

## Úrskurður yfirséðanefndar

- Frádráttur kostnaðar við nýsköpunarverkefni
- Áætlun skattstofna

Úrskurður nr. 117/2018

Gjaldár 2016

Lög nr. 90/2003, 31. gr. 1. tölul. 1. mgr., 96. gr. 1. mgr. Lög nr. 152/2009, 10. gr. (brl. nr. 165/2010, 52. gr.)

**Deilt var um frádrátt útlagðs kostnaðar við rannsóknar- eða þróunarverkefni í skattskilum einkahlutafélags, sbr. lög nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki. Fyrir lá að félagið hafði ekki haldið kostnaði vegna verkefnisins aðgreindum frá öðrum útgjöldum sínum, svo sem áskilið var í greindum lögum. Var áætlun ríkisskattstjóra á frádráttarbærum hluta þróunarkostnaðar látin standa óhöggð, enda þótti kærandi ekki hafa sýnt fram á frádráttarbærni alls slíks kostnaðar sem félagið hafði tilfært í skattskilum sínum.**

Ár 2018, miðvikudaginn 5. september, er tekið fyrir mál nr. 56/2018; kæra A ehf., dags. 14. mars 2018, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2016. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

*ú r s k u r ð u r :*

I.

Með kæru, dags. 14. mars 2018, hefur kærandi skotið til yfirséðanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 6. febrúar 2018, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2016. Með úrskurði sínum lækkaði ríkisskattstjóri tilfærðan frádrátt útlagðs kostnaðar vegna rannsóknar- eða þróunarverkefnis í skattskilum kæranda umrætt ár, sbr. 10. gr. laga nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, úr 3.077.200 kr. 1.000.000 kr. Af hálfu kæranda er þess krafist að kostnaður til útreiknings frádráttar verði ákvarðaður miðað við 63% af heildarrekstrarkostnaði kæranda, sbr. kæru félagsins til yfirséðanefndar, þannig að frádráttur útlagðs kostnaðar verði 2.508.480 kr.

II.

Málavextir eru þeir að með bréfi, dags. 3. nóvember 2017, óskaði ríkisskattstjóri eftir gögnum og skýringum á framtalsskilum kæranda árið 2016 á grundvelli 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Tók ríkisskattstjóri fram að samkvæmt ákvörðun Rannís hefði kærandi fengið staðfestingu á rannsóknar- eða þróunarverkefni samkvæmt lögum nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, og reglugerð nr. 758/2011, um sama efni. Samkvæmt greinargerð um skattafrádrátt (RSK 4.21), sem fylgt hefði skattframtali kæranda árið 2016, væri styrkhæfur kostnaður tilgreindur 13.936.002 kr. Í skattframtalinu væru tilfærðar rekstrartekjur að fjárhæð 21.647.297 kr. og gjaldfærður starfsmannakostnaður 10.122.185 kr. Samkvæmt 10. gr. laga nr. 152/2009 og 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 758/2011 væri skilyrði fyrir skattfrádrætti að kostnaði vegna hvers þróunarverkefnis væri haldið aðgreindum frá öðrum útgjöldum nýsköpunarfyrirtækis og að gögn væru aðgengileg skattyfirvöldum þegar þau óskuðu þess, sbr. X. kafla laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Ennfremur skyldi kostnaðargreinargerð árituð af endurskoðanda, skoðunarmanni eða viðurkenndum bókara. Í ljósi þessa óskaði ríkisskattstjóri eftir ítarlegum upplýsingum um hvernig kostnaði við þróunarverkefnið hefði verið haldið aðgreindum frá öðrum útgjöldum félagsins og ennfremur að félagið stæði skil á afriti af áritaðri kostnaðargreinargerð. Var óskað eftir því að tilfærður styrkhæfur kostnaður yrði skýrður nánar og sundurliðaður niður á verkefnið og færð rök fyrir því að kostnaðurinn væri allur styrkhæfur samkvæmt lögum nr. 152/2009 og 1. mgr. 3. gr. og 5. gr. reglugerðar nr. 758/2011. Tók ríkisskattstjóri fram að kærandi væri félag sem skráð væri með starfsemi við hugbúnaðargerð. Þætti tilgreindur starfsmannakostnaður í greinargerð um skattafrádrátt alls 10.167.133 kr. hár með hliðsjón af rekstrartekjum félagsins 21.647.297 kr., enda mætti ætla að venjubundinni starfsemi kæranda fylgdi einhver launakostnaður. Skyldi því upplýst hvernig skiptingu starfsmannakostnaðar væri háttáð á milli skattframtals rekstraraðila (RSK 4.01) og greinargerðar um skattafrádrátt (RSK 4.21).

