

En presentasjon av SkatteFUNN:

Skattekreditt for å stimulere til økt FoU

Skattytere som utfører forskning og utviklingsarbeid (FoU) har krav på fradrag i sin betalbare skatt etter SkatteFUNN-ordningen. Dette er hjemlet i skatteloven § 16–40.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Christian Hambro
Partner Gram, Hambro & Garman
Han har tidligere vært adm.dir.
i Norges forskningsråd og var med
i utvalget som foreslo Skatteintensivitet og har nylig utgitt boken
FoU og Skatt på Gyldendal forlag.

SkatteFUNNfradraget kommer i tillegg til adgangen til å utgiftsføre FoU-kostnadene etter skattelovens alminnelige regler. Virksomheter som ikke er i skatteposisjon, får utbetalt skattekreditten som et skattefritt tilskudd i forbindelse med det årlige skatteoppgjøret. Forutsetningen for å få SkatteFUNN-fradraget er at lovens vilkår for ordningen er oppfylt i det konkrete tilfellet.

Formålet med SkatteFUNN er å stimulere næringslivet til økt FoU-innsats. En evaluering av ordningen i 2007 foretatt av SSB, konkluderte med at hver tapte skattekrone utløste to ekstra private FoU-kroner. Evalueringen tydet på at prosjektene i gjennomsnitt var bedriftsøkonomisk lønnsomme. Samfunnsverdien av den nye kunnskapen og innsikten som kommer ut av prosjektene, er trolig flere ganger høyere enn den privatøkonomiske lønnsomheten, men dette har man ikke tall for. Statens årlige provenytap forbundet med SkatteFUNN-ordningen er om lag 1,2 milliarder kroner.

Forvaltning av SkatteFUNN

SkatteFUNN er en rettighetsbasert ordning. Hvis betingelsene i lov og forskrift er oppfylt, har skattyteren som fremsetter krav om det i sin selvangivelse rett til skattefradraget.

For å bli innrømmet skattefradrag, må det aktuelle prosjektet bli godkjent av Forskningsrådet som et FoU-prosjekt. Godkjenningssøknader sendes først til Innovasjon Norge lokalt. Innovasjon Norge gir så en innstilling til Forskningsrådet, som deretter avgjør saken. Forskningsrådets avslag på godkjenning kan påklages til et eget klageorgan. SkatteFUNN-godkjenningen må være gitt i forkant av prosjektet. Det betyr at det ikke gis fradrag for FoU utført før godkjenningsåret.

Godkjenning gis vanligvis ikke for mer enn tre år om gangen.

Forskningsrådets godkjenning av prosjektet innebærer ikke at det er innrømmet fradragrett. Det avgjør nemlig ligningsmyndighetene. De må legge til grunn Forskningsrådets vedtak om at det dreier seg om et FoU-prosjekt i lovens forstand. For øvrig er det ligningsmyndighetene som tar stilling til om vilkårene for fradrag ellers er tilfredsstillende. Ligningsmyndighetene avgjør også hvor stort fradrag som er berettiget.

Hvem har krav på SkatteFUNN-fradrag?

Alle norske skattytere som driver virksomhet, kan kreve SkatteFUNN-fradrag. Det er ingen begrensninger mht. hvilken organisasjonsform skatteyteren kan ha, hvor mange ansatte det må være, eller hvem som eier virksomheten. Den som ikke er skattepliktig, kan heller ikke kreve SkatteFUNN-fradrag. Dette gjelder for eksempel forvaltningsorganer eller ideelle institusjoner som er unntatt skatteplikt etter skatteloven § 2–32. Det ligger også en begrensning i ordningen i at FoU-prosjektet etter

sin art må være en fradragsberettiget kostnad ved den ordinære ligningen.

Et forskningsinstitutt kan være fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2–32, men drive en begrenset skattepliktig virksomhet i tillegg. Er et FoU-prosjekt knyttet til den skattepliktige virksomheten, kan det innrømmes SkatteFUNN-fradrag. FoU knyttet til den skattefrie virksomheten gir ikke grunnlag for SkatteFUNN-fradrag.

Hva er kriteriene for å få godkjent et SkatteFUNN-prosjekt?

En forutsetning for å få SkatteFUNN-fradrag er at prosjektet blir godkjent av Forskningsrådet som et FoU-prosjekt i henhold til skatteforskriften § 16–40–2. Flertallet av søknadene blir godkjent og hvis søknadsskjemaet blir fulgt, er søknadsprosessen ikke særlig byrdefull. Forskningsrådet skal ikke ta stilling til om prosjektet er godt eller dårlig, men om det kan regnes som et FoU-prosjekt i lovens forstand.

