

Finansdepartementet, 24. september 2010

**Høringsnotat
om skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling
(FoU-fradrag)**

**Forslag til endring av Finansdepartementets skattelovforskrift
(FSFIN) § 16-40 mv.**

1. INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) ble innført fra 1. januar 2002 for små og mellomstore bedrifter (SMB), og fra 1. januar 2003 for alle bedrifter. Alle prosjekter som tilfredsstiller krav i skatteloven § 16-40 med forskrift, gir rett til skattefradrag etter de samme kriteriene. Formålet med ordningen er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats. Ordningen med skattefradrag for næringslivets FoU-kostnader omtales gjerne som Skattefunn.

I dette høringsnotatet presenterer departementet forslag til endringer i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 16-40 med tilhørende forskrift til utfylling og gjennomføring mv. (skatteforskriften). Forslagene har i hovedsak karakter av en oppdatering og presisering av gjeldende bestemmelser om FoU-fradrag.

Kapittel 2 beskriver bakgrunnen for forslagene. Ordningen med FoU-fradrag har tidligere vært gjennom en bred evaluering, som ble utført av Statistisk sentralbyrå (SSB) med et delprosjekt ved Nordlandsforskning. I tillegg gjennomførte Senter for statlig økonomistyring (SSØ) en mer avgrenset evaluering av økonomistyring og administrering. Evalueringene konkluderte med at ordningen i hovedsak fungerer etter formålet, men anbefalte noen endringer. Begge evalueringene stiller spørsmål ved organiseringen av ordningen som en del av skattesystemet. Blant annet på grunnlag av SSØ-evalueringen, innførte departementet fra 2007 en maksimal timesats for personal- og indirekte kostnader. SSB anbefalte å videreføre Skattefunn. Et forslag fra SSB var å heve grensene for maksimalt fradragsgrunnlag. Beløpsgrensene ble hevet fra 2009.

Evalueringsrapportene, samt erfaringer og tilbakemeldinger fra Norges Forskningsråd og Skattedirektoratet mv., har dannet bakgrunnen for de presiseringene og avgrensningene som nå foreslås i skatteloven med forskrift. Utviklingen i statsstøtteregelverket etter at ordningen ble innført ligger også til grunn for flere av endringsforslagene.

Kapittel 3 omhandler FoU-definisjonen i skatteforskriften. Begge evalueringene fant svakheter ved gjeldende definisjon. I tillegg har det skjedd endringer i statsstøtteregelverket som definisjon delvis er hentet fra. Departementet foreslår flere endringer slik at det materielle innholdet blir i samsvar med den nye definisjonen i statsstøtteregelverket.

FoU-definisjonen i skatteforskriften omfatter i tillegg til fremskaffing av ny kunnskap, også ny informasjon og erfaring som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter, tjenester eller produksjonsmåter. Definisjonen av FoU i statsstøtteregelverket henviser derimot ikke til informasjon og erfaring, men bruker begrepene *ny kunnskap og nye ferdigheter*. Departementet foreslår at FoU-definisjonen i forskriften endres ved at henvisningen til informasjon

eller erfaring strykes, men at det kreves fremskaffing av ny kunnskap og nye ferdigheter for at prosjektet skal defineres som FoU. Om en aktivitet er å betrakte som FoU skal fortsatt vurderes ut fra et generelt nyhetskrav til kunnskap og ferdigheter som prosjektet tilfører. For at et prosjekt skal kvalifisere som FoU må det ta sikte på et framskritt i vitenskap eller teknologi gjennom reduksjon av vitenskapelig eller teknologisk usikkerhet. Framskrittet som søkes oppnådd, må representere et framskritt for den generelle kunnskap og ferdigheter på området. Det er ikke tilstrekkelig med et framskritt bare i bedriftens egen kunnskapsstatus og ferdigheter.

For prototyper og forsøksprosjekter foreslår departementet å innføre visse muligheter til skattefradrag selv om prototypen kan anvendes kommersielt. Etter gjeldende regler er støtte til slike utviklingsprosjekter helt avskåret fra Skattefunn. Bedre muligheter til finansiering av prototyper og forsøksprosjekter innen Skattefunn bygger også opp under Regjeringens miljøteknologistrategi, jf. den nye støtteordningen for pilot- og demonstrasjonsanlegg innenfor utvikling av miljøteknologi som administreres av Innovasjon Norge.

FoU-definisjonen gir også en avgrensning til aktiviteter som faller utenfor Skattefunn. Denne avgrensningen er i dag formulert slik at organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser kan inngå som en mindre del av fradragsgrunnlaget. Departementet foreslår å endre skatteforskriften slik at disse aktivitetene faller klart utenfor ordningen.

Kapittel 4 tar opp spørsmål om endring av SMB-definisjonen i skatteforskriften. SMB-definisjonen i statsstøtteregelveverket ble endret fra 1. januar 2005. Rammene for hvilke bedrifter som faller inn under SMB-definisjonen ble utvidet når det gjelder salgsinntekt og balansesum, men strammet inn når det gjelder krav til uavhengighet. Ettersom dette er en "maksimalgrense"-definisjon, er Norge ikke forpliktet til å endre terskelverdiene for salgsinntekt og balansesum i skatteforskriften. Departementet foreslår likevel at den nye SMB-definisjonen tas inn i skatteforskriften.

Kapittel 5 drøfter avgrensning mellom kostnader til prosjektet og alminnelige driftskostnader. For at prinsippet om at kostnader til ordinær drift ikke kan inngå i beregningsgrunnlaget for skattefradraget skal komme klarere fram, samtidig som hjemmelen for å avskjære denne typen kostnader blir tydeligere, foreslår departementet å ta inn en uttrykkelig regel i skatteforskriften.

Kapittel 6 drøfter hvordan inntekter fra prosjektet skal behandles. I skatteloven med forskrift er det ikke fastsatt eksplisitte regler om hvordan inntekter fra prosjekter skal behandles. Det følger imidlertid av statsstøtteregelveverket at inntekter fra prosjektet må trekkes fra de støtteberettigede kostnadene. Allerede i dag tas det hensyn til inntekter fra prosjektet ved beregning av skattefradraget. Etter departementets syn bør det tas

inn en regel i skatteforskriften som gjør det klarere at det skal tas hensyn til inntekter fra prosjektet ved beregning av skattefradraget.

Kapittel 7 omhandler oppdateringer av henvisninger i skatteforskriften til statsstøtteregulativets bestemmelser vedrørende samlet offentlig støtte og kostnader som kan inngå i beregningsgrunnlaget. Skattefunn-ordningen er fra 19. august 2009 lagt inn under gruppeunntaksforordningen, og fra dette tidspunktet er det bestemmelsene i denne forordningen som skal være den korrekte henvisningen. Det er derfor nødvendig å endre henvisningen i forskriftsteksten.

Kapittel 8 drøfter regler for beregning av prosjektkostnader. Disse skal i dag beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter (omtales heretter som "de brukerstyrte reglene"). I noen sammenhenger behandler de brukerstyrte reglene kostnader på en annen måte enn det som følger av skatteloven. Det kan skape uklarhet om hvilke regler som gjelder. Etter departementets oppfatning er det nødvendig å klargjøre hvordan kostnader på et Skattefunn-prosjekt skal behandles ved motstrid mellom de brukerstyrte reglene og skattelovgivningen. Departementet foreslår at skatteforskriften uttømmende regulerer hvordan kostnadene på et godkjent prosjekt skal beregnes.

De brukerstyrte reglene foreskriver en sjablonmessig beregning av personal- og indirekte kostnader. I sammenheng med at kostnadsberegningen blir uttømmende regulert i skatteforskriften, foreslår departementet at timesatsen for personal- og indirekte kostnader settes til 1,2 promille av avtalt årslønn og maksimal timesats økes til 530 kroner. I dag er satsen 1,6 promille av avtalt årslønn og taket 500 kroner per time. Endringene vil gi noe mindre skattefradrag for personell med avtalt årslønn under 416 667 kroner, mens skattefradraget øker noe for dem med høyere årslønn enn dette. Gjeldende regler gir incentiver til bruk av egne ansatte med relativt lav lønn ved at støtten er særlig romslig for disse. Satsjusteringene bidrar til å korrigere denne skjevheten. Med unntak av endret promillesats og tak for timesatsen legger departementet ikke opp til materielle endringer i kostnadsberegningen av personal og indirekte kostnader. . Departementet foreslår imidlertid en annen teknisk utforming av forskriftsbestemmelsen enn de brukerstyrte reglene.

Kapittel 9 ser på mulighetene for utveksling av informasjon mellom Skatteetaten og Norges forskningsråd, og drøfter behovet for en utvidet hjemmel for dette. Departementet mener det er uheldig dersom begrensninger i adgangen til utveksling av informasjon og taushetspliktsreglene er til hinder for tilstrekkelig offentlig kontroll av Skattefunn-ordningen. Departementet foreslår derfor å innta en bestemmelse i skatteloven om at Norges forskningsråd og Skatteetaten kan utveksle relevante opplysninger for å gjennomføre tilstrekkelig kontroll av FoU-prosjekter eller ved beregning av skattefradrag etter Skattefunnregelverket. Forslaget medfører at opplysninger som utleveres mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten, blir

underlagt et felles regelverk for taushetsplikt, og vil sikre at opplysningene blir underlagt ligningslovens taushetspliktregler også etter utlevering til Norges forskningsråd.

