



# Innst. S. nr. 241

(2004-2005)

## Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen

Dokument nr. 8:90 (2004-2005)

### **Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen om å endre skatteloven slik at kostnader til forskning og utvikling (FoU) kan utgiftsføres når de påløper**

Til Stortinget

#### **SAMMENDRAG**

Forslagsstillerne viser til at etter en særregel i skatte- loven § 14-4 sjette ledd, må næringsdrivende aktivere kostnader til egen FoU hvis kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til drifts- midler. For øvrig skal kostnader til egen FoU utgiftsføres fortløpende ved ligningen. Bestemmelsen ble inn- ført i 1999 som en tilpasning til ny regnskapslov.

Forslagsstillerne ønsker å endre skatteloven på dette punktet slik at bedriftenes kostnader til FoU kan utgiftsføres når de påløper.

Det er ifølge forslagsstillerne i dag en tverrpolitisk enighet om at:

"Norge skal være et av verdens mest nyskapende land der bedrifter og mennesker med pågangsmot og skaperevne har gode muligheter til å utvikle lønnsom virksomhet."

Slik er visjonen formulert i Regjeringens plan for en helhetlig innovasjonspolitik.

For å omgjøre visjonen til virkelighet er næringsli- vets forsknings- og utviklingsarbeid (FoU) en vesentlig forutsetning. Og for å bli et av verdens mest nyska- pende land må rammebetingelsene for bedriftenes FoU-arbeid være minst like gode som i andre land.

Skattemyndighetene legger, ifølge forslagsstillerne, etter lovendringen som ble innført i 1999, til grunn at fradrag for kostnader til FoU ikke innrømmes, med mindre forskningen har vært forgjeves. Resultatet er

ifølge forslagsstillerne at bedriftene må betale inntekts- skatt av FoU-støtten de får fra Norges forskningsråd og andre, mens lønnskostnader og andre FoU-utgifter ikke kan føres til fradrag i skatten.

Konsekvensen er ifølge forslagsstillerne at bedrifter som driver med FoU får en betydelig skatteskjerpelse som ikke kan sies å være i tråd med intensjonen til Stor- tinget da lovendringen ble vedtatt og at for mange bedrifter vil reglene sågar føre til en skatteøkning som mer enn utlikner fordelene ved SkatteFUNN.

Etter det forslagsstillerne har kunnet erfare, er hovedregelen i de fleste andre land som vi sammenlig- ner oss med, at FoU-kostnader kan utgiftsføres fortlø- pende. En rekke av disse landene bygger sitt skattesys- tem på de samme grunnprinsippene som det norske. Når de likevel godtar fradrag for FoU-kostnader, skyl- des det blant annet at FoU-arbeid for mange bedrifter i bunn og grunn er kjernen i selve produksjonen, og at sterke administrative hensyn tilsier en adgang til utgiftsføring.

Forslagsstillerne er av den oppfatning at dagens bestemmelser bidrar til ressursløsning gjennom mye unødvendig korrespondanse mellom bedrifter og skat- temyndigheter, samt at hensynet til forutberegnelighet for næringslivet også tilsier at FoU som hovedregel bør kunne utgiftsføres.

I dokumentet fremmes følgende forslag:

"Stortinget ber Regjeringen fremme forslag om å endre skatteloven § 14-4 slik at bedrifters kostnader til FoU kan utgiftsføres i det året de påløper."

#### **KOMITEENS MERKNADER**

Komiteen, medlemmene fra Arbeider- partiet, Ranveig Frøiland, Svein Roald Hansen, Tore Nordtun, Torstein Rudiha- gen og Hill-Marta Solberg, fra Høyre, Svein Flåtten, Torbjørn Hansen, Heidi Larssen og Jan Tore Sanner, fra Frem-