For å bli godkjent fastsetter skatteforskriften § 16–40–2 bl.a. at prosjektet må

- være målrettet og avgrenset, og det må være mulig å skille prosjektet fra bedriftens normale virksomhet og drift
- ha som mål å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter, eller benytte eksisterende kunnskap eller ferdigheter på nye måter eller områder, i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser

Skatteforskriften § 16–40–2 regner også opp en del prosjekter som ikke anses som FoU, for eksempel markedsundersøkelser, opplæring eller organisasjonsutvikling, og leting etter mineralske forekomster. Inves-

teringer i fast eiendom eller produksjonsutstyr regnes heller ikke som FoU. En annen sak er hvilke kostnader som kan inngå i et FoU-prosjekt, se nedenfor.

Hvorvidt man står overfor et FoU-prosjekt eller ikke, er ikke alltid opplagt, og må noen ganger avgjøres ut fra et faglig skjønn. SkatteFUNN-ordningen omfatter alt fra vitenskapelig meget krevende prosjekter til mer beskjedne utviklingsoppgaver. Det går en grense mellom de enklere utviklingsoppgavene på den ene siden og det som regnes som vanlig drift på den annen side og som ikke dekkes av SkatteFUNN-ordningen. Løpende forbedringsarbeid som de fleste i bransjen gjennomfører mer eller mindre rutinemessig, regnes som drift. Det samme gjelder oppgaver som kan løses direkte av en oppgående fagperson på området. En god del søknader avslås fordi de ansees som en del av den løpende driften.

Et grunnvilkår for godkjenning er at prosjektet har som mål å frembringe ny kunnskap eller nye ferdigheter, eller skal undersøke om eksisterende kunnskap kan brukes på nye måter. Det er en del søknader som blir returnert fordi det ikke er klart hvilket kunnskapshull som skal tettes, selv om prosjektet for øvrig er nøye beskrevet. Det avgjørende er ikke om kunnskapen eller ferdigheten er ukjent for søkeren, men om den er ukjent i mer objektiv forstand. At det skal foreligge et prosjekt, innebærer ikke noen formelle krav mht. hvordan den planlagte FoU-innsatsen skal beskrives. Men det må være et mål, en begynnelse og en slutt på arbeidet for at det skal kunne godkjennes som et prosjekt.

Skal prosjektet godkjennes, må det antas at det kan være til nytte i forbindelse med utvikling av nye eller forbedrede varer, tjenester eller produksjonsmetoder. Det hører selvsagt til sjeldenhetene at en bedrift pådrar seg kostnader den ikke anser som nyttig, men det sendes inn enkelte søknader som ikke får frem hvordan den nye kunnskapen skal brukes i produksjonen.

Støttegraden

Små og mellomstore bedrifter (SMB) kan få 20 % av projektkostnadene som skattefradrag, mens større bedrifter kan få 18 %. Hvilke bedrifter som kan klassifiseres som SMBer fremgår av skatteforskriften § 16–40–5. Denne bestemmelsen, som bygger på EUs definisjoner, er så pass omstendelig at bare noen hovedpunkter nevnes her.

Kjernen i bestemmelsen er at en SMB må være uavhengig, ha færre enn 250 ansatte, den årlige omsetningen må ikke overstige 50 millioner euro og balansen må ikke overstige 43 millioner euro. Kravet til uavhengighet er normalt ikke oppfylt hvis et annet foretak har flertallet av aksjestemmene eller annen dominerende innflytelse. Det samme gjelder hvis en bedrift tidligere i omsetningskjeden har mer enn 25 % av kapitalen eller stemmene i bedriften. Når kravet til uavhengighet ikke er oppfylt, vil de aktuelle bedriftenes antall ansatte, omsetning og balanse bli vurdert samlet i forhold til SMB-kriteriene.

I et konsern etter aksjeloven § 1–3 (2), vil hvert enkelt selskap som er et eget skatteobjekt, kunne kreve SkatteFUNN-fradrag. Hvorvidt fradraget blir 18 % eller 20 % av kostnadene, vil bero på om morselskapet og datterselskapet samlet sett tilfredsstiller SMB-kravene.