Kapittel 10 drøfter sanksjoner mot brudd på vilkår for godkjenning av FoU-prosjekter. Norges forskningsråd har hjemmel til å kreve at bedriften rapporterer fremdrift og oppnådde resultater. For avsluttede prosjekter krever Norges forskningsråd en sluttrapport, og prosjekter som løper over flere år må innlevere og få godkjent årsrapporter. Dersom det avdekkes alvorlige avvik, kan Norges forskningsråd inndra godkjenningen av prosjektet. Tilbaketrukket godkjenning har normalt virkning fra og med vedtakstidspunktet, og gjelder ikke tilbake i tid.

Departementet foreslår å innta en hjemmel for å innkreve skattefradrag eller tilbakesøke utbetalt støtte (dersom skattefradraget var større enn utlignet skatt) fra foretak som unnlater å innrapportere fremdrift og oppnådde resultater. Det samme må gjelde der foretaket innleverer uriktige opplysninger eller unnlater å gi opplysninger om sentrale forhold som har betydning for vurderingen av prosjektets FoU-innhold mv. Det vil fortsatt være Norges forskningsråd som avgjør om godkjenning av FoU-prosjekt skal trekkes tilbake.

Forslag til lovbestemmelser som utvider retten til utveksling av nødvendig informasjon mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten og som gir hjemmel for å innkreve skattefradrag eller tilbakesøke utbetalt støtte, vil eventuelt bli fremmet i en lovproposisjon til Stortinget etter at departementet har vurdert høringsuttalelsene.

Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene er beskrevet i kapittel 11. Det er først og fremst endringer i forskriftens definisjon og avgrensning av FoU som antas å gi økonomiske virkninger. Innføring av visse muligheter til skattefradrag for prototyper og forsøksprosjekter også når slike kan anvendes kommersielt, åpner for noe større finansiering av prototyper og forsøksprosjekter innenfor Skattefunn. Det vil isolert sett bidra til økte fradrag, og dermed et provenytap. I motsatt retning trekker forslag om å avskjære muligheten til å få støtte for en mindre del organisasjonsutvikling, opplæring, kunde- eller markedsundersøkelser innenfor prosjektene. I tillegg foreslår departementet justeringer i beregningen av personal- og indirekte kostnader slik at timesatsen settes til 1,2 promille av avtalt årslønn, mot 1,6 promille etter gjeldende regler, samtidig som taket for maksimal timesats heves fra 500 til 530 kroner per time. Tilpasning av SMB-definisjonen til statsstøtteregelverket innebærer romsligere krav til omsetning eller balanse, som isolert sett kan medføre at noen få bedrifter endrer kategori til SMB og dermed får økt skattefradrag. I motsatt retning trekker strengere krav til uavhengighet i det nye regelverket, som kan medføre at enkelte bedrifter som har vært kategorisert som SMB, blir å regne som en del av et større foretak. Andre forslag innebærer i hovedsak at gjeldende praksis og tolkning tas inn i forskriften, og antas derfor å ha beskjedne provenyvirksomheter.

Det er betydelig usikkerhet ved størrelsen av de ulike virkningene. Finansdepartementet anslår at endringer som virker i motsatt retning, om lag vil utjevne hverandre slik at forslagene totalt sett har liten eller ingen provenyvirkning.

En mer utfyllende og presis forskriftstekst vil bidra til større klarhet om hvilke rettigheter næringsdrivende har til FoU-fradrag. Det vil gi bedriften og revisor større forutberegnelighet. Forslagene vil også lette skattemyndighetenes kontroll og dermed bidra til likebehandling mellom ulike skattytere. Til sammen vil dette også styrke økonomistyringen i ordningen.

Forslag til ikrafttredelse og forskriftstekst står i kapitlene 12 og 13. Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2011. Videre foreslår departementet at forslag til endring av FoU-definisjonen skal omfatte FoU-prosjekter som blir godkjennet av Norges forskningsråd fra og med 1. januar 2011

2. BAKGRUNN

Skattefradrag for FoU-kostnader, Skattefunn, er en rettighetsbasert støtteordning, hvor bedriftene selv velger ut prosjekter. Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i skatteloven, gir rett til skattefradrag etter de samme kriteriene. Skattefradragets størrelse beregnes og avgrenses etter nærmere regler i skatteloven § 16-40 med tilhørende forskrift. Prosjektene skal være godkjent av Norges forskningsråd i løpet av det første året bedriften krever skattefradrag. Videre er det et vilkår at kostnadene som medtas i fradragsgrunnlaget, er attestert av revisor. Skatteetaten kontrollerer oppgitte kostnader og fradrag ift. skattelovens bestemmelser, og samlet støtte til prosjektet ift. Internasjonalt regelverk for statsstøtte.

Klage over Skatteetatens avgjørelser følger reglene i ligningsloven. Alle forhold vedrørende vedtak fattet av Norges forskningsråd (dvs. godkjenning av prosjekter og forskningsinstitusjoner) kan påklages til et særskilt klageutvalg. Utvalget er oppnevnt av Norges forskningsråd, men består av personer som ikke er ansatt i Norges forskningsråd.

En evaluering av økonomistyring og administrering av Skattefunn ble varslet i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Finansdepartementet ba i brev av 21. desember 2005 Senter for statlig økonomistyring (SSØ) om å gjennomføre en slik evaluering. SSØ nedsatte en egen arbeidsgruppe for denne evalueringen, som la fram sin rapport 9. juni 2006.¹

SSØ fant svakheter i økonomistyringen av Skattefunn, og mente at det bør gjennomføres tiltak for å bedre denne. Den prinsipale anbefalingen fra SSØ var en samlet behandling av Skattefunnprosjektene i Norges forskningsråd innenfor en tilskuddsordning.

I rapporten foreslo SSØ også en rekke tiltak som bør gjennomføres uavhengig av hvordan ordningen er administrert. Viktige forslag fra SSØ som kan gjennomføres innenfor en skattefradragsordning, er bl.a. følgende:

- Endre FoU-definisjonen slik at den får et mer operasjonelt innhold og klarere avgrensning.
- Presisere avgrensningene til annen aktivitet, f.eks. i forhold til organisasjonsutvikling og kunde- eller markedsundersøkelser, og av hvilke kostnader som kan fradragføres.

¹ Evaluering av økonomistyring og administrering av Skattefunn – Rapport fra en arbeidsgruppe i Senter for statlig økonomistyring. www.sfs.no/upload/forvaltning_og_analyse/evalueringer/Skattefunn.pdf

- Innføre tak på antall timer som kan føres for en FoU-ansatt gjennom året. I tillegg bør det vurderes å sette en fast timesats for beregning av personalkostnader og indirekte kostnader.
- Ved godkjenning av prosjekter bør det fastsettes en kostnadsramme. Norges forskningsråd bør foreta en grov rimelighetsvurdering av antall timer angitt i prosjektsøknaden og lengden på prosjektet.
- Der det fattes særlig mistanke bør Norges forskningsråd følge opp pågående prosjekter. I siste instans bør godkjennelser også kunne trekkes tilbake.
- Bedre informasjonsutveksling og -tilgang mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten.
- Godkjenningsbrev bør i så stor grad som mulig definere hvilke kostnader som inngår i prosjektet.
- Mangelfull rapportering til Norges forskningsråd bør få konsekvenser for skattefradraget samme år, og ikke først fra året etter.
- Ankemulighet på Norges forskningsråds søknadsbehandling bør innenfor forsvarlige rammer strammes inn.
- Krav til prosjektregnskap bør klargjøres i regelverk.

På bakgrunn av SSØ-rapporten er det gjennomført flere tiltak for bedre økonomistyring i Skattefunn. Fra 1. januar 2007 er fradragsgrunnlaget for eget FoU-personell (lønn, sosiale og indirekte kostnader) begrenset til 500 kroner per time og maksimalt 1850 timer årlig per person, mens det tidligere ikke var noen beløps- eller timegrense per person.² Den nye regelen gir et maksimalt fradragsgrunnlag for egne ansatte på 925 000 kroner årlig per person.

