

SkatteFUNN – erfaringer fra avdeling storbedrift

Områder hvor det gjøres feil

Skatteetaten har fortsatt stort fokus på kontroll av SkatteFUNN, og denne artikkelen beskriver noen områder hvor avdeling Storbedrift ser at det har vært gjort feil. Regelverket for små og mellomstore bedrifter (SMBer) kan avvike fra det som gjelder for større bedrifter. Selskaper under avdeling storbedrift sitt ansvarsområde faller imidlertid stort sett utenfor definisjonen av SMBer, og regelverket for disse er derfor kun nevnt i ett avsnitt.



Spesialrevisor
Hege Ratikainen Søfteland
Skatteetaten Storbedrift



Seniorskattejurist
Silje Brattetveit Helle
Skatteetaten Storbedrift

Generelt om SkatteFUNN

Et foretak som har et forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU-prosjekt) godkjent av Norges forskningsråd (Forskningsrådet), gis fradrag i skatt for 19 prosent av kostnadene til prosjektet.¹ Ordningen innebærer at det gis fradrag i skatt selv om kostnaden er ført til fradrag i inntekt. Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til støtte. Den delen av støtten som overstiger betalbar skatt, utbetales til foretaket.

SkatteFUNN-ordningen er regnet som statsstøtte både i norsk og i EU-rettslig forstand og er meldt inn til ESA under gruppeunntaksforordningen (forordning (EU) nr. 651/2014, heretter GBER).² Av forskrift til skatteloven (FSFIN) § 16-40-1 (2) fremgår det at den er forenlig med unntak fra notifi-

kasjonsplikt for offentlig støtte og GBER artikkel 25.

For at kostnadene skal omfattes av SkatteFUNN-ordningen, må prosjektet være godkjent av Forskningsrådet, og kostnadene må være direkte tilknyttet prosjektet og fradragsberettiget etter skattelovens kapittel 6.³ Godkjenningen fra Forskningsrådet setter ramme for hvilke kostnader som er fradragsberettiget. Kostnader som faller utenfor godkjent prosjekt, kan ikke tas med i grunnlaget for SkatteFUNN-fradrag. Det samme gjelder kostnader som faller utenfor godkjent prosjektperiode. Det er videre et krav om at kostnadene må være attestert av revisor. GBER artikkel 25 regulerer hvilke kostnader som er støtteberettiget.

Etter GBER artikkel 1 pkt. 4 bokstav c er det ikke adgang til å gi SkatteFUNN-støtte til foretak som er i vanskeligheter. Kriteriene for å være i vanskeligheter fremgår av GBER artikkel 2 pkt. 18. Det er tilstrekkelig at en av omstendighetene i bokstav a til e er oppfylt. Tidspunktet for vurderingen er datoen for Forskningsrådets godkjenning av søknaden.

Foretak i vanskeligheter

Kontrollfokus

Fra inntektsåret 2019 har Skatteetaten hatt fokus på å kontrollere at det ikke gis SkatteFUNN til foretak i vanskeligheter. Flere avklaringer fra Finansdepartementet og ESA i årene 2019 til 2022 har imidlertid ført til at regelverket må praktiseres forskjellig ut fra når prosjektet ble godkjent og hvilket inntektsår skattefradraget gjelder. Skattekontoret erfarer at de fleste som er kontrollert, har klart å tilpasse seg ved å tilføre kapital og/eller at udekket tap er ført mot annen egenkapital. Nedenfor beskrives noen utvalgte temaer hvor vi har sett at enkelte selskaper ikke har klart å innrette seg etter regelverket.

Overkurs inngår i aksjekapital

Etter GBER artikkel 2 pkt. 18 bokstav a anses et foretak å være i vanskeligheter dersom mer enn halvparten av den tegnede aksjekapitalen («subscribed share capital») har forsvunnet som følge av akkumulerte tap. Finansdepartementet la i brev av 26.02.2020 (punkt 2.6) til grunn at aksjekapital skulle forstås som «det som i regnskapet er ført som aksjekapital eller selskapskapital» og presiserte at overkurs ikke er omfattet.⁴ I brev av 30.10.2020 endret Finansdepartementet sin vurdering fordi ESA hadde gitt uttrykk for

¹ Jf. Skatteloven §§ 16-40 og 16-41.

² [Forordning \(EU\) nr. 651/2014, gruppeunntaksforordningen.](#)

³ Jf. FSFIN § 16-40-6 (1) og (2).