Með tölvupósti 21. nóvember 2017 benti fyrirvarsmaður kæranda á að kærandi seldi eingöngu „tilbúna pakkalausn“ og tók fram að í raun væri allur kostnaður sem til félli kostnaður við áframhaldandi þróun þess pakka. Í því ljósi væri ekki talin þörf á að halda kostnaði aðgreindum þar sem allur kostnaðurinn væri á liðinn þróun. Þetta kynni þó að breytast.

Með bréfi, dags. 15. desember 2017, boðaði ríkisskattstjóri endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2016, sbr. 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóri gerði grein fyrir bréfaskiptum í málinu og kvaðst telja skýringar kæranda ófullnægjandi þar sem þær staðfestu ekki að tilgreindur kostnaður í greinargerð um frádrátt (RSK 4.21) væri styrkhæfur, sbr. ákvæði laga nr. 152/2009 og reglugerðar nr. 758/2011. Fram kom að ríkisskattstjóri ákvarðaði skattfrádrátt samkvæmt lögum nr. 152/2009 og 4. mgr. 7. gr. reglugerðar nr. 758/2011. Í því fælist að ganga úr skugga um að um væri að ræða styrkhæfan rekstrarkostnað. Með lögnum væri fyrirtækjum veittur réttur til skattfrádráttar vegna rannsóknar- og þróunarkostnaðar við nýsköpunarverkefni, sem staðfest hefðu verið af Rannís samkvæmt 5. gr. laganna. Styrkhæfur þróunarkostnaður væri talinn upp í 5. gr. reglugerðar nr. 758/2011. Yrði ákvæðið ekki skýrt rýmra en orðalag þess gæfi tilefni til, sbr. hefðbundin lögskýringarsjónarmið í skattarétti. Frádráttarreglur væru undantekning frá þeirri reglu að greiða skyldi tekjuskatt af öllum tekjum og bæri að skýra slíka undantekningu þröngt. Tók ríkisskattstjóri fram að þrátt fyrir að starfsemi félags snerist um tiltekið verkefni sem hlotið hefði viðurkenningu Rannís væri ekki allur kostnaður félagsins styrkhæfur heldur einungis sá kostnaður sem hlytist af umræddu verkefni.

Rekstrartekjur kæranda rekstrarárið 2015 næmu 21.647.297 kr. Ráða mætti af innsendum verktakamiðum að fjölmargir aðilar hefðu keypt vörur og þjónustu af félaginu, en verktakamiðar væru fyrst og fremst gefnir út vegna verktakavinnu, þ.e. þjónustu sem byggði á vinnuframlagi, en ekki vegna vörusölu, leyfisgjalda o.þ.h. Ljóst væri af skoðun eldri skattframtala kæranda að um talsverðan launa- og umsýslukostnað hefði verið að ræða hjá félaginu í gegnum tíðina. Þannig næmu rekstrartekjur 20.905.402 kr. í skattframtali kæranda árið 2014, starfsmannakostnaður væri að fjárhæð 11.824.055 kr. og annar kostnaður 13.514.369 kr. Rekstrartekjur í skattframtali félagsins árið 2015 næmu 16.168.756 kr., starfsmannakostnaður næmi 14.381.806 kr. og annar kostnaður 11.163.988 kr. Þá næmu rekstrartekjur 21.647.297 kr. í skattframtali kæranda árið 2016, starfsmannakostnaður næmi 10.122.185 kr. og annar kostnaður 12.522.043 kr. Af framangreindu þætti ljóst að sala kæranda á vörum og þjónustu hefði kallað á vinnuframlag og umsýslu árið 2015, eins og á fyrri árum. Tilgangur félagsins væri framleiðsla hugbúnaðar, þjónusta, rekstur fasteigna, lánstarfsemi og skyldur rekstur. Samkvæmt heimasíðu félagsins seldi félagið hugbúnaðarlausn og byði upp á þjónustu sérfræðinga á sviði upplýsingatækni og ráðgjafar,