Finansdepartementet, i samråd med Nærings- og handelsdepartementet, ba i brev av 3. mai 2002 Norges forskningsråd å iverksette en bred evaluering av Skattefunn. Norges forskningsråd tildelte etter en anbudsrunder oppdraget til SSB med et delprosjekt til Nordlandsforskning. Evalueringen har hovedvekt på måloppnåelse og resultater. Sluttrapporten forelå i januar 2008.³ Evalueringen omfatter virksomheten i Skattefunn fra etableringen i 2002 t.o.m. inntektsåret 2006. SSB konkluderer med at Skattefunn i hovedsak virker etter hensikten, og anbefaler at ordningen videreføres uten store endringer. Det innebærer bl.a. at man ikke utvider Skattefunn til å omfatte

² Etter Norges forskningsråds daværende regler for brukerstyrte prosjekter, som ligger til grunn for kostnadsberegningen i skattefunnprosjekter, blir personalkostnader og indirekte kostnader beregnet med en sjablontimesats på 1,6 promille av nominell årslønn. For en ansatt med årslønn på 500 000 kroner ga sjablonen en timesats på 800 kroner. Før innføring av maksimal timesats ga det et fradragsgrunnlag på nesten 1,5 mill. kroner for en innsats tilsvarende et normalårsverk (1850 timer). Utover dette kan bedriften føre innkjøpte FoU-tjenester, større utstyrsforbruk og andre driftskostnader (f.eks. reiser, konsulenttjenester og innleid personell) i fradragsgrunnlaget med faktiske kostnader. Norges forskningsråd har senere endret sjablontimesatsen for brukerstyrte prosjekter til 1,2 promille.

³ Ådne Cappelen, Frank Foyn, Erik Fjærli, Torbjørn Hægeland, Jarle Møen, Arvid Raknerud og Marina Rybalka. Evaluering av SkatteFUNN - Sluttrapport. RAPP 2008/2.
www.ssb.no/emner/10/02/rapp_200802/

flere typer aktiviteter. SSB foreslo at maksimalt fradragsgrunnlag per foretak økes fra 4 mill. kroner til 5 mill. kroner for egenutført FoU.

Evalueringen stiller spørsmål ved at ordningen formelt er en del av skattesystemet, når den reelt snarere er en tilskuddsordning. Tre fjerdedeler av skatteutgiftene er utbetalinger til foretakene og ikke fradrag i skatt. SSB mener man bør vurdere å omgjøre ordningen til en rettighetsbasert tilskuddsordning.

En kort gjennomgang av administrative prosesser og rutiner inngikk også i evalueringen. SSB mener en støtteordning som Skattefunn bør utformes på en slik måte at skattyteren i minst mulig grad selv kan påvirke beregningsgrunnlaget (annet enn å drive mer FoU). Det innebærer bl.a. bruk av normpriser, eventuelt supplert med utgiftstak per prosjektmedarbeider av den type som ble innført med endringene i regelverket for kostnadsberegningen fra 2007.

Regjeringen la i januar 2009 fram St.prp. nr. 37 (2008–2009) Om endringer i statsbudsjettet 2009 med tiltak for arbeid. Som en del av Tiltakspakken ble ordningen med skattefradrag for FoU utvidet med virkning fra og med inntektsåret 2009. Taket på beregningsgrunnlaget for egenutført FoU ble hevet fra 4 til 5,5 mill. kroner, mens taket for innkjøp fra godkjent FoU-institusjon ble hevet fra 8 til 11 mill. kroner.

EØS-avtalen artikkel 61 forbyr som hovedregel offentlig støtte til næringslivet. Forbudet mot offentlig støtte er ikke absolutt. Det er gitt en rekke unntak fra det generelle forbudet mot offentlig støtte, som omfatter bl.a. støtte til FoU. Gjennom EØS-avtalen er Norge forpliktet til å organisere Skattefunn slik at ordningen til enhver tid ikke er i strid med avtalens regler om statsstøtte. EFTAs overvåkningsorgan, EFTA Surveillance Authority (ESA), kontrollerer gjennomføringen og etterlevelsen av EØS-avtalen.

I praksis er det vedtatt ulike regelverk som nedfeller betingelser for når ulike støttetiltak kan være forenlig med EØS-avtalen. ESA vedtok 31. desember 2006 nye retningslinjer for støtte til forskning, utvikling og innovasjon (FoUoI) ⁴, som samsvarer med tilsvarende retningslinjer fastsatt av Europakommisjonen. Den 6. august 2008 vedtok kommisjonen også en erklæring av visse støttekategoriers forenlighet med EØS-avtalens regler om felles marked (den alminnelige gruppeunntaksforordningen EC No 800/2008). Skattefunn-ordningen ble 19. august 2009 meldt inn under denne gruppeunntaksforordningen. Konsekvensen er at ordningen er unntatt fra den generelle notifikeringsplikten for offentlig støtte, og norske myndigheter har ansvaret for å påse at vilkårene i gruppeunntaket er oppfylt. Er ordningen meldt inn under og oppfyller vilkårene i gruppeunntaksforordningen anses den for å være i overensstemmelse med vilkårene i EØS-avtalen.

⁴ Offentlig støtte til FoUoI er behandlet i ESAs retningslinjer del III kapittelet "Aid for research and development and innovation".

Det har ikke vært nødvendig med tilpasninger i regelverket for Skattefunn etter at de nye retningslinjene og gruppeunntaksforordningen ble innført. På noen områder kan det likevel være hensiktsmessig med en tilpasning, bl.a. ut fra administrative hensyn og som en forenkling av den samlede FoU-støtten medregnet tilskuddsordninger. Tilpasning til EØS-regelverket er derfor vurdert i dette høringsnotatet når det kan være relevant for utforming av forskriftens bestemmelser.

Med innføring av maksimal timesats for personal- og indirekte kostnader og heving av grensene for maksimalt fradragssgrunnlag er flere av forslagene fra begge evalueringene fulgt opp. Det gjenstår imidlertid enkelte forslag om presisering og nærmere avgrensning i forskriften, bl.a. av FoU-definisjonen. De av forslagene som fortsatt kan være aktuelle, er vurdert nærmere i dette høringsnotatet. Departementet har også vurdert mulige endringer i lys av utviklingen i statsstøtteregelverket siden ordningen ble innført, samt ulike erfaringer med administreringen utover det evalueringene tok opp.

3. DEFINISJON OG AVGRENSNING AV FORSKNING OG UTVIKLING

3.1 Definisjonene i skatteforskriften og internasjonalt regelverk

Skattefunn er en rettighetsbasert ordning som gir skattefradrag for næringslivets kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Begrepet forsknings- og utviklingsprosjekt er definert i skatteforskriften § 16-40-2 hvor det heter at det med:

[...] forsknings- og utviklingsprosjekt i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap, informasjon eller erfaring som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter, tjenester eller produksjonsmåter. Videre omfattes virksomhet der resultatet fra industriell forskning omsettes i en plan, et prosjekt eller et utkast til nye forbedrede produkter, produksjonsprosesser eller tjenester, samt utvikling av en første prototyp eller pilotprosjekt som ikke kan utnyttes kommersielt.

Internasjonalt statistikksamarbeid om og rapportering av FoU foregår for en stor del i regi av OECD. Gjennom OECD-arbeidet er det utarbeidet felles definisjoner og retningslinjer, kjent som Frascati-manualen. De fleste land med skatteincentiver for FoU anvender definisjoner som helt eller delvis er basert på Frascati-manualen. Statsstøtteregelverket som gjelder FoU, er også for en stor del utviklet med utgangspunkt i Frascati-manualen. Det foreligger ingen offisiell oversettelse til norsk, men i juni 2004 publiserte Norsk institutt for studier av forskning og høyere utdanning (NIFU) et utdrag av den sjette utgaven av Frascati-manualen i norsk oversettelse.⁵

FoU-definisjonen i Frascati-manualen tar som utgangspunkt at det med et FoU-prosjekt skal forstås kreativ aktivitet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap, og bruken av denne kunnskapen for å finne nye anvendelser. Hovedkriteriet for å skille FoU fra beslektede aktiviteter er at FoU inneholder et erkjennbart element av nyskaping og reduksjon av vitenskapelig og/eller teknologisk usikkerhet. Usikkerhet foreligger når løsningen på et problem ikke er umiddelbart åpenbar for en person som kjenner den grunnleggende kunnskapsmassen og teknikkene innenfor det aktuelle området.

Frascati-manualen deler FoU inn i tre aktiviteter: grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid.

- Grunnforskning er eksperimentell eller teoretisk virksomhet som primært utføres for å skaffe til veie ny kunnskap om det underliggende grunnlag for fenomener og observerbare fakta, uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.

⁵ www.nifustep.no/norsk/innhold/statistikk/fou_statistikk/om_fou_statistikken/frascati_manualen

- Anvendt forskning er også virksomhet av original karakter som utføres for å skaffe til veie ny kunnskap. Anvendt forskning er imidlertid primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser.
- Utviklingsarbeid er systematisk virksomhet som anvender kunnskap fra forskning og praktisk erfaring, og som er rettet mot:
 - o det å framstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter eller innretninger, eller
 - o å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer og tjenester.

