om at gavemottaker må drive under statlig medvirkning i § 6-42 kan ha påvirket hvem gavegiver har valgt å gi større beløp til. Av 14 gaver som utløste gaveforsterkningstilskudd fra staten i 2009 var 9 gitt til universitetene, 2 til Norges Handelshøyskole, 1 til Norges forskningsråd, 1 til vitenskapsakademiet og 1 til Handelshøyskolen BI.¹¹² Tilsvarende var 1 av 22 gaver i 2008 gitt til BI¹¹³ og de andre fordelte seg 2 til Forskningsrådet, 2 til vitenskapsakademiet og 16 til universitetene og 1 til NHH. Totalt 3 av 36 gaver er gitt til en privat stiftelse som faller utenfor anvendelsesområdet til § 6-42.

6.2.9 Fradragsrett etter § 6-42 i forhold fradragsrett ved pengegave til frivillig organisasjon

Skatteloven § 6-50 gir skattyter en fradragsrett for ”*pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete her i landet og som ikke har erverv til formål*” innenfor opplistede allmennyttige formål i bokstav a til f. Gaven må utgjøre mer enn 500 kr og fradragsretten er begrenset til inntil 12.000 i året. Bestemmelsen reiser to spørsmål i forhold til § 6-42, først om forskningsstiftelser kan falle inn under bestemmelsen og så om man har fradragsrett etter begge bestemmelsene.

Forskningsstiftelser og forskning er ikke eksplitt nevnt i oppstillingen av de veldedige formålene, så all forskning vil ikke falle inn under bestemmelsen. Foretar forskningsinstitusjonen derimot arbeid som faller inn under de veldedige formålene, som for eksempel ”*vern av menneskerettigheter*”¹¹⁴ eller ”*miljøvern, naturvern*”¹¹⁵ kan den faller inn under bestemmelse om den ”*ikke har erverv til formål*”. Den kommersielle

¹¹¹ Årsrapporten til forskningsrådet fra 2008 tabell 8

¹¹² Tall oppgitt på epost 12.04.2010 fra Forskningsrådet siden årsrapporten for 2009 ikke ville foreligge før i mai.

¹¹³ Årsrapporten til Norges Forskningsråd 2008 tabell 8.

¹¹⁴ Bokstav d

¹¹⁵ Bokstav f

forskning faller klart utenfor bestemmelsen og ”ikke erverv til formål” må vurderes på samme måte som skatteloven § 2-32

I følge Lignings-ABC kan fradrag etter § 6-42 gis i tillegg til fradrag etter § 6-50 om ”vilkårene for fradrag er oppfylt etter begge bestemmelsene”¹¹⁶. For disse tilfellene vil det maksimale fradraget være 22.000 + inntil 10 % av skattyter sin alminnelige inntekt.

6.3 Skatteplikt hos gavemottaker

Spørsmålet om hvordan tilskuddet skal beskattes hos mottaker må vurderes i forhold til mottakerinstitusjonens skattesituasjon. Gavemottakere kan være en institusjon som ikke er skattepliktig, jf oppgavens kapittel 2 og da vil gaven bli skattefri. Er gavemottaker en institusjon som driver virksomhet må vurderingen bli om tilskuddet eller gaven kan være ”Fordel vunnet med virksomhet” som er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-30.

Det kan stilles spørsmål om skatteloven § 5-50 om ”Tilfeldig inntekt” kan komme til anvendelse på forskningsgaver. Bestemmelsen lyder ”Som inntekt regler ikke formuesforøkelse ved arv eller gave”. Den sentrale høyesterettsdommen om skattelovens gavebegrep er Rt 1958-583 Hagerup. Spørsmålet i dommen var om et kunstnerstipend gitt til en forfatter var skattefri gave eller skattepliktig inntekt, og høyesterett konkludert med at det var skattepliktig inntekt. Premissene var at skatteloven opererer med et snevrer gavebegrep enn vanlig formuesrett når det kan foreligge ”så nær sammenheng mellom..virksomheten som er ytet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ”vunnet” ved.. virksomhet”. Denne rettssetningen er gjengitt i lignings-ABC og gir uttrykk for fast ligningspraksis ved at den er blitt fulgt i nesten femti år.¹¹⁷ Skatteloven § 5-50 har vil ha mindre betydning for virksomheter og institusjoner som driver forskning. Et tilskudd til nettopp forskning skal det lite for at faller inn under § 5-30. Tilskudd gitt til forskning av en institusjon som forsker må sies å ha slik nær sammenheng at også tilfeldige gaver blir skattepliktige.