aðstoð við aðlögun að sérþörfum, viðskiptaferlum o.fl., aðstoð við uppsetningu á hugbúnaði, notendakennslu til að ná fullu valdi á hugbúnaðarlausn og þjónustu við tengingu og samþáttun við annan hugbúnað. Jafnframt kæmi fram að einn starfsmaður ynni að hugbúnaðarþróun. Í ljósi framangreinds teldi ríkisskattstjóri líklegt að verulegur hluti af starfsemi kæranda liti að sölu og þjónustu vegna núverandi afurða félagsins og úrbóta á þeim án þess að slíkt félli undir rannsóknir og þróun sem stuðlaði að nýrri vöru. Samkvæmt greinargerð kæranda um skattfrádrátt (RSK 4.21) væri allur starfsmannakostnaður félagsins tilgreindur sem styrkhæfur kostnaður. Það fengi ekki staðist. Í svarbréfi kæranda kæmi fram að félagið seldi eingöngu tilbúna pakkalausn. Kostnaður sem félli til við sölu, þjónustu og umsýslu á fullbúinni vöru félli ekki undir þróunarkostnað vörunnar, sbr. lög nr. 152/2009 og reglugerð nr. 758/2011. Hefði kærandi ekki sýnt fram á að hlutur þróunarkostnaðar í rekstri félagsins væri slíkur sem tilgreint væri í greinargerð um skattfrádrátt. Eins og málið lægi fyrir hefði ríkisskattstjóri því í hyggju að áætla styrkhæfan kostnað að álitum með tilliti til fyrirliggjandi gagna og upplýsinga eða með 5.000.000 kr. Væri því fyrirhugað að lækka fjárhæðina 15.386.002 kr. í greinargerð um skattfrádrátt í 5.000.000 kr. Myndi sú breyting hafa í för með sér lækkun skattfrádráttar í reit 0988 í skattframtali kæranda árið 2016 úr 3.077.200 kr. í 1.000.000 kr.

Fyrirsvarsmaður kæranda gerði athugasemdir við hinar boðuðu breytingar í bréfi, dags. 11. janúar 2018, og fór fram á að fallist yrði á frádrátt vegna 90% tilfærðs kostnaðar af þróun þar sem kostnaður við rekstrarleg verkefni hefði verið óverulegur og öll áhersla í starfsemi kæranda verið á þróun hugbúnaðar í samræmi við umsókn félagsins til Rannís. Af hálfu kæranda hefði verið farið yfir vinnuframlag á árinu 2015 og væri niðurstaðan sú að 92,5% af vinnu starfsmanna og 75% af vinnu verktaka hefði verið við hugbúnaðargerð. Var krafa kæranda um að fallist yrði á 90% kostnaðar rökstudd með því í fyrsta lagi að söluleið félagsins færi fram í gegnum heimasíðu félagsins og meðmæli viðskiptavina og fylgdi því lítill kostnaður. Í öðru lagi seldi félagið eingöngu fullbúna vöru og væri öll áhersla félagsins lögð á að búa til nýja vöru. Í þriðja lagi væru upplýsingar á heimasíðu félagsins til marks um valkosti viðskiptavina en ekki umfang seldrar þjónustu, svo sem ríkisskattstjóri virtist telja. Í fjórða lagi segði upptalning á verkefnaskiptingu á heimasíðu félagsins ekkert til um

raunveruleg verkefni sem leyst væru af hendi innan þess. Allir sem kæmu að verkefninu væru þrautreyndir á sviði hugbúnaðarþróunar og væri þróun hugbúnaðarins þeirra aðalstarf hjá kæranda.