Gjennom EØS-avtalen er Norge forpliktet til å organisere Skattefunn slik at ordningen til enhver tid er i overensstemmelse med forpliktelsene som følger av avtalens regler om statsstøtte. ESA har publisert retningslinjer for etterlevelsen og gjennomføringen av statsstøtteregelverket. Skattefunn-ordningen er meldt inn under det alminnelige gruppeunntaket som erklærer enkelte former for statsstøtte for å være i overensstemmelse med EØS-avtalen., og staten er til enhver tid pålagt å påse at ordningen er i overensstemmelse med bestemmelsene gruppeunntaksforordningen (EC No. 800/2008). Begrepene ”grunnforskning,” ”industriell forskning” og ”eksperimentelt utviklingsarbeid” er definert i gruppeunntaksforordningen. Et prosjekt må omfattes av en av disse kategoriene dersom det lovlig skal kunne motta statsstøtte som er begrunnet med FoU.

Grensene for maksimalt tillatt støtteintensitet gitt i EØS-regelverket avhenger av hvilken FoU-kategori prosjektet faller inn under. Dette har sammenheng med at statsstøtteregelverket først og fremst skal hindre at offentlig støtte blir brukt til å gi enkelte bedrifter en særskilt økonomisk fordel. Restriksjonene i støtteintensiteten er derfor størst for de prosjektene som ligger nærmest opp mot bedriftens alminnelige produktutvikling. Skatteforskriften §16-40 sonderer derimot ikke mellom ulike utviklingskategorier. Derfor gir skatteforskriften en presis avgrensning bare av ”utviklingsarbeid”. Definisjonene av ”grunnforskning” og ”industriell forskning” er ikke forskriftregulert. ik

Begrepet ”experimental development” brukes både i Frascati-manualen og EØS-regelverket. I norsk oversettelse på forskningsområdet har det vært vanlig å sløyfe ”eksperimentell”, mens det på statsstøtteområdet er vanlig å skrive begrepet fullt ut. Det ligger ingen realitetsforskjell i bruken av ”utvikling” eller ”eksperimentell utvikling”.

3.2 Problemstilling

Evalueringene av Skattefunn har påpekt en del problemer ved gjeldende FoU-definisjon. SSØ tilrår at FoU-definisjonen i forskriften får et mer operasjonelt innhold og en klarere avgrensning. SSB konkluderer med at det synes å være behov for en

oppdatering av ordvalget i FoU-definisjonen, og mener en bør følge Frascati-definisjonen og bruke denne ordlyden i Skattefunn.

SSØ påpeker at forskriften, i motsetning til Frascati-manualen, ”inneholder ingen direkte henvisning til at prosjektet må sikte på å løse vitenskapelig og/eller teknologisk usikkerhet”, og at ”Frascatis henvisning til kreativt arbeid på en systematisk basis ikke [kan] leses av forskriften, heller ikke at problemet ikke må være åpenbart for noen med kjennskap til problemstillingen og teknikker, dvs. en kompetent profesjonell.”

Om behovet for forskriftsendringer skriver SSØ at ”[n]å fremstår FoU-definisjonen som generell, der viktige presiseringer foretas av klageutvalget og gjennom intern praksis og sjekklister i Sekretariatet [i Norges forskningsråd]. For et så grunnleggende forhold i Skattefunn som FoU-definisjonen er det ønskelig med klare føringer gjennom lov og forskrift. Dette ansvarliggjør overordnede myndigheter og bistår de som utøver regelverket. (...) Den skjønnsutøvelsen det legges til rette for i dagens regelverk gir etter vårt syn ikke tilstrekkelig sikkerhet om at ordningen utøves i tråd med de opprinnelige intensjonene.” Samtidig viser SSØ til at vurderinger av hvorvidt et prosjekt faller inn under FoU-definisjonen nødvendigvis må baseres på en god del skjønn. SSØ mener likevel at det alt i alt er grunn til å vurdere om skatteforskriften slik den står i dag er tilstrekkelig klar.

SSB skriver følgende om FoU-definisjonen i Skattefunn: ”Det er uklart om Skattelovens formulering bare er ment som en operasjonell presisering av Frascati-definisjonen eller om det bevisst er ment å avvike fra Frascati-definisjonen. Det er ikke enkelt å definere og avgrense FoU-begrepet presist. Definisjonen brukt i skatteloven kan neppe sies å være klarere i sin avgrensing av FoU enn den offisielle definisjonen. Formuleringen kan lett oppfattes som videre enn Frascati-definisjonen ved å inkludere ”informasjon og erfaring” i tillegg til ”ny kunnskap”. Det mangler også henvisning til ”systematisk arbeid” som finnes både i Frascati-manualen og i Hervik-utvalgets opprinnelige forslag til regelverk for den norske ordningen.”

Ved siden av den generelle FoU-definisjonen, inneholder § 16-40-2 i skatteforskriften en liste over aktiviteter med karakter av alminnelig bedriftsorientert produktutvikling. Listen har til formål å konkretisere en del aktiviteter som ikke har det nødvendige nyhetsinnhold til å være støtteberettiget som FoU, men likevel er krevende å avgrense fra eksperimentelt utviklingsarbeid. Her heter det bl.a. at dette gjelder prosjekter som ”hovedsakelig omfatter organisasjonsutvikling, opplæring eller kvalitetssikring” og ”i det vesentligste er kunde- eller markedsundersøkelser”. SSØ mener det kan stilles spørsmål om slike aktiviteter i det hele tatt hører hjemme i et FoU-begrep, også i lys av Frascati-manualen, eller om det som en hovedregel faller inn under løpende drift og kommersiell utnytting.

I SSBs evaluering er bruken av en slik liste over aktiviteter i tillegg til den generelle FoU-definisjonen kommentert relativt kortfattet. Fordi listen aldri vil bli fullstendig og stadig vil måtte revideres og oppdateres, advarer SSB mot en alt for detaljert liste over aktiviteter som er eller ikke er FoU. SSB har ikke konkret vurdert de aktiviteter som er tatt med i gjeldende liste.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

Evalueringene av Skattefunn viser at det er behov for revisjon av FoU-definisjonen. I tillegg er gjeldende definisjon til dels basert på ordlyden i en tidligere versjon av statsstøtteregelverket. Finansdepartementet mener at FoU-definisjonen bør endres med sikte på å fjerne uklar begrepsbruk og oppdatere ordningen i samsvar med endringer i EØS-regelverket. Relevant for utformingen av definisjonen er særlig Frascati-manualen og statsstøtteregelverkets FoU-definisjon som blant annet fremgår av gruppeunntaksforordningen. Frascati-manualen er mer et redskap for analyse og statistikk enn et verktøy for juridiske avgrensninger. Departementet har derfor valgt å ta utgangspunkt i statsstøtteregelverkets FoU-definisjon framfor ordlyden i Frascati-manualen. Statsstøtteregelverkets FoU-definisjon er imidlertid omfattende og på enkelte punkter svært detaljert. Departementet har derfor ikke funnet det hensiktsmessig å ta inn ordlyden fra statsstøtteregelverket fullt ut.

3.3.1 FoU-definisjonen

FoU-definisjonen i skatteforskriften § 16-40-2, omfatter i tillegg til fremskaffing av ny kunnskap, også ny informasjon og erfaring som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter, tjenester eller produksjonsmåter. Definisjonen av FoU i statsstøtteregelverket henviser derimot ikke til informasjon og erfaring, men bruker begrepene ”ny kunnskap og nye ferdigheter”. Tilføyselsen av begrepene informasjon og erfaring i skatteforskriften kan etter sin ordlyd bli oppfattet som innhentning av informasjon eller erfaring også uten et element av ny kunnskap og nye ferdigheter, f.eks. kartlegging av markeds- og kundeforhold, sertifisering, prøveproduksjon, testing av produkter, laboratoriekontroll mv. Dette bidrar etter departementets oppfatning til usikkerhet mht. hvilke krav til nyskaping som kreves i Skattefunn-prosjektene.

Slik SSØ og SSB påpeker, bidrar ordlyden i forskriften til usikkerhet om Skattefunn har en annen avgrensning av FoU enn for eksempel Frascati-manualen. Det er også tvilsomt hvorvidt støtte som er begrunnet i formålet om å fremskaffe ny informasjon og erfaring er forenelig med statsstøtteregelverkets FoU-definisjon. Departementet foreslår at FoU-definisjonen i forskriften endres ved at henvisningen til informasjon eller erfaring fjernes, og det kreves fremskaffing av ny kunnskap og nye ferdigheter for at prosjektet skal kunne defineres som FoU. Se forslag til ny § 16-40-2 i kapittel 13.

Dagens forskriftstekst er delvis basert på definisjonen av eksperimentell utvikling i ESAs tidligere retningslinjer til statsstøtteregelveverket. Definisjonen er senere endret i de nye retningslinjene fra ESA for offentlig støtte til FoUoI, samt i Kommisjonsforordning (EF)nr. 800/2008 om gruppeunntak (det såkalte supergruppeunntaket eller alminnelig gruppeunntaksforordning). Den nye definisjonen skiller seg fra den tidligere ved at FoU-kategoriene ikke beskrives som en lineær prosess, dvs. at eksperimentell utvikling kan ha andre kilder enn resultater fra industriell forskning⁶ (som er den utviklingskategorien som tradisjonelt er ansett å være utgangspunkt for eksperimentell utvikling). Dette perspektivet er i tråd med nyere innovasjonsteori, og mer dekkende for eksperimentelt utviklingsarbeid slik det utføres i f.eks. tjenesteytende næringer. Departementet foreslår derfor at FoU-definisjonen i forskriften oppdateres ved at den nye definisjonen av eksperimentell utvikling i statsstøtteregelveverket tas inn. I tillegg til å oppnå en mer dekkende beskrivelse av eksperimentelt utviklingsarbeid, vil forskriftsteksten med dette også bli oppdatert i henhold til rettsforståelsen i EU.

