

SkatteFUNN og revisors rolle

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Kåre Rødssæteren
EY



Advokat
Boye Berge
EY



Advokat
Stian Brumoen
EY Tax & Law

Antall søknader og godkjente

SkatteFUNN-prosjekter har økt betydelig de siste årene. I denne artikkelen setter vi fokus på utfordringer med SkatteFUNN-ordningen og revisors rolle som kontrollør av prosjektregnskapet og ligningsrapporteringen.

SkatteFUNN er en skattefradagsordning for bedrifter med forsknings- og utviklingskostnader. Bedrifter kan få skattefradrag for inntil 20 prosent av prosjektkostnadene. For å få skattefradrag eller utbetalt støtte, må bedriften ha et SkatteFUNN-prosjekt som er godkjent av Norges forskningsråd.

Artikkelen fokuserer på kontrollbehovet for FoU-kostnader, herunder særlig revisors rolle som kontrollør av selskapets prosjektregnskap og ligningsrapportering.

Behov for gode kontrollmekanismer

Skatteloven § 16–40 med tilhørende forskrift gir relevant og betydningsfull informasjon om hva som forventes av bedriften ved godkjent prosjekt.

Bedriften skal føre eget regnskap for det godkjente prosjektet. Regnskapet må føres løpende gjennom året, og skal dokumentere både de beregnede og de faktiske kostnadene.

I SkatteFUNNs godkjenningbrev til bedriften ligger en oppfordring om å ta kontakt med revisor snarest, for å komme tidlig i gang med samarbeidet, og vil gi revisor mulighet til å komme med innspill til hvordan prosjektregnskapet føres.

Fremdrift og resultater for prosjektet rapporteres årlig til Forskningsrådet, og Forskningsrådet vil trekke tilbake godkjenningen om rapporten ikke sendes inn. Det aksepteres at bedriften sender

inn rapportene basert på prosjektregnskapet på tidspunktet for rapportering. Om det er noe avvik i regnskapstallene etter revisors gjennomgang i forbindelse med selvangivelse, er det likevel godt nok for rapportene til Forskningsrådet. Det viktige er at Forskningsrådet er orientert om progresjonen i prosjektet, og resultater ved prosjektets slutt.

Forskningsrådet og ligningsmyndighetene har anledning til å dele opplysninger om SkatteFUNN-prosjektene, og jobber nå med å etablere bedre metoder og rutiner for kontroll, på hver sin kant og sammen. En del av dette arbeidet vil også bestå i å gjøre regelverk og retningslinjer tydeligere.

Saksbehandlingen

SkatteFUNN-søknadene blir behandlet av Forskningsrådet. Saksbehandler med industrispesifikk kompetanse vurderer SkatteFUNN-søknaden og de forsknings- og/eller utviklingsaktivitetene (FoU) bedriften har beskrevet i prosjektsøknaden. Saksbehandler godkjenner eller avslår søknaden i henhold til forskriften for SkatteFUNN og kriteriene for støtte. Forskningsrådet følger også opp FoU-delen av prosjektet gjennom årlig rapportering. Rapportene skal blant annet vise faglig og økonomisk status i prosjektet, men det aksepteres at prosjektregnskapet før revisors kontroll legges til grunn.

Skatteetaten er den instansen som mottar fradagskrav fra bedriftene, på Skatteetatens eget skjema RF-1053. Bedriften er pålagt å ha revisorattestasjon av kostnadene som legges inn i skjemaet.

Skatteetaten kan ikke overprøve Forskningsrådets godkjenning av prosjektene. De kan imidlertid stille spørsmål ved kostnadene som bedriften krever fradrag for.

Regulering i skatteloven, lignings-abc, vilkår, støttebeløp mv.

Skattyter som driver virksomhet, gis fradrag i skatt for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt iht. skatteloven § 16–40. Det gis fradrag i skatt med 20 prosent når virksomheten anses som en liten eller mellomstor bedrift. Forsknings- og utviklingsprosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd for at skattyter skal kunne kreve fradrag i skatt. Kostnader til forskning og utvikling fradragføres på vanlig måte i inntekt i samsvar med skattelovens kapittel 6, i tillegg til fradrag i skatt etter nærmere vilkår i skatteloven § 16–40. Foretaket må ikke gå i overskudd for å kunne kreve skattefradrag. Dersom foretaket ikke går med overskudd, vil skattefradraget bli utbetalt i forbindelse med skatteoppgjøret.

SkatteFUNN-midler klassifiseres som støtte til bedrifter, og anses dermed i utgangspunktet som skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5–1. Skattefradraget er imidlertid særskilt unntatt som skattepliktig inntekt i skatteloven § 5–31 bokstav c.



VURDERER: Saksbehandlere med industrispesifikk kompetanse vurderer SkatteFUNN-søknaden og forsknings- og/eller utviklingsaktiviteter som bedriften har beskrevet i prosjektsøknaden.

Det gis fradrag i skatt og trygdeavgift. Begrepet skatt er ikke nærmere definert i skatteloven § 16–40, men det antas at begrepet omfatter skattene regulert i skatteloven. Dette innebærer at også foretak innen kraft-, rederi- og petroleum/oljenæringen kan søke SkatteFUNN-midler.