skrittspartiet, Gjermund Hagesæter, lederen Siv Jensen og Per Erik Monsen, fra Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, Audun Bjørlo Lysbakken og Heidi Grande Røys, fra Kristelig Folkeparti, Ingebrigt S. Sørfonn og Bjørg Tørresdal, fra Senterpartiet, Morten Lund, fra Venstre, May Britt Vihovde, og fra Kystpartiet, Steinar Bastesen, viser til at dokumentet 25. mai 2005 ble sendt til finansminister Per-Kristian Foss til uttalelse. Svaret fra finansministeren 31. mai 2005 er vedlagt denne innstillingen. Komiteen mener at den videre utviklingen av samfunnet og næringslivet i stor grad er avhengig av en økende fokus på og akseptering av viktigheten av FoU. Komiteen viser til at man har innført en egen skatteordning for å stimulere til FoU, SkatteFUNN. Styrking av FoU er således av vital betydning for innovasjon og videreutvikling i næringslivet og dermed skaping av nye arbeidsplasser.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre, mener den tvil som er reist om tolkningen av skattelovens § 14-4 kan åpne for en lite heldig og smidig praktisering av periodiseringen av utgifter til FoU. Flertallet viser til at dagens praksis i stor grad åpner for fortløpende utgiftsføring av innkjøpt FoU. Det pekes videre på departementets brev av 30. mai 2005 (vedlegg) der det uttales at man skal utgiftsføre innkjøpt FoU i samsvar med dagens regelverk for varige driftsmidler.

Flertallet mener dette åpner for en innstramning av dagens praksis i forhold til tidspunktet for utgiftsføring av innkjøpt FoU. Dette kan føre til en lite fleksibel FoU-organisering siden næringslivet og forskningsinstanser i stor utstrekning kjøper deler av forsknings- og utredningsarbeidet fra eksterne institusjoner.

Flertallet ønsker derfor en ny gjennomgang og vil be om at man på nytt vurderer om dagens regelverk er hensiktsmessig for å oppnå større FoU-aktivitet, og at man kan åpne for at FoU-utgifter kan utgiftsføres i det året de påløper.

Flertallet viser videre til at det ikke har vært foretatt en utredning av de administrative og økonomiske konsekvensene av lovendringen i 1999, og ønsker derfor at man i forbindelse med gjennomgangen av § 14-4 foretar denne utredningen.

Et annet flertall, alle unntatt Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, mener at det vil være ønskelig med en mer omfattende vurdering av denne lovbestemmelsen og vil fremme følgende forslag:

"Stortinget ber Regjeringen komme tilbake med en grundig vurdering av skattelovens § 14-4 i forbindelse

med fremleggelsen av forslaget til statsbudsjett for 2006."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet finner på denne bakgrunn grunn til å fremme følgende forslag:

"Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 fremme forslag om endring av skattelovens § 14-4 slik at skattepliktige kan foreta utgiftsføring av FoU-utgifter i det året de påløper."

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at det er et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten at utgifter til erverv av varige og betydelige driftsmidler må aktiveres. Etter skattelovens § 14-4 sjette ledd må kostnader til egen FoU-aktivitet aktiveres hvis de er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Skattemessig likebehandling i forhold til kjøp av immaterielle driftsmidler, og egen tilvirkning av fysiske driftsmidler, tilsier at også kostnader ved egen utvikling av immaterielle driftsmidler skal aktiveres.

Disse medlemmer viser til at Finansdepartementet i brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 foretar en tolkning av skattelovens § 14-4 sjette ledd mv. Av brevet fremgår at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler etter gjeldende rett i realiteten er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Disse medlemmer viser til at finansministeren i brev til komiteen av 31. mai 2005 uttaler at departementet vil følge ligningspraksis nøye for å se at reglene praktiseres i samsvar med gjeldende rett.

Disse medlemmer viser til at skattemessige rammevilkår for FoU-aktiviteter i næringslivet er sentrale for å bidra til økt forskning i Norge, og at erfaringene fra bl.a. SkatteFUNN-ordningen som Regjeringen fikk innført i 2002, bekrefter dette. På denne bakgrunn ønsker disse medlemmer en nærmere vurdering av § 14-4 med tanke på om dagens regelverk er hensiktsmessig.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet slutter seg subsidiært til flertallets forslag.

## **FORSLAG FRA MINDRETALL**

### **Forslag fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet:**

Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 fremme forslag om endring av skattelovens § 14-4 slik at skattepliktige kan foreta utgiftsføring av FoU-utgifter i det året de påløper.