⁴ [Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet, datert 26.02.2020.](#)

at overkurs («share premium») inngår.⁵ Det er overkurs fra det avlagte årsregnskapet som skal brukes. Begrunnelsen er formuleringen i GBER artikkel 2 pkt. 18 bokstav a siste punktum, hvor det står at overkurs skal tas med når det er relevant. Den endrede forståelsen fikk først virkning for inntektsåret 2021, og dette gjaldt også for prosjekter som ble godkjent av Forskningsrådet i 2019 og 2020.

Endret forståelse av hvordan overkurs skal behandles, førte til at noen foretak likevel ble ansett for å være i vanskeligheter, og derfor ikke kunne motta støtte. Skatteetaten sendte derfor i mars 2022 et brev til selskaper med flerårig SkatteFUNN-prosjekt godkjent i 2019 og 2020, og som fortsatt var gyldig i 2021. I brevet ble endret forståelse illustrert med følgende forenklete eksempler:

Aksjekapital: 100

Overkurs: 100

Udekket tap: 120

I den opprinnelige forståelsen av reglene ble det lagt til grunn at summen av opptjent egenkapital (i eksempelet udekket tap) og overkurs skulle legges sammen. Ved beregningen som gjøres for å vurdere om mer enn halvparten av aksjekapitalen er tapt, ville «nettotapet» i eksempelet utgjøre 20 (120–100). Siden «nettotapet» på 20 i eksempelet ikke overstiger halvparten av aksjekapitalen (50), ble selskapet ikke ansett som et foretak i vanskeligheter.

Etter den endrede tolkningen skal aksjekapital og overkurs legges sammen. Udekket tap på 120 overstiger halvparten av aksjekapital og overkurs på 200, og selskapet vil bli ansett som et foretak i vanskeligheter etter GBER.»

Vurdering både på selskaps- og konsernnivå

Finansdepartementet la i brev av 26.02.2020 (punkt 2.5) til grunn at vurderingen av om foretaket er i vanskeligheter etter bestemmelsene i GBER artikkel 2 pkt. 18 kun skal foretas på konsernnivå for selskap som inngår i konsern. I brev av 30.10.2020 endret Finansdepartementet sin vurdering, fordi ESA har gitt uttrykk for at vurderingen også må gjøres på selskapsnivå. ESA la til grunn at selskap i vanskeligheter likevel kunne motta støtte hvis det blir tilført tilstrekkelig kapital, så lenge konsernet ikke var i vanskeligheter. Finansdepartementet antok at opprettingen måtte være gjennomført på tidspunktet for Forskningsrådets godkjenning av prosjektet. For prosjekt godkjent i 2019 og 2020 kunne Skatteetaten imidlertid vurdere kapital situasjonen kun på konsernnivå. Dette ble begrunnet med den usikkerhet som har vært, og at foretakene kunne ha innrettet seg før det forelå en avklaring.

Finansdepartementets antakelse om vurdering kun på konsernnivå for prosjekter godkjent i 2019 og 2020 gjaldt imidlertid bare for inntektsårene 2019 og 2020. I mars 2022 sendte derfor Skatteetaten brev til alle selskaper med slike prosjekt som fortsatt var gyldig i 2021. En del selskaper ville etter ny tolkning bli ansett som foretak i vanskeligheter på godkjenningstidspunktet i 2019/2020. Brevet skisserte følgende fremgangsmåte for å dokumentere at de ikke lenger var i vanskeligheter, og dermed kunne unngå å miste retten til SkatteFUNN for inntektsåret 2021:

«Dette må dokumenteres i forbindelse med innlevering av skattemelding for inntektsåret 2021 og dokumentasjonen må vedlegges skattemeldingen. Dokumentasjonen kan enten fremkomme av sist avlagte årsregnskap, eller et senere avlagt kvartalsregnskap eller mellombalanse med balansedato før innlevering av skattemelding for 2021.»

Dokumentasjonskravet er i samsvar med punkt 2.3 i Finansdepartementets brev av 29.11.2019.⁶

Hvorvidt et selskap skal anses å inngå i et konsern etter statsstøttereguleringen, er normalt sammenfallende med det norske konsernbegrepet. I brev av 17.02.2022 har imidlertid Finansdepartementet beskrevet enkelte avvik mellom de norske reglene og statsstøttereguleringen.⁷

Covid 19-unntaket gjelder ikke for prosjekter godkjent i 2022

Covid 19-unntaket i GBER artikkel 1 punkt 4 bokstav c var en midlertidig regel om at foretak som i perioden 01.01.2020–31.12.2021 kom i vanskeligheter, likevel kunne motta offentlig støtte. Unntaket fikk virkning for søknader som var godkjent etter 31.12.2019, og som baserer seg på en balansedato etter 31.12.2019. Unntaket gjaldt imidlertid ikke dersom foretaket var i vanskeligheter pr. 31.12.2019.