Alle skattytere som driver skattepliktig virksomhet i Norge, kan søke om SkatteFUNN-midler. Det altså ingen begrensninger til organisasjonsform såfremt enheten driver skattepliktig virksomhet. Også utenlandske foretak som driver med begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2–3, omfattes av ordningen. I vurderingen om skattyter driver skattepliktig virksomhet kommer skattelovens alminnelige regler i § 5–1 og § 5–30 til anvendelse.

Det er kun kostnader som er fradragsberettiget etter skattelovens alminnelige fradragsregler i kapittel 6 som inngår i SkatteFUNN-grunnlaget. Det gis skattefradrag for kostnader til egenutførte forsknings- og utviklingsprosjekter, begrenset til kr 20 millioner pr. inntektsår (inntektsåret 2016). Videre gis det skattefradrag for kostnader utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd begrenset til kr 40 millioner pr. inntektsår (inntektsåret 2016). Summen av egenutført og innkjøpt forskning fra godkjent forskningsråd begrenses hver for seg og samlet. Maksimalt skattefradrag utgjør kr 40 millioner. Dette innebærer at et foretak som har kostnader til egenutført forskning og innkjøpt forskning med henholdsvis kr 25 millioner og kr 15 millioner, får redusert fradragsgrunnlaget med kr 5 millioner (inntektsåret 2016).

Rammene for egenutført- og innkjøpt forskning gjelder også i de tilfellene foretak har fått godkjent flere SkatteFUNN-prosjekter i ett inntektsår, dvs. grensen gjelder pr. foretak pr. inntektsår.

Det er kun kostnader som er direkte tilknyttet det godkjente prosjektet og fradragsberettigede etter skatteloven kapittel 6 som inngår i SkatteFUNN-grunnlaget. Videre er det et krav at kostnadene omfattes av artikkel 25 (3) i forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen).

Det er de faktiske kostnadene som i utgangspunktet inngår i SkatteFUNN-grunnlaget. Imidlertid gjelder det visse unntak for blant annet kostnader for egne ansatte og investering av eiendeler som saldoavskrives. Timesatsen for egne ansatte beregnes til 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret. Maksimalt timesats for egne ansatte kan ikke overstige kr 600 pr. time. Videre er det ikke anledning å føre mer enn 1850 timer pr. ansatt pr. inntektsår. Ansatte som jobber deltid i foretaket beregner en timesats basert på en 100 prosent-stilling. Kostnader til personell utenfor foretaket inngår i sin helhet i SkatteFUNN-grunnlaget. Dette gjelder også personer ansatt i andre konsernselskap.

Også indirekte kostnader knyttet til forsknings- og utviklingsprosjektet som husleie, strøm, sosiale kostnader mv. inngår i skattefradragsgrunnlaget. Det samme gjelder finansieringskostnader gitt at kostnadene har vært nødvendige for å gjennomføre prosjektet.

Dersom skattyter mottar annen offentlig støtte i tillegg til SkatteFUNN-fradrag, må maksimal offentlig støtteintensitet beregnes. ESAs retningslinjer for statsstøtte og skatteforskriften regulerer høyeste nivå for tillatt støtteintensitet. Skattefradraget reduseres krone for krone dersom den samlede offentlige støtten til et SkatteFUNN-prosjekt overstiger høyeste tillatte samlede støtte.

Foretak som ikke innfrir målsetningene i søknaden, har også krav på skattefradrag. Måloppnåelse er altså ikke en nødvendig forutsetning i SkatteFUNN-ordningen. Derimot kan Norges forskningsråd trekke godkjenning tilbake dersom forutsetningene ikke lenger er til stede. Videre kan salgsinntekter fra prototyper og forsøksprosjekter redusere tidligere skattefradrag. En eventuell reduksjon forutsetter at det er

gitt støtte til kommersielt anvendelig prototyper/forsøksprosjekter og etterfølgende bruk av prototypene som sådan har generert inntekter.

FoU skatteincentivordninger i andre land

EU-kommisjonen vurderte 80 FoU-skatteincentivordninger i 31 land i 2014, og rangerte SkatteFUNN som nummer to. Førsteplassen gikk til den franske ordningen Jeunes Entreprises Innovantes – en skatteincentivordning for unge, innovative bedrifter. På tredjeplass kom Danmarks satsing på skatteincentivordninger for FoU i næringslivet.



PÅ ANDREPLASS: EU-kommisjonen vurderte 80 FoU-skatteincentivordninger i 31 land i 2014, og rangerte SkatteFUNN som nummer to.

SkatteFUNN scorete høyest på Organizational practice og Administration, der søknadsprosedyre, behandling av søknader og søknadsskjema ble vurdert. SkatteFUNN er med andre ord det skatteincentivsystemet som er enklest å forholde seg til for søkerbedriftene.

Historikk

SkatteFUNN ble etablert i 2002, og etterfulgte FUNN-ordningen fra 2001, som var en tilskuddsordning med krav om kontraktfestet samarbeid med forskningsinstitusjoner i prosjektet. SkatteFUNN har ikke et slikt krav, men «belønner» bedrifter som har denne typen samarbeid, med en høyere fradragsramme. Begge støtteordningene skulle bidra til å øke næringslivets FoU-innsats.

I motsetning til tilskuddsordninger der det er konkurranse om midlene, eller støtten deles ut fortløpende til prosjekter frem til ordningens midler er brukt opp, er SkatteFUNN en rettighetsbasert ordning der alle prosjekter som oppfyller kriteriene, og

Statistikk – søknader SkatteFUNN

På etableringstidspunktet estimerte man et samlet skattefradrag (provenytap for staten) på om lag 1,3 milliarder kroner på «noe lengre sikt» (Chr. Hambro, «FoU og skatt Om SkatteFUNN og andre utvalget emner» 2012). De siste årene har vi sett at provenytapet har økt i takt med økninger i godkjente prosjekter, og estimeres til nærmere to milliarder kroner for 2014.