Forslaget fjerner usikkerhet knyttet til FoU-definisjonen ved at begrepene erfaring og informasjon ikke lenger benyttes. Om en aktivitet er å betrakte som FoU skal fortsatt vurderes ut fra et generelt nyhetskrav til kunnskap og ferdigheter som prosjektet tilfører. For at et prosjekt skal kvalifisere som FoU må det ta sikte på et fremskritt i vitenskap eller teknologi gjennom reduksjon av vitenskapelig eller teknologisk usikkerhet. Fremskrittet som søkes oppnådd, må representere et fremskritt for den generelle kunnskapen om og ferdigheter på området. Det er ikke tilstrekkelig med et fremskritt bare i bedriftens egen kunnskapsstatus og ferdigheter.⁷ Hva som er en aktuell referanse for å vurdere kunnskapsstatus på området må likevel vurderes i søknadsbehandlingen.

Prototyper og forsøksprosjekter med kommersiell anvendelse kan i dag ikke få støtte gjennom Skattefunn. På dette punktet følger ordlyden i skatteforskriften det tidligere statsstøtteregelveverket. Den nye definisjonen som departementet foreslår, innebærer at det gis visse muligheter for skattefradrag selv om prototypen kan anvendes kommersielt. Det er imidlertid et vilkår at prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og at den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til

⁶ Fornyings- og administrasjonsdepartementets uoffisielle oversettelse av industriell forskning lyder: 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. Dette omfatter skaping av komponenter til sammensatte systemer som er nødvendige for den industrielle forskningen, særlig for validering av allmenn teknologi unntatt prototyper.

⁷ Storbritannia har en tilsvarende presisering av FoU-definisjonen i sin skattefradragsordning: " (...) a company must be undertaking a project to seek an advance in science or technology through the resolution of scientific or technological uncertainties. (...) The advance being sought must constitute an advance in the overall knowledge or capability in a field of science or technology, not a company's own state of knowledge or capability alone." <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD81300.htm>

demonstrasjon og validering. Eksperimentell produksjon og prøving av varer, prosesser og tjenester vil tilsvarende bli støtteberettiget, forutsatt at de ikke kan brukes eller endres for å brukes til industrielle eller kommersielle formål. Bedre muligheter til finansiering av prototyper og forsøksprosjekter innen Skattefunn bygger også opp under Regjeringens miljøteknologistrategi, jf. den nye støtteordningen for pilot- og demonstrasjonsanlegg innenfor utvikling av miljøteknologi som administreres av Innovasjon Norge.

Se forslag til endring av § 16-40-2 (1) i kapittel 13.

3.3.2 Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling

Ved siden av den generelle FoU-definisjonen inneholder skatteforskriften en liste over aktiviteter som har karakter av alminnelig bedriftsorientert produktutvikling, og dermed ikke anses som forskning. Listen er ikke uttømmende. Selv om en type aktivitet ikke er nevnt i listen, kan søknaden avslås dersom prosjektet faller utenfor den generelle FoU-definisjonen. Departementet mener en slik negativ liste bidrar til forutberegnelighet for bedriftene, likebehandling av skattyterne, samt forenklet administrering av ordningen. En slik liste vil heller ikke utelukke at bedrifter som finner nye metoder eller områder for FoU, kan anses å oppfylle kravet til FoU (i motsetning til en positiv liste som eventuelt måtte revideres for å få med en ny form for FoU). Departementet ser ingen vesentlige innvendinger mot å beholde en liste over aktiviteter som ikke gir rett til skattefradrag. Denne bør imidlertid ikke være for omfattende og detaljert. Mer spesielle tilfeller som gjelder én bedrift eller et fåtall bedrifter må uansett vurderes i søknadsbehandlingen. Innenfor om lag det omfang listen har i dag foreslår departementet at avgrensingen av FoU-definisjonen i § 16-40-2 annet ledd i skatteforskriften revideres.

Departementet foreslår en endring i § 16-40-2 annet ledd første setning slik at setningen får ordlyden "Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke, herunder". En slik endring får frem at det er aktiviteten i seg selv som omfattes av listen, og dermed er utelukket fra skattefradrag. I tilfeller hvor prosjektet både består av en av aktivitetene på listen (dvs. aktiviteter som faller utenfor Skattefunn), og aktivitet som anses som godkjent FoU-aktivitet, skal den aktiviteten som omfattes av listen ikke inngå i beregningsgrunnlaget for Skattefunn-støtten.

I bokstav a foreslår departementet at det tilføyes "herunder rutinemessige eller regelmessige endringer av produkter, produksjonslinjer, produksjonsmetoder, eksisterende tjenester og annen igangværende virksomhet, selv om slike endringer kan medføre forbedringer". Tilføyselen gir en presisering av "løpende drift" som ligger nært opp til, men likevel ikke kan regnes som FoU. Formuleringen er hentet fra statsstøtteregulverket, hvor det går frem at denne typen aktivitet ikke kan motta støtte som FoU. Tilføyselen presiserer dermed at slike aktiviteter ikke skal gi rett til FoU-fradrag.

I bokstav b foreslår departementet å tilføye "*endring*". Det vil da fremgå at både endring og modifikasjon av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsmåter faller utenfor FoU-definisjonen når dette "ikke fordrer utvikling av ny kunnskap eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter".

I bokstav c heter det i gjeldende forskrift at prosjekter som "hovedsakelig omfatter organisasjonsutvikling, opplæring eller kvalitetssikring" ikke er støtteberettigede, mens det av bokstav d fremgår at det samme gjelder for prosjekter som "i det vesentlige er kunde- eller markedsundersøkelser". Formuleringene "hovedsakelig" og "i det vesentlige" åpner for at bedrifter kan motta støtte til denne typen aktiviteter såfremt disse utgjør en mindre del av prosjekter med ellers godkjent FoU innhold. Ut fra formålet med ordningen om å stimulere til økt innsats av forskning og utvikling i bedriftene, jf. Innst. S. nr. 325 (2000–2001) Innstilling fra finanskomiteen om tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2001, pkt. 23.2.5, er det ikke grunnlag for at slike aktiviteter skal kunne gi rett til fradrag gjennom Skattefunn. Kostnadene er lite prosjektspesifikke og har mer karakter av generell utvikling innad i bedriften.

Åpningen gjennom "hovedsakelig" og "vesentlig" -kriteriene for innslag av organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser i Skattefunn-prosjekter skaper også betydelige kontrollproblemer hos revisorer og i Skatteetaten, ved å komplisere gresedragningen for hvilke kostnader som faller inn under eller utenfor ordningen. Støtte til denne typen aktiviteter omfattes heller ikke av statsstøttereglenes FoU-definisjon, og må eventuelt begrunnes med andre støtteformål som ligger utenfor formålet med skattefradraget. Det er derfor usikkert hvorvidt reglene er forenelige med statsstøtteregolverket. Departementet foreslår på denne bakgrunn at bokstav c og d i listen endres ved at formuleringene "*hovedsakelig omfatter*" og "*i det vesentligste er*" tas ut. I tillegg foreslås det å tilføye "*kompetansetiltak*" i bokstav c for å unngå mulig tvil med hensyn til om dette er utelukket. Begrepet "kvalitetssikring" foreslås derimot tatt ut av denne bokstaven, og flyttet til ny bokstav l. Bokstav l vil omhandle aktiviteter knyttet til produktene, mens bokstav c gjelder ulike personaltiltak.

Av bokstav e fremgår det at prosjekter som "består i installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr" ikke er FoU. Her foreslår departementet at formuleringen "består i" fjernes. Det vil da komme klarere frem at det ikke utelukkende er i de tilfellene hvor hele prosjektet består i installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr, at kostnader knyttet til slikt utstyr faller utenfor beregningsgrunnlaget. Også i tilfeller hvor denne typen kostnader utgjør en mindre del av prosjektet skal de trekkes ut av fradragsgrunnlaget.

Departementet foreslår at bokstav f utgår. Kopiering og konstruering av produkter andre har skapt faller klart utenfor den generelle FoU-definisjonen, og er dessuten utelukket etter bokstav b. Bestemmelsen er derfor unødvendig.

I bokstav g foreslår departementet at formuleringen ”kan karakteriseres som” fjernes. Begrepet anses som unødvendig for innholdet i regelen. Dessuten blir ordlyden enklere og klarere når formuleringen tas ut.

