

*Erik Fjærli*

## **Skattemotivert tilpasning til SkatteFUNN-ordningen**

## Rapporter

I denne serien publiseres statistiske analyser, metode- og modellbeskrivelser fra de enkelte forsknings- og statistikkområder. Også resultater av ulike enkeltundersøkelser publiseres her, oftest med utfyllende kommentarer og analyser.

## Reports

This series contains statistical analyses and method and model descriptions from the various research and statistics areas. Results of various single surveys are also published here, usually with supplementary comments and analyses.

© Statistisk sentralbyrå, desember 2007  
Ved bruk av materiale fra denne publikasjonen,  
skal Statistisk sentralbyrå oppgis som kilde.

ISBN 978-82-537-7289-9 Trykt versjon  
ISBN 978-82-537-7290-5 Elektronisk versjon  
ISSN 0806-2056

**Emnegruppe**  
10.02

Design: Enzo Finger Design  
Trykk: Statistisk sentralbyrå

<b>Standardtegn i tabeller</b>	<b>Symbols in tables</b>	<b>Symbol</b>
Tall kan ikke forekomme	Category not applicable	.
Oppgave mangler	Data not available	..
Oppgave mangler foreløpig	Data not yet available	...
Tall kan ikke offentliggjøres	Not for publication	:
Null	Nil	-
Mindre enn 0,5 av den brukte enheten	Less than 0.5 of unit employed	0
Mindre enn 0,05 av den brukte enheten	Less than 0.05 of unit employed	0,0
Foreløpig tall	Provisional or preliminary figure	*
Brudd i den loddrette serien	Break in the homogeneity of a vertical series	—
Brudd i den vannrette serien	Break in the homogeneity of a horizontal series	
Desimalskilletegn	Decimal punctuation mark	,(,)

# Sammendrag

*Erik Fjærli*

## **Skattemotivert tilpasning til SkatteFUNN-ordningen<sup>1</sup>**

### **Rapporter 2007/48 • Statistisk sentralbyrå 2007**

Denne rapporten omhandler SkatteFUNN-ordningen for skattefradrag for FoU-utgifter i privat næringsvirksomhet og mulighetene her for skattemotiverte disposisjoner for å øke foretakets FoU-tilskudd gjennom SkatteFUNN. Dette er et delprosjekt under Statistisk sentralbyrås evaluering av SkatteFUNN. Rapporten påviser og dokumenterer åpenbare svakheter knyttet til kontrollen av økonomien i ordningen, og presenterer deskriptiv statistikk og resultater fra en økonometrisk beregning for å kaste lys over omfanget av skattemotiverte tilpasninger. Skattetilpasning foregår helst i det skjulte og er vanskelig å oppdage. Dessuten er det heftet en del usikkerhet til de tilgjengelige datakilder, slik at tallene må tolkes med forsiktighet. Likevel viser den deskriptive undersøkelsen tegn på at FoU i små foretak med SkatteFUNN ofte kan virke urimelig kostbar og ha et stort timeforbruk. Rapporten finner derimot ikke støtte for at ordningen mer er å regne som en generell tilskuddsordning helt uten sammenheng med FoU-aktiviteter. Rapporten foreslår på denne bakgrunnen at kontrollrutinene for ordningen endres noe, med mer vekt på vurdering av den økonomiske realismen i selve prosjektsøknadene i forkant.

**Prosjektstøtte:** Norges Forskningsråd.

---

<sup>1</sup> Takk til Christian Hambro, samt Arild Hervik, Erik Nettet og Helge Bremnes som har lest et tidligere utkast og kommet med gode, kritiske merknader. Takk også til innspill fra referansegruppen. Ikke minst også takk til Thor Olav Thoresen for konstruktive kommentarer.



# Innhold

<b>1. Innledning</b> .....	<b>6</b>
<b>2. Data og metoder</b> .....	<b>8</b>
<b>3. Nærmere om kontroll av SkatteFUNN-ordningen</b> .....	<b>10</b>
3.1. Litt om kontrollrutinene i SkatteFUNN .....	10
3.2. Erfaringer med likningskontrollen fra spørreundersøkelser blant revisorer og likningskontorer.....	10
<b>4. Empiriske indikasjoner på skattemotiverte disposisjoner</b> .....	<b>12</b>
4.1. Litt om empiriske utfordringer .....	12
4.2. Sammenlikning av nøkkeltall fra SkatteFUNN-kilder med FoU-statistikk .....	12
4.3. Tilpasningen i små foretak.....	15
4.4. Førings av timelister .....	17
4.5. En økonometrisk tilnærming .....	18
<b>5. Har SkatteFUNN medført organisasjonsmessige tilpasninger?</b> .....	<b>22</b>
<b>6. Oppsummering</b> .....	<b>23</b>
<b>Referanser</b> .....	<b>25</b>
<b>Vedlegg: Tabeller, illustrasjoner og forklaringer</b> .....	<b>26</b>

# 1. Innledning

SkatteFUNN-ordningen er en skattefradragmodell for tilskudd til forskning og utvikling (FoU) i private foretak hvor FoU-støtten gis som fradrag i utlignet skatt. Hvis skattebeløpet som foretaket skal betale er mindre enn FoU-fradraget, får foretaket utbetalt differansen som et kontant tilskudd. Fradraget er rettighetsbasert, dvs. at foretaket har krav på fradraget gitt at vilkårene er oppfylt.

Fradraget må begrunnes ut fra en definisjon av FoU som innebærer "et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å framskaffe ny kunnskap, informasjon eller erfaring som antas å være til nytte for foretaket i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter, tjenester eller produksjonsmåter". Vanlig produktutvikling uten forskningspreg faller utenfor skattefradragordningen. Avgrensningen av ordningen åpner likevel for at organisasjonsutvikling, opplæring eller kvalitetssikring og kunde- eller markedsundersøkelser kan inngå som en mindre del av et prosjekt. Godkjente prosjekter gir skattefradrag for 20 prosent av kostnadene opp til 4 millioner kroner, dvs. et skattefradrag på inntil 800.000 kroner. Store foretak kan få fradrag for 18 prosent. Ved samarbeid med (innkjøp fra) godkjente forskningsinstitusjoner økes kostnadsrammen til 8 millioner kroner. Betingelsene for å få fradrag for kostnader til FoU er beskrevet i forskriftene til § 16-40 i Skatteloven (av 26. mars 1999), og er nærmere omtalt i Norges Forskningsråd (2007).

I tillegg til å være en rettighetsbasert ordning er det en målsetning at SkatteFUNN skal være enkel, ha god tilgjengelighet og ha stor grad av forutsigbarhet. Dette er operasjonalisert blant annet ved en rask saksbehandling av søknadene der hovedvekten er lagt på en vurdering av prosjektenes FoU-innhold, mens man i mindre grad vurderer realismen i de budsjetterte kostnadene. Derimot er revisor tildelt en sentral rolle når det gjelder kontrollen av økonomien i prosjektene, gjennom revisjon av prosjektrekneskapene. I siste instans er det Skatteetaten som skal føre kontroll, både med at kostnadene er påløpt og at de er relatert til prosjektet. Kontrolloppgaven kan tilsynelatende være enkel for noen typer kostnader som innkjøp av utstyr og lignende der det foreligger bilag, men er åpenbart

problematisk når det gjelder for eksempel antall timer som føres på prosjektet.

Kombinasjonen av en rettighetsbasert ordning, rask og enkel saksbehandling og kontrollproblemer innebærer at noen foretak kan bli fristet til å tilpasse seg ordningen gjennom å overdrive kostnadene ved SkatteFUNN-finansierte FoU-prosjekter. I denne rapporten forsøker vi å finne indikasjoner på om, og eventuelt i hvilken utstrekning det foregår slik tilpasning. Dette er relevant både i forhold til innsattsaddisjonalitet (fører SkatteFUNN til mer FoU-aktivitet?) og i forhold til resultataddisjonalitet (fører økt FoU-aktivitet til resultater?): Dersom målgruppen for ordningen responderer med å føre kostnader knyttet til ordinær drift som FoU-kostnader, eller med å blåse opp kostnadsbasen ved for eksempel å føre opp personalkostnader for andre enn dem som arbeider direkte med prosjektet, så får vi mindre reell innsattsaddisjonalitet, noe som i sin tur gir mindre resultataddisjonalitet. Skattemotiverte tilpasninger er også av interesse i seg selv, idet man ikke ønsker at skattesystemet skal føre til uønsket atferd, hva enten dette innebærer realøkonomiske kostnader eller politiske kostnader, ved at publikum får svekket tiltro til skatte- og overføringssystemet som rettferdig, fornuftig og legitimt.

Skattetilpasninger er slett ikke alltid ulovlige<sup>2</sup>, og behøver heller ikke nødvendigvis å være så grove at det kan kalles direkte misbruk av ordningen. I vår sammenheng vil vi med "skattetilpasning" forstå tiltak fra skatteytters side for å øke det offentlige tilskuddet gjennom SkatteFUNN, annet enn å øke FoU-innsatsen<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> For eksempel var tilpasningene til delingsmodellen, der arbeidsinntekt i små foretak ofte ble rapportert som lavt beskattet aksjeutbytte framfor høyt beskattet lønn, i de fleste tilfeller fullt lovlig.

<sup>3</sup> FoU-subsidier begrunnes gjerne med at FoU kan gi positive eksterne virkninger utover den bedriftsøkonomiske lønnsomheten eller med at det kan være vanskelig å skaffe privat finansiering av FoU, for eksempel i gründerbedrifter. På den annen side vil foretak som gjennomfører et SkatteFUNN-prosjekt, der foretaket selv bærer 80 prosent av kostnadene før skatt, måtte droppe andre og sett fra foretakets side kanskje mer lønnsomme prosjekter eller investeringer (for en gitt ressursbeskranking). I dette prosjektet tar vi det for gitt

Spesielt vil vi undersøke om det er empirisk grunnlag for å hevde at en for stor del av ansattes arbeidstid henføres til SkatteFUNN-prosjektene eller om time-lønnskostnadene overdrives, siden verifisering av timelistene er framhevet som den største vanskeligheten for dem som skal føre kontroll med kostnadene<sup>4</sup>. Analysen er basert på data fra 2003 til 2005. Fra og med 2007 gjelder nye og strengere regler for timeverksføring, idet det både er satt et tak på maksimalt antall timer som kan føres for én person per år (1850) og timelønn (500 kroner).

Kapittel 2 redegjør for datagrunnlag og valg av angrepsmåter til problemstillingen. Kapittel 3 går nærmere inn på økonomistyringen av SkatteFUNN-ordningen og ulike kontrollproblemer. Videre presenteres kort noen hovedresultater fra spørreundersøkelser blant revisorer og ligningskontorer. I kapittel 4 presenteres en empirisk undersøkelse av tilpasningen i SkatteFUNN-foretak med deskriptiv statistikk og estimeringsresultater av en økonometrisk modell. I kapittel 5 diskuteres kort om organisasjonsmessige tilpasninger gjennom oppsplitting av foretak for å omgå beløpsgrensene pr. foretak kan være et problem. Kapittel 6 konkluderer rapporten. Tabeller og illustrasjoner er gjengitt i et eget appendiks.

---

at dette i så fall er et villet resultat, og avgrenser oss mot eventuelle konsekvenser av ordningen for vridninger av investeringene og ressursbruken i foretakssektoren.

<sup>4</sup> Se for eksempel Senter for Statlig Økonomistyring (2006).

## 2. Data og metoder

SkatteFUNN gir som nevnt et fradrag på om lag 20 prosent av prosjektkostnadene, beregnet etter nærmere regler. Kostnadene skal kunne dokumenteres med bilag på vanlig måte. Siden SkatteFUNN gir et fradrag i skatt i tillegg til vanlig inntektsfradrag i likningen, oppstår et insentiv til å føre kostnader knyttet til ordinær forretningsmessig virksomhet som SkatteFUNN-relaterte. Selv om det i hovedsak skal legges faktiske kostnader til grunn, ble lønnskostnader i perioden som undersøkes her beregnet gjennom en sjablonregel, der den timelønnen som brukes i timelistene for prosjektet beregnes som 1,6 promille av prosjektmedarbeidernes nominelle lønn (avtalt og utbetalt lønn). Ved deltid skal den avtalte lønnen regnes om til årslønn ved timelønnsberegningen. Forutsatt at prosjektmedarbeiderne arbeider et normalt årsverk innebærer sjablonregelen at avtalt timelønn skaleres opp omlag med en faktor på 2,8, dvs. en overheadfaktor på 1,8. Denne måten å regne ut timelønn på gjør oppblåsing av timelønnsgrunnlaget (nominell lønn) og/eller førte timer på prosjektet mer lønnsomt enn å manipulere for eksempel utgifter til utstyr, i tillegg til at man lett kan se for seg at dette punktet også er det som er vanskeligst å kontrollere. Manipulering av timelønnsgrunnlaget er mer lønnsomt jo flere timer man kan få godkjent, og manipulering av timeverksføringen er mer lønnsomt jo høyere nominell lønn som er lagt til grunn ved timelønnsberegningen. På denne bakgrunnen, og fordi FoU både i og utenfor SkatteFUNN er så arbeidsintensivt, fokuserer rapporten særlig på betydningen av personalkostnader.

Å avdekke skattemotiverte tilpasninger og misbruk av ordningen er svært vanskelig både rent metodisk og når det gjelder å skaffe tilveie relevante data. Vi har derfor valgt å nærme oss problemstillingen gjennom flere innfallsvinkler, dels for å se om resultater fra ulike innfallsvinkler trekker i samme retning (altså vurdert som parallelle, selvstendige funn), dels gjennom at en innfallsvinkel kan ta opp tråden etter en annen (det vil si undersøke ett funn nøyere på en litt annen måte eller med andre data).

Datagrunnlaget for denne undersøkelsen er tidsseriebasen for SkatteFUNN-evalueringen, Statistisk

sentralbyrås FoU-undersøkelser og regnskapsstatistikk for ikke-finansielle aksjeselskaper, egne spørreundersøkelser og et utvalg prosjektrenskaper samlet inn spesielt for dette formålet. Datagrunnlaget i tidsseriebasen er beskrevet i detalj i Kjesbu (2006). I tillegg benytter vi oss av registerdata for foretakenes utbetalte lønn, påkøp av avtalte timeverk fordelt på arbeidskraft med og uten høyere utdanning.

Rapporten begynner med å stille spørsmålet om kontrollen med ordningen er god nok. Dette er et viktig spørsmål fordi mulighetene for misbruk gjennom oppblåsing av kostnader blir større jo dårligere kontrollen er. Videre er SkatteFUNN "rettighetsbasert" og det er ingen total ramme eller konkurranse om pengene i ordningen, slik at den sikkerhet som ligger i at midlene tildeles de beste FoU-prosjektene ikke er tilstede. Ordningen er i tillegg hjemlet i Skatteloven og administrert av skatteetaten, noe som kan gi publikum og politikere et inntrykk av at kontrollen med SkatteFUNN holder en særlig høy standard og slik sett vil virke til å styrke ordningens legitimitet. Spørsmålet om kvaliteten på kontrollen diskuteres gjennom at rent skjønnsmessige betraktninger og hva andre har uttalt om dette sammenholdes med resultatene av spørreundersøkelser blant kontrollinstansene.

Deretter forsøker vi å belyse omfanget av eventuell skattetilpasning empirisk. Hva som skal regnes som "skattetilpasning" mangler selvsagt en entydig definisjon, og man er derfor henvist til å stille sammen tilgjengelig informasjon på en slik måte at ulike indikatorer kan vurderes i forhold til et slags kriterium på hva som kan være "rimelig" og hva som er "urimelig". I denne empiriske delen sammenlignes tall for SkatteFUNN-foretak med tilsvarende data fra FoU-undersøkelsene ved hjelp av deskriptiv statistikk. Deretter ser vi nærmere på forekomst av urimelig høye nøkkeltall i SkatteFUNN, for eksempel FoU-personalkostnader eller skattefradrag per ansatt, FoU-personalkostnader i forhold til totale lønnskostnader etc. At FoU-kostnader målt for eksempel som andel av totale lønnskostnader er høyere i SkatteFUNN enn i FoU-statistikken er ikke nødvendigvis urimelig, men dersom forholdstallet også overstiger verdien 1 tilsier



det at man ser nærmere på foretak med høye relative FoU-kostnader. Foretak med mindre enn 10 ansatte er i liten grad omfattet av FoU-undersøkelsene. Derfor ser vi nærmere på tilpasningen i små foretak spesielt, for å avdekke forekomst av høye FoU-personalkostnader i forhold til totale faktiske lønnsutbetalinger og forekomst av påfallende høye nominelle lønnsutbetalinger i forhold til foretakets lønnsevne (driftsresultat).

Undersøkelsen av de økonomiske nøkkeltallene blir deretter supplert med en undersøkelse av førte timeverk, basert på innsamlede prosjektrekskap. Den empiriske undersøkelsen inneholder også en økonomisk test på om andelen av lønnskostnader som er rapportert brukt på SkatteFUNN har betydning for foretakets økonomiske aktivitet ellers, målt ved salgsinntekter minus vareinnsats (foretakets bruttoprodukt).

Rapporten legger altså opp til å bygge opp en indisiekjede. Dersom man finner at kontrollen med ordningen er tilfredsstillende, at SkatteFUNN-tall ikke er særlig høye sammenlignet med FoU-undersøkelsene, at SkatteFUNNs FoU-kostnader per ansatt eller i prosent av totale lønnskostnader ikke er påfallende høye i gjennomsnitt eller at det sjelden forekommer ekstremverdier og endelig at de førte timeverkene virker rimelige sammenlignet med FoU-undersøkelsene, så peker det mot en konklusjon i retning av at det ikke er store problemer med skattemotiverte tilpasninger. Dersom man derimot får motsatte svar så peker det mot at ordningen misbrukes.

I tillegg til de skattetilpasninger som er nevnt foran, kommer at beløpstakene i SkatteFUNN-ordningen gir et insentiv til å organisere FoU-aktivitetene i egne foretak og starte nye datterforetak etter hvert som man når beløpsgrensen. I rapporten har vi også sett litt på dette. En undersøkelse av en slik problemstilling vil typisk starte med en innledende undersøkelse av forekomsten av nystartede foretak og hvor utbredt det er med søsterselskaper i SkatteFUNN, og deretter følge opp med grundigere analyse der en blant annet kontrollerer for alternative forklaringer dersom man finner tegn på organisasjonsmessige tilpasninger. Ut fra hva vi fant i det første leddet anså vi det imidlertid ikke nødvendig å gå videre med en grundigere analyse av mulige skattemotiverte organisasjonsmessige tilpasninger.