Antall innsendte søknader i oppstartsåret 2002 var noe over 3100, og det påfølgende året (2003) ble det sendt inn 4768 søknader. Deretter var det noen år med nedgang, og 2011 var et bunnår med 1836 søknader. Det har imidlertid vært et oppsving de senere årene, og i 2015 ble

det sendt inn 3662 søknader. Antall aktive prosjekter for årene 2003–2005 var i området 5000–6000. For årene 2006 til 2013 var det årlig 3500–4000 aktive prosjekter. De siste årene har det som følge av økninger i antall søknader, også vært en økning i antallet aktive prosjekter, og for 2015 er det omkring 5800 aktive prosjekter.

I sluttrapportene for 2014 fortalte 85 % at prosjektet har resultert i nye eller forbedrede produkter eller tjenester, 99 % svarte at det har gitt bedriften økt kompetanse, 91 % mener prosjektet har gitt bedriften bedre nettverk, og 86 % sier at målet er nådd i prosjektperioden.

Organisasjonsform aktive prosjekter 2015

Organisasjonsform	Antall unike bedrifter
AS	4132
ASA	37
ANS	4
DA	5
ENK	50
BA	6
Ikke Oppgitt /Annet	45
Sum :	4279

Bedriftsstørrelse 2015

Antall ansatte i bedriften pr. prosjekt	Antall prosjekter	Andel av prosjektene	Andel med innkjøpt FoU	Budsjett innkjøpt FoU (mill kr)	Kostnadsbudsjett (mill kr)	Budsjettert skattefradrag (mill kr)
0-9	2568	44,10 %	24,90 %	493,6	7579,8	1381,8
10-19	927	15,90 %	18,40 %	102,2	3269	595,7
20-49	999	17,20 %	21,50 %	126,4	3607,4	664,2
50-99	460	7,90 %	26,30 %	135	1826,9	317,8
100-249	510	8,80 %	22,70 %	81,8	1881,1	311,6
250 og over	355	6,10 %	38,60 %	209,9	1826,4	263,8
Sum:	5819		24,00 %	1148,8	19990,6	3534,9

som godkjennes av Forskningsrådet, vil kunne motta støtte. Administrasjonen av SkatteFUNN har en relativt lav kostnad sammenlignet med andre ordninger, og søknadsprosess og rapportering til Forskningsrådet er ukomplisert.

Krav til prosjektene er blant annet at de skal inneholde forskning og/eller utvikling som er nødvendig for å utvikle en ny eller forbedret vare, tjeneste eller produksjonsprosess. Det er ikke krav om bruk av vitenskapelige forskningsmetoder i prosjektgjennomføringen, men bedriften må fremskaffe ny kunnskap og nye ferdigheter for å nå målet. Bruk av eksisterende kunnskap er tillatt, dersom bedriften anvender kunnskapen på en ny måte eller på et nytt område.

Ordningen var opprinnelig etablert kun for små og mellomstore bedrifter, men etter ESAs pålegg om å inkludere alle bedrifter uansett størrelse for å unngå konkurransevridning, ble ordningen fra 2003

gjeldende for alle bedrifter med skatteplikt til Norge.

I oppstartsåret 2002 var rammen for fradraggrunnlaget fire millioner kroner pr. år, og åtte millioner dersom bedriften kjøper tjenester fra godkjente FoU-institusjoner. Frem til 2007 var det ikke noe tak på antall timer hver FoU-ansatt kunne bruke på prosjektet, og det var heller ikke noe øvre tak på timesatsen som skulle brukes til å beregne kostnaden i fradraggrunnlaget. I 2007 ble det innført et tak på 1850 timer pr. ansatt pr. år, og en maksimal timesats på 500 kroner. De siste årene har maksimal timesats vært 600 kroner.

Rammen for fradraggrunnlaget var uendret frem til 2009, og deretter er den endret flere ganger. For 2016 har rammene økt til henholdsvis 20 og 40 millioner kroner.

Pågående evaluering av ordningen

En evaluering av ordningen foretatt av SSB og publisert i 2008, konkluderte med at hver skattekrone som går til skattefradrag gjennom SkatteFUNN utløste to ekstra private FoU-kroner. En ny evaluering av SkatteFUNN-ordningen er på trappene, – den forventes å være ferdigstilt i mai 2018.

To problemstillinger

SkatteFunn-reglene er nokså enkle å forholde seg til, og oppleves i utgangspunktet som en lavterskel støtteordning rettet mot alle typer foretak. Søknadsprosessen og den løpende rapporteringen til Norges forskningsråd og skattemyndighetene kan som regel håndteres av interne ressurser i det enkelte foretaket.

Imidlertid har også SkatteFunn sine utfordringer. Basert på vår erfaring er det særlig to problemstillinger som er utfordrende for skattyter. For det første er det

utfordrende å få grep om grensen mellom SMB og vanlig foretak, dvs. grensen mellom 20 og 18 prosent skattefradrag. Noe av bakgrunnen for dette skyldes at reglene språklig sett er vanskelig tilgjengelig. For det andre vil mange skattytere oppleve reglene om støtteintensitet som problematisk.