## **KOMITEENS TILRÅDING**

Komiteen viser til dokumentet og det som står foran, og rår Stortinget til å gjøre slikt

v e d t a k :

Stortinget ber Regjeringen komme tilbake med en grundig vurdering av skattelovens § 14-4 i forbindelse med fremleggelsen av forslaget til statsbudsjett for 2006.

Oslo, i finanskomiteen, den 8. juni 2005

**Siv Jensen**  
leder

**Steinar Bastesen**  
ordfører

## Vedlegg 1

### **Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til finanskomiteen, datert 31. mai 2005**

#### **Dokument nr. 8:90 (2004-2005) Forslag fra stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen om å endre skatteloven slik at kostnader til forskning og utvikling (FoU) kan utgiftsføres når de påløper**

Jeg viser til forslaget fra representantene Arnstad, Lund og Enoksen om endring av skatteloven vedrørende utgiftsføring av kostnader til forskning og utvikling.

Representantene mener at rammebetingelsene for norske FoU-bedrifter må være minst like gode som i andre land dersom målene i Regjeringens plan for en helhetlig innovasjonspolitikkk skal nås. Representantene er av den oppfatning at dagens regelverk innebærer at bedriftene får en betydelig skatteskjerpelse som ikke var intensjonen da skatteloven § 14-4 sjette ledd ble innført i 1999. I tillegg bidrar reglene til ressursløsning som følge av unødvendig mye korrespondanse mellom bedrifter og skattemyndigheter. Representantene mener at hensynet til forutberegnelighet for næringslivet samt sterke administrative hensyn tilsier at kostnader til FoU som hovedregel bør kunne utgiftsføres.

Jeg vil innledningsvis vise til at det er et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten at utgifter til erverv av varige og betydelige driftsmidler ikke kan utgiftsføres umiddelbart, men må aktiveres. Begrunnelsen er at det ved anskaffelsen ikke skjer noen oppofrelse av kostnader, men en ombytting av verdier. Driftsmidlet vil normalt gi grunnlag for fremtidige inntekter i virksomheten, typisk ved produksjon og salg av varer. Kostprisen kommer først til fradrag gjennom avskrivninger etter hvert som driftsmidlets verdi reduseres, eventuelt ved salg av driftsmidlet eller opphør av virksomheten.

Etter særregelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd må kostnader til egen FoU aktiveres hvis de er *knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler*. Bestemmelsen ble innført som ledd i den skattemessige oppfølgingen av regnskapsloven 1998, og innebærer grovt sett samme plikt til aktivering av kostnader til egen FoU som følger av det alminnelige utgangspunktet, jf. ovenfor. Kostnader til FoU som ikke er aktiveringspliktige, skal skattemessig fradragføres fortløpende.

Skattemessig likebehandling i forhold til kjøp av immaterielle driftsmidler, og egen tilvirkning av fysiske driftsmidler, tilsier at også kostnader ved egen utvikling av immaterielle driftsmidler skal aktiveres. Jeg viser til at egenutviklet dataprogramvare, legemiddel osv. kan være noen av de mest verdifulle eiendelene som finnes i næringsvirksomhet i dag. Disse eiendelene representerer verdier som kan realiseres f.eks.

gjennom salg av driftsmidlet, lisensiering eller ved egen produksjon av varer basert på driftsmidlet.

I et brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 foretar departementet en tolkning av skatteloven § 14-4 sjette ledd mv. Av brevet går det frem at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler etter gjeldende rett i realiteten er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikt forutsetter at utgiften er knyttet til et prosjekt som er nær ved å virkeliggjøres. I dette ligger at foretaket må ha både tekniske, økonomiske og kommersielle forutsetninger for å fullføre prosjektet. Aktiveringsplikten er videre betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten begrenset til de kostnader som inntreffer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet. Det vises til nærmere redegjørelse i brevet til Skattedirektoratet som følger som vedlegg til dette brevet.