Departementet foreslår også at formuleringen ”har til formål å lete etter eller påvise” i bokstav j erstattes med ”kartlegging av og leting etter”. Videre foreslår departementet at ”nye avanserte teknikker som kan patenteres” erstattes med ”nye eller forbedrede metoder og teknikker.” Bokstav j får da ordlyden ”kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye eller forbedrede metoder og teknikker.” Bakgrunnen for dette er at gjeldene formulering kan gi inntrykk av at det gjelder et strengere krav til nyhetsinnhold i olje- og andre naturressursprosjekter enn i FoU-prosjekter generelt.

I bokstav k foreslår departementet at teksten justeres ved at formuleringen ”utgjør bedriftens” fjernes, mens det øvrige innholdet i denne bestemmelsen videreføres. Endringen får fram at andre kontingenter enn de som gjelder bedriften selv også er utelukket fra FoU-definisjonen.

Til slutt foreslår departementet at det inntas en ny bokstav l på listen hvor det fremkommer at ”kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og tjenesteleveranser”, faller utenfor Skattefunn. ”Kvalitetssikring” står nå i bokstav c, mens kontroll og validering tidligere ikke har vært presisert i skatteforskriften. Det er bare i tilknytning til løpende produksjon og tjenesteleveranser at disse aktivitetene generelt faller utenfor FoU-definisjonen. Derimot kan f.eks. kvalitetssikring av metode og resultater inngå i et Skattefunn-prosjekt. Etter departementets vurdering gir forslaget en klarere avgrensning enn gjeldende definisjon knyttet til ”hovedsakelig omfatter”.

Se forslag til endring av § 16-40-2 (2) i kapittel 13

4. DEFINISJON AV SMÅ OG MELLOMSTORE BEDRIFTER

4.1 Gjeldende rett

Definisjonen av små og mellomstore bedrifter (SMB) fremgår av skatteforskriften § 16-40-5. Her kreves det at bedriften må ha færre enn 250 ansatte, og ikke ha en årlig salgsinntekt som overstiger 40 millioner euro, eller en årlig balansesum som ikke overstiger 27 millioner euro. I tillegg stilles det særskilte krav til bedriftens uavhengighet.⁸ Definisjonen er basert på de retningslinjene fra ESA som gjaldt da Skattefunn ble etablert.

For bedrifter som faller innenfor rammen av SMB-definisjonen tillates det høyere støtteintensitet gjennom Skattefunn (20 pst. av beregningsgrunnlaget), enn for store foretak (18 pst.). Omregnet til bruttostøtte er støtteintensiteten i Skattefunn oppad begrenset til 25 pst. for store foretak, og 27,8 pst. for SMB.⁹ Satsen for store foretak tilsvarer dermed maksimalt tillatt statsstøtte før skatt (25 pst.) etter statsstøtteregelverket, mens for SMB ligger maksimalt tillatt støtteintensitet innenfor maksimalgrensen i statsstøtteregelverket (35 pst.).

4.2 Problemstilling

SMB-definisjonen i ESAs retningslinjer ble endret fra 1. januar 2005, og er sammenfallende med SMB-definisjonen gitt i gruppeunntaksforordningen.¹⁰ Rammene for hvilke bedrifter som faller inn under SMB-definisjonen ble utvidet når det gjelder salgsinntekt og balansesum, men strammet inn når det gjelder krav til uavhengighet. Definisjonen i skatteforskriften er derfor ikke lenger sammenfallende med SMB-definisjonen i statsstøtteregelverket. Ettersom definisjonen i statsstøtteregelverket er

⁸ Virksomheten anses ikke som uavhengig dersom 25 prosent eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene er eid av ett eller flere foretak som ikke oppfyller vilkårene i § 16-40-5 første ledd mht. antall ansatte og salgsinntekt/balansesum. Denne begrensningen kan overskrides dersom virksomheten er eid av offentlig investeringsselskaper, venture-selskaper eller institusjonelle investorer forutsatt at disse ikke har kontroll over virksomheten enten individuelt eller samlet. Det samme gjelder tilfeller der kapitalen er spredd på en slik måte at det er umulig å avgjøre hvem som kontrollerer denne, og virksomheten erklærer at den ikke er eid med 25 prosent eller mer av ett eller flere selskaper i fellesskap som ikke oppfyller vilkårene i § 16-40-5 første ledd mht. antall ansatte og salgsinntekt/balansesum.

⁹ Satsene for bruttostøtte beregnes ved å korrigere fradragssatsen for fordelingen av skattefritak på støttebeløpet. En nettostøtte på 20 pst. i Skattefunn tilsvarer en bruttosats på $20 / (1 - 0,28)$ pst., og en nettosats på 18 pst. tilsvarer en bruttosats på $18 / (1 - 0,28) = 25$ pst.

¹⁰ Definisjonen av små og mellomstore bedrifter er nedfelt i ESAs retningslinjer del III kapittelet "Aid to micro, small and medium-sized enterprises". Definisjonen følger også av vedlegget til Kommisjonsforordning 70/2001, endret ved forordning 364/2004, inntatt i vedlegg XV til EØS-avtalen (gruppeunntaket for små og mellomstore bedrifter).

en "maksimalgrense"-definisjon, er Norge ikke forpliktet til å endre terskelverdiene for salgsinntekt og balansesum i forskriften.

De nye terskelverdiene i statsstøtteregelverket blir imidlertid anvendt av Norges forskningsråd for andre tilskuddsordninger enn Skattefunn. Et prosjekt som mottar støtte gjennom både Skattefunn og andre støtteordninger kan derfor anses som en SMB innenfor en ordning, samtidig som den ikke blir ansett som en SMB i Skattefunn. Motsatt kan en SMB bli regnet som uavhengig i Skattefunn, mens den ikke vil anses som SMB i støtteordning som legger til grunn de innstrammede kriterier for uavhengighet.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets mening vil en endring av SMB-definisjonen i Skattefunn som likestiller denne med definisjonen i statsstøtteregelverket, bidra til administrativ forenkling av ordningen. Dette ved at både bedriftene og Norges forskningsråd kun behøver å forholde seg til en felles SMB-grense som gjelder for både Skattefunn-prosjekter og andre tilskuddsordninger. I tillegg vil det kunne sees hen til praksis ved andre tilskuddsordninger og innen EU ved praktiseringen av grensene for SMB-definisjonen. Samtidig vil en slik endring bidra til at offentlige støtteordninger fremstår som mer konsekvente utad. Departementet foreslår derfor at SMB-definisjonen i skatteforskriften § 16-40-5 endres slik at denne blir sammenfallende med den definisjonen som følger av statsstøtteregelverket. Dette vil trolig medføre at noen flere foretak kan kreve skattefradrag på 20 pst. av beregningsgrunnlaget i et Skattefunn-prosjekt.

Det vises til forslag til ny § 16-40-5 første ledd i kapittel 13.

5. AVGRENSNING MELLOM KOSTNADER TIL PROSJEKTET OG ALMINNELIGE DRIFTSKOSTNADER

5.1 Problemstilling

FoU-aktiviteten kan organiseres på ulike måter. Ytterpunktene kan være der et større foretak har en egen forskningsavdeling, i motsetning til en bedrift hvor prosjektet utgjør hele virksomheten. Hvis prosjektet utføres sammen med annen aktivitet vil det være behov for å trekke en grense mellom prosjektet og den ordinære driften. Det er bare kostnader direkte knyttet til et godkjent prosjekt som gir grunnlag for fradrag innenfor Skattefunn-ordningen. Dette framgår av skatteloven § 16-40 (1) og skatteforskriften § 16-40-2 første ledd. I praksis vil det likevel kunne være vanskelig å trekke grensen mellom kostnader til FoU og alminnelige driftskostnader.

5.2 Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 16-40 at det er kostnader knyttet til det godkjente prosjektet som gir grunnlag for skattefradrag. I lovens forarbeider Ot. Prp heter det at: "Videre finner departementet ikke grunn til at andel av faste kostnader mv. i et foretak skal kunne henføres til FoU-delen av foretakets samlede aktivitet, og dermed bli klassifisert som grunnlag for FoU-fradrag. Det vises her til at dette ikke er omfattet av Hervik-utvalgets forslag til lov- og forskriftstekst, samtidig som utvalget presiserer at "forskriftene (må) utformes slik at de gir en rimelig avgrensning mot løpende drift, som ikke angår det offentlige." I den grad dette er utgifter foretaket under enhver omstendighet ville vært pådratt, synes det helt klart at disse må falle utenfor. Etter departementets vurdering vil det også innebære en ressurskrevende og lite formålstjenlig ordning dersom den enkelte virksomhet skjønnsmessig skal foreta en beregning av slike kostnader, samtidig som dette skal være mulig å etterprøve."

Videre heter det i skatteforskriften § 16-40-6 (2) at: "Fradrag gis for kostnader direkte tilknyttet godkjent prosjekt, og som er fradragsberettiget i henhold til skatteloven kapittel 6.(...)". Etter forskriftens § 16-40-2 (2) bokstav a) er prosjekter som har "karakter av løpende drift" utelukket fra ordningen.