SMB-definisjonen

Foretak som klassifiseres som små eller mellomstore, gis skattefradrag med 20 prosent, mens store foretak gis skattefradrag med 18 prosent. Bakgrunnen for at det skiller mellom SMB og store foretak er forholdet til EØS-avtalens statsstøtteregler.

SMB-definisjonen er lovfestet i skatteforskriften § 16–40–5. Følgende vilkår må være oppfylt for at foretaket kan klassifiseres som et SMB: i) Virksomheten må ha færre enn 250 ansatte; og ii) virksomheten må enten ha en årlig salgsinntekt som ikke overstiger EUR 50 millioner, eller balansesum som ikke overstiger EUR 43 millioner.

Dersom SkatteFUNN-foretaket anses som partnervirksomhet eller tilknyttet virksomhet (samlebegrep «avhengig virksomhet»), beregnes foretakets terskelverdier mht. ansatte, salgsinntekt og balansesum samlet sammen med den avhengige virksomheten. Forutsetter vi at et SkatteFUNN-foretak har fem ansatte og en omsetning på EUR to millioner, mens morselskapet har 245 ansatte og omsetning på EUR 48 millioner, gis det skattefradrag med 18 prosent.

Selv om foretaket har en tilknytning til andre foretak som avhengig virksomhet, er ikke foretaket umiddelbart diskvalifisert til 20 prosent skattefradrag (SMB). Forskjellen mellom å være avhengig virksomhet og en uavhengig virksomhet i relasjon til skatteloven § 16–40, er at ansatte og finansielle tall må inkluderes samlet for SkatteFUNN-foretaket og avhengig virksomhet. Det er altså fullt mulig å være både «partnervirksomhet» og «tilknyttet virksomhet» og kreve skattefradrag med 20 prosent.

Terskelverdiene (ansatte og finansielle tall) som avgjør om foretaket skal anses som avhengig eller uavhengig virksomhet, er normalt sett nokså enkelt å avgjøre. Derimot er begrepene «partnervirksomhet» og «tilknyttet virksomhet» komplisert utformet i skatteforskriften. Dette har antakeligvis sammenheng med at lovgiver har oversatt direkte fra EØS-avtalens statsstøtteregler uten å forsøke å tilpasse teksten til norske forhold.

Uavhengig virksomhet

«Uavhengig virksomhet» er en virksomhet som ikke er klassifisert som verken «partnervirksomhet» eller «tilknyttet virksomhet». For uavhengig virksomhet er det kun SkatteFUNN-foretakets tall (ansatte og finansielle tall) som omfattes. Forutsetter vi at den uavhengige virksomheten har 249 ansatte, omsetning på EUR 49 millioner og en balansesum på EUR 100, gis det skattefradrag med 20 prosent.

Partnervirksomhet

«Partnervirksomhet» er en virksomhet som alene eller i fellesskap med en eller flere «tilknyttede virksomheter» har en aksjepost på 25 prosent eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene i en annen virksomhet, og/eller en annen virksomhet har en aksjepost på 25 prosent eller mer i førstnevnte virksomhet. Dersom stemmerettigheten overstiger 50 prosent i en annen virksomhet (eller noen har 50 prosent i din virksomhet), anses foretaket ikke lenger som partnervirksomhet (anses som tilknyttet virksomhet). Et SkatteFUNN-foretak som eier 25 prosent av aksjene i et annet foretak, må legge til ansatte og finansielle tall fra partnervirksomhet/«datterselskapet». SkatteFUNN-foretaket inkluderer ikke 100 prosent av tallene fra partnervirksomheten, men andel basert på eierskap. I vårt eksempel må SkatteFUNN-foretaket legge til 25 prosent av ansatte og finansielle tall fra partnervirksomhet sammen med 100 prosent av egne terskelverdier.

Et foretak kan ha flere partnervirksomheter. I slike tilfeller legges terskelverdiene basert på eierandel fra alle partnervirksomhetene til tallene fra eget foretak. Et relevant spørsmål er om terskelverdiene fra partnervirksomhet og tilknyttet virksomhet til partnervirksomhet direkte over eller under SkatteFUNN-foretaket skal omfattes for å avgjøre om virksomheten anses som SMB eller stort foretak. Det er kun partnervirksomhet direkte over og under som skal legges til terskelverdiene i SkatteFUNN-foretaket. Tilknyttet virksomhet til SkatteFUNN-foretakets partnervirksomhet er derimot inkludert i den samlede terskelverdien. Dersom partnervirksomheten eies av blant annet et foretak med 30 prosent, skal ikke terskelverdiene fra sistnevnte foretak legges til SkatteFUNN-foretaket. Derimot skal terskelverdiene legges til SkatteFUNN-foretaket hvis virksomheten har en aksjepost i partnervirksomheten med mer enn 50 prosent. Forutsetter vi at en partnervirksomhet eier et SkatteFUNN-foretak med 30 prosent,

er det 30 prosent fra de samlede terskelverdiene fra partnervirksomheten og dennes tilknyttede virksomhet som inngår i SkatteFUNN-foretaket.