Með úrskurði, dags. 6. febrúar 2018, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd, sbr. 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, og endurákværðaði opinber gjöld kæranda gjaldárið 2016 til samræmis. Í úrskurðinum gerði ríkisskattstjóri grein fyrir andmælum kæranda í bréfi, dags. 11. janúar 2018, og þeim kröfum sem þar væru settar fram. Var það mat ríkisskattstjóra að af hálfu kæranda hefði ekki verið sýnt fram á að 92% af vinnu starfsmanna og 75% af vinnu verktaka hefði verið vegna hugbúnaðargerðar á árinu 2015, enda hefðu engin haldbær gögn verið lögð fram er sýndu fram á þá skiptingu. Áréttaði ríkisskattstjóri að samkvæmt innsendum verktakamiðum hefðu fjölmargir aðilar keypt vörur og þjónustu af félaginu, en verktakamiðar væru fyrst og fremst gefnir út vegna verktakavinnu, þ.e. þjónustu sem byggðist á vinnuframlagi en ekki vörusölu, leyfisgjöldum o.þ.h. Kostnaður sem félli til við sölu og umsýslu á fullbúinni vöru félli aldrei undir þróunarkostnað vörunnar, sbr. lög nr. 152/2009. Þá þætti ótrúverðugt að upplýsingar á heimasíðu félagsins væru villandi og ekki í samræmi við raunveruleg verkefni. Kærandi hefði ekki lagt fram þau gögn og skýringar sem ríkisskattstjóri hefði farið fram á. Samkvæmt 10. gr. laga nr. 152/2009 og 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 758/2011 væri það skilyrði fyrir frádrætti að kostnaði væri haldið aðgreindum frá öðrum útgjöldum og að gögn þar að lútandi væru aðgengileg skattyfirvöldum þegar þau óskuðu eftir þeim. Af hálfu kæranda hefði bréfum ríkisskattstjóra ekki verið svarað á fullnægjandi hátt og hefði ekki verið sýnt fram á að tilfærður kostnaður til útreiknings frádráttar væri allur styrkhæfur. Þótt ekki yrði dregið í efa að kærandi hefði lagt í einhvern þróunarkostnað hefði ekki verið sýnt fram á umfang hans. Teldi ríkisskattstjóri því rétt að ákvarða kæranda kostnað til frádráttar að álitum miðað við fyrirliggjandi gögn og upplýsingar. Yrði kostnaður til útreiknings á skattfrádrætti því áætlaður 5.000.000 kr. í stað 15.386.002 kr. og skattfrádráttur í reit 0988 því lækkaður úr 3.077.200 kr. í 1.000.000 kr.

### III.

Með kæru, dags. 14. mars 2018, hefur fyrirvarsmaður kæranda skotið úrskurði ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar. Í kærinni er þess krafist að fallist verði á að „63% af heildarrekstrarkostnaði [kæranda] eða 12.542.402 kr.“ verði viðurkenndur sem „styrkhæfur

þróunarkostnaður“, eins og þar segir. Er því mótmælt í kærinni að skýringar kæranda hafi verið ófullnægjandi og ótrúverðugar, enda hafi Rannís fallist á að verkefni kæranda hlyti staðfestingu sem þróunarverkefni samkvæmt lögum nr. 152/2009 vegna hugbúnaðarlausnar félagsins. Þá beri sölureikningar í bókhaldi kæranda með sér að seld þjónusta félagsins hafi numið um 16,2% á árinu og sala á hugbúnaði um 83,8%. Hafi sala kæranda á þjónustu þannig verið minniháttar. Ennfremur sé ekki hægt að draga ályktanir af verktakamiðum, enda beri þeir ekki með sér hvort keypt hafi verið þjónusta eða vörur þar sem fjárhæð sé ekki sundurliðuð eða skýrð á verktakmiða. Verktakamiðar séu á ábyrgð viðskiptavina og fái kærandi ekki afrit af þeim. Við tekjuskráningu notist kærandi aðeins við sölureikninga. Sundurliðun í ársreikningi staðfesti að seld þjónusta hafi aðeins numið um 16,2% og sala á tilbúnum hugbúnaði um 83,2%. Er mótmælt þeirri ályktun sem ríkisskattstjóri hafi dregið af hlutverki starfsmanna samkvæmt heimasíðu félagsins auk þess sem bent er á að flestir viðskiptavinir kæranda séu fyrirtæki með eigin tölvudeildir og viðhaldssérfræðinga sem þurfi í litlum mæli á aðstoð að halda við kaup á tilbúnum hugbúnaði og innleiðingu hans. Lækkun ríkisskattstjóra á styrkhæfum þróunarkostnaði kæranda sé geðþóttaákvörðun og í ósamræmi við rök kæranda um fyrirkomulag starfsemi félagsins og bókhald þess.