## 3. Nærmere om kontroll av SkatteFUNN-ordningen

### 3.1. Litt om kontrollrutinene i SkatteFUNN

Kontrollen med SkatteFUNN foregår ved at foretakene sender inn en søknad og rapporterer underveis om framdriften til SkatteFUNN-sekretariatet (Norges Forskningsråd). FoU-innholdet i søknaden vurderes både av Innovasjon Norge og sekretariatet. Den endelige godkjenningen av SkatteFUNN-sekretariatet gjelder prosjektets FoU-innhold, men ikke kostnadene. Det skal likevel gjøres en vurdering av om kostnadene ser rimelige ut i forhold til prosjektbeskrivelsen. Imidlertid er det revisor som kontrollerer kostnadene, at de er fradragsberettiget i henhold til skatteloven, at de faktisk er påløpt og at de er relatert til prosjektet. I siste instans er det skatteetaten som skal føre kontroll.

Senter for Statlig Økonomistyring (SSØ) (2006) påpeker tre "risikoer" i SkatteFUNN-ordningen (sitat, side 11):

*Det føres opp et for stort antall timer  
Vanskeligheter i vurdering av kostnadstilørighet gjør at kostnader knyttet til ordinær drift føres som FoU-kostnader  
Oppblåsing av kostnadsbasen, blant annet gjennom deltid og der bedrifter tar inn personellkostnader for andre enn de som er direkte involvert i prosjektet*

Det største problemet for revisor (og ligningskontorene) er sannsynligvis antall timer som føres på prosjektene, gjennom at det kan føres for mange timer på hver prosjektmedarbeider og at det kan føres opp timer på personer som ikke deltar i prosjektet. I SSØ (2006) heter det blant annet: "I våre intervjuer kommer det klart fram en holdning til SkatteFUNN der "alle vet" at det er enkelt å fradragsføre et for høyt antall timer". På den annen side kan det utgjøre et like stort problem å avgjøre om ulike kostnader faktisk tilhører prosjektet.

At det heller ikke finnes standardiserte krav eller formularer for føring av timer eller andre kostnader gjør dessuten at kontrollen blir tungvint, vanskelig og i noen tilfeller antakelig helt umulig. I de prosjektregnskapene og timelistene vi har hentet inn for 2003 og 2004 (omtalt i kapittel 3), kommer det

fram at omtrent 62 prosent av foretakene i 2003 vurderes av likningskontoret å ha "dårlig" timeregnskap. Våre egne erfaringer med å registrere disse timelistene i regneark støtter dette inntrykket. For å gi et inntrykk av det materiale som revisorer og likningskontor må forholde seg til, viser vi et eksempel på et timeregnskap i Boks 1 i appendikset. Det framgår ikke av materialet vårt om dette timeregnskapet regnes med blant de 62 prosent dårlige eller ikke. I eksempelet er prosjektmedarbeiderne ført opp med initialer og aktivitet. Revisors oppgave i dette tilfellet blir, utfra de selskaps- og søknadsopplysningene som foreligger, å identifisere "JR" og "JEP", finne ut hvor mye de har fått utbetalt i lønn og om dette samsvarer med den timelønnsatsen som er brukt. Videre skal revisor vurdere om det er sannsynliggjort at det er nedlagt så mange timer på aktivitetene som det er ført opp i timeregnskapet, herunder verifisere at 78 av totalt 228 timer på dette 2-mannsprosjektet er "prosjektledelse" (fordelt relativt jevnt på de to prosjektmedarbeiderne).

### 3.2. Erfaringer med likningskontrollen fra spørreundersøkelser blant revisorer og likningskontorer

I november – desember 2006 ble det gjennomført en undersøkelse blant landets revisorer. Hensikten med undersøkelsen var å kartlegge revisorenes erfaringer med revisjon og godkjenning av opplysninger om SkatteFUNN gitt av foretakene. 359 av 1481 tilskrevne revisorer besvarte undersøkelsen. Av de 359 hadde 318 erfaring med å revidere SkatteFUNN-prosjekter. 38 prosent hadde revidert mellom 3 og 5 skjemaer, 25 prosent 6 – 10 skjemaer og 5 prosent 21 – 50 skjemaer. 17 prosent oppga å ha revidert 1 til 2 skjema. Spørreskjemaet for revisorundersøkelsen er gjengitt i boks 2 i appendikset.

2/3 av de som svarte mener at de ikke har muligheter for å kontrollere om de oppgitte beløpene er brukt på FoU. 287 av de 359, hele 80 prosent, svarer at det er mest vanskelig å kontrollere om de oppgitte timeverkenes er realistiske. 87 revisorer svarer at kontroll på om de faktiske lønnskostnadene er brukt ved beregning av timeverkskostnader er vanskelig

mens 82 revisorer mener at det er vanskelig å kontrollere om innkjøpt utstyr faktisk er brukt til FoU. Likevel oppgir 82 prosent at de minst en gang har endret på beløp før de har attestert. Det betyr på den ene side at det hender at det er feil i skattyters opplysninger, men på den annen side også at det hender at slike feil avdekkes av revisor.

På spørsmål om hensiktsmessigheten av at revisor skal godkjenne SkatteFUNN-skjema, svarer 59 prosent at de opplever det som hensiktsmessig, mens 41 prosent svarer nei. Et annet poeng, som kom fram av de åpne kommentarfeltene i revisorundersøkelsen, er at en del revisorer føler seg presset mellom klientenes forventninger til revisors rolle som "underskriver" på den ene side, og likningskontorenes krav til dokumentasjon på den annen side.

For å kartlegge likningsetatens erfaringer med SkatteFUNN-ordningen ble det i 2007 også gjennomført en undersøkelse blant likningskontorene om behandlingen av SkatteFUNN (2005). Undersøkelsen ble besvart av 33 enheter, som til sammen behandlet 2650 SkatteFUNN-skjemaer, av i alt 2900 for hele landet dette året.

Halvparten av likningsenhetene sier at de har bedt om bedre dokumentasjon på oppgitte beløp i enkelte SkatteFUNN-skjemaer i 2005. Svært få enheter oppgir at de har tatt kontakt med Innovasjon Norge eller SkatteFUNN-sekretariatet i kontrollarbeidet.

2/3 av enhetene mente kontrollmulighetene i SkatteFUNN var omtrent som ved den ordinære likningskontrollen av næringsvirksomhet, mens 1/3 mente de var dårligere i SkatteFUNN. Ingen mente kontrollmulighetene var bedre i SkatteFUNN. Generelt utgjør revisor en viktig del av likningskontrollen av selskapssektoren, og arbeidsdelingen mellom likningskontorer og revisorer innebærer at revisor forestår detaljkontroll av bilag etc., mens likningskontorene ser på selve selvangivelsen samt foretar stikkprøver og eventuelt bokeettersyn ved mistanke om skatteunndragelser. Denne arbeidsdelingen gjelder også for SkatteFUNN, idet om lag halvparten av likningskontorene oppgir at de aldri har kontrollert prosjektregnskap eller timelister. Det er med andre ord ikke nødvendigvis noen motsetning mellom at 2/3 av revisorene mener at kontrollmulighetene er dårlige og at 2/3 av likningskontorene mener at kontrollmuligheten er som for vanlig likningskontroll av næringsvirksomhet, hva angår deres del av jobben (det kan for øvrig godt være at kontrollmulighetene ved den ordinære likningen også er "dårlige").

Resultatene av spørreundersøkelsene blant revisorer og likningskontorer blir presentert i sin helhet i et annet av evalueringens delprosjekt. Oppsummeringsvis kan en si at når det gjelder de spørsmål som har med

skattetilpasninger og kontroll å gjøre, viser svarene fra revisorene at de fleste mener det er vanskelig å føre god kontroll med ordningen, mens likningskontorene på sin side synes å basere seg på at revisor har utført tilfredsstillende kontroll av de bakenforliggende opplysninger. I lys av dette blir forhåndsvurderingen av FoU-innholdet i søknadene av Innovasjon Norge og SkatteFUNN-sekretariatet desto viktigere, i det denne både vil kunne fange opp useriøse søknader i den eksisterende søkermassen og forhindre at ordningen over tid utvikler seg slik at antallet søknader med tvilsomt FoU-innhold øker. En signifikant avslagsprosent, og det faktum at ordningen ikke har eksplodert i popularitet men synes å ha stabilisert seg, kunne tyde på at denne delen av kontrollen fungerer.

## 4. Empiriske indikasjoner på skattemotiverte disposisjoner

### 4.1. Litt om empiriske utfordringer

Selv med fullt bokettersyn kan det være vanskelig nok å avdekke selv grovere misbruk av SkatteFUNN-ordningen, og det sier seg selv at en empirisk undersøkelse basert på statistisk materiale bare kan gi en indikasjon på om, og eventuelt i hvilket omfang det foregår skattetilpasninger. Dersom arbeidstimer eller utgifter til utstyr knyttet til andre aktiviteter en FoU føres som SkatteFUNN-utgifter, vil FoU finansiert med SkatteFUNN framstå som lite kostnadseffektiv sammenlignet med annen FoU. Hvis både FoU-aktiviteten og output av FoU kunne observeres og kvantifiseres direkte, ville man slik kunne få en indikasjon på misbruk av SkatteFUNN-ordningen gjennom analyser av kostnadseffektivitet i SkatteFUNN-finansierte prosjekter vs. øvrig FoU-virksomhet i næringslivet. Imidlertid finnes det ikke noen *sikker* måte å fastslå hvorvidt ev. høye FoU-kostnader i SkatteFUNN skyldes at disse prosjektene faktisk er ekstra ressurskrevende, om det skyldes lav kostnadsbevissthet eller at man bevisst fører ressursbruk i annen virksomhet som "FoU" og slik overdriver ressursbruken i SkatteFUNN-prosjekt. Dessuten er jo verken FoU-aktivitet eller resultatene av denne umiddelbart observerbare størrelser. Slik uobserverbarhet er det største empiriske metodeproblemet.

Et beslektet problem i sammenheng med hva man får ut av å observere dataene, ligger i sjablonreglene for fastsetting av personalkostnader i SkatteFUNN-ordningen. Kostnader i SkatteFUNN-prosjekter fastsettes etter Forskningsrådets regler for beregning av kostnadene i brukerstyrte prosjekter. Disse reglene er utviklet for bruk innenfor rammestyrte tilskuddsordninger. Kostnadsberegningen er da ikke mer enn et saksgrunnlag for behandling i Forskningsrådet av søknader, og for dokumentasjon av at prosjektet er gjennomført som forutsatt. I SkatteFUNN har imidlertid reglene for brukerstyrte prosjekter fått langt større betydning, fordi støttebeløpet blir beregnet direkte ut fra disse reglene. Brukt i en rettighetsbasert ordning har sjablonreglene kanskje vært ganske romslige, i hvert fall til og med 2006, gjennom at den normerte timelønnsatsen var satt til 1,6 promille av årsinntekten til prosjektmedarbeiderne. Hvis man skulle legge normalårsverket til grunn, innebærer dette som før

nevnt en overheadfaktor på om lag 1,8 ganger faktisk timelønn. Det som framstår som skattetilpasning (påfallende dyre FoU-prosjekter), kan da like gjerne kunne være et utslag av at reglene for kostnadsberegning øker den effektive støttesatsen som at foretakene overdriver kostnadene ved å gi feilaktige opplysninger i selvangivelsen.

Et annet metodeproblem henger sammen med at selv om vi kan observere hva foretakene skriver i sine søknader eller rapporterer i årsrapportene, kan vi vanskelig observere hva de faktisk gjør eller har gjort. Om de observerte FoU-kostnadene i SkatteFUNN-prosjekter skulle virke fornuftige sammenlignet med FoU-undersøkelsenes tall, er det ikke dermed sikkert at ressursbruken faktisk har vært FoU-relatert. Videre kan det være problematisk å bruke FoU-undersøkelsene som "fasit", idet de også inneholder respondentenes skjønsmessige anslag. Rene målefeil representerer ikke nødvendigvis noe stort problem. Vanskeligere blir det dersom det er systematiske skjevheter i FoU-undersøkelsene, for eksempel når det gjelder kvaliteten på data for de minste foretakene. FoU-undersøkelsene omfatter alle foretak med mer enn 50 ansatte. I tillegg spør man et utvalg foretak med 10 – 50 ansatte, samt foretak som tidligere har rapportert betydelig FoU. Se Kjesbu (2006) for en nærmere omtale av datagrunnlaget.

Utfordringen for den empiriske undersøkelsen er altså å finne indikasjoner på eventuell skattetilpasning i en verden med imperfekt informasjon der selv revisor og ligningsmyndigheter har begrensede kontrollmuligheter, og der en må basere analysen på data med enda dårligere detaljrikdom enn kontrollsystemets eget og mangelfulle informasjonsgrunnlag. Dette tilsier at tolkningene av resultatene er krevende.

### 4.2. Sammenlikning av nøkkeltall fra SkatteFUNN-kilder med FoU-statistikk

I dette avsnittet sammenlignes tall fra FoU-undersøkelsene og SkatteFUNN-data. Hovedfokuset er på personalkostnader, siden dette er den viktigste kostnadskomponenten og den som det kanskje er vanskeligst å kontrollere. Som nevnt foran, har det begrenset verdi å se på hva foretakene sier at de gjør. Likevel er

det en reell sammenheng mellom budsjetterte kostnader og størrelsen på skattefradraget, slik at en sammenligning mellom tall fra FoU-undersøkelsene og tall fra SkatteFUNN kan gi en pekepinn om hvorvidt FoU-kostnader overdrives. Det ideelle hadde vært å basere undersøkelsen på prosjektrengskapene, som er det direkte grunnlaget for SkatteFUNN-fradraget. Disse er imidlertid ikke registrert elektronisk. Årsrapportene er noe mer mangelfulle enn budsjettene, særlig i de første årene med SkatteFUNN. Denne undersøkelsen er derfor i stor grad basert på de budsjetterte personalkostnadene i søknadene, supplert med andre datakilder.

Selv om prosjektrengskapene ikke blir registrert elektronisk slik at de faktiske personalkostnadene i SkatteFUNN er uobserverte, kan man regne seg fram til de *totale* rapporterte prosjektkostnadene ved hjelp av fradragbeløpet og tilskuddsprosenten på 20 (18). En sammenligning av budsjetterte kostnader i søknaden med oppnådde fradrag multiplisert med 5 (dvs. at fradraget divideres med en tilskuddsprosent på om lag 20), viser at forholdstallet mellom budsjetterte total-kostnader og oppnådd fradraggrunnlag i gjennomsnitt ligger mellom 0,87 og 0,99 i perioden vi undersøker og varierer lite mellom små og store foretak, sett bort fra enkelte ekstremobservasjoner. Ut fra dette synes det forsvarlig å basere seg på budsjetterte personalkostnader, sammen med tall for oppnådde fradrag.

Kvaliteten på FoU-undersøkelsenes tall avhenger selvsagt av hvor samvittighetsfullt oppgavegiver fyller ut skjemaene. Selv om tallene er beheftet med en del usikkerhet, er det likevel ikke grunnlag for å si at FoU-aktiviteten systematisk feilvurderes i en bestemt retning (underrapportering). I prinsippet kan FoU-undersøkelsene derfor brukes som en slags fasit som SkatteFUNNs tall kan måles mot. Imidlertid er definisjonene i de to datakildene forskjellige, og dataene er av den grunn ikke direkte sammenlignbare. For det første omfatter SkatteFUNN-tallene kun den delen av FoU i næringslivet som delfinansieres med skattefradraget, mens FoU-undersøkelsene omfatter alle FoU-aktiviteter i foretakene. FoU-undersøkelsenes tall forventes derfor å være større enn tilsvarende tall fra SkatteFUNN-basen, både absolutt og målt i forhold til antall ansatte og lignende, slik at det bare er i de minste foretakene med lite annen FoU at det vil være mulig å avdekke eventuelle skattetilpasninger på denne måten. For det andre er definisjonene av ulike kostnadskomponenter forskjellig i SkatteFUNN og i FoU-undersøkelsene. Når det gjelder lønn, så omfatter FoU-undersøkelsene både opptjent lønn, arbeidsgiveravgift og trygdeytelser til alt FoU-personale, også administrativt personale og kontor- og hjelpepersonale, både i og utenfor eventuell FoU-avdeling. Forskningsrådets regler for beregning av prosjektkostnadene for brukerstyrte prosjekter i den perioden som undersøkes her, er basert på nominell lønn (uten indirekte kostnader), og kun lønn til FoU-personell i streng

forstand, dvs. prosjektleder og vitenskapelig/teknisk personell. Timesatsen for dette personellet beregnes ved at den nominelle årslønnen multipliseres med 1,6 promille, for å ta høyde for indirekte og sosiale kostnader. Dersom denne sjablonen i gjennomsnitt ga samme anslag på totale lønnskostnader som FoU-undersøkelsenes definisjon, skulle FoU-undersøkelsenes tall og SkatteFUNN-basens tall for lønnskostnader i prinsippet være sammenfallende for ett og samme foretak som ikke har annen FoU enn den som er delfinansiert gjennom SkatteFUNN. Dersom sjablonregelen er for raus vil det trekke opp SkatteFUNN-basens tall i forhold til FoU-undersøkelsene. Boks 3 og Boks 4 i appendikset gjengir definisjonen av FoU-kostnader i de to datakildene.

For å kontrollere for forskjeller i FoU aktivitet knyttet til ulik størrelse på foretakene, må FoU-tallene divideres med en felles og relevant kontrollvariabel. Her det valgt antall ansatte i foretaket og samlede lønnskostnader. Videre opereres det med tre næringshovedgrupper: Industri (NACE 15-37), Databehandling (NACE 72) og Forretningsmessig tjenesteyting (NACE 74).

I sammenligningene brukes stort sett gjennomsnitt. Sammen med gjennomsnittet oppgis standardfeilen i parentes<sup>5</sup>.