For prosjekter godkjent i 2022, er Covid 19-unntaket falt bort. Skattedirektoratet har gitt en prinsipputtalelse 30.08.2022, samt en presisering 13.09.2022.⁸ Av disse fremgår det at dersom en SkatteFUNN-søknad baseres på årsregnskap avlagt i perioden 01.01.2020–31.12.2021, og regnskapet viser at foretaket er i vanskeligheter, er foretaket ikke støtteberettiget. Det er vist til en vurdering fra Nærings- og fiskeridepartementet, samt fortalepunkt 2 i GBER. Foretaket kan likevel være støtteberettiget dersom det legges frem en mellombalanse som viser at det ikke var i vanskeligheter på godkjenningstidspunktet.

SkatteFUNN-fradrag

Kostnader til FoU

Foretakets beskrivelse av prosjektene, og Forskningsrådets godkjenning, danner det naturlige utgangspunktet for

⁶ [Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet, datert 29.11.2019.](#)

⁷ [Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet, datert 17.02.2022.](#)

⁸ [Skattedirektoratets prinsipputtalelse, datert 30.08.2022.](#) [Skattedirektoratets prinsipputtalelse, datert 13.09.2022.](#)

⁵ [Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet, datert 30.10.2020.](#)

skattekontorets vurdering av hvilke kostnader som danner grunnlaget for SkatteFUNN-fradraget.

Når foretaket har FoU-prosjekt i tillegg til ordinær drift, må det i mange tilfeller gjøres en fordeling av kostnader mellom ordinær drift og FoU. Dette kan være vanskelig hvis forskningen er tett knyttet til foretakets drift. Det må vurderes hvilke aktiviteter som kan og må gjennomføres for å realisere prosjektet, og deretter tas stilling til om de aktuelle kostnadene er knyttet til aktivitetene. Er det kostnader foretaket ville pådratt seg uavhengig av prosjektet, kan ikke disse tas inn i kostnadsgrunnlaget.⁹

Personal og indirekte kostnader

Skattekontoret erfarer at det ofte er mangler ved dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader i prosjektregnskapet.¹⁰ Etter dialog med skattekontoret har Forskningsrådet på www.skattefunn.no oppdatert følgende informasjon om kravet til dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader:¹¹

«Det er viktig at det underveis føres et løpende prosjektregnskap som dokumenterer utgiftene i prosjektet. Timelister må signeres minst hvert kvartal.

Det stilles krav om at timer som FoU-personale bruker på et SkatteFUNN-prosjekt skal dokumenteres med løpende signering av timelister for å få SkatteFUNN-fradrag. Ofte kan systemet som bedriften ellers bruker for timeføring brukes, men en bør kontrollere at systemet ivaretar de krav som stilles. Det vil si at det må kunne legges frem timelister for bedriftens FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer, samt hvilke delmål som er bearbeidet. FoU-medarbeider og prosjektansvarlig skal signere timelistene løpende, og minst hvert kvartal.

Kravet gjelder også de timene som er påløpt før godkjenningen foreligger.

Derfor må nødvendige system og rutiner for timeføring og signering foreligge fra og med foretaket begynner å jobbe med et prosjekt.

Dere bør lage et system for registrering av timer brukt på prosjektet som tilfredsstillende kravene som stilles. Det må kunne legges frem timelister for bedriftens FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer, samt hvilke delmål som er bearbeidet. FoU-medarbeider og prosjektansvarlig skal signere timelistene løpende, og minst hvert kvartal.

Det er et absolutt krav med signerte timelister for å dokumentere personal- og indirekte kostnader. Har dere ikke slike timelister, vil kostnadene basert på disse timene bli strøket.»

Det var Skatteetatens ønske først å veilede, ved å gjøre regelverket enda tydeligere for skattytere, kommunisert via Forskningsrådet. Begrunnelsen for dette er at regelverket er nytt og har vært praktisert ulikt frem til nå. Det kan forventes en streng praktisering av kravet om signering av timelister fra og med inntektsåret 2022.