For beregning av personal- og indirekte kostnader benyttes det i henhold til skatteforskriften § 16-40-3 antall timer og en sjablon for timesatsen. Hvor foretaket har annen aktivitet enn prosjektet vil sjablonberegningen ta utgangspunkt i fordelingen av timer mellom prosjektet og ordinær drift. Dette er imidlertid bare en beregningsmåte for å komme fram til denne delen av kostnadene til prosjektet. Hvor mange arbeidstimer som skal føres på prosjektet må vurderes på linje med andre kostnadstyper, dvs. at arbeidstimer til ordinær drift ikke skal medtas.

5.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn framgår det av dagens regelverk at kostnader til ordinær drift faller utenfor Skattefunn-ordningen. I praksis kan det imidlertid i enkelte tilfeller være vanskelig å ta stilling til hva kostnaden er knyttet til, og det kan oppstå tvist om hvilke kostnader som kan medregnes. En uttømmende regulering av hvilke kostnader som kan inngå og/eller ikke kan inngå vil etter departementets vurdering ikke være mulig. Forsøk på en slik opplisting vil trolig bare reise nye spørsmål. Det vises her til at ordningen omfatter alle næringer og en mengde ulike typer prosjekter. Avgjørelsen må derfor fortsatt bero på en konkret vurdering av det enkelte tilfelle.

Klare krav fra Norges forskningsråd til beskrivelse av prosjektene i forbindelse med søknadsbehandlingen vil i mange tilfeller kunne redusere problemene knyttet til skillet mellom ordinære driftskostnader og kostnader til FoU-prosjektet. I dette ligger også at man må kreve et klart skille mellom prosjektet og den ordinære driften, jf. ovenfor om forskriftens bestemmelser som utelukker prosjekter med "karakter av løpende drift".

Departementet er kommet til at en vil foreslå en uttrykkelig regel i skatteforskriften om at kostnader til ordinær drift ikke kan inngå i beregningsgrunnlaget for skattefradraget. På denne måten vil prinsippet komme enda klarere til uttrykk for brukerne av ordningen, samtidig som hjemmelen for å avskjære denne typen kostnader blir tydeligere.

Det vises til forslag til nytt siste punktum i skatteforskriften § 16-40-6 (2) i kapittel 13.

6. BEHANDLING AV INNTEKTER FRA PROSJEKTET

6.1 Problemstilling

Statsstøtteregelverkets FoUoI-definisjon skiller mellom ulike stadier av FoU avhengig av nærhet til markedet. Jo nærmere markedet, jo lavere er intensiteten i støtten som tillates. Bakgrunnen for denne differensieringen er at faren for vridninger i konkurransen øker jo nærmere markedet man er når støtten gis.

Samtidig øker muligheten for at prosjektet kan generere inntekter desto nærmere markedet det ligger innholdsmessig. Unntaket fra forbudet mot statsstøtte for FoU er begrunnet med markedssvikt i forbindelse med positive eksterne virkninger (kunnskapsoverføring), herunder offentlige goder. Det vil være i strid med formålet dersom foretak gis støtte til prosjekter som gir inntekter allerede i prosjektfasen uten at dette får konsekvenser for omfanget av støtten. Slike inntekter bør derfor hensyntas ved beregning av fradragsgrunnlaget. Inntekt eller avkastning fra resultatet av prosjektet som reelt sett genereres etter prosjektperioden vil imidlertid ikke gi grunnlag for reduksjon av skattefradraget.

6.2 Gjeldende rett

Det er ikke fastsatt eksplisitte regler om hvordan inntekter fra prosjekter skal behandles i skatteloven med forskrift. At prosjektene er forutsatt ikke å gi inntekter framgår imidlertid av skatteforskriften § 16-40-2 (1) hvor det i siste punktum heter at: "Videre omfattes virksomhet der resultatene fra industriell forskning omsettes i en plan, et prosjekt eller et utkast til nye forbedrede produkter, produksjonsprosesser eller tjenester, samt utvikling av en første prototype eller pilotprosjekt som ikke kan utnyttes kommersielt."

Bestemmelsen bygger på de tidligere reglene for FoU-støtte i ESAs retningslinjer. Disse ble revidert i februar 2007. Det ble da tatt inn en egen regel om inntekter fra prosjektene i definisjonen av "eksperimentell utvikling". Definisjonen i de nye retningslinjene samsvarer med definisjonen av "eksperimentell utvikling" i gruppeunntaksforordningen. Det heter her i en uautorisert oversettelse:

"Eksperimentell utvikling": tilegnelse, kombinerings, utforming og bruk av eksisterende vitenskapelig, teknologisk, forretningsmessig eller annen relevant kunnskap og ferdighet for å utarbeide planer, prosjekter eller tegninger til nye, endrede eller forbedrede produkter, prosesser eller tjenester. Dette kan for eksempel også omfatte annen virksomhet som tar sikte på begrepsmessig definisjon, planlegging og dokumentasjon av nye produkter, prosesser og tjenester. Denne virksomheten kan omfatte utarbeiding av utkast, tegninger og planer eller annen dokumentasjon, forutsatt at de ikke er ment for kommersiell bruk.

Det omfatter dessuten utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter dersom prototypen nødvendigvis er det endelige kommersielle produktet og dersom det er for dyrt å produsere prototypen for bare å brukes til demonstrasjon og validering. Dersom demonstrasjons- eller forsøksprosjekter ved en senere anledning brukes kommersielt, må all inntekt av slik bruk trekkes fra de støtteberettigete kostnadene. (...)”

6.3 Departementets vurderinger og forslag

Allerede i dag tas det hensyn til inntekter fra prosjektet ved beregning av skattefradraget. Etter departementets syn er det imidlertid ønskelig med en eksplisitt bestemmelse om dette i regelverket. En slik regel vil synliggjøre klarere at det skal tas hensyn til inntekter fra prosjektet ved beregning av skattefradraget. Utelatt reaksjon kan innebære brudd på statsstøtteregelverket, gi vridninger i konkurransen, virke urettferdig og svekke tilliten til Skattefunn-ordningen.

Ved utformingen av regler om inntekter fra prosjektet kan et alternativ være å innarbeide bestemmelsen i statsstøtteregelverket i forskriften, jf. ovenfor. Som omtalt ovenfor er denne knyttet til definisjonen av FoU-stadiet eller begrepet ”eksperimentell utvikling”.

Inntekter fra prosjektene vil være mest aktuelt jo nærmere prosjektet ligger markedet. Dette vil typisk være prosjekter som går inn under definisjonen eksperimentell utvikling. Grensene mellom de ulike forskningsstadiene kan imidlertid være flytende. Det kan heller ikke utelukkes at det kan forekomme inntekter også på andre stadier av forskningen. I skatteforskriften skilles det heller ikke mellom de ulike forskningsstadiene. Av disse grunner ser departementet det som mer hensiktsmessig med en generell regel om at inntekter skal hensyntas, og som verken knyttes til definisjon av et forskningsstadium eller konkret til kostnader til utvikling av prototyper mv. Dette underbygges av at forskriften bygger på en systematikk hvor definisjon av FoU og hvilke kostnader som er fradragsberettiget, behandles separat.

Inntekter av aktiviteter etter at prosjektet er avsluttet skal ikke redusere skattefradraget. Det er bare inntekter fra aktiviteter i prosjektperioden som skal hensyntas. Tidspunktet for betalingen er derimot ikke avgjørende. Inntekter fra aktiviteter i prosjektperioden kan komme både før prosjektet igangsettes (f.eks. forhåndsbetaling av oppdrag), under prosjektperioden, eller etter at prosjektet er avsluttet (f.eks. salg av resultat eller prototyp). I tilfeller der inntektene skriver seg fra prosjektet, men skal tidfestes til et inntektsår etter at prosjektet er avsluttet, vil dette kreve endring av et tidligere fastsatt skattefradrag. Adgangen, herunder fristene for slik korreksjon, vil følge de alminnelige reglene om endring av ligning i ligningsloven. Det

samme vil være tilfellet der det først i etterkant framkommer at prosjektet har gitt inntekter.

Etter departementets vurdering bør inntekter fra prosjektet redusere fradragsgrunnlaget med hele inntektens bruttobeløp. Det innebærer at skattefradraget reduseres tilsvarende 18 (20) pst. av inntekten. På bakgrunn av det ovenstående foreslår departementet at det inntas i forskriften en uttrykkelig og generell regel om at inntekter fra prosjektet skal medføre at det foretas en tilsvarende reduksjon av fradragsgrunnlaget. Regelen vil omfatte både de tilfeller hvor foretaket inngår kontrakter og mottar inntekter i prosjektperioden og etter å ha utviklet prosjektet, men også hvor slikt salg er avtalt (og eventuelt finansiert) forut for utviklingen av prosjektet. Det avgjørende er ikke tidspunktet for betalingen eller avtale om finansiering, men at inntekten er knyttet til aktivitet i prosjektperioden.

Det vises til forslag til et nytt sjette ledd i skatteforskriften § 16-40-6 i kapittel 13.