### **Totale interne FoU-kostnader i FoU-undersøkelsene og i SkatteFUNN**

Tabell 1 i appendikset viser totale interne FoU-kostnader (direkte og indirekte FoU-personalkostnader samt andre FoU-kostnader som utstyr med mer) per ansatt for foretak av ulik størrelse, for 2003, 2004 og 2005. I venstre kolonne er kun medtatt foretak som har positive FoU-personalkostnader i FoU-statistikken og i kolonnene til høyre kun foretak som har positive SkatteFUNN-personalkostnader. Dersom begge datakilder er konsistente, skulle altså SkatteFUNN-tallene være *lavere* enn FoU-undersøkelsenes tall for alle foretak uansett størrelse, og lavere i forhold til FoU-undersøkelsene jo større foretak.

For foretakene under ett har SkatteFUNN-prosjektene i gjennomsnitt opptil 3-4 ganger så store kostnader som i FoU-undersøkelsene, men en ser lett at dette resultatet drives av små foretak med under 10 ansatte. For større foretak, hvor SkatteFUNN-finansierte prosjekter utgjør en mindre del av total rapportert FoU, er forholdet mellom SkatteFUNN-tallene og FoU-undersøkelsene mer som man skulle forvente.

<sup>5</sup> Ofte bruker man gjennomsnitt og standardavviket for å beskrive en variabls fordeling. Dersom man skal vurdere utsagnskraften til (forskjeller i) estimerte gjennomsnitt er det imidlertid standardfeilen som er det relevante. Presisjonsnivået i de estimerte gjennomsnittstallene er gjennomgående ganske høyt.

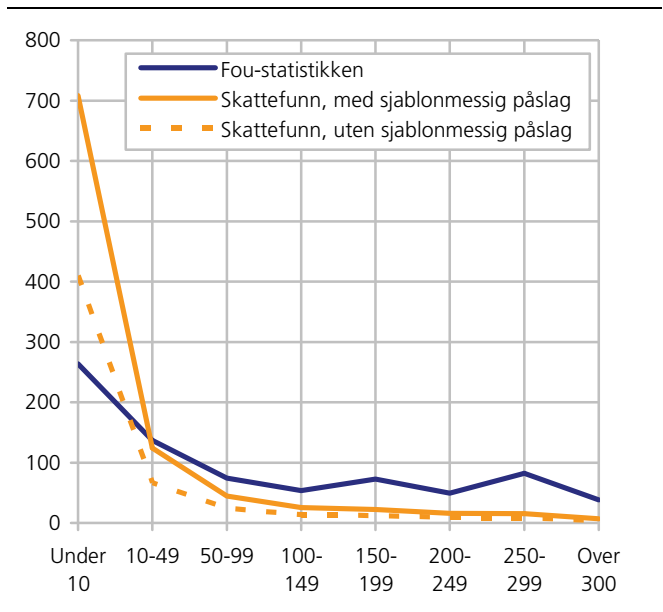
Direkte personalkostnader er ikke observerbare, verken i FoU-undersøkelsene eller i SkatteFUNN. I høyre kolonne i tabell 1 er det likevel gjort en sammenligning av totale interne FoU-kostnader basert på en (implisitt) antakelse om at FoU-undersøkelsene rapporterer 0 indirekte personalkostnader og en omregning av SkatteFUNN-tallene fra totale til direkte personalkostnader, utfra en antagelse om at SkatteFUNN-prosjektmedarbeidere i gjennomsnitt arbeider "normale" årsverk på 1700 – 1800 timer. Dette innebærer at en nedskalering av tallene til om lag 35 prosent vil gi et anslag på de direkte personalkostnader som ligger til grunn for kalkylen i søknaden. Den første antakelsen vil mange finne urimelig, og den andre er diskutert. I deler av næringslivet er det sikkert kultur for å arbeide mye overtid. På den annen side trekker sykefravær og deltidsarbeid ned. I følge Statistisk sentralbyrå lå overtidsbruken i perioden vi ser på rundt 4 til 5 prosent, hvorav om lag en femtedel ble kompensert med avspasering. Sykefraværet har ligget rundt 6,5- 8 prosent, men begge tall varierer.

Vi antar at de forutsetningene som er gjort samlet sett gir en god sikkerhetsmargin mot at SkatteFUNNs tall blir overvurdert i forhold til FoU-undersøkelsene, men selv med såpass sterke antakelser viser SkatteFUNN-prosjektene seg fremdeles å være relativt kostbare. Igjen drives resultatet av de minste foretakene.

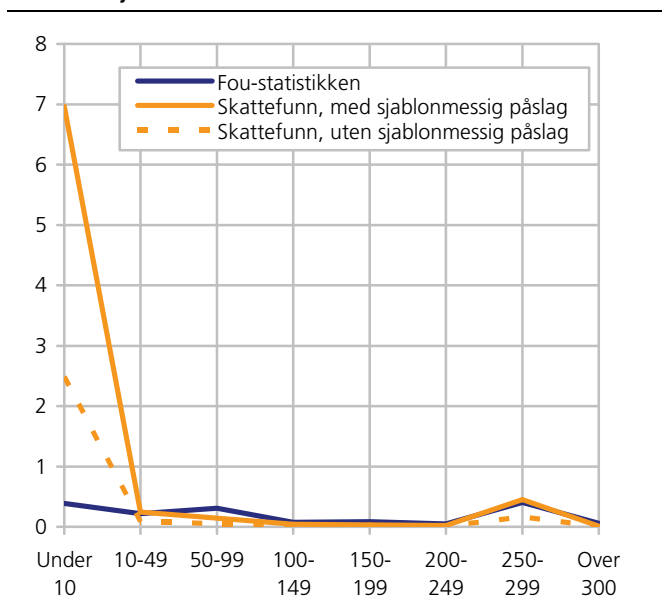
I tabell 2 gjentas sammenligningen fra tabell 1, men denne gangen er det kun medtatt FoU-personalkostnader, ikke utgifter til utstyr etc. Igjen er det store forskjeller i gruppen foretak med under 10 ansatte, men mindre enn før, mens under den "sterke" forutsetningen om direkte personalkostnader er det ikke signifikante forskjeller mellom de to datakildene når det gjelder kostnader per ansatt for denne gruppen. Forskjellene mellom tabell 1 og 2 viser også at de små foretakene anslår større driftsutgifter eksklusive lønnskostnader per ansatt i SkatteFUNN-budsjettene enn hva som rapporteres i FoU-undersøkelsene. Når det gjelder de store foretakene er det umulig å si noe om mulig overrapportering, siden total FoU overstiger SkatteFUNN-FoU.

Tabell 3 gjentar sammenligningene i tabell 2, men denne gang målt i forhold til lønnskostnader. Forskjellene blant de små foretakene blir da tydeligere, dvs. at lønnsnivået i nevner gir større forskjeller i forholdstall mellom SkatteFUNN og FoU-undersøkelsene enn det antall ansatte gjør. Dette indikerer at det kan være en opphopning av SkatteFUNN-kostnader i foretak med små totale lønnskostnader. Tabell 4 viser at næringsgruppen Industri skiller seg ut med lavere FoU pr ansatt enn de to andre næringene, i begge datakilder, mens Databehandling ligger på topp. Dette reflekterer mest sannsynlig andelen småforetak i de ulike næringer.

Figur 1. Interne FoUkostnader i 1000 kr per ansatt. FoU-undersøkelsene og SkatteFUNN. Gjennomsnitt 2003-2006



Figur 2. FoU personalkostnader i forhold til totale lønnskostnader. FoU-undersøkelsene og SkatteFUNN. Gjennomsnitt 2003-2006.



Figur 1 og 2 illustrerer grafisk hvordan SkatteFUNN-kostnader per ansatt og som andel av totale lønnskostnader faller kraftig med foretaksstørrelse og raskt kommer ned på et nivå under FoU-undersøkelsenes tall. For de minste foretakene er forholdstallene ekstremt høye. En ting er at de budsjetterte personalkostnadene i 1000 kroner per ansatt framstår som høye sammenlignet med FoU-undersøkelsenes tall, det kan som nevnt tidligere både skyldes høye SkatteFUNN-verdier som at FoU-undersøkelsene ikke er særlig dekkende for små foretak. En annen sak er at når de budsjetterte personalkostnadene til FoU blir henholdsvis 7 og 2,5 ganger så høye som foretakenes samlede lønnsutbetalinger fra registerdata, så indikerer det at noe åpenbart ikke stemmer, helt uavhengig av FoU-undersøkelsenes tall.

De to mest nærliggende forklaringer på de ekstreme verdiene er ulønnet arbeidsinnsats, særlig fra aktive eiere, eller at utgiftene som ligger til grunn for SkatteFUNN-fradraget ikke har grunnlag i faktiske kostnader. Det kan også tenkes at det i noen tilfeller er avvik mellom personalkostnader i prosjektrengskapet og de endelige tallene i prosjektbudsjettet, slik at figur 1 og 2 gir et verre bilde av situasjonen enn hva som faktisk er tilfelle. Som nevnt foran, er det imidlertid i gjennomsnitt ganske godt samsvar mellom budsjetterte totalkostnader og totalt fradraggrunnlag, også i de mindre foretakene.

Uansett årsak, så presiseres det i reglene for SkatteFUNN-ordningen (skjema RF1053, se vedlegget), at det er avtalt lønn som er utbetalt i løpet av inntektsåret som skal legges til grunn i forhold til den ordinære ordningen. For ulønnet arbeidsinnsats gjelder en egen tilskuddsordning<sup>6</sup>. I forhold til likningskontrollen er likevel det største problemet at likningsmyndigheter eller den som har fått delegert ansvaret (revisor) i mange tilfeller kan ha oversett at det ikke er samsvar mellom faktisk lønn og skattefradraggrunnlaget. Tabellene 1 til 3 viser at det derfor er behov for å se nærmere på tilpasningen i de små foretakene, dels fordi disse antakelig har sterkere insentiver til å blåse opp kostnadene ved at eier(e) gjerne er direkte involvert i driften og ved at SkatteFUNN har større relativ betydning for lønnsomheten, dels ved at det i realiteten er svært vanskelig å avdekke så mye i store foretak der SkatteFUNN veier lite i den totale virksomheten. Nedenfor ser vi nærmere på tilpasningen i små foretak.

### 4.3. Tilpasningen i små foretak

Tabell 1 til 3 viser at det først og fremst er i gruppen av mindre foretak at det kan være mulig å komme på sporet av skattetilpasninger. I større foretak blir som nevnt de budsjetterte kostnadene på SkatteFUNN-prosjekter fort mindre enn totale FoU-kostnader, selv om det skulle foregå oppblåsing av fradraggrunnlaget. Av tabell 5 går det fram at fordelingen av SkatteFUNN-foretak etter budsjetterte personalkostnader i forhold til størrelse målt ved antall ansatte er forholdsvis skjev, der de øverste 5 prosent har omlag 10 ganger så høye verdier som medianen, rundt 1 million kroner. I tabell 6 til 8 presenteres deskriptiv statistikk for disse foretakene.

FoU-personalkostnader for disse foretakene ligger i gjennomsnitt på om lag 1,7 millioner kroner pr. ansatt. Det er gjennomgående små foretak, med 1 til 10 ansatte, i gjennomsnitt omtrent 2. (Over halvparten viste seg å være aksjeselskap med én ansatt, ytterligere ca 25 prosent hadde 2 ansatte). Foretakene betaler stort sett ikke skatt disse årene, det vil si har et skattemessig underskudd, slik at det meste av fradraget utbetales kontant. Til tross for skattemessig underskudd synes imidlertid lønnsveien i foretakene tilsynelatende å være god,

gjennomsnittlige lønnskostnader (ikke vist i tabellen) per ansatt ligger på 500.000 til 800.000 kroner og medianen rundt 500.000. Maksimale regnskapsførte lønnskostnader per ansatt<sup>7</sup> i disse foretakene i 2003, 2004 og 2005 var henholdsvis 4,3, 11,1 og 11,6 millioner kroner. Tabell 8 gir ytterligere detaljer om denne kategorien selskaper. Det viser seg at en del av disse ikke bare har nominelt høye budsjetterte personalkostnader, men også har ekstremt høye regnskapsmessige lønnskostnader i forhold til summen av driftsresultat og lønnskostnader, fra omtrent 3. kvartil og oppover er forholdstallet større enn 1, dvs at lønnskostnadene driver driftsresultatet under null. Skattefradraget per ansatt for medianen for denne kategorien foretak utgjør enn grei netto årslønn. Maksimalbeløpet er på 1,6 millioner kroner og det er en opphopning rundt 95-percentilen på 800.000 kroner (dvs. foretak som utnytter beløpsgrensen på 4 mill. kroner fullt ut). Side både skattefradrag og budsjetterte kostnader er høye er det altså ikke slik for denne gruppen, at høye budsjetterte SkatteFUNN-kostnader i forhold til antall ansatte skyldes avvik mellom budsjetterte og godkjente FoU-kostnader.

I tabell 9 til 12 ser vi nærmere på tilpasningen i de aller minste selskapene med 1 "ansatt" (normalt en aktiv eier). Disse foretakene er godt egnet til å studere skattemotiverte disposisjoner, fordi alternative forklaringer som etterspørsel etter kostbar ekspertise er eliminert. Tabell 9 viser at tilbøyeligheten til å utbetale lønn er mye høyere i små SkatteFUNN-foretak enn i tilsvarende foretak uten SkatteFUNN. Det er som forventet, i det SkatteFUNN er knyttet til avtalt og utbetalt lønn. Slik sett burde andelen lønnsbetalere egentlig ha vært 1 i denne kategorien, i den grad det inngår personalutgifter i fradraggrunnlaget.

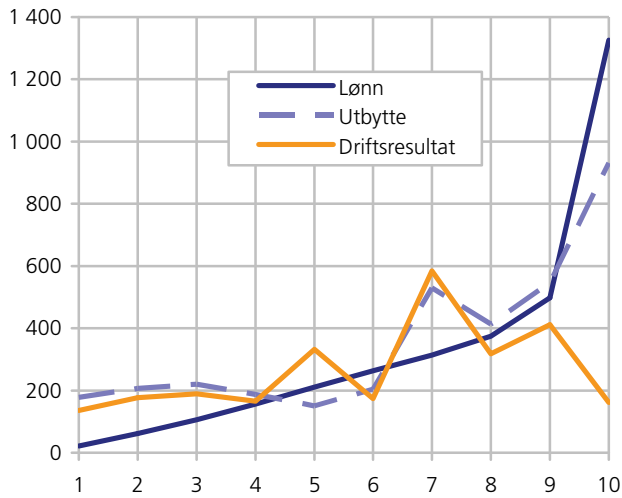
De skattemessige konsekvensene for en aktiv eier av et lite aksjeselskap av å utbetale lønn til seg selv med det skattesystemet som gjaldt i denne perioden er i korte trekk slik: 1 krone i økt lønnsutbetaling reduserer foretakets skattbare alminnelige inntekt og øker eierens alminnelige inntekt like mye. Siden skattesatsen er lik for begge blir nettoeffekten null. Dersom foretaket får et skattemessig underskudd må dette framføres. Dette gir i såfall et rentetap. Eierens må også betale trygdepremie og evt. toppskatt av lønn til seg selv. Dersom foretaket faller inn under delingsregelen er skattegrunnlaget her lik summen av beregnet personinntekt og faktisk lønn. Siden økt lønn reduserer beregnet personinntekt like mye, blir nettoeffekten null her også. Imidlertid må det betales arbeidsgiveravgift av utbetalt lønn. Siden denne kommer til fradrag i skattbar inntekt blir nettokostnaden mellom 50 og 72 prosent av arbeidsgiveravgiftssatsen, som varierer men vanligvis er om lag 15 prosent. For et SkatteFUNN-foretak er oppsiden i denne transaksjonen økt tilskudd, og gevinsten er større jo større timetall det er mulig å få godkjent.

<sup>6</sup> Med virkning fra 2005 og forutsatt godkjenning fra ESA. I tillegg ble det mulig å søke om kompensasjon for ulønnet arbeid i årene 2002 – 2004, på grunnlag av revisorbekreftet oppgave.

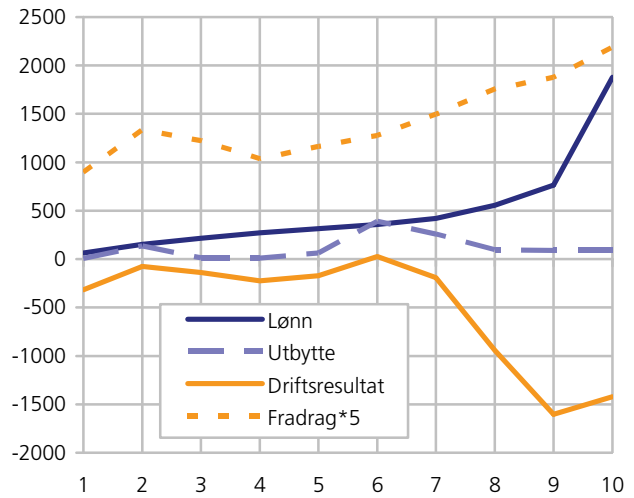
<sup>7</sup> Ofte eieren selv.