Oppdragsforskning

Et foretak kan kjøpe FoU-tjenester fra andre selskaper som driver oppdragsforskning. Det er i slike tilfeller oppdragsgiveren, som har nytte av prosjektresultatet, som kan få godkjent et SkatteFUNN-prosjekt.¹² Den som driver oppdragsforskning, får ikke SkatteFUNN-fradrag for denne innsatsen, da det er den som kjøper tjenesten som har nytte av prosjektresultatet.¹³

Før inntektsåret 2020 var det ifølge ordlyden i FSFIN § 16-40-6 (6) bare forskningsinstitusjoners kostnader i tilknytning til oppdragsforskning som ikke kunne tas med i fradraggrunnlaget. Etter en forskriftsendring 01.01.2020 er det nå klargjort at avgrensningen gjelder kostnader i tilknytning til alle forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning), da

alle selskaper fritt kan omsette forskning.

Feil prosjektnummer i RF-1053

Når Forskningsrådet godkjenner et prosjekt, vil godkjenningen ha et prosjektnummer som er knyttet til et organisasjonsnummer. Denne tilknytningen sikrer at det er riktig subjekt som får skattefradraget. Erfaring fra kontroll av skattemeldinger er at en del selskaper har brukt feil prosjektnummer i skjema for fradrag i skatt for forskning og utvikling (RF-1053), slik at de må kontaktes for en forklaring.

RF-1053 skal etter planen kunne leveres i ny skattemelding for næringsdrivende fra 2023.¹⁴ Vi er kjent med at det jobbes med å forhåndsutfylle enkelte opplysninger knyttet til SkatteFUNN, slik at det trolig gjøres færre feil fremover. Prosjektnummer og organisasjonsnummer er også knyttet til en godkjent prosjektperiode, og denne perioden følger kalenderåret. For selskaper med avvikende regnskapsår vil derfor ny løsning ikke alltid kunne gi riktig forhåndsutfylt prosjektnummer.

Når prosjektets eier får et nytt organisasjonsnummer i forbindelse med omorganisering, vil det godkjente prosjektnummeret være knyttet til organisasjonsnummeret til et annet foretak enn den som eier prosjektet. Ny eier av prosjektet må derfor søke om ny godkjenning hos Forskningsrådet, dersom prosjektet ikke er fullført på omorganiseringstidspunktet.¹⁵ Selv om selve prosjektet allerede er godkjent, må søknaden gjennom en ny godkjenningssprosess. Dette fordi Forskningsrådet må vurdere om søker (eier) oppfyller kravet om å drive virksomhet og om prosjektet er til nytte i søkerens egen virksomhet, jf. sktl. § 16-40 (1) og FSFIN § 16 402 (1). I tillegg vil søker som er i vanskeligheter på søknadstidspunktet, falle utenfor ordningen, jf. gruppeunntaksforordningen artikkel 1 punkt 4 bokstav c.

⁹ Eksempel i Utrv. 2022 s. 310 pkt. 1.2.14.

¹⁰ Jf. FSFIN § 16-40-8 (2).

¹¹ [Prosjektregnskap \(skattefunn.no\)](http://www.skattefunn.no).

¹² Jf. FSFIN § 16-40-2 (1).

¹³ Jf. FSFIN § 16-40-6 (6).

¹⁴ [Ny skattemelding for næringsdrivende - Skatteetaten](#)

¹⁵ Skatte-ABC 2022, Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn, pkt. 4.

Kostnadsrammen

Kostnadsrammen i et FoU-prosjekt er begrenset til 25 millioner kroner.¹⁶

Dersom forskningsprosjektet er et samarbeidprosjekt eller et prosjekt med innbyrdes sammenheng, gjelder denne kostnadsrammen pr. prosjekt, og må fordeles på deltakerne i prosjektet.¹⁷ Skattekontoret opplever at noen selskaper overser eller tolker disse reglene feil.

Vilkåret «samarbeidsprosjekt» gjelder for alle selskaper, mens «innbyrdes sammenheng» er ment å gjelde selskaper som har en konserntilknytning. Det kan være fare for omgåelse av begrensningen pr. prosjekt når datterselskaper innenfor samme konsern, eller samarbeidende selskaper, etablerer tilsynelatende selvstendige prosjekter som i realiteten er ett og samme prosjekt.

Om det foreligger et samarbeidsprosjekt, beror på en konkret helhetsvurdering. Relevante momenter er om partene har inngått samarbeid

- for å utveksle kunnskap eller teknologi,
- for å nå et felles mål på grunnlag av arbeidsdeling,

- der partene i fellesskap definerer omfanget av samarbeidsprosjektet, bidrar til dets gjennomføring, og deler risikoer og resultater.