Jeg understreker at departementet følger utviklingen av ligningspraksis nøye for å sikre at reglene praktiseres i samsvar med gjeldende rett, jf. over. Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at bedriftene står i fare for å påføres en betydelig skatteskjerpelse. Frykten for dette har vært sterkt overdrevet. Hensynet til forutberegnelighet for bedriftene er etter min mening også ivaretatt i gjeldende regelverk og gjennom måten dette er forutsatt praktisert.

Det generelle regelverket innenfor skatteretten legger opp til at ligningsmyndighetene i en rekke tilfeller må utøve et forsvarlig skjønn for å kunne løse juridiske problemstillinger. Å trekke grensen mellom FoU-kostnader som skal aktiveres som kostpris på driftsmidlet og kostnader som kan utgiftsføres fortløpende, er ett eksempel på dette. Jeg kan ikke se at dette byr på så kompliserte vurderinger at sterke administrative hensyn tilsier at reglene bør endres. Jeg forutsetter dessuten at ligningsmyndighetene utfører sitt arbeid på en slik måte at korrespondanse begrenses til et nødvendig minimum, og at praktiseringen av dagens regelverk derfor ikke vil medføre en sløsing med verken private eller offentlige midler. Det nevnte brevet herfra til Skattedirektoratet tar bl.a. sikte på en slik avklaring.

Kostnader til FoU kan få en gunstig skattemessig behandling allerede i dag gjennom reglene om Skattefunn. Gjeldende regler gir samlet en gunstig skattemessig behandling av kostnader til FoU. Jeg finner på denne bakgrunn ikke å kunne gå inn for at skatteloven § 14-4 sjette ledd endres slik at samtlige utgifter til FoU kan utgiftsføres i det år de påløper.

*Undervedlegg***Brev fra Finansdepartementet til finanskomiteen, datert 30. mai 2005****Kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) - rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd mv.**

Vi viser til Skattedirektoratets brev 21. juni 2004 med vedlegg om rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd, blant annet når det gjelder spørsmålet om utvikling av henholdsvis driftsmiddel eller vare. Videre viser vi til møte i departementet 8. mars 2005.

Skatteloven § 14-4 sjette ledd lyder:

*"Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Andre kostnader til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 14-2 annet ledd."*

Bestemmelsen ble innført som en skattemessig tilpasning til den nye regnskapsloven av 17. juli 1998, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.3.

I høringsutkastet forut for proposisjonen foreslo departementet opprinnelig en regel om at utgifter til egen forskning og utvikling generelt måtte aktiveres så langt det ved utgiftene var ervervet "varige verdier" for foretaket. Begrunnelsen var det skatterettslige skillet mellom utgifter som representerer en oppofrelse og utgifter som må ses som en investering.

Flere av høringsinstansene mente imidlertid at departementets forslag ville være vanskelig å praktisere ved ligningen, jf. særlig uttrykket "varige verdier". Departementet foreslo derfor i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) en skattemessig særregel som begrenset aktiveringsplikten til de tilfellene der egne forsknings- og utviklingskostnader er "knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler". I forarbeidene uttales at regelen innebærer at utgifter som påløper "etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres". Videre uttales at bestemmelsen i all hovedsak er en kodifisering av den rettsoppfatningen som fremkom i Forland-dommen, jf. Utv. 1993 side 1351.

Ordlyden i skatteloven § 14-4 sjette ledd må dermed etter departementets syn tolkes i lys av Forland-dommen. Høyesterett kom i dommen til at de aktuelle prosjekteringsutgiftene ikke kunne fradragsføres, men måtte aktiveres som en investering i det skipet som senere ble kontrahert. Departementet legger til grunn at avgjørelsen bygger på en tolkning av oppofrelseskravet i skatteloven § 6-1 (§ 44 første ledd i dagjeldende skattelov). Aktiveringsplikt forelå selv om det fortsatt var *noe usikkerhet* knyttet til om driftsmidlet ville bli en realitet. Departementet viser likevel til at det i Forland-dommen forelå et *helt konkret prosjekt* som teknisk og kommersielt var nær ved å virkeliggjøres.

Etter departementets oppfatning innebærer skatteloven § 14-4 sjette ledd at 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. Aktiveringsplikten omfatter utgifter knyttet til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler.