**Figur 3. Skattefradraggrunnlag (godkjent skattefradrag x 5), utbetalt lønn fra registerdata avsatt aksjeutbytte og driftsresultat, løpende 1000 kroner. Foretak med og uten SkatteFUNN og én ansatt, 2003-2005. Sortert etter desilgruppe for lønn**

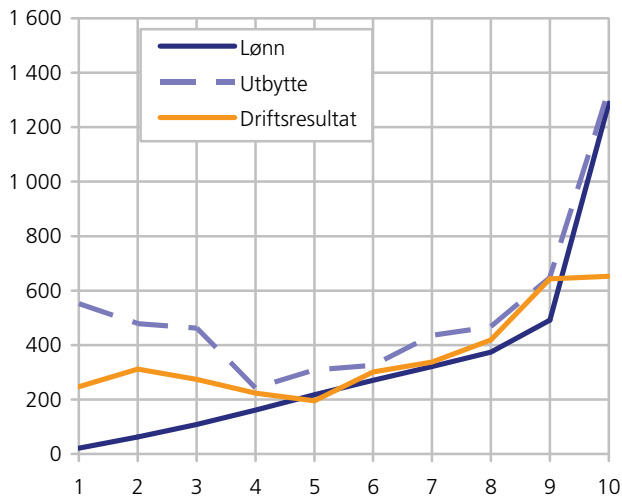
a) 2003 Foretak uten SkatteFUNN



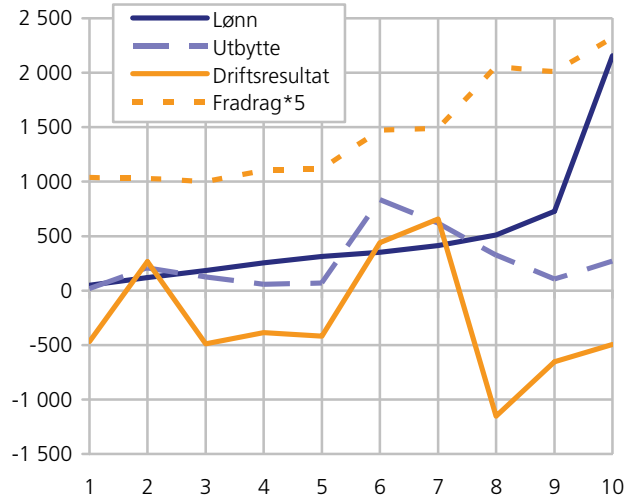
b) 2003 Foretak med SkatteFUNN



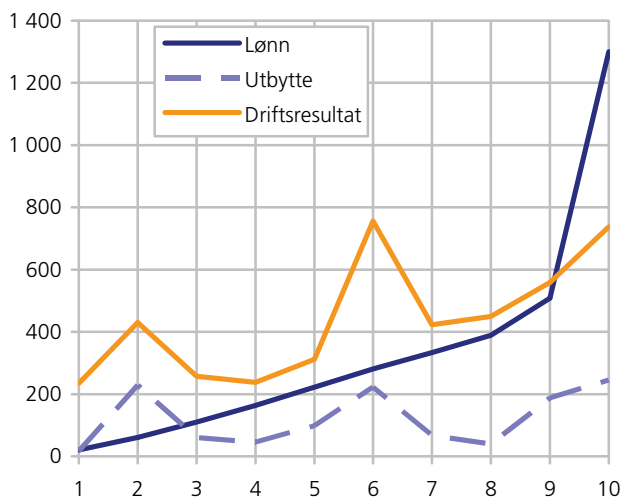
c) 2004 Foretak uten SkatteFUNN



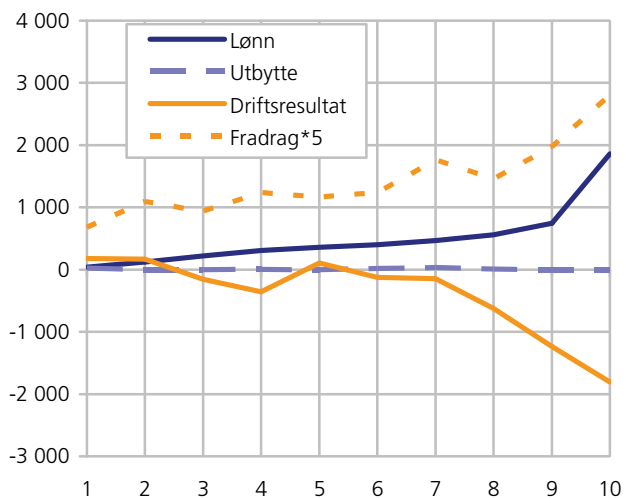
d) 2004 Foretak med SkatteFUNN



e) 2005 Foretak uten SkatteFUNN



f) 2005 Foretak med SkatteFUNN





Tabell 10 til 12 viser desilfordelt lønn for aksjeselskaper med 1 ansatt, med og uten SkatteFUNN, med tilhørende gjennomsnittlig driftsresultat med mer. Det er kun tatt med foretak som faktisk betaler lønn. Tabellene viser at personalbudsjettet i søknadene i foretak med SkatteFUNN i gjennomsnitt ligger mellom 70 og 75 prosent av totalt fradrag grunnlag ved likningen. Videre er det ikke perfekt sammenheng mellom nivået på lønnsutbetalinger og skattefradragets størrelse når en ser på foretakene sortert etter lønn, særlig i 2003 og 2004. Dette indikerer at det kan være to måter å oppnå høye fradrag på, gjennom høyt timetall og gjennom høy nominell årslønn.

Tabell 10 til 12 viser at disse små SkatteFUNN-foretakene gjennomgående betaler ut høyere lønn enn andre småforetak, både nominelt og som andel av totalt uttak, men ut fra et dårligere økonomisk utgangspunkt målt ved driftsresultatet. Dette kan være med å forklare hvorfor det er en så sterk positiv sammenheng mellom SkatteFUNN og nullskatteposisjon som vist i Cappelen et al (2007a). I utgangspunktet var aksjeutbytte den foretrukne måten å ta ut overskudd på i denne perioden, ut fra rent skattemessige vurderinger. Likevel betaler en betydelig del av foretakene ut lønn, til dels ganske mye. Dette gjelder også de som ikke har SkatteFUNN, men i mindre grad. Dette viser at lønnsuttak kan være motivert av andre hensyn enn SkatteFUNN, som for eksempel å tjene opp poeng i folketrygden<sup>8</sup>. Videre legger aksjeloven visse begrensninger på aksjeutbytte, og endelig kan uttak av lønn til eier og daglig leder være en måte å tappe et konkurstruet foretak for midler på (dette er neppe vanlig). Uttak av mye lønn kan også være motivert av flere av disse hensyn simultant. For eksempel er det ikke usannsynlig at en aktiv eier som tapper foretaket sitt på kreditors bekostning også vil være mer tilbøyelig til å utnytte SkatteFUNN-ordningen til å skaffe seg uberettiget tilskudd. En kan heller ikke utelukke at det i noen tilfeller også er en passiv eier involvert, slik at man har et reelt arbeidsgiverforhold.

Av foretakene som utgjør basis for tabell 10 til 12 er de med SkatteFUNN i gjennomsnitt om lag 2/3 så store som de uten SkatteFUNN, målt ved bokførte aktiva, og de har i gjennomsnitt noe lavere gjeldsgrad. For alle tre årene viser desiltabellene for småforetak en klar negativ sammenheng mellom lønnsnivået og nivået på driftsresultatet i SkatteFUNN-foretakene. Spesielt viser driftsresultatet særlig store negative tall i de tre øverste desilene for lønn, der gjennomsnittlig lønn ligger mellom 500.000 og 2 millioner kroner. For foretak uten SkatteFUNN er driftsresultatet dels høyere, dels er det her en tendens til positiv sammenheng mellom lønnsnivå og driftsresultat. Dette er en indikasjon på skattemotivert lønnsuttak i SkatteFUNN.

Figur 3 illustrerer sammenhengen mellom lønn, fradrag og driftsresultat i småforetak grafisk. Figuren viser også hvordan avsatte aksjeutbytter (til utdeling i 2006) faller kraftig i 2005 for begge kategorier foretak, trolig som en tilpasning til skattereformen av 2006 (dvs. for å unngå skatt på personlig aksjeutbytte i 2006).

#### 4.4. Førings av timelister

I tabell 1-4, der SkatteFUNN-tall sammenlignes med FoU-statistikk i løpende 1000 kroner, er det vanskelig å avgjøre sikkert om SkatteFUNN-foretakene fører for mange timer. Dels kan de observerte forskjellene skyldes at forholdstallene for disse foretakene har et mindre tall i brøkens nevner (altså opphopning av SkatteFUNN i foretak med lavere totale lønnskostnader eller relativt færre ansatte enn i FoU-undersøkelsene), dels kan det at tabellen er basert på tall fra budsjettene og ikke faktiske prosjektrengskaper i innebære en feilkilde (men store avvik mellom budsjetterte tall og oppnådd fradrag grunnlag er ikke typisk). Videre gir de budsjetterte kostnadstallene ingen indikasjon på om det er pris (lønnsats) eller kvantum (førte timer) som eventuelt blåses opp i et foretak som vil utnytte SkatteFUNN-ordningen. Som antydning av figur 3 foran og tabell 5 til 8 og tabell 10 til 12 i appendikset, kan et høyt nivå på skattefradrag per ansatt henge sammen med både timeverksføring og høy lønnsats i kostnadsberegningen.

Beklageligvis finnes det ingen felles norm for hvordan prosjektrengskapene skal føres, langt mindre noe formular for prosjektrengskap eller timelister. I motsetning til selvangivelser, regnskaper, søknader og årsrapporter mv. blir disse dataene heller ikke registrert elektronisk og er derfor ikke tilgjengelig for analyse. På denne bakgrunn ble et fylkesskattekontor kontaktet og prosjektrengskapene for dette fylket for 2003 og 2004 samlet inn derfra<sup>9</sup>. Dette fylket ble valgt fordi likningskontoret her hadde ord på seg for å føre nøye kontroll med SkatteFUNN-ordningen i denne perioden (her ble hvert enkelt prosjektrengskap ble kontrollert nøye). Deretter ble timeverksføringen i de innsamlede prosjektrengskapene som hadde gode nok timelister for vårt formål (om lag halvparten) punchet inn manuelt.

I tabell 13, som er basert på den delen av de innsamlede timelistene som det lot seg gjøre å systematisere, sammenlignes timeverksføringen i SkatteFUNN-prosjekter med tilsvarende tall fra FoU-undersøkelsene. Det er kun tatt med foretak som faktisk rapporterer tidsbruk på FoU i FoU-undersøkelsene. Sammenlignet med kategorien "alle", framkommer det at målt per ansatt, utgjør SkatteFUNN-

<sup>8</sup> Fjærli og Lund (2001)

<sup>9</sup> Takk til Glen R. Johansen i Skatteetaten for hans bistand med å skaffe tilveie og tilrettelegge disse dataene.

prosjektenes timeforbruk alene 40-50 prosent mer enn i FoU-undersøkelsene. Her er FoU-undersøkelsenes tall omregnet fra årsverk til timeverk ved å bruke en relativt romslig definisjon av normalårsverk (1850 timer)<sup>10</sup>

FoU-undersøkelsene og den innrapporterte tidsbruken i SkatteFUNNs timelister er som tidligere nevnt ikke direkte sammenlignbare. Forskjellene består dels i definisjonsmessige avvik, dels i at FoU-undersøkelsen er en utvalgsundersøkelse med potensiell feilrapportering. I FoU-undersøkelsene vil innrapportert FoU omfatte flere typer aktiviteter (administrasjon og støttefunksjoner) enn i SkatteFUNN. Gitt at foretaket faktisk rapporterer tidsbruk på FoU vil antall prosjekter normalt være minst like stort som rapportert i SkatteFUNN, mens i de aller minste foretakene vil prosjektenes omfang kanskje tendere til å være noe mindre uten SkatteFUNN enn med. FoU-undersøkelsenes tall gjelder altså for all FoU i foretakene, og omfatter administrativt personale og hjelpepersonale, mens prosjektregnskapenes timelister kun gjelder SkatteFUNN-prosjekter og kun omfatter prosjektledere og prosjektmedarbeidere. De rene definisjonsmessige forskjellene tenderer altså til å øke FoU-undersøkelsenes tall i forhold til timelister fra SkatteFUNN. Alt i alt forutsettes her at for foretak av sammenlignbar størrelse, vil innrapportert FoU i FoU-undersøkelsene alltid være større enn eller lik tid rapportert i SkatteFUNN, dersom alt føres "riktig". Når det gjelder feilrapportering i statistikken, er det nok mange foretak som ikke rapporterer sin FoU. Dette fører i så fall til at FoU-undersøkelsene vil gi et underestimat på samlet FoU i næringslivet i Norge. Det er imidlertid ingenting som tyder på eller skulle tilsi at de foretakene som faktisk rapporterer FoU i FoU-undersøkelsene, og som ligger til grunn for beregningene her, systematisk underreporterer FoU. Data fra FoU-undersøkelsene spiller for øvrig en viktig rolle i hele evalueringen av SkatteFUNN.

Dersom man sammenligner de utvalgte SkatteFUNN-foretakene med foretak fra FoU-undersøkelsene av sammenlignbar størrelse (under 100, i gjennomsnitt rundt 30 ansatte), og som også har SkatteFUNN, er antall timer rapportert i timelistene om lag like stort som totalt antall timer rapportert i FoU-undersøkelsene. Igjen er det vanskelig å sammenligne FoU-undersøkelsene og SkatteFUNN, siden omfanget av rapportert FoU i FoU-undersøkelsene i prinsippet skal være minst like stort som SkatteFUNN, helst større. Imidlertid kan vi observere at foretak i FoU-undersøkelsene som også har SkatteFUNN rapporterer et mye høyere antall timer på FoU per ansatt enn foretak i FoU-undersøkelsene som ikke har SkatteFUNN, fra ca 130 til 170 timer mer i forhold til et nivå på drøyt 150

timer, altså om lag dobbelt så mye. I gruppen under 300 ansatte er forskjellen 100 til 150 timer per ansatt, mens i gruppen under 50 ansatte er forskjellen 150 til 200 timer. Forskjellen i rapportert FoU mellom foretak med og uten SkatteFUNN kan skyldes reell økning i FoU-aktivitet på grunn av SkatteFUNN<sup>11</sup>, at SkatteFUNN fører til økt bevissthet omkring FoU og dermed bedre rapporteringsrutiner eller rene seleksjonseffekter<sup>12</sup>.

Hvis vi legger denne forskjellen i rapportert FoU i foretak med og foretak uten SkatteFUNN til grunn for et anslag på gjennomsnittlig, SkatteFUNN-generert FoU i foretak av denne størrelse, viser tabell 13 at både for 2003 og 2004 har timelistene omlag dobbelt så mye SkatteFUNN-aktivitet per ansatt som det de observerte differansene i FoU-undersøkelsenes tall skulle tilsi. Dette gjelder både større foretak og mindre, og indikerer at det føres for mange timer i timelistene, i gjennomsnitt opptil dobbelt så mange som reelt.

#### 4.5. En økonometrisk tilnærming

Gjennom de deskriptive tabellene foran har vi funnet noen indikasjoner på at det foregår en del skattetilpasning gjennom oppblåsing av personalkostnader. Resultatet drives i store trekk av de 150 til 180 foretakene hvert år som har de høyeste FoU-personalutgiftene per ansatt og av at om lag 30 prosent av rundt 200 aksjeselskaper med én "ansatt" i hvert av de årene vi ser på tar ut relativt mye i lønn, både absolutt og sett i forhold til foretakenes gjennomsnittlige driftsresultat. Videre viser undersøkelsen av timelistene også indikasjoner på overrapportering. I litt større foretak vil funn av høye FoU-personalkostnader være mer flertydig, blant annet fordi høye lønnskostnader kan skyldes forhold på arbeidsmarkedet. Som nevnt tidligere, er det heller ikke sikkert at ressursbruken faktisk har vært FoU-relatert selv om de observerte FoU-kostnadene i SkatteFUNN-prosjekter skulle virke fornuftige sammenlignet med FoU-undersøkelsenes tall. For å gjøre en vurdering av omfanget av skattemotiverte tilpasninger også i litt større foretak, har vi også forsøkt oss på en indirekte metode, gjennom å lete etter påfallende mønstre i estimerte relasjoner mellom foretakenes bruk av arbeidskraft og bruttoproduktet. Denne indirekte metoden består i å se på den delen av foretakenes økonomiske tilpasning som faktisk er observerbar gjennom regnskapsdata, trekke ut den delen som hevdes å være relatert til FoU gjennom SkatteFUNN og teste hvorvidt det er noen

<sup>11</sup> Dette er i så fall konsistent med funnene i delprosjektet om innsatsaddisjonalitet.

<sup>12</sup> Forskjellen i FoU-aktivitet med og uten SkatteFUNN ( $\Delta F$ ) kan dekomponeres i FoU i SkatteFUNN-prosjekter ( $S$ ), og foretakenes øvrige FoU-aktivitet i en situasjon med og uten SkatteFUNN ( $F_M - F_U$ ). Den siste komponenten vil kunne påvirkes både av seleksjonseffekter og atferdseffekter: Dersom SkatteFUNN særlig tiltrekker seg foretak som er FoU-intensive, kan den observerte  $\Delta F$  bli større enn  $S$ , mens hvis SkatteFUNN-finansiert FoU helt eller delvis erstatter annen FoU, kan  $\Delta F < S$  (atferdseffekt).

<sup>10</sup> Antall timer i et normalt fulltids årsverk ligger på rundt 1700 til 1750 timer etter fradrag for ferie og bevegelige fridager. I tillegg kommer opptjent overtid (i gjennomsnitt 4-5 prosent) og til fradrag avspasering (0,8 prosent i gjennomsnitt) og sykefravær (rundt 6-8 prosent).

sammenheng mellom andelen lønnskostnader i FoU og løpende lønnsomhet i foretaket, målt ved salgsinntekter minus vareinnsats. Tanken er at dersom foretakene rapporterer riktig, vil andelen personalressurser bundet opp i FoU et år ikke ha samme positive effekt (i prinsippet null) på salgsinntektene som den gjenværende del av arbeidstyrken.

Det vi fundamentalt sett er ute etter å vite i sammenheng med skattetilpasning, er om foretakene henfører uvedkommende regnskapsmessige kostnader (her: lønn) til SkatteFUNN-prosjekter. Dette er ekvivalent med å si at det foregår en kryss-subsidiering fra FoU-aktiviteter (SkatteFUNN) til den ordinære virksomheten. Selv om en ikke kan observere FoU-aktivitetene (innsats eller resultater) direkte, er det likevel langt på vei mulig å observere den ordinære forretningsmessige virksomheten gjennom regnskapsdata med mer. Ser en på tilstrekkelig små foretak, der taket på SkatteFUNN-støtten er relativt høyt i forhold til for eksempel omsetning eller antall ansatte, og der SkatteFUNN-prosjektene formodentlig veier tungt i forhold til samlet FoU-aktivitet, burde FoU gjennom SkatteFUNN føre til at ressurser merkbart blir trukket ut av den ordinære virksomheten eller at foretaket må engasjere ekstra arbeidskraft. Gjennomføring av SkatteFUNN-prosjekter burde altså sette spor i den løpende ordinære virksomheten som en negativ stimulans. Hvis ikke, vil det være en indikasjon på at ressursene som hevdes å være satt inn i SkatteFUNN-prosjektet egentlig arbeider med for eksempel ordinær produksjon, markedsføring eller salg.