#### IV.

Með bréfi, dags. 15. maí 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn í málinu og krafist þess að kærinni verði vísað frá, en að öðrum kosti að hinn kærði úrskurður verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra. Bendir ríkisskattstjóri á að með bréfi, dags. 3. nóvember 2017, hafi verið lagt fyrir kæranda að gera grein fyrir bókhaldslegri aðgreiningu þróunarkostnaðar og leggja fram afrit af kostnaðargreinargerð með áritun endurskoðanda, skoðunarmanns eða viðurkennds bókara, sbr. 10. gr. laga nr. 152/2009 og 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 758/2011. Þá hafi verið farið fram á sundurliðun og nánari skýringar á tilgreindum kostnaðarliðum og röksemdum fyrir styrkhæfi þeirra. Með kærnu til yfirsattanefndar hafi ekki verið veitt fullnægjandi svör við fyrirspurn ríkisskattstjóra frá 3. nóvember 2017 eða bætt úr þeim ágöllum sem gerð hafi verið grein fyrir í boðunarbréfi, dags. 15. desember 2017, og hinum kærða úrskurði.

Með bréfi yfirskattanefndar, dags. 16. maí 2018, var kæranda sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra og félaginu gefinn kostur á að tjá sig af því tilefni og leggja fram gögn til skýringar.

Í svarbréfi fyrirvarsmanns kæranda til yfirskattanefndar, dags. 25. maí 2018, er m.a. vísað til þess að ítarlegur rökstuðningur hafi komið fram í bréfum til ríkisskattstjóra í tilefni af fyrirspurnarbréfi embættisins og boðunarbréfi, en ríkisskattstjóri hafi ekki tekið efnislega afstöðu til hans. Meðfylgjandi bréfinu er sundurliðun á rekstrartekjum kæranda á árinu 2015.

## V.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, sbr. 42. gr. laga nr. 165/2010, um breyting á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld, er markmið hinna fyrrnefndu laga að efla rannsóknir og þróunarstarf og bæta samkeppnisskilyrði nýsköpunarfyrirtækja með því að veita þeim rétt til skattfrádráttar vegna kostnaðar við nýsköpunarverkefni. Gilda lög nr. 152/2009 um fyrirtæki sem eru eigendur rannsóknar- eða þróunarverkefna sem staðfest hafa verið af Rannsóknarmiðstöð Íslands (Rannís) samkvæmt 5. gr. laganna, sbr. 1. mgr. 2. gr. þeirra. Fram kemur í 5. gr. laganna að Rannís ákvarðar hvort verkefni hlýtur staðfestingu samkvæmt lögnum og eru skilyrði slíkrar staðfestingar m.a. að verkefni teljist rannsóknar- eða þróunarverkefni samkvæmt lögnum. Samkvæmt 1. mgr. 10. gr. laga nr. 152/2009 á nýsköpunarfyrirtæki sem er eigandi að rannsóknar- eða þróunarverkefnum sem hlotið hafa staðfestingu Rannís samkvæmt 5. gr. laganna rétt á sérstökum frádrætti frá álögdum tekjuskatti sem nemur 20 hundraðshlutum af útlögðum kostnaði vegna þessara verkefna, enda sé um að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þó að tilteknu hámarki. Í 2. mgr. sömu lagagreinar kemur fram að skilyrði frádráttar sé að kostnaði vegna hvers rannsóknar- og þróunarverkefnis sé haldið aðgreindum frá öðrum útgjöldum nýsköpunarfyrirtækis og að gögn séu aðgengileg skattyfirvöldum þegar þau óska þess, sbr. X. kafla laga nr. 90/2003. Samkvæmt 4. mgr. 10. gr. laganna skal árlega gera grein fyrir kostnaði vegna rannsókna og þróunar í skattframtali á þann hátt sem ríkisskattstjóri ákveður. Skal kostnaðargreinargerð vera árituð af endurskoðanda, skoðunarmanni eða viðurkenndum bókara. Í niðurlagsákvæði greinarinnar kemur fram að ráðherra skuli setja í reglugerð nánari