Ved avregningen av SkatteFUNN-støtten, blir annen offentlig støtte til prosjektet tatt i betraktning. Det er nemlig fastsatt at summen av SkatteFUNN og direkte bevilgninger til prosjektet må ligge innenfor statsstøttegrensene etter EØS-avtalen. Hvis grensene overskrides, blir skattefunnstøtten barbert. Tillatt støttegrad for utviklingsprosjekter er 25 % og for industriell forskning 50 %. Disse tallene kan økes med 10 % både for SMBer og for samarbeidsprosjekter. SMB-definisjonen ved beregning av høyeste lovlige statsstøtte er den samme som i skatteforskriften § 16–40–5.

Kostnadstaket

SkatteFUNN er en ordning som først og fremst er utformet med tanke på mindre bedrifter. Det er derfor satt et tak på hvor store kostnader som gir grunnlag for fra-

draget. Taket er normalt 5,5 millioner kroner pr. år. FoU utover denne grensen gir ikke grunnlag for SkatteFUNN-fradrag. Under taket kan bedriften ha flere prosjekter gående og det er ikke noen begrensninger mht. hvor mange år bedriften engasjerer seg i FoU med SkatteFUNN-fradrag. Ubrukt mulighet for SkatteFUNN-fradrag i ett år kan ikke overføres til det påfølgende året. Bedrifter kan godt samarbeide om FoU-prosjekter og kreve SkatteFUNN-fradrag. Da vil hver av partnerne kunne få fradrag for sin andel av kostnadene, med det samme kostnadstaket som normalt gjelder for hver deltaker. Men ved slikt samarbeid må også samarbeidsprosjektet holde seg innenfor en ramme på 5,5 millioner kroner pr. år.

Kostnadstaket heves til 11 millioner kroner pr. år dersom det er tale om et prosjekt som utføres av en forskningsinstitusjon som er godkjent av Forskningsrådet. Summen av slike prosjekter og egenutført forskning må holde seg innenfor rammen på 11 millioner kroner.

De berettigede kostnadene

SkatteFUNN-støtten beregnes på grunnlag av hva som anses som berettigede projektkostnader. Nærmere bestemmelser om dette finnes i skatteforskriften § 16–40–6. Reglene her er i samsvar med bestemmelsene i EUs gruppeunntaksforordning (EU 800/2008) som er gjort til norsk rett. SkatteFUNN er innmeldt til ESA under disse reglene. Et hovedprinsipp er at verken produksjonsutgifter eller investeringer gir grunnlag for SkatteFUNN-fradrag. Det som støttes, er gjennomføring av FoU-prosjekter. Det kan imidlertid på visse vilkår gis godkjenning til frembringelse av en prototype, selv om den kan selges. Salgssummen kommer da til fradrag i kostnadsgrunnlaget, i motsetning til andre inntekter prosjektet måtte føre til.

Man skiller mellom egenutført FoU og innkjøpt FoU. Når det gjelder egenutført FoU, vil den dominerende posten som oftest være lønnskostnader. For personell som arbeider på prosjektet, fastsettes time-lønnen sjablongmessig til 1,2 promille av avtalt og reell lønn ved utløpet av prosjektet eller inntektsåret. Det er bare en time-lønn opp til 530 kroner som godtas, og antall timer er begrenset til 1850 pr. prosjektdeltaker. Sjablongen dekker alle utgifter som er forbundet med den ansatte og som ikke er spesifikke for FoU-prosjektet. Dette vil være arbeidsgiveravgift, feriepenger, forsikringer, husleie, kantine, regnskap



Virksomheter som ikke er i skatteposisjon, får utbetalt skattekreditten som et skattefritt tilskudd i forbindelse med det årlige skatteoppgjøret.

osv. Slike generelle utgifter kan altså ikke inngå i kostnadsgrunnlaget for SkatteFUNN.

Ekstraordinære kostnader utløst av prosjektet og direkte knyttet til det, gir grunnlag for fradrag uten noen begrensninger så fremt det er tale om kostnader som er regnet opp i EUs gruppeunntaksforordning, jf. skatteforskriften § 16–40–6. Eksempler på dette er innkjøp av instrumenter, kjemikalier, materialer for øvrig, ulike tjenester, lisenser fra rettighetshavere osv. Har det vært nødvendig å leie tilleggslokaler for å gjennomføre prosjektet, inngår leien i kostnadsgrunnlaget. Det samme gjelder ekstraordinær administrativ støtte. Finansieringsutgifter som FoU-prosjektet har medført, kan også gi grunnlag for fradrag, se gruppeunntaksforskriften art. 31 femte ledd bokstav e og ligningspraksis. Er det tale om instrumenter som skal brukes i prosjektet og som har en restverdi ved prosjektavslutning, er det den årlige avskrivningen i samsvar med god regnskapskikk som kan kostnadsføres.