Den mest nærliggende testen på den umiddelbare, (kostnads-)effekten av FoU-innsats på foretaket er å se på effekten på lønnsomheten på kort sikt, samtidig som en tar hensyn til eventuell langsiktig avkastning på tidligere års FoU-investeringer. Anta at et foretak produserer en output med verdi i faste priser lik  $Q$  ved hjelp av innsatsfaktoren arbeid ( $L$ ) og kapital ( $K$ ). Videre påberoper foretaket seg at det driver FoU-aktivitet som øker produktiviteten, for eksempel gjennom å utvikle mer kostnadseffektive prosesser eller å utvikle bedre produkter som oppnår bedre priser enn konkurrentenes i et marked preget av monopolistisk konkurranse. FoU-aktivitetene er ressurskrevende, spesielt når det gjelder arbeidskraft, og innebærer at ressurser trekkes vekk fra produksjonen av  $Q$ , alternativt at kostnadene ved  $L$  i bedriften økes for gitt  $Q$ . Investering i FoU forutsettes å være motivert av mer langsiktige hensyn, slik at på tidspunkt  $t$  avhenger lønnsomheten av tidligere års FoU-aktiviteter, mens årets FoU-innsats ikke gir målbare effekter på lønnsomheten før i periodene  $t+1$ ,  $t+2$  osv. Avhengig av hvor stor andel av de totale lønnskostnadene som bindes opp av et SkatteFUNN-prosjekt, vil en forvente at for et gitt nivå på FoU-kapitalen (dvs. tidligere FoU-innsats) i et foretak, vil lønnsomheten falle det regnskapsåret da aktiviteten finner sted, sammenlignet med andre år

eller sammenlignet med identiske foretak uten SkatteFUNN-prosjekter samme år, mot å gi en meravkastning i senere perioder. Et FoU-prosjekt som øker oppnåelig pris på output for en gitt input, eller som effektiviserer produksjonen av en gitt verdi av output kan for eksempel illustreres ved følgende tankeskjema:

$$(1) \text{ (produktfunksjonen)} \quad Q_{it} = A_{it} \cdot g(K_{it}, L_{it})$$

der  $g' > 0$  i begge argumenter og  $A$  er en effektivitetsparameter som sier noe om hvor mye  $Q$  øker ved en proporsjonal økning i  $K$  og  $L$ .<sup>13</sup>

$$(2) \quad A_{it} = f(F_{it}),$$

Dvs. at foretakets lønnsomhet avhenger av  $F_{it}$ , der  $F$  er periodens inngående beholdning av FoU-kapital (know-how etc) og

$$(3) \quad F_{it} = [F_{i,t-1} + h(L_F)_{i,t-1}](1-\delta)$$

Dvs. at periodens inngående beholdning av FoU,  $F_{it}$ , er lik inngående beholdning i perioden før pluss resultatet av FoU-aktivitet i perioden før der, der  $h' > 0$  og  $L_F$  er periodens arbeidsinnsats på FoU-aktiviteter, minus økonomisk depresiering av kunnskapskapitalen gitt ved raten  $\delta$ .

$$(4) \quad L = L_p + \theta L_F,$$

Der  $L$  er totalt tilgjengelig arbeidskraft i foretaket,  $L_p$  er "produksjonsarbeid" (i vid forstand) og  $L_F$  er utviklingsarbeid som ikke har noen produktiv effekt på inneværende års overskudd, men som eierne antar øker lønnsomheten i fremtiden, dvs  $\theta=0$ . Det følger direkte av (1) til (4) foran at FoU-aktivitet kan forventes å gi en negativ effekt i produktfunksjonen i "investeringsfasen"  $t$ , og en positiv effekt ved  $t+1$ ,  $t+2$ , og så videre, slik at det vil lønne seg for foretaket å gjennomføre et FoU-tiltak dersom den diskonterte meravkastningen gjennom økt lønnsomhet i fremtiden er minst like stor som merkostnadene i periode  $t$  ved å allokere arbeidskraft til FoU. Foretakets valg av FoU-aktivitet i denne modellen vil bestemmes gjennom en avveining mellom gevinsten, altså den privatøkonomiske avkastningen av FoU, og kostnaden, som er alternativavkastningen til ressursinnsatsen  $L_F$  (minus ev. finansiell støtte for eksempel gjennom SkatteFUNN).

Dette gir grunnlag for følgende testbare hypotese:

*(I) Gjennomføring av SkatteFUNN-prosjekter innebærer at foretakets lønnsomhet faller midlertidig i "investeringsfasen", sammenlignet med andre perioder og sammenlignet med andre foretak, alt annet like og sett bort fra konstantstrømseffekten av selve SkatteFUNN-tilskuddet.*

<sup>13</sup> For enkelhets skyld kan vi forutsette at  $g(\cdot)$  har konstant skalaelastisitet.

Dersom foretakets regnskapsmessige lønnsomhet faller i den perioden da ressurser bindes opp i et SkatteFUNN-prosjekt (og man ser bort fra den direkte likviditetseffekten av subsidien), indikerer det altså at det virkelig foregår FoU-aktivitet.

Dersom vi også kan observere arbeidstiden som foretaket oppgir at det bruker på SkatteFUNN-prosjekter,  $L_{SF}$ , kan vi også teste hypotesen:

*(II) Korrigert for arbeidstid nedlagt på FoU gjennom SkatteFUNN-prosjekter og alt annet like, er det ingen systematiske sammenhenger mellom lønnsomhet i prosjektperioden og at et foretak mottar støtte gjennom SkatteFUNN.*

En test basert på observert lønnsomhet med og uten korreksjoner for arbeidsinnsats på SkatteFUNN forutsetter at SkatteFUNN-foretakene, når man "trekker ut" arbeidskraft som er ført på SkatteFUNN, i gjennomsnitt har samme eller bedre lønnsomhet som andre. Ved lik "korrigert lønnsomhet" mellom SkatteFUNN-foretak og sammenlignbare foretak vil man da kunne trekke konklusjoner i retning av at SkatteFUNN-personalet virkelig jobber med SkatteFUNN-relaterte ting slik at restarbeidskraften er like produktiv som gjennomsnittet i næringen. Ved systematisk bedre lønnsomhet som ikke kan forklares på andre måter, kunne man ta det som en indikasjon på at "produksjonsarbeiderne" får betydelig hjelp av de som hevdes å jobbe med "utvikling".

En slik innfallsvinkel, og basert på stokastisk produksjonfront-analyse (Se Battese og Coelli 1995 og Coelli, 1996), ble gjennomført for små foretak med 20 eller færre ansatte i næringene Industri (NACE 15-37), Databehandling (NACE 72) og Forretningsmessig tjenesteyting (NACE 74). Resultatene av disse beregningene (ikke rapportert her) viste at sammenlignet med andre foretak var den løpende regnskapsmessige lønnsomheten i de små SkatteFUNN-foretakene i mange tilfeller så dårlig (både med og uten SkatteFUNN-korreksjon av arbeidsinnsatsen), at metoden ikke kunne brukes til å spore eventuell oppblåsing av timeforbruk etc. gjennom økt relativ lønnsomhet etter at SkatteFUNN er renset ut.<sup>14</sup>

For å teste eventuell overrapportering av timeverk kan en i stedet se direkte på produksjonstilpasningen og bruken av arbeidskraft i SkatteFUNN-foretakene, gjennom å teste direkte hvorvidt parameteren  $\theta$  i (4) er lik null, slik den burde være dersom timelistene er ført korrekt (med  $\theta=1$  påvirkes ikke perioderesultatet i det hele tatt av omallokeringen av arbeidskraft og FoU-ressursene brukes fullt ut i "produksjonen"). Nå er det

<sup>14</sup> Dette inntrykket forsterkes av at det å ikke være i skatteposisjon (dvs. å ha skattbart underskudd) har stor innvirkning på sannsynligheten for at et foretak har SkatteFUNN-støtte (Cappelen et al, 2007a).

imidlertid ikke noen skarp grense mellom FoU og ordinær, inntektsbringende virksomhet, slik at det er usikkert hva som egentlig vil være den "riktige" referanseverdien til parameteren  $\theta$ . I praksis vil en nok derfor måtte avgrense seg til å vurdere sannsynligheten for at  $\theta$  ligger i nærheten av 1, dvs. at rapportering av SkatteFUNN-aktiviteter overhodet ikke setter spor i form av økte direkte kostnader eller reduserte inntekter som gjenspeiles i den målte effekten av arbeidskraft på output.

Metoden som er valgt her baserer seg på et opplegg som likner det som er brukt av Hægeland og Klette (1999), og som er generelt beskrevet i Judge et al (1980). Som rammeverk er valgt en enkel Cobb-Douglas produktfunksjon (5) definert over brutto-produkt (omsetning minus vareinnsats),  $Y$ , som output, og innsatsfaktorene arbeid,  $L$ , fysisk kapital,  $K$ , og FoU-kapital,  $F$ , og der  $L$  er gitt ved (4). I utgangspunktet er det i den økonometriske spesifikasjonen ikke pålagt noen restriksjoner på, eller antakelser om  $\alpha + \beta + \gamma$ :

$$(5) \quad Y_i = AL_i^\alpha K_i^\beta F_i^\gamma,$$

Den empiriske modellen som estimeres er

$$(4') \quad L_i = (W_{p,i} + \theta W_{F,i}) \quad (\text{dvs ikke-lineær}),$$

$$(5') \quad \ln(Y_i) = \alpha_0 + \alpha \ln(L_i) + \beta \ln(K_i) + \gamma \ln(F_i) + u_i$$

der

$Y$  = Salgsinntekter minus vareinnsats

$K$  = Varige driftsmidler til bokført verdi

$W_p$  = Totale lønnsutbetalinger fra foretaket fra registerdata<sup>15</sup> minus  $(1/2,8) \times \text{NFR\_PERSONAL}$  der  $\text{NFR\_PERSONAL}$  er budsjetterte personalkostnader i SkatteFUNN (=personalkostnader i "produksjonen")

$W_F$  =  $(1/2,8) \times \text{NFR\_PERSONAL}$  (=personalkostnader ved "utviklingsarbeid")<sup>16</sup>

$H$  = Akkumulerte timeverk fra høyt utdannet arbeidskraft siste 5 år før beregningsåret, avskrevet lineært med 20 prosent årlig. Dette er altså en proxyvariabel for foretakets inngående FoU-kapital.

I tillegg er det tatt med en Dummy-variabel for "Nystiftet" med verdien 1 hvis foretaket er 3 år eller yngre.

Restleddet  $u_i$  antas å være uavhengig normalfordelt med forventning null og konstant varians<sup>17</sup>. Alle

<sup>15</sup> Regnskapsførte lønnsutgifter vil i noen tilfeller kunne være "forurenset", dersom SkatteFUNN-tilskuddet er ført som kostnadsreduksjon under "lønn" og bør derfor ikke brukes.

<sup>16</sup> Her er altså SkatteFUNN personalgiftene skalert ned med faktoren 1/2,8 for å korrigere for det antatte utslaget av sjablonregelen for fastsetting av timelønnsats.

variable er transformert slik: Kun observasjoner med variabelverdier 0 eller høyere er tatt med. Deretter er variablene  $x$  definert som  $\ln(\max(1,x))$ , det vil si en vanlig log-lineær modell som naturligvis forutsetter positive tall. Modellen (4') og (5') ble estimert ved iterasjon med OLS og en standard økonometrisk programpakke.

### Data

Datagrunnlaget i undersøkelsen består av foretak med 50 eller færre ansatte som har minst 1 godkjent søknad for året. Det er gjennomført separate estimeringer for hvert år, mens det er brukt dummyvariable for næringstilhørighet (Industri, Databehandling og Forretningsmessig tjenesteyting). Dataene er hentet fra evalueringsprosjektets tidsseriebase, påkoplede registrerdata for lønn og for timeverk utført av høyere utdannet arbeidskraft siste 6 år. Som en kontroll på metodens anvendelighet og som sammenligningsgrunnlag er det også gjennomført identiske regresjoner med FoU-undersøkelsenenes tall. Første år i undersøkelsen er 2003 (2002 antas å gi for lite datagrunnlag), siste år er 2005.

### Resultater

Estimering av denne modelltypen grenser opp mot evalueringens delprosjekt om resultataddisjonalitet gjennom variabelen  $H$  (den privatøkonomiske avkastningen av FoU). Videre er problemstillingen her åpenbart beslektet med delprosjektet om innsatsaddisjonalitet. Begge disse problemstillinger er grundig behandlet i hver sine delrapporter, og det må presiseres at denne regresjonsanalysen ikke er noe forsøk på å estimere avkastningen av FoU eller å undersøke innsatsaddisjonalitet, men snarere er ment å være et redskap for å avdekke bestemte sammenhenger mellom output og arbeidsinnsats i relativt små foretak som driver med ressurskrevende og subsidiert FoU-aktivitet, kontrollert for nivået på de øvrige innsatsfaktorer realkapital og "kunnskapskapital"<sup>18</sup>. Formålet her er utelukkende å vurdere om det er en like sterk sammenheng mellom output og andelen lønnskostnader i "FoU" som det er mellom output og andelen lønnskostnader i "produksjon". Siden FoU typisk vil være positivt seriekorrelert og antas å ha en positiv effekt på output (gitt kostnader), må en da ha med en variabel for å kontrollere for nivået på tidligere FoU; i vår modell har vi altså brukt timeverk av arbeidskraft med høyere utdanning i tidligere perioder ( $H$ ). Videre vil mengden av  $L$  og mengden av  $K$  typisk kunne samvarierte positivt, men med ulik  $K/L$  i ulike foretak. Derfor må en også ha med  $K$  som kontroll-

variabel. Det er lagt en vanlig Cobb-Douglas struktur på produktfunksjonen, mest av sedvane.

Tabell 14 i appendikset oppsummerer de estimerte koeffisientene med 95 prosent konfidensintervall. Koeffisientene for "FoU-kapital" ( $H$ ) og for realkapital ( $K$ ) er ikke signifikante, men det at det er insignifikante kapitalvariable er ikke uvanlig i slike regresjoner (se for eksempel Hægeland og Klette, 1999). En årsak til dette kan være at utvalget av foretak er relativt homogent, idet det er avgrenset til foretak med 50 eller færre ansatte og delt inn etter næringshovedgruppe.

Dummyvariabelen "Nystiftet" (<3år) viser som oftest det forventede negative fortegn, men er ikke alltid signifikant. Hensikten med å ta med variablene Nystiftet og  $H$  er ikke å estimere disse koeffisientene per se, men å kontrollere for faktorer som kan tenkes å samvarierte med løpende FoU ( $W_F$ ). Koeffisienten til arbeidskraft,  $L$ , er derimot klart signifikant.

Ut fra de estimerte koeffisientene er det ikke mulig å si noe sikkert om forskjeller mellom SkatteFUNN-tall og FoU-undersøkelsenenes tall, men SkatteFUNN-foretakene i alle tre år synes å ha en dårligere lønnsomhet målt ved konstantleddet<sup>19</sup>, men tilsynelatende noe høyere arbeidsproduktivitet målt ved koeffisienten til  $L$ .

I vår sammenheng er det høyre grense for 95 prosent konfidensintervallet for knekkpunkt-koeffisienten  $\theta$  som er av interesse. For SkatteFUNN ligger denne i størrelsesorden 0,1 til 0,2, og uten at dette er testet formelt framstår  $\theta$  ut fra dette som klart mindre enn 1, dvs at produktet  $\theta \cdot \alpha$  er mindre enn  $\alpha$ . Ut fra den estimerte modellen kan man altså ikke påstå at det drives utstrakt og grov misbruk av SkatteFUNN-ordningen gjennom at "FoU-innsats" i foretak med under 50 ansatte like gjerne kan være ordinær forretningsmessig virksomhet. Dette kan både forklares med at de fleste foretak "oppfører seg pent", og med at de tak som er satt på ordningen gjennom prosentvise tilskudd og nominelle beløpsgrenser begrenser effekten av eventuell kryssubsidiering mellom "F" og "P". Dette resultatet er for øvrig konsistent med Hægeland og Møen (2007), avsnitt 6.6, som finner en positiv effekt av SkatteFUNN på foretakenes bruk av arbeidskraft med høy utdanning (altså FoU-relatert arbeidskraft). Når det er sagt, må det også nevnes at det ville ha vært svært urovekkende om den estimerte  $\theta$  hadde ligget rundt 1, slik at andelen arbeidskraftskostnader til SkatteFUNN-prosjekter ikke hadde satt målbare spor i arbeidskraftens bidrag til bruttoproduktet. Denne testen av det helt ekstreme tilfellet kan heller ikke brukes til å utelukke mer moderat skattetilpasning.

<sup>17</sup> At variablene er på logaritmeform og at utvalget kun omfatter foretak under en viss størrelse motvirker eventuell heteroskedastitet. Modellutformingen ellers er helt standard.

<sup>18</sup> Når det gjelder betydningen av FoU generelt, finner delprosjektet om resultataddisjonalitet en positiv effekt av FoU på produktivitet, se Cappelen et al (2007b).

<sup>19</sup> Dette er i så fall konsistent med forekomsten av nullskatteposisjoner (Cappelen et al, 2007a) og våre egne funn av svake driftsresultater blant de aller minste foretakene med SkatteFUNN.

## 5. Har SkatteFUNN medført organisasjonsmessige tilpasninger?

På grunn av fradragstaket i SkatteFUNN på henholdvis 800.000 og 1,6 millioner kroner kan det framstå som lønnsomt for søkere til SkatteFUNN å opprette et foretak for hvert FoU-prosjekt. Dersom dette er utbredt, vil det gi seg utslag i en høy andel av nystiftede selskap blant søkere til SkatteFUNN. På den annen side kan omfanget av slik atferd bli begrenset av at organisasjonsmessige tilpasninger innebærer sikre transaksjonskostnader, mens den motsvarende gevinsten både er begrenset av de tak som gjelder på tilskudd, og dessuten er usikker gjennom en signifikant avslagsprosent.

Tabell 15 viser at andelen nystiftede foretak i SkatteFUNN ikke er større enn for aksjeselskap generelt. Dette kan indikere at organisasjonsmessige tilpasninger ikke er veldig utbredt.