Et SkatteFUNN-foretak kan imidlertid betegnes som uavhengig (uten partnervirksomhet) selv om terskelen på 25 prosent nås eller overstiges av følgende investorer, forutsatt at disse investorene verken enkeltvis eller i fellesskap er tilknyttet SkatteFUNN-foretaket (jf. skatteforskriften § 16–40–5):

1. offentlige investeringsforetak, ventureforetak, fysiske personer eller grupper av enkeltpersoner som regelmessig utøver virksomhet som risikokapitalinvestorer som investerer egenkapital i ikke-børsnoterte foretak (private investorer), forutsatt at samlet investering for disse private investorene i samme foretak er mindre enn 1 250 000 euro,
2. universiteter eller sentre for ideell forskning,
3. institusjonelle investorer, herunder fond for regionsutvikling,
4. selvstendige lokale myndigheter med et årlig budsjett på mindre enn ti millioner euro og færre enn 5000 innbyggere.

Tilknyttet virksomhet

Tilknyttet virksomhet er følgende verken uavhengig virksomhet eller partnervirksomhet. Et SkatteFUNN-foretak anses som tilknyttet virksomhet når følgende tilknytning er til stede:

1. en virksomhet sitter med flertallet av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i en annen virksomhet,
2. en virksomhet har rett til å utpeke eller fjerne et flertall av medlemmene av administrasjon, ledelses- eller kontrollorganet i en annen virksomhet,
3. en virksomhet har rett til å ha dominerende innflytelse på en annen virksomhet i henhold til en kontrakt inngått med den virksomheten eller i henhold til en bestemmelse i dens vedtekter,
4. en virksomhet som er aksjeeier eller deltaker i en annen virksomhet, kontrollerer alene i henhold til en avtale med andre aksjeeiere eller deltagere i denne virksomheten et flertall av aksjeeiernes eller deltagernes stemmerettigheter i denne virksomheten.

Foretak som har tilknytning til SkatteFUNN-foretaket, anses alle som «tilknyttet virksomhet etter skatteforskriften § 16–40–5) – både foretaket som utøver bestemmende innflytelse og foretaket som kontrolleres i samsvar med situasjonene som er beskrevet.

Som vi ser av alternativene over, er tilknytningen sterkere for virksomheter som anses som «tilknyttet virksomhet» etter skatteforskriften § 16–40–5 sammenlignet med «partnervirksomhet».

For å være en tilknyttet virksomhet, er det avgjørende medbestemmende/dominerende/kontrollerende innflytelse på det andre foretaket. Et vanlig eksempel på tilknyttet virksomhet er datterselskap etter aksjelovens regler (jf. aksjeloven § 1–3). Det er ikke tilstrekkelig med 50,01 prosent eierskap til kapitalen i den aktuelle virksomheten – det avgjørende er reell innflytelse over foretaket.

Terskelverdier fra tilknyttet virksomhet legges til SkatteFUNN-foretaket med 100 prosent. Dersom et tilknyttet foretak sitter med 60 prosent av stemmene i SkatteFUNN-foretaket, legges likevel 100 prosent av ansatte og finansiell data fra det tilknyttede foretaket til SkatteFUNN-foretaket. Alle ansatte i både SkatteFUNN-foretaket og tilknyttet virksomhet beregnes samlet – i tillegg til begge foretakenes omsetning og balanse.

Hvordan beregnes ansatte- og finansielle data hvis SkatteFUNN-foretakets tilknyttede virksomhet har partnervirksomhet? Forutsatt at morselskapet er en tilknyttet virksomhet, beregnes morselskapets partnervirksomhets eierandel av aksjeposten med i vurderingen om SkatteFUNN-foretaket er SMB. Dette innebærer at dersom morselskapet for eksempel eies av to foretak med henholdsvis 30 og 35 prosent, skal følgende data inkluderes i SMB-vurderingen: 100 prosent av SkatteFUNN-foretak og morselskap (tilknyttet virksomhet) og henholdsvis 30 og 35 prosent av morselskapets partnervirksomhet. Tilknyttet virksomhet i SkatteFUNN-foretakets morselskap/datterselskap (tilknyttet virksomhet) inkluderes i sin helhet i SMB-vurderingen. Det er ingen begrensning i hvor mange ledd over eller under SkatteFUNN-foretaket en tilknyttet virksomhet kan være mht. å være inkludert i SMB-vurderingen.

Er det nødvendig med et skille mellom SMB og store foretak i SkatteFUNN-reglene?

SMB-definisjonen er utformet på en kompleks måte i skatteloven. Det kan se ut til

at Finansdepartementet ikke har brukt tilstrekkelig med ressurser mht. å lage et oversiktlig og forståelig regelverk på dette området. Regelverket skaper dermed utfordringer i skatterapporteringen. Tatt i betraktning av kompleksiteten knyttet til SMB-definisjonen, kan en spørre seg om det er nødvendig å ha to forskjellige skattefradragssatser basert på foretakets størrelse. Vår tilbakemelding fra skattytere er at grensen mellom SMB og store foretak skaper utfordringer med skatterapporteringen. Videre er det grunn til å tro at enkelte skattytere avstår fra å søke SkatteFUNN-midler fordi rapporteringsregelverket i skatteloven oppleves som vanskelig. Da skattekontoret kan ilegge tilleggsskatt for feilrapportering, er det trolig flere skattytere som velger ikke å søke SkatteFUNN-midler.

Bakgrunnen for å skille mellom SMB og store foretak i SkatteFUNN-reglene har blant annet å gjøre med et særskilt initiativ fra EU om å satse på mindre foretak i Europa. EU mener det er viktig å satse på de mindre foretakene da de ofte går

Bli medlem!