¹¹⁶ Lignings-ABC: gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet

¹¹⁷ Lignings-ABC: tilfeldige gevinster / inntekt

6.4 Ikke vedtatt endringsforslag om gaveprofessorater

Innst. S. Nr 354 (2008-2009) forslag nummer 28 som ble nedstemt i Stortinget lød

”Stortinget ber Regjeringen sørge for skattemessig likebehandling ved opprettelse av gaveprofessorater ved institusjoner innenfor høyere utdanning, under forutsetning av at vedkommende institusjon er akkreditert av NOKUT (Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen).”

Midler til et gaveprofessorat er et eksempel på en type gave som mottaker kan kreve skattefradrag for etter § 6-42. Forslaget innebærer for det første en avgrensning til kun å gjelde for opprettelser av gaveprofessorater, og ikke gaver generelt. Det vil medføre at den skattemessige likebehandlingen kun vil gjelde en bestemt type gave og dermed bli et sterkt incentiv for økning av gaveprofessorater i motsetning til økning av gaver generelt.

Den store realitetsendring er at kravet om statlig medvirkning som i dag praktiseres som et krav om styrerepresentasjon endres til et krav om NOKUT-akkreditering. Det kan reises spørsmål om loven må endres på dette punktet eller om finansdepartementet administrativt kan endre sin praksis. I forbindelse med vurderingen av et lignende representantforslag i Stortinget dok 8:90 (2005-2006) mente flertallet, som avviste forslaget, at *”Eit krav om akkreditering ikkje betyr at institusjonen blir driven med noka form for deltaking frå staten”* og at endring av praksis ikke var forsvarlig innenfor lovens ordlyd.¹¹⁸ Mindretallet mente at den statlige styringen gjennomføres gjennom at NOKUT stiller objektive kvalitetskrav for godkjenning av universitet og høyskoler som i praksis en statlig styring og medvirkning. Personlig vil jeg trekke frem at lovens ordlyd krever *”under medvikning av staten”*¹¹⁹ og det kan være en passiv medvirkning gjennom NOKUT-akkreditering eller en aktiv medvirkning gjennom styre-representasjon. Passiv medvirkning vil også være en form for medvirkning, slik at NOKUT-akkreditering nødvendigvis ikke vil kreve en endring av lovens ordlyd.

Forslaget inneholder ingen punkter i forhold til begrensningen i § 6-42 annet ledd og det må derfor antas at forslaget skal videreføres innenfor disse rammene.

¹¹⁸ Innst. S. nr 43 (2006-2007) merknader frå komitten

¹¹⁹ § 6-42

6.5 Statistikk over antall skattytere som benytter seg av fradraget

Skattedirektoratet gitt opplysning i epost av 09.04.2010 om hvor mange personlig skattytere som etter posten 3.3.7.4 i selvangivelsen har krevd fradrag etter § 6-42 og § 6-50. Det er dessverre ikke mulig å få tall bare for § 6-42. For 2007 var det 3,07 prosent av alle forskuddspliktige skattytere som hadde krevd slike fradrag.

Tabell 5: Skattefradrag etter 3.3.7.4 i selvangivelsen

Inntektsår	Antall personlige skattytere som har krevd fradrag	Sum fradrag krevd av skattytere	Sum fradrag innvilget ved ligning	Gjennomsnittlig fradrag krevd	Prosentandel ligningsgodkjent i forhold til fradrag krevd av skattytere
2006	114.907	105.609.798	104.700.960	919	99,14
2007	122.024	108.638.322	108.470.240	890	99,85
2008	111.995	108.399.211	108.180.952	968	99,80

For upersonlige skattytere er det ikke mulig for skattedirektoratet å gi med tall på hvor mange som krever dette fradraget fordi fradraget inngår i en samlepost ”andre fradrag”.¹²⁰ Til sammenligning kan data for gaveforsterkningsorden gi et innblikk i hvilke størrelsesorden næringslivet gir tilskudd.