Selv om andelen nystiftede foretak i SkatteFUNN ikke er spesielt høy, har vi sett nærmere på eierforholdene i de nystiftede selskapene. For å avdekke organisasjonsmessige tilpasninger, må man ha en rimelig sikker indikasjon på at forekomster av søster- eller datterforetak i SkatteFUNN faktisk er skattemessig motivert. Som kriterium på dette er valgt at 1) søkerforetaket er stiftet samme år eller året før søknadsåret og 2) foretaket har et søsterselskap som også er søker, og som også er nystiftet. Med søsterselskap forstås foretak som har samme hovedeier. Det ses altså bort fra at etablerte foretak skiller ut et datterselskap, da dette med større sannsynlighet kan ha alternative forklaringer enn den valgte definisjonen på "skattemotiverte søsterskap".

Ved hjelp av aksjonærregisteret ble det gjennomført en sjekk av eierforholdene i de nystiftede foretakene, i 2004 (468 foretak), 2005 (409 foretak) og 2006 (236 foretak). Kontrollert for dobbeltforekomster gjennom definisjonen av "nystiftet" som stiftet samme år eller året før, var henholdsvis 15, 6 og 1 av de kontrollerte foretakene potensielt skattemotivert etablert etter kriteriet over. Dette er så lite at vi konkluderer med at selv om organisasjonsmessige tilpasninger muligens forekommer, er det ikke noe utbredt fenomen. Dette resultatet må sees i sammenheng med at vi har satt en relativt høy terskel for hva som skal kunne kalles

organisasjonsmessig tilpasning. Å spre SkatteFUNN-søknader på flere av allerede eksisterende datterselskaper faller for eksempel utenfor vår definisjon. Resultatet er ikke så overraskende, med tanke på at det jo er en (sikker) søknadskostnad og tilpasningskostnad som må avveies mot en usikker gevinst, idet det er en positiv avslagssannsynlighet i SkatteFUNN.

## 6. Oppsummering

Denne rapporten startet med å stille spørsmålet om kontrollen med SkatteFUNN er god nok. Dette er et viktig spørsmål, fordi SkatteFUNN er en rettighetsbasert ordning og hjemlet i Skatteloven. Uten god kontroll risikerer man både at ordningen utvikler seg til en utgiftspost for det offentlige uten at man får noe særlig igjen, og at det oppstår et hull i beskatningen av næringsvirksomheter som i sin tur svekker tilliten til skatte- og avgiftssystemet generelt.

Første del av kontrollen, som hovedsakelig består i å vurdere FoU-innholdet i prosjektsøknadene, er ikke undersøkt her. Annen del av kontrollen, som består i å verifisere fradraggrunnlaget i ettertid, har i realiteten i liten grad noe etterprøvbart informasjonsgrunnlag å bygge på. Derfor er man i stor grad henvist til å legge skatteyderens påstand til grunn ved utregning av skattefradraget.

Rapporten forsøker å gi et bredest mulig tallmessig grunnlag for at en kan danne seg et inntrykk av eventuell skattemotivert tilpasning til SkatteFUNN-ordningen. Fordi det kan være tolkningsproblemer knyttet til sammenligning av ulike statistikkilder, kan man vanskelig trekke sterke og entydige konklusjoner basert på en enkel sammenligning av de tilgjengelige data fra SkatteFUNN med andre kilder. Derfor må man se på flere indikatorer, også fordi sakens natur innebærer at slikt foregår i det skjulte og kan være vanskelig å avdekke.

Det er med en viss grad av sikkerhet kan slå fast, er at FoU finansiert med SkatteFUNN framstår som påfallende kostbar, når en sammenligner med FoU-undersøkelsene. Imidlertid kan en forklaring på dette også være at bedrifter med under 10 ansatte kun finnes i SkatteFUNN-basen og i liten grad i FoU-undersøkelsene. Dersom dette også er de bedriftene med de høyeste kostnadene per ansatt, vil det være med å drive opp forskjellene mellom SkatteFUNN og FoU-undersøkelsens tall. Derfor ser vi i rapportens deskriptive del også nærmere på tilpasningen i foretak med påfallende høye SkatteFUNN-kostnader per ansatt og tilpasningen i små foretak spesielt, og uavhengig av FoU-undersøkelsene. Det vi finner er følgende:

- Noen foretak har svært store skattefradrag og budsjetterte SkatteFUNN-kostnader målt per ansatt og urimelig høye personalkostnader målt i forhold til foretakets faktiske lønnskostnader. Det er likevel vanskelig å få noe godt inntrykk av omfanget av oppblåsing av FoU-kostnader, utover at det virker som at funnene særlig drives fram av de 5 til 10 prosent av foretakene som har de høyeste verdiene. Disse foretakene er gjennomgående små, med under 10 ansatte.
- Blant disse små foretakene er det en del foretak med én ansatt. De fleste av disse vil være enkeltmanns aksjeselskaper med aktiv eier, og er derfor godt egnet til å vurdere skattemotiverte disposisjoner fordi andre forklaringer som for eksempel etterspørsel etter kostbar høyt utdannet arbeidskraft er eliminert. I disse foretakene er skattefradraget og budsjetterte SkatteFUNN-kostnader ofte svært høye, sammenlignet med foretakets faktiske lønnsutbetalinger (og regnskapsmessige lønnskostnader). Dette kan være en indikasjon på at det drives skattetilpasning gjennom høyt rapportert timetall på SkatteFUNN eller at den brukte timelønnsatsen ikke samsvarer med faktisk lønn.
- Blant andre av de små enmannsforetakene, der det er større samsvar mellom faktiske lønnsutbetalinger og budsjetterte personalkostnader, kan til gjengjeld den utbetalte lønnen være svært høy, ofte på tross av svak økonomi målt ved driftsresultatet korrigert for lønn. I tilsvarende foretak uten SkatteFUNN er driftsresultatet korrigert for egen lønn høyere, men egen lønn lavere. Dette kan være en indikasjon på at det drives skattetilpasning gjennom å drive opp beregningsgrunnlaget for timelønnsatsen.

At det er i de aller minste foretakene at man finner de mest entydige indikasjoner på skattemotiverte disposisjoner utelukker selvfølgelig ikke at dette også forekommer i større foretak. Det er nok rimelig å anta at insentivene til dette er sterkest i de små foretakene, men i denne sammenheng er det neppe forskjell på et enmannsforetak eller mann-og-kone bedrift og et foretak med 8-10 ansatte. Uten at det lar seg verifisere her, kan problemet med oppblåsing av kostnader

derfor omfatte en ikke ubetydelig del av SkatteFUNN-populasjonen.

Høye kostnader kan både skyldes at det føres for mange timer og at det brukes en høy timelønnsatts. Videre kan man kanskje tenke seg alternative forklaringer på det man finner enn rene skattemotiver. Derfor er undersøkelsen av kostnadstallene supplert med en undersøkelse av realstørrelser, gjennom innsamlede timelister fra et helt fylke for årene 2003 og 2004. Det vi finner her er:

- Timelistene er ofte av dårlig kvalitet og bare om lag halvparten var så tolkbare at de kunne legges inn i et regneark og brukes for vårt formål. Likningskontoret som vi fikk listene fra regnet om lag 60 prosent av prosjektrekskapene som dårlige. Dette underbygger det som er sagt fra revisorhold, at det er vanskelig å føre reell kontroll med ressursbruken, spesielt timelistene.
- En sammenligning av den brukbare delen av timelistene med tidsbruk på FoU i foretak fra FoU-undersøkelsene viser at førte timer per ansatt er mellom 50 og 100 prosent større i timelistene enn hva differansen i gjennomsnittlig tidsbruk på FoU mellom foretak med og foretak uten SkatteFUNN skulle tilsi (basert på FoU-undersøkelsenes tall for foretak med positiv FoU). Dette gjelder både totalt og for foretak av sammenlignbar størrelse. Dette kan være en indikasjon på at tidsbruken på SkatteFUNN overdrives i prosjektrekskapene.

De mangelfulle kontrollmulighetene, sammen med indikasjonene i forholdstallene for kostnader i små foretak og sammenligningen av timelister med tidsbruk i FoU-undersøkelsene, tilsier at man kunne reise spørsmålet om det er en utbredt holdning i næringslivet at SkatteFUNN først og fremst er en gunstig tilskuddsordning for en slunken kasse. I så fall ville SkatteFUNN-generert FoU-aktivitet ikke sette spor etter seg i form av økte kostnader til arbeidskraft eller redusert forretningsmessig aktivitet i FoU-investeringsfasen. Vi finner imidlertid *ikke* tegn til at dette skulle være tilfelle. Tvert imot indikerer en økonometrisk testing at FoU har en kostnad, også for SkatteFUNN-foretak. Dette er konsistent med funn i andre deler av SkatteFUNN-evalueringen. Etter de første årene har ordningen heller ikke økt i popularitet, noe som kan indikere at potensielle (og useriøse) søkere ikke oppfatter det slik at det er fritt fram.

Den utvilsomt dårlige økonomiske kontrollen med ordningen, sammen med ulike indikasjoner som trekker i samme retning av at noen foretak utnytter dette, tilsier likevel at det bør gjøres noen endringer både i kontrollrutinene og regelverket dersom dette skal fortsette som en fradragsordning hjemlet i Skatteloven. Først og fremst bør det vurderes om en etterskuddsvis kontroll – som ofte bare vil være på

papiret – burde erstattes eller suppleres med en grundigere realitetsvurdering av prosjektenes økonomi i forkant. En integrert vurdering av FoU-innhold og prosjektets økonomi vil også kunne ha positiv effekt på kvaliteten av den vurderingen som gjøres av FoU-innholdet. Dette vil på den annen side være ressurskrevende. Videre bør slike ordninger utformes slik at skatteyteren selv i minst mulig grad skal kunne påvirke beregningsgrunnlaget (annet enn å drive mer FoU). Det innebærer blant annet utstrakt bruk av normpriser, eventuelt supplert med utgiftstak per prosjektmedarbeider, av den type som ble innført med endringene i regelverket for kostnadsberegningen som er gjort fra og med 2007. Det bør også lages egne standardiserte skjemaer for prosjektrekskap og timelister. Endelig bør oppfølgingen av foretakene og prosjektene i etterkant av prosjektperioden styrkes gjennom systematisk vurdering av sluttrapportene, slik at foretak eller personer med en dårlig record eventuelt kan utelukkes fra å sende inn nye søknader.



# Referanser

Battese, G.E. og T.J. Coelli (1995): A Model for Technical Inefficiency Effects in a Stochastic Frontier Production Function for Panel Data. *Empirical Economics* 20, ss 325-332.

Cappelen, Å, E. Fjærli, F. Foyn, T. Hægeland, J. Møen, A. Raknerud og M. Rybalka (2007a): *SkatteFUNN-evalueringen – Årsrapport 2006*, Rapporter, 2007/17, Statistisk Sentralbyrå.

Cappelen, Å, A. Raknerud og M. Rybalka (2007b): *Effekter av SkatteFUNN på foretakens produktivitet og lønnsomhet*, Rapporter 2007/22, Statistisk sentralbyrå.

Coelli, T.J.(1996): A guide to FRONTIER Version 4.1: A Computer Program for Stochastic Frontier Production and Cost Function Estimation. CEPA Working Papers 7/96, Department of Econometrics, University of New England.

Fjærli, E. og D. Lund (2001): "The choice between owner's wages and dividends under the dual income tax". *Finnish Economic Papers* 14, ss 104-118.

Hægeland, T. og T.J. Klette (1999): "Do Higher Wages Reflect Higher Productivity? Education, Gender and Experience Premiums in a Matched Plant-Worker data Set" i Haltiwanger et al (red): *The Creation and Analysis of Employer-Employee Matched Data*, Elsevier - North Holland.

Hægeland, T. og J. Møen (2007): *Input additionality in the Norwegian R&D tax credit scheme*. Rapporter 2007/47, Statistisk Sentralbyrå.

Judge, G.G., W.E. Griffiths, R.C. Hill og T. Lee (1980): *The Theory and Practice of Econometrics*, New York: John Wiley & Sons.

Kjesbu, Knut Arild (2006): *Dokumentasjon av tidsseriebase for FoU-data*. Notater 2006/14 (Statistisk sentralbyrå).

Norges Forskningsråd (2007): *Årsmelding 2006*. SkatteFUNN.

Senter for Statlig Økonomistyring (2006): *Evaluering av økonomistyring og administrering av SkatteFUNN*. Rapport fra en arbeidsgruppe.

## Vedlegg

## Tabeller, illustrasjoner og forklaringer

Tabell 1. Interne FoUkostnader i 1000 kr per ansatt. Foustatistikken og SkatteFUNN. Standardfeil i parentes

Ansatte	N	FoU-undersøkelsene inklusive indirekte personalkostnader	N	SkatteFUNN, med sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader	SkatteFUNN, uten sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader
<b>2003</b>					
Alle	1391	101,6 (5,05)	3185	386,0 (14,25)	221,6 (10,24)
Under 10	61	267,9 (49,88)	1724	688,6 (26,43)	400,1 (19,61)
11-49	588	134,5 (8,21)	968	123,1 (4,13)	64,0 (2,35)
50-99	306	77,5 (9,62)	252	42,6 (2,67)	23,3 (1,57)
100-149	130	53,6 (9,26)	78	27,7 (2,62)	15,1 (1,69)
150-199	72	73,1 (15,75)	42	22,8 (3,12)	11,6 (1,43)
200-249	46	38,3 (9,45)	31	13,6 (1,64)	8,1 (1,17)
250-299	25	88,7 (38,02)	9	22,3 (4,16)	11,9 (2,88)
Over 300	163	36,4 (5,67)	81	6,1 (0,60)	3,2 (0,35)
<b>2004</b>					
Alle	1489	100,1 (4,48)	3301	389,5 (13,23)	222,4 (9,21)
Under 10	69	158,9 (20,74)	1782	680,9 (23,92)	393,3 (17,16)
11-49	699	91,1 (4,51)	1012	126,8 (4,31)	65,8 (2,36)
50-99	320	70,6 (8,31)	261	46,06 (2,76)	25,1 (1,90)
100-149	108	51,2 (10,01)	71	22,9 (2,65)	12,25 (1,42)
150-199	74	58,6 (11,86)	48	22,9 (2,97)	12,32 (1,53)
200-249	40	57,9 (18,55)	23	18,6 (3,26)	11,0 (2,47)
250-299	24	73,5 (28,41)	15	11,8 (2,66)	6,9 (1,86)
Over 300	155	37,0 (5,61)	89	7,16 (0,78)	3,97 (0,46)
<b>2005</b>					
Alle	1116	115,0 (7,31)	3017	423,4 (15,19)	242,7 (10,41)
Under 10	39	363,6 (184,22)	1625	754,6 (27,67)	437,0 (19,53)
11-49	462	185,0 (14,06)	909	123,2 (4,59)	69,4 (2,69)
50-99	261	75,2 (10,39)	237	44,9 (2,30)	24,7 (1,51)
100-149	94	56,2 (14,47)	69	25,6 (2,69)	14,0 (1,63)
150-199	61	87,1 (17,78)	41	21,9 (2,93)	12,5 (1,95)
200-249	32	51,6 (15,21)	22	15,0 (2,51)	9,0 (1,78)
250-299	24	84,5 (40,55)	16	12,0 (2,55)	6,8 (1,72)
Over 300	143	41,4 (5,89)	98	6,8 (0,65)	3,8 (0,42)

**Tabell 2. FoU personalkostnader i 1000 kr per ansatt. Fostatistikken og SkatteFUNN. Standardfeil i parentes**

Ansatte	N	FoU-undersøkelsene inklusive indirekte personalkostnader	N	SkatteFUNN, med sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader	SkatteFUNN, uten sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader
<b>2003</b>					
Alle	1391	63,8 (2,83)	3185	255,8 (8,11)	91,3 (2,89)
Under 10	61	163,7 (20,73)	1724	448,7 (14,58)	160,2 (5,21)
11-49	588	88,1 (4,88)	968	91,9 (3,27)	32,8 (1,17)
50-99	306	43,9 (4,74)	252	29,9 (2,10)	10,7 (0,75)
100-149	130	30,0 (5,08)	78	19,6 (1,89)	7,0 (0,67)
150-199	72	44,0 (10,64)	42	17,5 (2,85)	6,3 (1,02)
200-249	46	23,2 (6,29)	31	8,6 (1,04)	3,1 (0,37)
250-299	25	55,3 (26,2)	9	16,2 (3,08)	5,8 (1,10)
Over 300	163	24,4 (4,47)	81	4,4 (0,47)	1,6 (0,17)
<b>2004</b>					
Alle	1489	68,3 (2,83)	3301	260,0 (3,89)	92,9 (2,77)
Under 10	69	158,9 (20,74)	1782	447,4 (13,64)	159,8 (4,87)
11-49	699	91,1 (4,51)	1012	95,0 (3,42)	33,9 (1,22)
50-99	320	43,7 (4,92)	261	32,6 (1,99)	11,7 (0,71)
100-149	108	35,9 (7,26)	71	16,6 (2,13)	5,9 (0,76)
150-199	74	38,3 (8,22)	48	16,4 (2,52)	5,9 (0,90)
200-249	40	34,8 (10,43)	23	11,8 (1,97)	4,2 (0,70)
250-299	24	46,6 (18,2)	15	7,6 (1,81)	2,7 (0,65)
Over 300	155	24,6 (4,04)	89	5,0 (0,59)	1,8 (0,21)
<b>2005</b>					
Alle	1116	76,8 (3,46)	3017	281,1 (9,05)	100,4 (3,23)
Under 10	39	162,1 (27,95)	1625	494 (16,14)	176,4 (5,76)
11-49	462	116,9 (6,12)	909	97,7 (3,50)	34,9 (1,25)
50-99	261	46,6 (5,29)	237	31,6 (1,67)	11,3 (0,60)
100-149	94	43,1 (10,39)	69	18,1 (2,04)	6,5 (0,73)
150-199	61	51,9 (10,8)	41	14,7 (2,01)	5,3 (0,72)
200-249	32	31,8 (9,61)	22	9,3 (1,43)	3,3 (0,51)
250-299	24	44,0 (20,15)	16	8,1 (1,65)	2,9 (0,59)
Over 300	143	27,7 (4,51)	98	4,6 (0,46)	1,6 (0,16)

**Tabell 3. FoU personalkostnader i forhold til totale lønnskostnader. FoU-undersøkelsene og SkatteFUNN. Standardfeil i parentes**

Ansatte	N	FoU-undersøkelsene inklusive indirekte personalkostnader	N	SkatteFUNN, med sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader	SkatteFUNN, uten sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader
<b>2003</b>					
Alle	1391	0,29 (0,14)	3185	2,78 (0,44)	0,99 (0,16)
Under 10	61	0,43 (0,06)	1724	4,94 (0,81)	1,77 (0,29)
11-49	588	0,20 (0,01)	968	0,25 (0,01)	0,09 (<0,01)
50-99	306	0,74 (0,63)	252	0,27 (0,19)	0,10 (0,07)
100-149	130	0,07 (0,01)	78	0,05 (<0,01)	0,02 (<0,01)
150-199	72	0,09 (0,02)	42	0,04 (0,01)	0,01 (<0,01)
200-249	46	0,05 (0,01)	31	0,02 (<0,01)	0,01 (<0,01)
250-299	25	0,09 (0,04)	9	0,04 (0,01)	0,01 (<0,01)
Over 300	163	0,05 (0,01)	81	0,01 (<0,01)	<0,01 (<0,01)
<b>2004</b>					
Alle	1489	0,15 (0,01)	3301	5,07 (1,05)	1,81 (0,38)
Under 10	69	0,37 (0,05)	1782	9,24 (1,94)	3,30 (0,69)
11-49	699	0,21 (0,02)	1012	0,24 (0,01)	0,09 (<0,01)
50-99	320	0,09 (0,01)	261	0,08 (<0,01)	0,03 (<0,01)
100-149	108	0,08 (0,02)	71	0,04 (<0,01)	0,01 (<0,01)
150-199	74	0,07 (0,01)	48	0,03 (<0,01)	0,01 (<0,01)
200-249	40	0,05 (0,01)	23	0,03 (0,01)	0,01 (<0,01)
250-299	24	0,05 (0,01)	15	0,02 (<0,01)	0,01 (<0,01)
Over 300	155	0,08 (0,03)	89	0,01 (<0,01)	<0,01 (<0,01)
<b>2005</b>					
Alle	1116	0,18 (0,02)	3017	3,70 (0,80)	1,32 (0,29)
Under 10	39	0,36 (0,05)	1625	6,72 (1,48)	2,40 (0,53)
11-49	462	0,25 (0,02)	909	0,24 (0,01)	0,08 (<0,01)
50-99	261	0,10 (0,01)	237	0,08 (0,01)	0,03 (<0,01)
100-149	94	0,08 (0,02)	69	0,04 (<0,01)	0,01 (<0,01)
150-199	61	0,10 (0,02)	41	0,03 (<0,01)	0,01 (<0,01)
200-249	32	0,05 (0,01)	22	0,02 (<0,01)	0,01 (<0,01)
250-299 <sup>1</sup>	24	1,07 (1,01)	16	1,30 (1,28)	0,47 (0,46)
Over 300	143	0,05 (0,01)	98	0,01 (<0,01)	<0,01 (<0,01)

<sup>1</sup> Her er det en ekstremobservasjon.