For at vi skal lykkes, er det viktig at vi er mange.

Bli medlem - enten du jobber innen revisjon, regnskapsføring eller andre bransjer.

Hvilke fordeler har du av medlemskap i Revisorforeningen?

- Gode og billige forsikringsordninger – både for deg personlig og ev. firma
- Gunstig helseforsikring – kan tegnes for medlem, ektefelle/samboer og barn
- Faglig spørretjeneste på nett – høy relevans for alle, uansett stilling
- Omfattende faglig informasjon på nett innen de mest sentrale fagområdene. Utvidet tilgang for medlemmer.
- Holder deg oppdatert – gode rabatter på kurs, bøker og tidsskrifter
- Elektroniske nyhetsbrev – flere artikler kun for medlemmer
- Tips til drift av virksomhet
- Andre fordeler: Telefonavtaler, gode betingelser på elektroniske oppslagsverk mv.

Ved å benytte noen av fordelene er kostnadene ved medlemskapet raskt spart inn.

Hvorfor vente? Meld deg inn i dag!

Sammen er vi sterke!

revisorforeningen

tapende ut i konkurranse med de betydelige større, internasjonale foretakene.

Videre har det sammenheng med begrensninger i EØS-rettens statsstøtteregler. Foretak som ikke omfattes av SMB-definisjonen, og som har kostnader til såkalt eksperimentell FoU-arbeid (ikke samarbeidsprosjekt), kan motta maksimalt 25 prosent offentlig støtteandel. Foretak med en skattesats på 25 prosent mottar i realiteten 26,67 prosent offentlig støtteandel. Oppgrossingen av støtteandelen til 26,67 prosent har sammenheng med at grensene for statsstøtte beregnes brutto før skatt i henhold til ESAs retningslinjer. For ikke å komme i konflikt med EØS-forpliktelsene er skattefradragssatsen for store foretak satt til 18 prosent (20 prosent for SMB).

SkatteFUNN-foretak som ikke omfattes av SMB-definisjonen, kan ha totale FoU-kostnader som er høyere enn de maksimale grensene for skattefradrag etter skatteloven § 16–40, dvs. kr 20 millioner for egenutført FoU-arbeid og kr 40 millioner for innkjøpte FoU-tjenester. I disse tilfellene kan SkatteFUNN-foretaket bare kreve 18 prosent i skattefradrag selv om prosentandelen i de fleste tilfellene vil være under maktsgrensene i ESAs retningslinjer.

Videre nevner vi at Regjeringen har foreslått at foretaksskattesatsen skal ned til 22 prosent i 2018. Dette innebærer at oppgrosset støtteandel for 20 prosent skattefradrag vil være 25,64 prosent. 25 prosent offentlig støtteandel er den laveste proSENTSatsen i kategoriene innenfor ESAs retningslinjer om støtteintensitet. Det er grunn til å tro at foretaksskatten i Norge skal ytterligere ned i 2017 – enten til 24 eller 23 prosent. En mulig løsning for å unngå utfordringer knyttet til SMB-definisjonen, er å sette skattefradragssatsen til 19 prosent for alle foretak. Da vil man ikke være i konflikt med ESAs retningslinjer om maksimal støtteintensitet. Oppgrosset støtteandel for 19 prosent skattefradrag med 24 prosent foretaksskattesats vil utgjøre 25 prosent offentlig støtteandel. I 2018 kan skattefradragssatsen øke til 19,5 prosent.

Ifølge Skattedirektoratet fikk 2 300 foretak fradrag for FoU-kostnader med 20 prosent i 2013. Mens 445 foretak fikk fradrag med 18 prosent. Dermed vil det være mange som blir rammet hvis skattefradragssatsen settes til 18 prosent.

For å bøte på noen av utfordringene med SMB-vurderingen, har det enkelte SkatteFUNN-foretaket anledning til å avgi erklæring om sin status som uavhengig virksomhet, partnervirksomhet og tilknytning til virksomhet, jf. skatteforskriften § 16–40–5 (5). Det må antas at en slik erklæring i hovedregelen er tilstrekkelig mht. å unngå ileggelse av tilleggs skatt, med mindre undersøkelser og/eller informasjonen i erklæringen er fremskaffet eller formidlet på ureddelig vis.

Målsetningen må være at regelverket de facto er en lavterskel støtteordning, slik at foretak ikke bruker store deler av SkatteFUNN-midlene til å betale rådgivere mv. i søknadsprosessen og i forbindelse med rapportering til Norges forskningsråd og skattemyndighetene. Vi oppfordrer derfor næringsministeren og Finansdepartementet om å utarbeide et enklere lovverk på dette området.

Vi er klar over at SMB-definisjonen uansett ikke kan fjernes fra SkatteFUNN-reglene da det foreligger EØS-rettslige forpliktelser mht. støtteintensitet, men å fjerne satsforskjeller mellom SMB og store foretak eller gi enklere regler, bør likevel være mulig. Videre oppfordrer vi Skattedirektoratet til en gjennomgang av lignings-skjema RF-1053 da skjemaet etter vår oppfatning er noe uklart på hvordan blant annet offentlig støtte skal beregnes.