Tabell 6: Oversikt over gaveforsterkningsbeløp¹²¹

Inntektsår	Gavebeløp	Statlig tilskudd	Totalt allokert
2008	238.130.900	59.532.270	297.663.170
2009	100.410.000	25.102.500	125.521.500
2010		Budsjettet 60.000.000	

6.6 Vurdering av skattefordeler ved gave til forskning

Skatteloven §6-42 gir en videre fradragsrett enn det som følger av den alminnelig fradragsbestemmelse § 6-1. Det er en del midler som kreves fradragført av personlige

¹²⁰ Informasjon gitt av skattedirektoratet i epost 28.05.2009

¹²¹ Tall 2008 Kilde forskningsrådets årsrapport fra 2008, tabell. Tall for 2009 og 2010 er oppgitt i epost fra Forskningsrådet 12.04.2010

skattytere med grunnlag i § 6-42, men ikke av den største størrelsesordenen. En forklaring kan være at bestemmelsen setter grenser for hvor store fradrag som kan kreves og det kunne vært hensiktsmessig å hevet dette taket til for eksempel 50.000. Poenget ved å heve er at det blir rom for til å stimulere flere ”alminnelig” skattytere til å anvende sine private midler til forskning. Påvirkningskraften av det de vil få mindre skatt er høyst reell og på den måten kunne man nok allokert flere mindre poster av midler.

7 Avsluttende bemerkninger

7.1 Fører bestemmelsene til økt forskning og utvikling?

Det er et viktig prinsipp ved utformingen av offentlige virkemidler at de i mest mulig grad er målrettet i forhold til utfordringene ”en ønsker å gjøre noe med”¹²². Det bør være et visst samsvar mellom hvor mye penger man bruker på et tiltak og resultatet. Forskning og utvikling er vanskelig å måle resultater av. Derfor er indikatorene som forskningsutgifter blitt et mål på hvor mye penger man forsker for. Implisitt blir det forsket mer jo mer penger man bruker. Grunnforskning medfører kunnskapsspredning som kan føre til at den samfunnsøkonomiske avkastning av ressurser brukt på forskning og utvikling vil kunne overstige kostnadene til forskning. Anvendt forskning og utviklingsforskningen kan føre til økt verdiskapning når resultatet blir et salgsprodukt.

Skatteordninger er vanskelig å måle effekten av i form av om formålene oppnås. Likevel vil tall over hvor mange som benytter seg av ordningen gi en indikasjon på utnyttelsesgraden over ordningen. Her henviser jeg til tall inntatt under de enkelte bestemmelsene. En skatteordning som gir unntak fra beskatning, eller rett på fradrag, vil medføre at staten taper skatteinntekter, et såkalt provenytap. Tradisjonelt har det vært slik at de reelle kostnadene ved ordningene først kom klart frem når det ble foretatt bevilgninger og derfor har det vært ønskelig å heller bruke bevilgningsmekanismene fremfor indirekte bevilgning. Provenytapet av SkatteFunn-ordningen skal fra 2009 innregnes i målet om at Norges samlede utgifter til Forskning og utvikling skal utgjøre 3 prosent av BNP.¹²³ Dette viser at tapte utgifter ved en skattefordel likestilles med bevilgninger.

¹²² NOU 2000:7 s. 17

¹²³ Innst. S nr 354 (2008-2009) pkt 2.2.2

Utfordringen når nytten av FOU skal måles er at det bare er SkatteFunn-ordningen som har fått sin egen plass i nasjonalbudsjettet og ikke de andre ordningene. Provenytapet i 2008 var beregnet til 950.000.000 kr.¹²⁴ Bakgrunnen er nok at størrelsene på ordningene er små og at man ikke har tradisjon for å ha egne tall for hvor mye midler potensielt allokterer til forskning og utvikling gjennom skattesystemet.

7.2 Konklusjon på hypotesen

Hypotesen for oppgaven var at forskning og utvikling har gunstige skattevilkår som et element i at det offentlige skal tilrettelegge for økt forskning og utvikling. Jeg har gjennom oppgaven drøftet de ulike ordningene og kan konkludere med at de er med på å bidra til legge til rette for økt forskning og utvikling ved at disse gis bedre skattevilkår enn andre investeringer og kostnader.