**Tabell 4. FoU personalkostnader i 1000 kr per ansatt etter næring. Foustatistikken og SkatteFUNN. Standardfeil i parentes**

År	N	FoU-undersøkelsene inklusive indirekte personalkostnader	N	SkatteFUNN, med sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader	SkatteFUNN, uten sjablonmessig påslag for ind. personalkostnader
<b>Databehandling</b>					
2003	156	174,0 (12,91)	568	410,7 (23,16)	146,7 (8,27)
2004	171	164,3 (11,13)	535	405,7 (22,57)	144,9 (8,06)
2005	138	180,1 (12,11)	481	409,5 (22,82)	146,3 (8,15)
<b>Tjenesteyting</b>					
2003	98	88,3 (13,16)	583	392,9 (24,76)	140,3 (8,84)
2004	114	96,23 (12,22)	610	381,4 (20,22)	136,2 (7,22)
2005	88	106,4 (15,77)	565	416,3 (27,41)	148,7 (9,79)
<b>Industri</b>					
2003	834	44,4 (2,60)	1201	130,2 (7,67)	45,5 (2,74)
2004	888	49,3 (2,85)	1264	132,7 (7,71)	47,4 (2,75)
2005	691	54,4 (3,37)	1137	155,6 (10,67)	55,6 (3,81)

**Tabell 5. Alle næringer. FoU-Personalkostnader pr. ansatt fra SkatteFUNN**

	2003	2004	2005
Median	95,1	100,0	103,6
75%	300,0	300,0	316,7
95%	1020,0	1000,0	1177,3

**Tabell 6. Ekstremverdier, Alle næringer. Observasjoner med mer enn 1 million i FoU-personalkostnader pr. ansatt. Alle beløp i løpende 1000 kroner. Standardfeil i parentes**

	År	Gjennomsnitt	Min	Maks	N
FoU-personalkostnader pr. ansatt	2003	1725,7 (66,7)	1002,0	5500,0	155
	2004	1709,0 (60,68)	1008,0	4954,0	164
	2005	1731,1 (57,77)	1004,0	5676,0	183
Antall ansatte	2003	1,8 (0,08)	1	6	155
	2004	1,9 (0,10)	1	8	164
	2005	1,9 (0,11)	1	10	183

**Tabell 7. Ekstremverdier. Alle næringer. Observasjoner med mer enn 1 million i FoU-personalkostnader pr. ansatt. Alle beløp i løpende 1000 kroner**

	År	Median <sup>1</sup>	Min	Maks	Sum
Skattefradrag	2003	553,6	60,7	1165,6	69976,6
	2004	594,9	19,3	1583,3	88428,4
	2005	509,6	0	1600,0	82126,4
Herav utbetalt fradrag	2003	391,5	0	1119,7	62707,0
	2004	524,3	0	1583,3	83474,0
	2005	395	0	1600	77574,4
Utlignet skatt	2003	-469,9	-1119,7	2660,9	-58769,5
	2004	-565,6	-1583,3	4556,2	-76577,5
	2005	-502,1	-1600,0	2099,2	-73975,9

<sup>1</sup> Gjennomsnittene ligger i samme størrelsesorden som medianen.

**Tabell 8. Ekstremverdier. Alle næringer. Observasjoner med mer enn 1 million i FoU-personalkostnader pr. ansatt.**

	År	Median	75%	95%	Maks
<i>Lønnskostnader</i>	2003	0,55	1,2	3,4	15,6
<i>(Lønnskostn. + driftsres.)</i>	2004	0,54	0,93	2,1	10,3
	2005	0,35	0,86	3,1	28,5
Skattefradrag per ansatt (Kun obs. med fradrag)	2003	266,7	441,4	800,0	1165,6
	2004	287,8	439,2	800,0	989,0
	2005	264,2	411,4	800,0	1600,0

**Tabell 9. Andel av selskaper med 0 eller 1 ansatt som har positive lønnsutbetalinger i LTO-register**

	2003	2004	2005
Uten SkatteFUNN	0,25	0,26	0,24
Med SkatteFUNN	0,61	0,60	0,66

**Tabell 10. Foretak med 1 ansatt og positive lønnsutbetalinger, 2003. Gjennomsnittlig lønn (m/standardfeil), driftsresultat og skattefradrag. Med og uten SkatteFUNN (SF)**

Desilgruppe (etter lønn)	N	Registerlønn	Lønn/sum uttak	Driftsresultat	Driftsresultat + lønn	Fradrag	Budsjettert Personal/Fradragx5
Alle u/SF	13441	333,2 (3,96)	0,48	265,0	598,2		
1		22,1	0,11	136,0	158,1		
2		61,7	0,23	177,0	238,7		
3		106,4	0,33	189,0	295,4		
4		156,0	0,45	166,0	322,0		
5		211,3	0,58	332,0	543,3		
6		263,5	0,56	174,0	437,5		
7		314,1	0,37	584,0	898,1		
8		374,1	0,47	318,0	692,1		
9		497,5	0,48	411,0	908,5		
10		1325,6	0,59	162,0	1487,6		
Alle m/SF	223	499,6 (38,39)	0,81	-506,0	-6,4	285,0	0,70
1		64,3	0,90	-316,0	-251,7	179,0	0,65
2		152,0	0,53	-76,0	76,0	267,0	0,82
3		214,4	0,94	-139,0	75,4	245,0	0,98
4		270,9	0,97	-223,0	47,9	207,0	1,04
5		316,0	0,83	-172,0	144,0	233,0	0,64
6		358,9	0,48	27,0	385,9	255,0	0,59
7		419,7	0,62	-192,0	227,7	299,0	0,57
8		556,5	0,85	-941,0	-384,5	351,0	0,54
9		765,2	0,89	-1603,0	-837,8	376,0	1,12
10		1878,2	0,95	-1422,0	456,2	438,0	0,73

**Tabell 11. Foretak med 1 ansatt og positive lønnsutbetalinger, 2004. Gjennomsnittlig lønn (m/standardfeil), driftsresultat og skattefradrag. Med og uten SkatteFUNN (SF)**

Desilgruppe (etter lønn)	N	Registerlønn	Lønn/sum uttak	Driftsresultat	Driftsresultat + lønn	Fradrag	Budsjettert Personal/Fradragx5
Alle u/SF	13131	331,5 (3,86)	0,39	360,0	691,5		
1		21,2	0,04	247,0	268,2		
2		61,7	0,11	311,0	372,7		
3		108,7	0,19	274,0	382,7		
4		161,6	0,40	223,0	384,6		
5		217,5	0,41	195,0	412,5		
6		270,7	0,45	301,0	571,7		
7		320,5	0,42	337,0	657,5		
8		374,3	0,44	419,0	793,3		
9		490,8	0,43	643,0	1133,8		
10		1288,3	0,49	652,0	1940,3		
Alle m/SF	239	507,7 (46,04)	0,66	-270,0	237,7	293,0	0,72
1		49,3	0,74	-468,0	-418,7	208,0	0,81
2		119,0	0,36	266,0	385,0	206,0	0,82
3		183,1	0,59	-488,0	-304,9	200,0	1,04
4		255,5	0,81	-385,0	-129,5	221,0	0,90
5		312,4	0,82	-417,0	-104,6	223,0	0,72
6		352,6	0,30	440,0	792,6	295,0	0,67
7		413,8	0,40	656,0	1069,8	298,0	0,57
8		509,0	0,61	-1154,0	-645,0	411,0	0,59
9		727,2	0,87	-653,0	74,2	402,0	0,78
10		2155,3	0,89	-494,0	1661,3	464,0	0,99

**Tabell 12. Foretak med 1 ansatt og positive lønnsutbetalinger, 2005. Gjennomsnittlig lønn (m/standardfeil), driftsresultat og skattefradrag. Med og uten SkatteFUNN (SF)**

Desilgruppe (etter lønn)	N	Registerlønn	Lønn/sum uttak	Driftsresultat	Driftsresultat + lønn	Fradrag	Budsjettet Personal/Fradragx5
Alle u/SF	14391	338,8 (3,74)	0,74	440,0	778,8		
1		20,9	0,57	235,0	255,9		
2		60,9	0,21	430,0	490,9		
3		109,8	0,64	257,0	366,8		
4		163,3	0,78	238,0	401,3		
5		222,7	0,69	312,0	534,7		
6		280,5	0,56	756,0	1036,5		
7		333,1	0,83	423,0	756,1		
8		388,9	0,91	450,0	838,9		
9		508,0	0,73	559,0	1067,0		
10		1300,2	0,84	738,0	2038,2		
Alle m/SF	199	507,4 (38,58)	0,98	-400,0	107,4	287,0	0,74
1		39,4	0,62	176,0	215,4	135,0	1,10
2		121,2	1,00	166,0	287,2	219,0	0,72
3		218,8	1,00	-158,0	60,8	187,0	1,01
4		305,5	1,00	-357,0	-51,5	248,0	0,72
5		359,0	1,00	107,0	466,0	233,0	0,82
6		399,9	0,96	-124,0	275,9	248,0	0,78
7		465,4	0,93	-144,0	321,4	353,0	0,66
8		559,9	0,99	-624,0	-64,1	292,0	0,82
9		742,4	1,00	-1235,0	-492,6	395,0	1,03
10		1862,0	1,00	-1805,0	57,0	561,0	0,70

**Tabell 13. Førte timer per ansatt. Fra prosjektrekningskap og FoU-statistikk (foretak med positiv rapportert FoU), etter antall ansatte, 2003 og 2004. Standardfeil i parentes**

	N	Antall ansatte	Timer pr ansatt
<b>2003</b>			
Prosjektrekningskap	59	28,3 (6,65)	364,16 (74,79)
FoU-statistikk (alle)			
Har ikke SF	634	179,5 (22,32)	142,12 (10,46)
Har SF	858	141,30 (13,89)	287,54 (13,25)
Alle	1492	157,53 (12,40)	225,75 (9,01)
FoU-statistikk (<300)			
Har ikke SF	549	66,43 (2,90)	156,04 (11,65)
Har SF	780	59,38 (2,11)	306,81 (14,26)
Alle	1329	62,29 (1,72)	244,53 (9,86)
FoU-statistikk (<100)			
Har ikke SF	418	34,11 (1,28)	176,43 (14,15)
Har SF	638	36,04 (1,02)	348,61 (16,49)
Alle	1056	35,28 (0,80)	280,46 (11,71)
FoU-statistikk (<50)			
Har ikke SF	301	19,84 (0,68)	208,95 (17,88)
Har SF	449	21,54 (0,57)	425,05 (20,69)
Alle	750	20,86 (0,44)	338,3 (14,82)
<b>2004</b>			
Prosjektrekningskap	70	34,81 (10,37)	315,85 (70,1)
FoU-statistikk (alle)			
Har ikke SF	551	204,57 (29,70)	144,32 (11,16)
Har SF	938	129,15 (11,40)	249,97 (10,93)
Alle	1489	157,06 (13,16)	210,87 (8,13)
FoU-statistikk (<300)			
Har ikke SF	481	67,04 (2,91)	155,42 (12,34)
Har SF	853	58,54 (1,96)	267,56 (11,78)
Alle	1334	61,60 (1,64)	227,12 (8,87)
FoU-statistikk (<100)			
Har ikke SF	379	38,80 (1,34)	166,11 (14,07)
Har SF	709	36,85 (0,92)	297,27 (13,39)
Alle	1088	37,53 (0,76)	251,58 (10,18)
FoU-statistikk (<50)			
Har ikke SF	257	23,08 (0,72)	191,19 (17,34)
Har SF	511	23,78 (0,52)	352,40 (16,28)
Alle	768	23,54 (0,42)	298,45 (12,59)

**Tabell 14. Resultater fra økonometrisk estimering av produktfunksjoner. FoU-statistikk (referanse) og SkatteFUNN**

Variabel	Parameter-estimat	Standardfeil	95 pst konfidensintervall	
			Nedre	Øvre
<b>2003. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . FoU-statistikk, N=571</b>				
Konstantledd	2,138	0,893	0,385	3,891
Log (H)	-0,072	0,038	-0,147	0,003
Log (K)	0,006	0,051	-0,094	0,107
Log (L)	0,841	0,122	0,601	1,081
Knekkpunkt (θ)	0,063	0,041	-0,016	0,142
Dummy < 3 år	-0,287	0,244	-0,765	0,191
Dummy, Databeh	0,332	0,234	-0,128	0,793
Dummy, Tjenestey	0,099	0,260	-0,413	0,610
<b>2003. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . SkatteFUNN, N=1655</b>				
Konstantledd	-0,309	0,446	-1,184	0,566
Log (H)	-0,044	0,021	-0,086	-0,002
Log (K)	0,084	0,028	0,029	0,138
Log (L)	1,009	0,066	0,879	1,139
Knekkpunkt (θ)	0,137	0,042	0,055	0,219
Dummy < 3 år	-0,371	0,134	-0,633	-0,109
Dummy, Databeh	0,052	0,156	-0,253	0,357
Dummy, Tjenestey	0,063	0,150	-0,231	0,356
<b>2004. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . FoU-statistikk, N=568</b>				
Konstantledd	2,641	1,000	0,676	4,605
Log (H)	-0,030	0,038	-0,104	0,045
Log (K)	-0,003	0,043	-0,087	0,081
Log (L)	0,765	0,126	0,519	1,012
Knekkpunkt (θ)	0,047	0,038	-0,027	0,120
Dummy < 3 år	-0,0925	0,193	-0,472	0,287
Dummy, Databeh	0,249	0,218	-0,178	0,677
Dummy, Tjenestey	0,082	0,248	-0,405	0,570
<b>2004. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . SkatteFUNN, N=1703</b>				
Konstantledd	0,297	0,402	-0,491	1,086
Log (H)	-0,028	0,021	-0,069	0,014
Log (K)	0,028	0,025	-0,022	0,077
Log (L)	0,984	0,059	0,867	1,100
Knekkpunkt (θ)	0,065	0,020	0,025	0,104
Dummy < 3 år	-0,274	0,119	-0,506	-0,041
Dummy, Databeh	0,143	0,150	-0,152	0,437
Dummy, Tjenestey	-0,043	0,141	-0,319	0,234
<b>2005. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . FoU-statistikk, N=462</b>				
Konstantledd	2,107	1,207	-0,266	4,470
Log (H)	-0,072	0,040	-0,152	0,007
Log (K)	0,017	0,046	-0,073	0,107
Log (L)	0,855	0,152	0,556	1,155
Knekkpunkt (θ)	0,166	0,121	-0,072	0,405
Dummy < 3 år	-0,484	0,206	-0,888	-0,079
Dummy, Databeh	0,376	0,238	-0,091	0,843
Dummy, Tjenestey	0,049	0,265	-0,472	0,569
<b>2005. Industri (15-37), databehandling (72) og tjenesteyting (74) . SkatteFUNN, N=1424</b>				
Konstantledd	0,414	0,476	-0,521	1,349
Log (H)	-0,038	0,024	-0,086	0,009
Log (K)	0,017	0,021	-0,040	0,074
Log (L)	0,100	0,070	0,853	1,126
Knekkpunkt (θ)	0,074	0,026	0,023	0,125
Dummy < 3 år	-0,464	0,135	-0,730	-0,199
Dummy, Databeh	0,039	0,175	-0,304	0,382
Dummy, Tjenestey	-0,062	0,161	-0,378	0,254

**Tabell 15. Andel nyregistrerte aksjeselskaper etter år. Prosent**

	2002	2003	2004	2005	2006
Av søkere i SkatteFUNN	7,47 <sup>1</sup>	6,49 <sup>1</sup>	6,72 <sup>1</sup>	8,11 <sup>1</sup>	3,29 <sup>1</sup>
	10,8 <sup>2</sup>	8,43 <sup>2</sup>	7,85 <sup>2</sup>	8,23 <sup>2</sup>	8,83 <sup>2</sup>
Av alle AS	9,35	8,95	10,44	13,41	15,63

<sup>1</sup>Stiftet samme år. <sup>2</sup>Stiftet året før.Kilde: [www.ssb.no](http://www.ssb.no) og egne beregninger



**Boks1. Sant eller usant? Eksempel på timeverksføring fra et prosjektrekskap**

Jan.	Prosjektledelse	3	2	Juli	Prosjektledelse	5	2
	Teknikk & Spesifikasjon	2			Teknikk & Spesifikasjon	3	4
	Prototype	2	2		Prototype	5	5
	Prøvemontering		4		Prøvemontering	4	
	Dokumentasjon		4		Dokumentasjon		
Febr.	Prosjektledelse	2	4	Aug.	Prosjektledelse	4	2
	Teknikk & Spesifikasjon	2	5		Teknikk & Spesifikasjon	3	2
	Prototype	5	5		Prototype	4	4
	Prøvemontering		2		Prøvemontering	8	5
	Dokumentasjon				Dokumentasjon	2	1
Mars.	Prosjektledelse	3	4	Sept.	Prosjektledelse	5	4
	Teknikk & Spesifikasjon	8	2		Teknikk & Spesifikasjon	4	5
	Prototype	12	8		Prototype	8	5
	Prøvemontering		4		Prøvemontering	12	5
	Dokumentasjon		2		Dokumentasjon	4	4
April.	Prosjektledelse	2	2	Okt.	Prosjektledelse	5	2
	Teknikk & Spesifikasjon	5	4		Teknikk & Spesifikasjon	2	4
	Prototype	8			Prototype	5	2
	Prøvemontering		4		Prøvemontering	16	4
	Dokumentasjon		4		Dokumentasjon	3	5
Mai.	Prosjektledelse	4	2	Nov.	Prosjektledelse	4	
	Teknikk & Spesifikasjon	5	4		Teknikk & Spesifikasjon	5	3
	Prototype	10	2		Prototype	8	3
	Prøvemontering				Prøvemontering	8	
	Dokumentasjon				Dokumentasjon	2	
Juni.	Prosjektledelse	6	5	Des.	Prosjektledelse	3	3
	Teknikk & Spesifikasjon	1	6		Teknikk & Spesifikasjon	3	
	Prototype	10			Prototype	3	4
	Prøvemontering		5		Prøvemontering	6	
	Dokumentasjon				Dokumentasjon	2	4
		90	86			146	82

**Boks 2. Revisorundersøkelsen****Revisors erfaringer med SkatteFUNN-ordningen****1. Kjenner du til SkatteFUNN-ordningen** (skattefradrag for FoU-kostnader)?