Støtteintensitet

Støtteintensitet handler om hvor mye støtte et foretak kan motta fra det offentlige. Maksimal støtte kan ikke være i høyere enn angitt i gruppeunntaksforordningen, jf. artikkel 8 i forordning (EU) nr. 651/2014. Dersom samlet SkatteFUNN-støtte overstiger høyeste tillatte samlet støtte, gjøres det reduksjon i skattefradraget krone for krone. Som offentlig støtte regnes finansiell bistand til prosjektet fra offentlige virkemidler som for eksempel støtte fra Innovasjon Norge, Forskningsrådet, kommunale/fylkeskommunale næringsfond, støtte til prosjektet fra Den europeiske union og differensiert arbeidsgiveravgift.

Ifølge Skattedirektoratet opplyste 413 foretak annen offentlig støtte i post 207 i RF-1053 av de totalt 2745 som fikk fradrag for FoU-kostnader i 2013.

Som tidligere nevnt anses SkatteFUNN-midler som nettostøtte da det er unntak for skatteplikt, og det må følgelig beregnes

om til et bruttobeløp. Dersom SkatteFUNN-foretaket (SMB) har prosjektrelaterte kostnader med 100, vil foretaket i utgangspunktet kunne kreve 20 i skattefradrag. Forutsatt at SkatteFUNN-foretaket også mottar støtte fra Innovasjon Norge for det samme prosjektet, må det beregnes maksimal støtteintensitet. Bruttostøtten (SkatteFUNN-midler) beregnes til 26,67 (20:0,75).

Maksimal offentlig støtteandel varierer mht. klassifisering av forskningen, om SkatteFUNN-foretaket er SMB og om FoU-arbeidet er et samarbeidsprosjekt. Det er to kategorier av forsknings og utviklingsarbeid: Industriell forskning («industrial research») og forsknings-/utviklingsarbeid («experimental development»). Industriell forskning er planlagt forskning eller kritisk undersøkelse med sikte på tilegnelse av ny kunnskap og ferdigheter for å utvikle nye produkter, prosesser eller tjenester eller som kan føre til betydelig forbedring av eksisterende produkter, prosesser eller tjenester. Eksperimentell utvikling er tilegnelse, kombinerende, utforming og bruk av eksisterende vitenskapelig, teknologisk, forretningsmessig og annen relevant kunnskap og ferdigheter for å utvikle nye eller forbedrede produkter, prosesser eller tjenester. Det avgjørende er altså kunnskapen som kommer ut av prosjektet. Er det objektivt nytt, eller skal man bruke eksisterende kunnskap på nye måter eller i nye kombinasjoner?

Utgangspunktet er at det tillates støtteandel med inntil 50 prosent for industriell forskning og 25 prosent for forsknings-/utviklingsarbeid. Støtteandelen økes med 10 prosent for mellomstore bedrifter og 20 prosent for små bedrifter. Videre økes maksimalt tillatt støtteandel med ytterligere 15 prosent for visse samarbeidsprosjekter. Et lite foretak som samarbeider med en FoU-institusjon, kan motta inntil 80 prosent støtteandel for industriell forskning.

Norges forskningsråd informerer i godkjenningbrevet om SkatteFUNN-prosjektet skal klassifiseres som industriell forskning eller forsknings-/utviklingsarbeid. Skattyter slipper dermed selv å vurdere grensen mellom industriell forskning eller forsknings-/utviklingsarbeid. Imidlertid må skattyter avgjøre om foretaket skal kategoriseres som enten liten, mellomstor eller stor bedrift. Liten bedrift har færre enn 50 ansatte og ikke høyere enn EUR ti millioner i årlig omsetning eller samlet balanse. Mellomstor bedrift har færre enn

250 ansatte og årlig omsetning som ikke overstiger EUR 50 millioner eller balanse-sum som overstiger EUR 43 millioner. Terskelverdiene vurderes kun for SkatteFUNN-foretaket hvis det er uavhengig, men samlet etter retningslinjene over hvis SkatteFUNN-foretaket har partnervirksomhet og/eller tilknyttet virksomhet.

SkatteFUNN-foretak som mottar annen offentlig støtte for sitt prosjekt, må følgelig vurdere og avgjøre status mht. om bedriften er liten, mellomstor eller stor. Vi antar at det for den enkelte bedriften oppleves som et kompliserende og fordyrende element i SkatteFUNN-prosessen, særlig fordi grensen mellom liten og mellomstor bedrift ikke er regulert i skatteloven eller skatteforskriften. Siden riset bak speilet alltid er ileggelse av tilleggsskatt, er det grunn til å tro at enkelte skattytere som mottar annen offentlig støtte for FoU-prosjektet, avstår fra å søke om SkatteFUNN-midler.

Revisors rolle, herunder som kontrollør av prosjektregnskapet

Foretak som krever skattefradrag, skal uoppfordret vedlegge selvangivelsen skjemaet RF-1053 «Frdrag i skatt for forskning og utvikling».

Revisors rolle i rapporteringen av SkatteFUNN-kostnader er hjemlet i skatteforskriften. Videre er revisors arbeid og konklusjoner regulert av revisorloven og den rettslige standarden «god revisjonsskikk». Foretak har plikt til å involvere revisor i særlig tilfeller. Det gis for det første bare skattefradrag for kostnader som er attestert av revisor. Skattefradrag forutsetter at revisors bekreftelse vedlegges selvangivelsen. Dette innebærer at revisor må bekrefte det særskilte prosjektregnskapet. Revisor avgir en ISA 805-beretning på prosjektregnskapet. Dette innebærer at revisor gir en positiv konklusjon på prosjektregnskapet med samme sikkerhetsnivå som for årsregnskapet. Siden prosjektregnskapet utgjør en mindre del av det totale årsregnskapet, vil revisor legge til grunn en lavere vesentlighetsgrense ved utførelsen av sin revisjon.