Skattyteren kan få fradrag for innkjøpt FoU. Det er ingen begrensninger her mht. hvilken timekostnad som betales for den innkjøpte FoU-innsatsen. Det er heller ikke noe vilkår at FoU-innsatsen finner sted i Norge. Det avgjørende er kun om prosjekteier er å anse som norsk skattyter. Ubetalt egeninnsats er ikke en kostnad, og

inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget for SkatteFUNN.

Et FoU-prosjekt kan føre til inntekter. Disse beskattes på vanlig måte, og kommer ikke til fradrag i kostnadsgrunnlaget ved beregning av SkatteFUNN-fradraget.

Om fremsettelse av krav på SkatteFUNN-fradrag

Den som har fått godkjent et SkatteFUNN-prosjekt, må gi årsrapport til Forskningsrådet og rapport ved avslutning av prosjektet. Ved manglende oppfyllelse av rapporteringsplikten kan godkjenningen trekkes tilbake.

Det er skattyter selv som må fremsette krav om SkatteFUNN-fradrag. Det gjøres i forbindelse med den årlige selvangivelsen på Skatteetatens skjema for fradrag i skatt for forskning og utvikling (RF-1053 b). Skjemaet er relativt enkelt og skal gi opplysninger om bl.a. hva slags FoU-prosjekt det er tale om, kostnader til egenutført og innkjøpt FoU og annen offentlig støtte som blir gitt til prosjektet. Skjemaet må underskrives av revisor som skal attestere kostnadene og bekrefte opplysningene om offentlig støtte. Kravet til revisorattestasjon gjelder selv om bedriften for øvrig ikke har plikt til å ha revisor.

Revisors attestasjon skal skje i samsvar med god revisjonsskikk. Det innebærer

bl.a. at revisor skal attestere at det er ført regnskap i samsvar med de reglene som gjelder for ordningen. I skatteforskriften § 16–40–8 er det fastsatt nærmere bestemmelser om dette. Der heter det bl.a. at det skal føres et eget prosjektregnskap og at det skal dokumentere både de beregnede og faktiske prosjektkostnadene. Videre skal prosjektregnskapet føres løpende gjennom året. Det må kunne fremlegges dokumentasjon av personell- og indirekte kostnader, herunder timelister pr. dag for FoU-personell, med opplysninger om navn på personen, antall timer og vedkommende årslønn. Bedrifter bør kontakte revisor tidlig, slik at korrekt prosjektregnskap føres helt fra begynnelsen av.

Ligningsmyndighetene behandler kravet om SkatteFUNN-fradrag på samme måte som andre sider av en skattyters selvangivelse. Det innebærer at de kan nekte fradrag hvis prosjektet ikke er en utgift til inntekts ervervelse, eller hvis det for eksempel mangler dokumentasjon på kostnader, eller kommer fremt at de som er oppført som prosjektmedarbeidere, i realiteten ikke har arbeidet på prosjektet. Ligningsmyndighetenes behandling av SkatteFUNN-krav følger ligningslovens bestemmelser. Forskningsrådet og ligningsmyndighetene har uten hinder av taushetsplikten som ellers gjelder, adgang til å utveksle informasjon.

Opphør av deltakerlignet selskap:

Tidspunkt for realisasjon av andeler

I vedtak av 26. juni 2012 (sak 2009-040SKN) tok skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter stilling til hvorvidt et deltakerlignet selskap var opphørt i 2009, slik at deltakernes andeler i selskapet skattemessig måtte anses å være realisert.

I så fall skulle det beregnes gevinst på andelene etter bestemmelsen i skatteloven § 10–44 første ledd:

«Gevinst ved realisasjon av andel, herunder innløsning av enkeltandeler eller

oppløsning av selskapet, er skattepliktig som alminnelig inntekt.»

Saken omhandlet flere problemstillinger. Etter innføringen av deltakermodellen fra inntektsåret 2006, vil personlige deltakere

som hovedregel bli beskattet både løpende og gjennom gevinst/tap ved realisasjon av andelen for inntekter som opptjenes i selskapet. Ved overgangen til deltakermodellen, ble det innført overgangsregler som innebar at de personlige deltakerne