Videre krever § 14-4 sjette ledd at det må være *sannsynlig* at driftsmidlet blir en realitet, dvs. "kan bli" driftsmiddel. Sannsynlighetsvurderingen må foretas på et *kvalifisert* grunnlag. I sannsynlighetsvurderingen må etter departementets oppfatning inngå alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel. Utgiftene må ha tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle. Foretaket må herunder ha tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet, jf. også faktum i Forland-dommen.

I *regnskapsretten* er det egne bestemmelser som regulerer kriteriene for henholdsvis balanseføring eller resultatføring av utgifter til immaterielle eiendeler, og utgifter til egen forskning og utvikling. Regnskapsreglene kan gi veiledning og være et tolkningsmoment ved vurderingen av om det skatterettslig foreligger aktiveringsplikt. Den endelige avgjørelsen av om det foreligger aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 sjette ledd vil likevel bero på en selvstendig skatterettslig vurdering.

Departementet legger videre til grunn at kravene i skatteloven § 14-40 første ledd a om hva som skal anses som et varig og betydelig driftsmiddel, også får anvendelse for driftsmiddel som er aktiveringspliktig med hjemmel i skatteloven § 14-4 sjette ledd. Det betyr at det ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmidlet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år. Dette vil ofte være tilfelle med FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid.

Skatteloven § 16-40 inneholder en særregel om direkte fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (Skattefunn). Skattyter kan på nærmere vilkår få fradrag i skatt og trygdeavgift for en andel av kostnader "til forsknings- og utviklingsprosjekt". Departementet bemerker at skatteloven § 14-4 sjette ledd og skatteloven § 16-40 er to selvstendige regelsett, som må tolkes på bakgrunn av sine respektive lovgrunnlag. Blant annet har begrepet "forsknings- og utviklingsprosjekt" i skatteloven § 16-40 et annet innhold enn begrepet "konkret prosjekt" i skatteloven § 14-4 sjette ledd, og er dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten.

Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av *varer*, faller utenfor aktiveringsplikten etter skatteloven § 14-4 sjette ledd, jf. forutsetningsvis skatteloven.

§ 14-5 annet ledd a annet punktum og Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.1. I den enkelte sak kan det dermed være nødvendig å trekke en grense mellom FoU til egenutvikling av henholdsvis driftsmiddel og vare. Varer er gjenstander anskaffet med sikte på videre salg, mens driftsmidler er gjenstander som er anskaffet med sikte på varig bruk i bedriften. Avgjørende for klassifiseringen er en konkret vurdering av hvilken

funksjon eiendelen har i virksomheten. Ved egenutvikling av varer kan utviklingsforløpet skje i én sammenhengende prosess, eller i to trinn via utvikling av et immaterielt driftsmiddel. Departementet antar at egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, etter omstendighetene vil kunne være immaterielle driftsmidler som skattemessig skal aktiveres etter skatteloven § 14-4-sjette ledd, jf. vilkårene ovenfor. Den nærmere vurdering av om det skjer direkte utvikling av vare, eller om det også utvikles et immaterielt driftsmiddel som danner grunnlag for videre vareproduksjon, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

Aktiveringsplikten etter skatteloven § 14-4 sjette ledd inntreffer for utgifter som påløper fra det tidspunktet det konstateres at prosjektet "kan bli driftsmiddel", jf. ovenfor. Bare utgifter som påløper *etter* at det anses sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Det betyr at den foretatte utgiftsføring av tidligere kostnader ikke skal reverseres. Dette innebærer en vesentlig begrensning av aktiveringsplikten. Heller ikke driftsmidlets mulige merverdi (markedsverdi utover kostpris) inngår i en eventuell aktiveringsplikt.