reglur um skiptingu og meðferð óbeins kostnaðar, þ.m.t. um fyrningu, fjármagnskostnað og launakostnað, sem til fellur vegna rannsóknar- og þróunarverkefna í þessu sambandi. Hefur það verið gert með setningu reglugerðar nr. 758/2011, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki.

Kærandi í máli þessu er einkahlutafélag og er skráður tilgangur félagsins samkvæmt fyrirliggjandi upplýsingum framleiðsla hugbúnaðar, þjónusta, svo og rekstur fasteigna, lánastarfsemi og skyldur rekstur. Samkvæmt gögnum málsins sótti kærandi um staðfestingu Rannís á rannsóknar- og þróunarverkefni á grundvelli laga nr. 152/2009 og mun hafa hlotið slíka staðfestingu á árinu 2015. Í sérstakri greinargerð um skattfrádrátt (RSK 4.21), er fylgdi skattframtali kæranda árið 2016, var tilfærður „gjaldfærður styrkhæfur kostnaður“ að fjárhæð samtals 13.936.002 kr. auk aðkeyptrar rannsóknar- og þróunarvinnu að fjárhæð samtals 1.450.000 kr. Nam kostnaður til útreiknings skattfrádráttar því alls 15.386.002 kr. og skattfrádráttur 3.077.200 kr. sem færður var í reit 0988 í skattframtalinu. Samkvæmt sundurliðun í greinargerðinni stóð gjaldfærður kostnaður saman af starfsmannakostnaði 10.167.133 kr., gjaldfærðum afskriftum af vélum og tækjum 87.323 kr., efnis- og birgðakostnaði 532.342 kr. og öðrum beinum kostnaði vegna rannsóknarverkefnis kæranda 3.149.204 kr.

Eins og fram er komið lækkaði ríkisskattstjóri tilfærðan frádrátt útlagðs kostnaðar vegna þróunarverkefnis í skattskilum kæranda árið 2016 úr 3.077.200 kr. í áætlaða fjárhæð 1.000.000 kr., sbr. hinn kærða úrskurð. Var það mat ríkisskattstjóra að kærandi hefði ekki gefið fullnægjandi skýringar á tilfærðum kostnaði. Benti ríkisskattstjóri á að samkvæmt skattframtali kæranda fyrir umrætt ár næmu rekstrartekjur félagsins 21.647.297 kr. og gjaldfærður starfsmannakostnaður þess mæmi 10.122.185 kr. Með hliðsjón af fjölda innsendra verktakamiða og athugun á skattframtölum kæranda vegna eldri ára, sem bæru með sér talsverðan launa- og umsýslukostnað, væri ljóst að sala kæranda á vörum og þjónustu hefði kallað á vinnuframlag og umsýslu á árinu 2015 eins og á fyrri árum, svo sem nánar var rökstutt í úrskurði ríkisskattstjóra. Kvaðst ríkisskattstjóri telja líklegt í ljósi tilgangs félagsins og upplýsinga á heimasíðu þess að verulegur hluti starfsemi félagsins varðaði sölu og þjónustu vegna núverandi afurða félagsins og úrbætur á þeim og að ekki fengi staðist að tilfærður starfsmannakostnaður í greinargerð um skattfrádrátt 10.167.133 kr. væri að öllu leyti vegna þróunarverkefnis. Kostnaður sem félli til við sölu, þjónustu og umsýslu á fullbúinni



vöru félli aldrei undir þróunarkostnað hennar, sbr. lög nr. 152/2009 og reglugerð nr. 758/2011. Þar sem kærandi hefði ekki sýnt fram á að hlutur þróunarkostnaðar í rekstri félagsins væri slíkur sem greinargerð um skattfrádrátt bæri með sér yrði að ákvarða frádrátt vegna slíks kostnaðar að álitum.