Ja ⇒ Gå til spørsmål 2

Nei ⇒ Skjemaet er ferdig utfylt

**2. Har du revidert skjemaet " Fradrag i skatt for kostnader til godkjent forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU) (RF-1035)", heretter kalt SkatteFUNN-skjemaet?**

Ja ⇒ Gå til spørsmål 3

Nei ⇒ Skjemaet er ferdig utfylt

**3. Omtrent hvor mange SkatteFUNN-skjemaer har du revidert i perioden 2002 tom 2005?**

1-2 skjemaer

3-5 skjemaer

6-10 skjemaer

11-20 skjemaer

21-50 skjemaer

Flere enn 50 skjemaer

**4. Omtrent hvor lang tid bruker du gjennomsnittlig på å revidere et SkatteFUNN-skjema?**

Mindre enn 1 time

1-2 timer

3-4 timer

5-9 timer

Mer enn 10 timer

----

Tidsbruk varierer mye fra skjema til skjema

**5. Har det hendt at du har bedt om bedre dokumentasjon på oppgitte beløp i SkatteFUNN-skjemaet?**

Ja ⇒ gå til spørsmål 6

Nei ⇒ gå til spørsmål 7

**6. Hvor mange tilfeller har du bedt om bedre dokumentasjon?**

Ett tilfelle

Flere enn ett tilfelle

**7. Har det hendt at du har fått endret på oppgitte beløp i SkatteFUNN-skjemaet før du har attestert det?**

Ja ⇒ gå til spørsmål 8

Nei ⇒ gå til spørsmål 9

**8. Hvor mange tilfeller har du endret på SkatteFUNN-skjemaet før du har attestert det?**

Ett tilfelle

Flere enn ett tilfelle

**9. Har det hendt at du ikke har godtatt opplysninger gitt i SkatteFUNN-skjemaet og følgelig ikke attestert det?**

Ja ⇒ gå til spørsmål 10

Nei ⇒ gå til spørsmål 11

**10. Hvor mange tilfeller?**

Ett tilfelle

Flere enn ett tilfelle

**11. Har det forekommet tilfeller der du har hatt mistanke om at foretak bevisst har gitt uriktige opplysninger for å få skattefradrag med SkatteFUNN?**

Ja

Nei

**12. Generelt sett, hvor gode eller dårlige er foretakene til å dokumentere opplysninger gitt i SkatteFUNN-skjemaet?**

Svært gode

Ganske Gode

Verken gode eller dårlige

Ganske dårlige

Svært dårlige

-----

Dokumentasjonen varierer mye fra foretak til foretak

**13. Opplever du at du som revisor har mulighet for å kontrollere at de beløpene som er oppgitt i SkatteFUNN-skjemaene med rimelig sikkerhet er brukt på FoU?**

Ja

Nei

**14. Hva er i tilfelle spesielt vanskelig å kontrollere?** Flere kryss mulig.

- At faktiske lønnskostnader brukes ved beregning av timeverkskostnader

- At oppgitte timeverk er realistiske

- At utstyr som er kjøpt inn til FoU faktisk er brukt til FoU

- Annet, spesifiser....

**15. Opplever du at du som revisorer har forutsetninger for å vurdere om et prosjekt er et FoU-prosjekt eller ikke?**

Ja, jeg har forutsetninger for å vurdere det

Nei, jeg har ikke forutsetninger for å vurdere det

**16. Opplever du det som hensiktsmessig at du som revisor skal godkjenne SkatteFUNN-skjemaer?**

Ja

Nei

**17. Andre kommentarer til SkatteFUNN-ordningen:**

### Boks 3. Fra spørsmålsstillingen i FoU-undersøkelsen

**Hvor mange personer, i hel- eller deltidsstillinger, deltok i egen FoU-aktivitet i foretaket i 2006?** Vi er interessert i et årsgjennomsnitt. Fordel personene etter type høyere utdanning og annet personale. **Regn med alt FoU-personale direkte i forskning og utviklingsarbeid, inklusive administrativt personale, kontor- og hjelpepersonale, både i og utenfor eventuell FoU-avdeling.** Et årsverk er det arbeid som en person utfører i løpet av et år. En heltidsansatt som har brukt halve tiden på FoU har utført 0.5 FoU-årsverk.

Antall personer Utførte FoU-årsverk totalt

Annen høyere utdanning (mastergrad, hovedfag eller tilsvarende),

Annet FoU-personale

**Sum: FoU-personale i alt**

**Oppgi kostnadene til egenutført FoU i foretaket i 2006.** Oppgi i hele 1 000 kroner

**Interne driftskostnader:**

**Lønnskostnader (faktiske)<sup>1</sup>**

Kostnader til innleid personale

Andre driftskostnader (unntatt avskrivninger). Kjøp av FoU-tjenester føres i spørsmål 11

**Kjøp av varige driftsmidler i alt (kjøpsverdi), ikke avskrivninger:**

Kjøp/anskaffelse av bygninger, eiendommer og lignende til FoU

Kjøp/anskaffelse av maskiner, utstyr, instrumenter og lignende til FoU

**Sum: Kostnader til egenutført FoU i alt.....**

<sup>1</sup> Opptjent lønn, arbeidsgiveravgift, honorar og andre kontantytelser som feriepenger og syketrygd. Det skal oppgis faktiske kostnader; ikke for eksempel sjablonberegninger som grunnlag for offentlig tilskudd, skattefradrag eller lignende

### Kostnader til egenutført og innkjøpt FoU

FoU-virksomhet skal oppgis både når den er utført av eget personell, **egenutført FoU**, og utført av andre enheter, **innkjøpte FoU-tjenester**.

- **Egenutført FoU:** FoU-virksomhet utført av eget personell. FoU-aktiviteten tas med uavhengig av om arbeidet utføres i egen FoU-avdeling eller ikke. Arbeid utført i egen FoU-avdeling, men som ikke er av FoU-karakter, skal holdes utenfor.
- **Lønnskostnader** omfatter faktisk opptjent lønn, arbeidsgiveravgift og andre ytelser. **Ikke bruk godkjente timesatser i SkatteFUNN-ordningen. Lønnskostnader skal samsvare med FoU-personalets årsverk.**
- **Andre driftskostnader** omfatter direkte kostnader til materialer, utstyr, reise-, møte-, og kurskostnader for eget FoU-personale. Omfatter også andel av felles husleie, lys, brensel og kontortjeneste. Avskrivninger skal ikke tas med.
- **Investeringer** er anskaffelser fratrukket salg i året av varige driftsmidler (unntatt avskrivninger) som nyttes i FoU-virksomhet, både aktiverte og direkte utgiftsførte. Varige driftsmidler er anlegg, bygninger, transportmidler, maskiner, inventar, instrumenter og utstyr med brukstid over 1 år. Avskrivninger skal ikke tas med.
- **Innkjøpte FoU-tjenester:** Omfatter oppdrag utført av andre enheter. Forskningsinstitutt er bransje- og oppdragsinstitutt samt alle institutter innen universitets- og høyskolesektoren. Andre foretak omfatter foretak, konsulentfirmaer o.l. som primært produserer varer og tjenester for salg. Støtte til FoU utført av andre selv om foretaket selv ikke har direkte nytte av det, skal også føres her. Fradragsberettiget moms skal ikke tas med.

**Boks 4. Fra skjema RF1053B, rettleddning til fradrag etter SkatteFUNN-ordningen**

**Rettledning**

Skjemaet skal fylles ut av alle skattytere som krever fradrag i skatt for kostnader til godkjent forsknings- og utviklingsprosjekt og som tilfredsstiller kravene i skatteloven § 16-40 samt Finansdepartementets forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) §§ 16-40-1 til 16-40-10.

Fradraget i skatt gis med henholdsvis 18% eller 20% av kostnadene. Foretak som ikke tilfredsstiller vilkårene i EFTA's overvåkingsorgan (ESA) definisjon av SMB (små og mellomstore bedrifter), har krav på fradrag med 18%. Foretak som tilfredsstiller vilkårene, har krav på fradrag med 20%.

**Post 101 Tilfredsstiller foretaket vilkårene i ESAs definisjon av SMB?**

Som SMB regnes virksomheter som:

- har færre enn 250 ansatte, og
- har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 40 millioner euro eller en årlig balansesum som ikke overstiger 27 millioner euro, og
- oppfyller uavhengighetskravet som nevnt nedenfor.

Virksomheten anses ikke som uavhengig dersom 25 prosent eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene er eid av ett eller flere foretak som ikke oppfyller de ovennevnte vilkår (SMB-kravene). Begrensningen kan overskrides dersom virksomheten er eid av offentlige investeringselskaper, venture-selskaper eller institusjonelle investorer forutsatt at disse ikke har kontroll over virksomheten enten individuelt eller samlet. Det samme gjelder hvor kapitalen er spredd på en slik måte at det er umulig å avgjøre hvem som kontrollerer denne, og virksomheten erklærer at den ikke er eid med 25% eller mer av et eller flere selskaper i fellesskap som faller utenfor ovennevnte definisjon av SMB.

Ved avgjørelsen av om kravet til salgsinntekt eller balansesum er oppfylt legges virksomhetens siste godkjente årsregnskap til grunn. For nystartet virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap, legges det til grunn et pålitelig anslag fastsatt i løpet av året.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt, legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn. Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som fastsettes av ESA ved starten av hvert nytt kalenderår i henhold til kap. 33.1 i ESA's retningslinjer for statsstøtte. Omregningskursen ligger på <http://www.efitasurv.int/fieldswork/fieldstate/aid/dbafile79f.html>.

For deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskap, kommandittselskap, selskap med delt ansvar) er det selskapet, og ikke den enkelte deltaker, vilkårene knyttet seg til. Det er imidlertid den enkelte deltaker som skal levere RF-1053 og som har krav på skattefradraget.

**Post 201 Prosjektnummer**

Hvert prosjekt som godkjennes av Norges forskningsråd tildeles et prosjektnummer. Dette nummeret oppgis i denne posten. Prosjektnummeret fremgår bl.a. av Forskningsrådets godkjenningsbrev.

**Post 202 Kategori**

Her oppgis om prosjektet er definert som forskning (F) (dvs. Industriell forskning) eller utvikling (U) (dvs. Prekompetitiv utviklingsarbeid) i henhold til kapittel 14.5 i retningslinjene for statsstøtte fastsatt av ESA. Kategorien angis i Forskningsrådets godkjenningsbrev.

**Post 203 Samarbeidsprosjekt?**

Frdrag i skatt kan også gis ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Kostnadsrammen gjelder da pr. prosjekt fordelt på deltakerne etter deltakerandel. Dersom det foreligger samarbeidsprosjekt skal skattyters andel av prosjektet oppgis i prosent.

**Postene 204 og 205**

Revisors bekrefteelse av opplysningene i RF-1053 forutsettes gjennomført i henhold til god revisjonsskikk og RS 800 (Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål). Kostnadene må kunne dokumenteres med et prosjektrengsrap som viser medgåtte timer for eget FoU-personale (dvs. prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) fordelt pr person pr dag og andre prosjektrelaterte kostnader. Prosjektrengsrapet skal på oppfordring fremlegges for ligningsmyndighetene.

**Post 204 Totale FoU-kostnader**

Kostnadene til forskning og utvikling (fradraggrunnlagets størrelse) beregnes i sin helhet etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter. I tillegg er det et vilkår at kostnadene må være direkte tilknyttet det godkjente prosjektet, og kostnadene må etter sin art være fradragberettiget etter sktl kap. 6. Det gis imidlertid tilskudd knyttet til ulønnet arbeidsinnsats som ikke omfattes av den ordinære Skattefunn - ordningen. Disse "kostnadene" skal føres opp i post 204, og skilles ut i post 206.

Kostnader pådratt før godkjennelse av prosjekt inngår når de er pådratt i det inntektsår godkjennelsen ble gitt. Kostnader som er pådratt i tidligere år inngår derfor ikke.

Kostnadene må være attestert av revisor. Dette gjelder også for skatteyttere som ikke har revisjonsplikt. Kostnader som forskningsinstitusjoner har hatt i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning) inngår ikke i prosjektkostnadene.

**Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter (kostnadene skal beregnes etter disse reglene):**

Forskningsrådet beregner kostnadene til brukerstyrte FoU-prosjekter fordelt på følgende kategorier (avgifter som blir refundert eller avregnet, inngår ikke i prosjektkostnadene):

- Personal- og indirekte kostnader
- Innkjøp av FoU-tjenester godkjent av Norges forskningsråd
- Utstyr
- Andre driftskostnader

**Personal- og indirekte kostnader:**

Personalkostnader og indirekte kostnader skal dekke lønn, sosiale kostnader og indirekte kostnader som husleie, sekretær-assistanse, telekommunikasjon, EDB-kostnader etc. Kostnadene beregnes med utgangspunkt i timer for egne ansatte og en timesats på 1,6 promille av nominell årslønn (timesatsen kan rundes av til nærmeste

10 kr). Dette gjelder bare timer som utføres av eget FoU-personell, dvs. prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell.

Med "nominell årslønn" menes den ansattes avtalte årslønn. Avtalt lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker/ arbeidsgiverforhold, medregnes ikke i forhold til den ordinære skattefunn - ordningen (se rettleddningen til post 206 vedr. tilskudsordningen for ulønnet arbeidsinnsats). Regnskapsført lønn som ikke er trekk/ arbeidsgiveravgiftsinnbetrettet til 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan ikke anses som vanlig i denne sammenheng. For deltidsansatt personell omregnes lønnen til en 100 % -stilling før timesatsen beregnes.

Eksempler på kostnader som inngår i timesatsen og som ikke skal belastes prosjektet separat:

**Sosiale kostnader:**

- Syketrygd, arbeidsgiveravgift, pensjon etc.

**Indirekte kostnader:**

- Kantine, telefon – mobil/ fast, hjemme-PC, etc.
- Oppvarming, kontor/laboratorieleie, bruk av mindre instrumenter, kontormateriell, kopiering, bruk av skrivere etc.
- Bistand fra kontorpersoneell og annet administrativt personeell, arrangement av mindre møter etc. (Innkjøp som er direkte knyttet til prosjektet føres under "Andre driftskostnader".)

**Innkjøp av FoU-tjenester:**

Denne posten omfatter bare innkjøp av slike tjenester fra godkjente FoU-institusjoner (universiteter, høyskoler, institutter og lignende). Ekstern assistanse for øvrig føres under "Andre driftskostnader".

**Utstyr:**

Kostnader til utstyr inngår i sin helhet når de omfatter innkjøp eller leie av utstyr som er relatert til prosjektet og som ikke skal brukes etter at prosjektet er avsluttet. Kostnader til leie av eget utstyr eller utstyr som skal brukes etter at prosjektet er avsluttet, beregnes etter en time-/dagsleie som fastsettes etter skjønn basert på avskrivnings- og driftskostnader for utstyret.

**Andre driftskostnader:**

Dette gjelder direkte prosjektrelaterte kostnader, og omfatter varer, tjenester, reiser etc., knyttet til prosjektet. Dette gjelder også innkjøp fra andre bedrifter i samme konsern. Datakostnader inngår normalt i "indirekte kostnader", men det er anledning til å inkludere kostnad for bruk av egne anlegg når kostnadene er spesielt høye.

**Kostnadsrammer**

Kostnadene til egenutført FoU-prosjekt begrenses til 4 millioner kroner i inntektsåret. Kostnader til FoU-prosjekt utført av godkjent forskningsinstitusjon (innkjøpt FoU) begrenses til kr 8 millioner kroner i inntektsåret. Samlet fradraggrunnlag etter begge de to alternativene kan ikke overstige kroner 8 millioner i inntektsåret.