Kostnader som er aktiveringspliktige etter skatteloven § 14-4 sjette ledd skal inngå som kostpris på driftsmidlet, og periodiseres etter de avskrivningsreglene som gjelder for vedkommende driftsmiddel. Tidsbegrensede rettigheter avskrives lineært over driftsmidlets levetid, eller med høyere beløp hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere, jf. skatteloven § 14-50. Avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel gis etter skatteloven § 6-10 bare hvis verdifallet er åpenbart. I forarbeidene til bestemmelsene, jf. Ot.prp. nr. 35 (1991-92), uttales at det i "kravet om at avviket må være åpenbart, følger at et mindre avvik ikke er tilstrekkelig til å fravike hovedreglene. Mindre avvik over flere år vil imidlertid kunne gi grunnlag for avskrivninger når det akkumulerte avviket er åpenbart". Departementet ber om at synspunktene i denne uttalelsen gjøres kjent i etaten.

Det fremgår også at utgangspunktet er at de skattemessige avskrivningene bør avspeile det faktiske verdifallet på driftsmidlet. Departementet antar på denne bakgrunn at en skattyter som kan godtgjøre at et immaterielt driftsmiddel har en begrenset økonomisk levetid, vil kunne kreve lineære avskrivninger over driftsmidlets levetid i henhold til skatteloven § 6-10 tredje ledd første punktum.

Departementet presiserer at varigheten for et immaterielt FoU-resultat som driftsmiddel må bedømmes ut fra dets økonomiske levetid (fram til kommersiell over verdi), ikke ut fra faktisk brukstid hos skattyteren. Dette vil ha særlig betydning for nyvinninger som utvikles med ingen eller kortvarig rettsbeskyttelse for opphavsforetaket, men som over tid blir allemannskunnskap som lovlig utnyttes (kopieres mv.) også av andre, uten vederlag til noen. At også opphavsforetaket fortsetter å utnytte denne kunnskap, men uten eksklusiv

rett til denne utnyttelsen, innebærer da ingen forlenget økonomisk levetid for det driftsmiddel som kunnskapen i sin tid representerte.

I mange tilfeller vil FoU-innsats også innbefatte erverv eller produksjon av fysiske driftsmidler (lokaler, inventar, maskiner, instrumenter mv. til FoU-formål). Skatteloven § 14-4 sjette ledd annet punktum bestemmer at slike kostnader skal fradragsføres etter § 14-2 annet ledd, som lyder: "Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden."

Dette kan misforstås i retning av rett til direkte utgiftsføring av erverv og produksjon av fysiske driftsmidler med FoU-formål. Bestemmelsene må imidlertid forstås slik at skattelovens generelle tidfestingsregler om fradrag for fysiske driftsmidler går foran så langt disse generelle reglene rekker. Det vil si at aktiverings- og avskrivningsreglene for bygg og løsøre som driftsmidler skal følges, selv om investeringen i slike aktiva har et klart FoU-formål av immateriell karakter. Slike fysiske FoU-investeringer faller derfor utenfor den skattemessige tidfesting av lønnskostnader m.v. som ellers er typiske for immateriell FoU-innsats.

Oppsummeringsvis kan det konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikten er *betinget* av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten *begrenset til* de kostnader som inntreffer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet.

Departementet bemerker til slutt at tidfestingen av skattefradrag i Skattefunn-ordningen ikke nødvendigvis forsinkes fordi om noe av FoU-kostnadene må aktiveres som utvikling av et immaterielt driftsmiddel. Skattefradrag for lønn mv. i Skattefunn-ordningen kan tidfestes til det år da lønnen pådras, uansett om inntektsfradraget etter skatteloven utsettes på grunn av aktiveringsplikt. Til gjengjeld skal da selvsagt den senere føring av inntektsfradrag etter en aktivering ikke lede til nytt fradragsgrunnlag i Skattefunn-ordningen. Skattytere som ønsker det, kan imidlertid velge å utsette grunnlaget for sitt Skattefunn-fradrag i takt med foretatt avskrivning av aktiverte FoU-kostnader. Departementet vil overveie en presisering av dette ved senere revisjon av Skattefunn-forskriften. Når fysiske investeringer til FoU-formål aktiveres for avskrivning, gjelder ikke denne valgadgangen. Grunnlaget for Skattefunn-fradrag må da tidfestes i takt med avskrivningene.

Departementet ber Skattedirektoratet sørge for at denne forståelsen av tidfestingsreglene for FoU-kostnader blir fulgt i ligningspraksis.