Af hálfu kæranda er þess krafist að kostnaður til útreiknings hins umdeilda frádráttar verði ákvarðaður miðað við 63% af heildarrekstrarkostnaði kæranda, sbr. kæru félagsins til yfirskattanevndar, þannig að frádráttur útlagðs kostnaðar verði 2.508.480 kr. Er tekið fram að sölureikningar í bókhaldi félagsins beri með sér að seld þjónusta félagsins hafi numið um 16,2% á árinu og sala á hugbúnaði um 83,8%. Hafi sala kæranda á þjónustu þannig verið minniháttar.

Með bréfi, dags. 3. nóvember 2017, óskaði ríkisskattstjóri eftir því að kærandi upplýsti um hvernig kostnaði við þróunarverkefni kæranda væri haldið aðgreindum frá öðrum útgjöldum félagsins og að staðin væru skil á afriti af áritaðri kostnaðargreinargerð endurskoðanda, skoðunarmanns eða viðurkennds bókara, sbr. 2. og 4. mgr. 10. gr. laga nr. 152/2009. Þá fór ríkisskattstjóri fram á að kærandi gerði nánari grein fyrir gjaldfærðum kostnaði og sundurliðun hans niður á verkefnið auk þess sem færð yrðu rök fyrir því að kostnaðurinn væri „styrkhæfur“ samkvæmt fyrrgreindum lögum. Af hálfu kæranda var ekki orðið við þessu, sbr. svarbréf fyrirsvarsmanns félagsins, sem barst ríkisskattstjóra 21. nóvember 2017, þar sem það eitt kom fram að kærandi teldi ekki þörf á að halda kostnaði vegna verkefnisins aðgreindum. Þá hefur kærandi ekki bætt úr þessu á síðari stigum málsins heldur látið sitja við almennar og hvarflandi staðhæfingar um hlutfall útlagðs kostnaðar er tilheyri þróunarverkefni félagsins, sbr. bréf kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 11. janúar 2018, þar sem þess var krafist að 90% af tilfærðum kostnaði yrði talinn frádráttarbær, og kæru til yfirskattanevndar þar sem byggt er á því að frádráttarbær hluti tilfærðs kostnaðar nemi 63% af heildarrekstrarkostnaði kæranda. Af hálfu kæranda hafa ekki komið fram frekari skýringar eða gögn til stuðnings þessum sjónarmiðum, að undanskilinni sundurliðun rekstrartekna er fylgdi bréfi kæranda til yfirskattanevndar, dags. 25. maí 2018, sem ber m.a. með sér að sala á þjónustu hafi numið 16,2% af heildarrekstrartekjum félagsins. Fram kemur í kærinni að aðrar tekjur hafi verið sala á tilbúnum hugbúnaði. Að framangreindu virtu og þar sem fyrir liggur að kærandi hefur ekki haldið kostnaði vegna þróunarverkefnis félagsins aðgreindum frá öðrum útgjöldum

félagsins, svo sem áskilið er í 2. mgr. 10. gr. laga nr. 152/2009, verður ekki talið að kærandi hafi sýnt fram á frádráttarbærni þeirra útgjalda sem um ræðir. Þá þykja engar forsendur til þess, eins og málið liggur fyrir, að hrófla við áætlun ríkisskattstjóra á frádráttarbærum þróunarkostnaði, enda verður ekki séð að hin umdeilda lækkun ríkisskattstjóra sé um skör fram, sbr. til hliðsjónar 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Er kröfu kæranda í máli þessu því hafnað.

*Úrskurðarorð:*

Kröfu kæranda er hafnað.