Maksimal offentlig støtte

Forskningsrådets klassifisering som forskning eller utvikling har betydning for maksimal tillatt offentlig støtte til prosjektet. Skattekontoret har ikke mulighet til å endre godkjenningen og definisjonen av prosjektet.

Dersom foretaket mottar annen offentlig støtte til prosjektet, kan samlet støtte ikke overstige høyeste tillatte offentlig støtte.¹⁸ Hvis samlet støtte likevel overstiger denne grensen, skal skattefradrag for FoU reduseres.¹⁹ Tillatt støtteintensitet er regulert i GBER artikkel 25:

- grunnforskning (100 % av støtteberettigede kostnader),
- industriell forskning (50 % av støtteberettigede kostnader),
- eksperimentell utvikling (25 % av støtteberettigede kostnader),
- forundersøkelse (50 % av støtteberettigede kostnader)

Tillatt støtteintensitet kan på visse vilkår økes for SMBer, og ved faktisk samarbeid som involverer organisasjo-

ner som driver med forsknings- og kunnskapsformidling.

Revisors rolle

Revisor skal bekrefte at fradrag grunnlaget som er oppført i RF-1053 er i samsvar med FSFIN § 1640-6, som sier at det gis fradrag for kostnader som er «direkte tilknyttet godkjent prosjekt», jf. forskriftens annet ledd. Dette gjelder også om selskapet har fravalgt revisor.

Revisors attestasjon skal skje i samsvar med god revisjonsskikk, ISA 805 Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og ISAE 3000 Attestasjon som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk finansiell informasjon. Gjennom attestasjon av RF-1053 er revisors mål å oppnå betryggende sikkerhet for at det som helhet ikke er vesentlig feilinformasjon i foretakets dokumentasjon, og ISA 805 har samme attestasjonsnivå som regnskap.

I brev datert 12.02.2020 gav Finanstilsynet en tilsynsrapport i forbindelse med SkatteFUNN-attestasjon utført av revisor.²⁰ Tilsynsrapporten gir uttrykk for krav og forventninger til revisor ved attestering av SkatteFUNN-prosjekter (godkjenning av RF-1053).

Revisor har en viktig rolle i forbindelse med SkatteFUNN-ordningen. Det er naturlig at revisor, som har kjennskap til foretaket, er nærmest til å gå god for at de FoU-aktivitetene som er gjennomført og kostnader som er påløpt, er direkte tilknyttet prosjekter som er godkjent av Forskningsrådet.

Løsning på kryssord side 74

Kryssordforfatter: Rolf Bangseid

3,14		SLANG-ORD FOR PENGER	S	FARGE-LØS GASS	M	RYDDE	AVGIFF FOR DE RIKESTE	TIDSENHET SELSKAP FØRK.	U	
→		P	E	P	P	E	R	K	A	K
		I	KNEL, DETT	E	REKLAMENSLAG	T	E	A	S	E
		S	SVENSK PAR-DANS	N	O	A	BERGV. UTTRYKK BE-SATT	K	A	SILDE-FISK
SKOG-GUD	KUNST-DOLLER	T	S	T	I	D	E	N	S	K
P	A	N	KØGLE	BE-STÅR	LENGSEL, SØRTE	ADV. OG PREP.	G	KUNSTIG AP-NING	X	KOP-PUNE I NORKAND
VIKTIG-HET	R	E	L	E	V	A	N	S	"DET VIL SI"	D
GLØDEN NETT-VERK	I	V	E	R	E	N	DEKA	T	I	VERDI-PAPIR
I	S	D	N	ROPER-TALL 1000	M	GASS	SPORTS-UTSVARS-PRODU-SENT	O	STORT VARE-HUS	VINTER-SPORT-STED
SYSTEMATIKK	T	A	K	S	O	N	O	M	I	FORAL-TIDL. LASTEN-MERKE
EN BEHN	A	↑	E	TIL-PASSET RYDDE	D	E	D	I	K	E
A	R	I	TIL-LIKE	R	LEKER	O	L	LITEN KULE	E	R
	K	↑	R	E	G	N	O	S	A	F
									←	E
										L
										L
										←
										A

¹⁶ Jf. sktl. § 16-40 (2).
¹⁷ Eks. i Utv. 2022 s. 310 pkt. 1.2.9.

¹⁸ [Statsstøttereglenes betydning for SkatteFUNN-prosjekter.](#)
¹⁹ Jf. FSFIN § 16-40-6 (7).

²⁰ [Tilsynsrapport \(finansstilsynet.no\).](#)