Ikke alle ordningene ble opprettet med det bevisste formål å skulle stimulere til økt forskning og utvikling. Her er SkatteFunn-ordningen heller unntaket. Ordningene fungerer derimot som virkemidler for FoU-aktivitet og er det politisk vilje kan man som jeg har skissert forsterke og gjøre ordningene enda mer lukrative ønskelig. Personlig har jeg nok mer sansen for generelle gode ordninger som gir valgmuligheter for de som ønsker å benytte seg av ordningene, enn å begrense ordningen til å være så målrettet at det kan oppstå en skjev fordeling. Jeg tenker særlig på forslaget om at kun midler til gaveprofessorater skal følge NOKUT-akkreditering. Her ville jeg nok foretrukket en ordning hvor krav om medvikning uten staten generelt fikk en endret praktisering.

Opgaven har isolert gjort rede for de skattemessige sidene av forskning og utvikling. Det finnes også mange andre gode formål i samfunnet, som miljø, frivillige organisasjoner og idretten som man kunne tenke seg å være tilgodesett med gunstige skatteregler. Ulempene ved å gi gode ordninger til et formål er at andre aktører får gode argumenter for at de også bør bli tilgodesett i sin lobby mot politikerne. Det kan være fristende å gi lage mange målrettede ordninger, men like viktig kan det være at de generelle rammebetingelsene for å drive med forskning og utvikling er tilstede. Jeg mener likevel at

¹²⁴ St.meld.nr1 (2008-2009) s.111

forskning og utvikling er så viktig for samfunnets utvikling at det kan rettferdiggjøre at skattesystemet blir brukt som et virkemiddel.

I en undersøkelse fra 2007 er bedriften blitt spurt om hva som de anser som viktige hindringer for innovasjon. Svaret at det er de økonomiske barrierer gjennom økonomisk risiko, innovasjonskostander, intern og ekstern finansiering som over halvparten av bedriftene anser som viktige hindringer.¹²⁵ Dette viser at det er de økonomiske rammebetingelsene for bedrifter som avgjør hvor mye som blir forsket. Økonomisk rammebetingelser kan være offentlige støtteordningen, men også den skattemessige gunstige ordninger. Ønsker man mer forskning må samfunnet tilrettelegge gjennom en mangfold av virkemidler, også gjennom skattesystemet.

¹²⁵ NIBR-survey2007 gjengitt i Isaksen (2008) s. 298. Undersøkelsen er utført i prosjektet "City-regions, knowledge bases and innovation support systems" og ble besvart av 1398 bedrifter i utvalgte næringer. Undersøkelsen gir et inntrykk av hva utvalgte bedrifter tenker rundt innovasjon og benyttes her som en illustrasjon på hindringer for innovasjon.

Litteraturliste

Bøker

Bullen. Andreas. EU, EØS og Skatt. De fire friheter og direkte beskatning. Gyldendal Akademiske. Oslo 2005

Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*. 5.utgave ved Jan E. Helgesen, Universitetsforlaget, Oslo 2001.

Eide, Erling og Stavang Endre. *Rettsøkonomi I*. Cappelens Forlag AS, Oslo 2005.

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 7.utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2008

Isaksen (Arne) mf. (2008) Innovasjoner i Norske næringer – et geografisk perspektiv.

Zimmer (2006) , Frederik, *Bedrift, skatt og selskap*. 4.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2006.

Zimmer (2005), Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Universitetsforslaget, Oslo 2005

Tostrup, Axel. *Bidrag til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring*, I norsk skattebetalerforenings skriftserie 1968.

Lovgivning

1814 Grunnloven av 17. mai 1814

1911 Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9 (Opphevet)

1992 Lov av 27 november 1992 nr 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (**EØS-loven**)

1992 Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (**EØS-avtalen**)

1998 Lov av 17.07.1998 nr.56 Lov om årsregnskap (**regnskapsloven**)

1999 Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (**skatteloven**)

2005 Lov av 4. januar nr.15: Lov om universitet og høyskoler

Forskrifter og statlige retningslinjer

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av [26. mars 1999 nr. 14.](#)

(FSFIN)

For 2008-12-19 nr. 1579 Retningslinjer for statlig basisbevilgning. Fastsatt ved kongelig resolusjon 19. desember 2008

Retningslinjer for ordningen med gaveforsterkning. Fastsatt av kunnskapsdepartementet 24.06.2008

Forarbeider

Innst. S. nr 354 (2008-2009). Innstilling fra kirke-, utdannings og forskningskomiteen om klima for forskning.