Foretak som krever skattefradrag, skal føre eget regnskap for prosjektet som på oppfordring fremlegges for skatteetaten. Prosjektregnskapet er noe annet enn bedriftens øvrige regnskap. Prosjektregnskapet skal dokumentere både de beregnede og de faktiske kostnadene. Det er krav om at prosjektregnskapet føres løpende gjennom året. Videre kreves det at personal- og

indirekte kostnader dokumenteres med timelister for FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbejdet. Den FoU-ansattes nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må også kunne dokumenteres. Prosjektregnskapet legges ikke ved selvangivelsen, men må fremlegges dersom skatteetaten krever det. Norges forskningsråd har laget et forslag til mal for føring av prosjektregnskap som finnes på hjemmesidene til Forskningsrådet.

For det andre må skattyter i tilfelle det mottas annet offentlig tilskudd for samme FoU-prosjekt, vedlegge revisorbekreftet dokument om at SkatteFUNN-støtten ikke overstiger maksimal offentlig prosjektstøtte etter gruppeunntaksforordningen.

Dette innebærer at revisor må sette seg inne i et nokså komplisert regelverk. Grensene for støtteintensitet fordrer blant annet kunnskap om klassifisering av foretaket, dvs. grensen mellom lite, mellomstort og stort foretak. Grensen mellom de ulike foretakene er det redegjort for over.

Revisors rolle og ansvar i kontrollen av SkatteFUNN

Revisor er forpliktet til å skaffe seg kunnskap om lovverket som regulerer SkatteFUNN. Dette følger av ISA 250. Hvor mye kunnskap om lovverket som oppnås, varierer selvfølgelig fra revisor til revisor, og det er særlig kunnskap om SMB og støtteintensitet som kan forbedres.

At revisor kan komme i ansvar for manglende kunnskap og/eller undersøkelser, er slått fast i Borgarting lagmannsrett 2. april 2009 (Utv. 2009 side 761): «Lagmannsretten finner at det ikke var aktsomt av revisor å legge opplysningene fra Leirfall til grunn uten senere å gjøre nærmere undersøkelser. Det må kreves av revisor at han holder seg orientert og oppdatert om de faglige spørsmål han arbeider med. Hvis revisor hadde gjort nærmere undersøkelser før han i oktober 2003 attesterte kostnadene, ville kravet overfor ligningskontoret sett annerledes ut. Revisors manglende aktsomhet har derfor hatt betydning for det tap som oppsto for X AS. Revisors oppdrag var etter skjemaet å attestere kostnadene og bekrefte at de berettiget til støtte etter loven og forskriften § 16–40–6.»

Skatteetaten kan kontrollere SkatteFUNN-prosjektregnskaper. Tidligere kontrollert utført av Skatteetaten har i hoved-

sak fokusert på kostnadenes art og tilknytning til FoU-prosjektet. Skattefradrag forutsetter at kostnadene er direkte tilknyttet FoU-prosjektet. Sakene som har vært behandlet i rettssystemet, har i hovedsak dreid seg om kostnadenes tilknytning til FoU-prosjektet og grensen mellom alminnelig driftsrelaterte kostnader og FoU-prosjektet, jf. blant annet dom i Gulating lagmannsrett av 19. mai 2011 (Utv. 2011 side 1134). Dersom skatteetaten gjennom sine kontroller avdekker det de mener er uforsvarlig revisjon av SkatteFUNN-regnskapet, vil skatteetaten kunne rapportere revisor til Finanstilsynet på tilsvarende vis som vi ser ved andre forhold når skatteetaten mener at revisor ikke har oppfylt sine oppgaver og plikter etter revisorloven.

For å unngå feilrapportering om FoU-kostnader og beregning av SkatteFUNN-midler, bør revisor etter vår oppfatning involveres på et tidlig stadium. Det er som nevnt et krav om at prosjektregnskapet føres løpende gjennom året. Dersom revisor involveres kun ved ligningsrapporteringen, kan det være for sent mht. å ha gode rutiner for å dokumentere og rapportere FoU-kostnader. Vi oppfordrer derfor både foretak og revisorer til å ta initiativ til løpende dialog om SkatteFUNN. Utgangspunktet bør være jo tidligere involvering, desto bedre muligheter er det for å gi korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene. Det ligger innenfor revisorlovens rammer at revisor kan bistå med å anbefale tiltak for å forbedre internkontrollen rundt prosjektregnskapet. Hvilke tiltak som skal iverksettes, er opp til ledelsen, og det er også den som må sørge for at tiltakene er tilstrekkelige. Revisor har ikke lov til å utføre ledelsens oppgaver for revisjonsklienter.

Revisor har i samsvar med SA 3801 en lavere vesentlighetsgrense ved attestering av skatte- og avgiftsmessige forhold. SA 3801 omfatter ikke skatteFUNN spesifikt, men det er praksis for at dette også gjelder revisjon av prosjektregnskapet mht. SkatteFUNN. Med det fokuset som rettes mot ordningen og den store økningen som har vært i tilgjengelige midler i ordningen, så kunne det være behov for at Revisorforeningen kommer med en veiledning som spesifikt omhandler revisors oppgaver og plikter knyttet til attestasjon av SkatteFUNN-midler.