Innst. S. nr. 43 (2006-2007) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen om dok 8:90 (2005-2006)

Innst. O nr 3 (2001-2002)

NOU 2000:7 Ny giv for nyskaping. Vurdering av tiltak for økt FOU i næringslivet.

NOU 2003:9 Skattelovutvalget. Forslag til endringer i skattesystemet

NOU 1996:9 Grønne skatter – en politikk for bedre miljø og høy sysselsetting.

Ot. Prop nr. 1 (2007-2008)

Ot. Prop nr. 1 (2001-2002)

Ot. Prop nr 21 (2001-2002)

Ot. Prop nr. 86 (1997-1998)

Ot. Prop nr 85(1984-1985)

Ot. Meld nr 2. (2001-2002)

St.meld nr 20 (2004-2005) Vilje til forskning

St.meld nr.1 (2008-2009) Nasjonalbudsjettet 2009

St.meld nr. 7 (2008-2009) En nyskapende og bærekraftig Norge (om innvasjon)

St.meld nr.30 (2008-2009) Klima for forskning

St.prp. nr. 1 (2008-2009) FOR BUDSJETTÅRET 2009 Skatte-, avgifts- og tollvedtak

Dommer

RT 2009-1090

RT 2008-343

HR-2008-138-U SINTEF anke til Høyesterett

RT 2007-1543

RT 2003-861(Merkantil institutt)

RT 1991-491

RT 1985-917 (Utv 1985-527) NKS

Rt 1956-328

UTV-2007-1465 SINTEF lagmannsretten

Likningspraksis

UTV 2008-1196 LB 2007-54463

UTV 2005-196 OLN 2002-15

Utv-2005-833 Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet. Kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) – rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd mv.

Utv-1997-1284. AS NN Tomteselskap -Skattefritak etter skatteloven § 26 første ledd bokstav K

UTV 1992-842

UTV 1988-720

UTV 1985-396

Lignings-ABC 2009-2010

Lignings-ABC 2007/2008

BFU 2003/2019 FN-NB/HM 415.5

BFU 41/06

Nettdokument

Stoveland, Per Helge, *Kommentar til skatteloven*. I: Norsk Lovkommentar Nettversjon.

Gjems-Onstad, Ole *Kommentarer til Lov om skatt av formue og inntekt av 18.08.1911 nr 8. § 26 I*: Norsk Lovkommentar Nettversjon.

Andre kilder

Norsk regnskapsstandard immaterielle eiendeler av november 2003

FOU statistikk SSB og NIFU Step

Årsrapport for SkatteFunn 2008

Rapport 2008/2 Evaluering av SkatteFUNN-sluttrapport

Faktaark SkatteFunn 1-09

Årsrapport til forskningsrådet 2008

Det norske forsknings- og innovasjonssystemet – statistikk og indikatorer 2009. Utgitt av forskningsrådet

www.forskningsrådet.no

Kunnskapsdepartementet www.regjeringen.no/nb/kd

Epost fra skattedirektoratet med statistikk fra ligningsbehandlingen

Enhets og foretaksregisteret av Brønnøysundsregistrene

Lister over tabeller og figurer m v

Tabell 1: Totale FoU-utgifter i Norge i 2007. Mill. kr	side 2
Tabell 2: Prosentfordeling av FoU etter aktivitetstype og sektor	side 6
Tabell 3: Oppsummering av skattesituasjonen for de ulike forskningsinstitusjonene	side 22
Tabell 4 : Søknader, FoU utgifter og skattefradrag i SkatteFunnordningen. 2002-2006	side 40
Tabell 5: Skattefradrag etter 3.3.7.4 i selvangivelsen	side 55
Tabell 6 : Oversikt over gaveforsterkningsbeløp	side 55