7. OPPDATERINGER AV HENVISNINGER TIL STATSSTØTTEREGELVERKET

7.1 Gjeldende rett og problemstilling

ESAs retningslinjer for statsstøtte ble endret med virkning fra 2007. Dette medførte også at en del bestemmelser fikk ny kapittelplassering. Skattefunn-ordningen er fra 19. august 2009 lagt inn under gruppeunntaksforordningen, og fra dette tidspunktet er det bestemmelsene i denne forordningen som skal være korrekte henvisningen. Det er derfor nødvendig å endre henvisningen i forskriftsteksten.

I skatteforskriften § 16-40-6 (5) heter det at dersom skattyter mottar både statsstøtte gjennom Skattefunn og annen offentlig støtte, må revisor bekrefte at summen av den samlede offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste tillatte samlede støtte i henhold til kapittel 14.5 i retningslinjene for statsstøtte fastsatt av EFTAs overvåkningsorgan (ESA). I gruppeunntaksforordningen fremgår reglene om kumulasjon av statsstøtte i artikkel 7.

I skatteforskriften § 16-40-6 (2) heter det at kostnadene som skal inngå i fradragsgrunnlaget må være omfattet av kapittel 14.6 i retningslinjene for statsstøtte fastsatt av EFTAs overvåkningsorgan ESA. I gruppeunntaksforordningen fremgår reglene om støtteberettigede kostnader i artikkel 31 nr. 5

7.2 Departementets vurderinger og forslag

For å sikre at statsstøtte gis i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS avtalen, og i tråd med gruppeunntaksforordningen må henvisningen i dagens forskriftstekst endres. Departementet legger til grunn at oppdateringene ikke medfører endringer av betydning.

Skatteforskriften er utformet slik at det kun gis en henvisning til den aktuelle bestemmelsen i retningslinjene som er av betydning. Alternativet til å ha en henvisning til regelverket er å skrive inn den aktuelle bestemmelsen i sin helhet. Ønsket om å gjøre regelverket lett tilgjengelig for brukerne taler for sistnevnte metode. Hensyn som taler for bruk av henvisning er at de aktuelle bestemmelsene i grunnunntaksforordningen er svært omfattende og detaljert, og egner seg derfor ikke å bli tatt inn i selve forskriftsteksten.

Departementet foreslår derfor at dagens implementeringsmetode videreføres og at dagens henvisning endres i tråd i henhold til det som er skissert ovenfor i avsnitt 7.1

Det vises til forslag til ny § 16-40-6 annet ledd og § 16-40-6 femte ledd i kapittel 13.

8. FORHOLDET TIL FORSKNINGSRÅDETS REGLER FOR BEREGNING AV PROSJEKTKOSTNADER FOR BRUKERSTYRTE PROSJEKTER

8.1 Innledning

Prosjektkostnader som inngår i grunnlaget for beregning av skattefradrag etter Skattefunn-ordningen må være fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6, jf. skatteloven § 16-40 annet ledd og skatteforskriften § 16-40-6 annet ledd. Videre må kostnadene være omfattet av statsstøtteregelverket.

Etter skatteforskriften § 16-40-6 tredje ledd første punktum skal prosjektkostnadene *"beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter."* Etter disse reglene (heretter "de brukerstyrte reglene") beregnes kostnadene fordelt på følgende kategorier:

- Personal- og indirekte kostnader
- Innkjøp av FoU-tjenester
- Vitenskapelig utstyr
- Andre driftskostnader

En omtale og vurdering av de ulike kategoriene i de brukerstyrte reglene følger i punktene under.

8.2 Problemstilling

8.2.1 Innledning

Henvisningen til de brukerstyrte reglene i skatteforskriften kan i enkelte tilfeller skape uklarhet med hensyn til hvilke regler som gjelder ved beregning av fradragsgrunnlaget for Skattefunn. Problemstillingen oppstår typisk når de brukerstyrte reglene behandler en kostnad på en annen måte enn det som følger av skattelovgivningen. Men også slike kostnader må etter sin art være fradragsberettigede etter skatteloven kapittel 6. Skatteforskriften gjør ikke unntak fra vilkåret i skatteloven § 16-40 annet ledd med hensyn til hvilke typer kostnader som gir rett til støtte.

Under ligningsbehandlingen og ved forespørsler fra bedriftene til Norges forskningsråd og Skatteetaten er det særlig reist spørsmål om beregning av personal- og indirekte kostnader, samt kostnader til vitenskapelig utstyr. Et sentralt spørsmål i disse tilfellene er om det er skattelovgivningen eller de brukerstyrte reglene som avgjør i hvilken grad den aktuelle kostnaden skal hensyntas ved beregningen av fradragsgrunnlaget for prosjekter i Skattefunn-ordningen.

Videre er det oppstått spørsmål om endringer i de generelle retningslinjene for brukerstyrte prosjekter som Norges forskningsråd har ansvaret for, blant annet

Brakerstyrte innovasjonsprosjekter (BIP), også bør få direkte virkning for Skattefunn-prosjekter, se punkt 8.3 under. Det er blant annet reist spørsmål om virkningstidspunkt og notoritet dersom endringene skal ha betydning for beregning av prosjektkostnader tilknyttet et Skattefunn-prosjekt.

8.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning er det nødvendig å klargjøre hvordan prosjektkostnader i et Skattefunn-prosjekt skal behandles ved motstrid mellom de brukerstyrte reglene og skattelovgivningen. Dette vil redusere sannsynligheten for tvist, og være administrativt besparende for brukerne, Skatteetaten og Norges forskningsråd.

En mulig løsning er å presisere i skatteforskriften hvilket regelsett som skal ha forrang ved motstrid. En annen løsning er at skatteforskriften uttømmende regulerer hvordan prosjektkostnadene i et godkjent prosjekt skal beregnes. Denne løsningen innebærer at henvisningen til de brukerstyrte reglene fjernes.

Sistnevnte alternativ medfører at sentrale bestemmelser i Skattefunn-ordningen i større grad blir samlet på ett sted. Det vil etter departementets syn gi et mer brukervennlig regelverk. En forskriftsfesting av de brukerstyrte reglene vil også gi økt grad av notoritet. Videre vil en uttømmende regulering i skatteforskriften redusere muligheten for at det oppstår spørsmål om virkningstidspunkt for eventuelle endringer i reglene om beregning av prosjektkostnader tilknyttet et Skattefunn-prosjekt.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at henvisningen til de brukerstyrte reglene i skatteforskriften § 16-40-6 tredje ledd første punktum erstattes med forskriftsregler som uttømmende regulerer hvordan prosjektkostnader på et Skattefunn-prosjekt skal beregnes.

I punktene under vil de enkelte kostnadskategoriene i de brukerstyrte reglene bli vurdert nærmere.

8.3 Personalkostnader og indirekte kostnader

8.3.1 Innledning

De brukerstyrte reglene omtaler beregning av personal- og indirekte kostnader på følgende måte:

”Personalkostnader og indirekte kostnader skal dekke lønn, sosiale kostnader og indirekte kostnader som husleie, sekretærassistanse, telekommunikasjon, EDB-kostnader etc. Kostnadene beregnes med utgangspunkt i timer for egne ansatte og en timesats på 1,6 promille av nominell årslønn (timesatsen kan rundes av til nærmeste 10

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

Med "nominell årslønn" menes den ansattes avtalte årslønn ved utløpet av rapporteringsperioden. For deltidsansatt personell omregnes den avtalte lønn til en 100 % - stilling før timesatsen beregnes.

Innen SkatteFUNN er timesatsen begrenset til maksimalt 500 kr pr time og antall timer for egne ansatte begrenset 1850 timer pr år pr person.

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

Sosiale kostnader:

- Syketrygd, arbeidsgiveravgift, pensjon etc

Indirekte kostnader:

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

I tillegg er det knyttet kommentarer til beregning av personal- og indirekte kostnader i de brukerstyrte reglene.

Med virkning fra og med inntektsåret 2007 skal "Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 500 kroner pr. time.", jf. skatteforskriften § 16-40-6 tredje ledd annet punktum. Departementet viser til St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, punkt 2.3.10 for en nærmere omtale av forskriftsendringen. Norges forskningsråd foretok med virkning fra 2009 en revisjon av de brukerstyrte reglene. Blant annet ble timesatsen for beregning av personal- og indirekte kostnader for bedrifter redusert fra 1,6 promille til 1,2 promille av nominell årslønn. Dessuten ble det innført et tak på 1 000 kroner per time, og at en medarbeider maksimalt kan belaste prosjektet med 1 850 timer per år.

Endringene er gjort gjeldende for Brukerstyrt innovasjonsprosjekt (BIP) og andre ordninger der bedrifter er Norges forskningsråds kontraktspartner eller der bedrifters kostnader inngår direkte i grunnlaget for bevilgning fra forskningsrådet. De opprinnelige reglene med en promillesats på 1,6 er imidlertid videreført ved beregning av prosjektkostnader knyttet til et godkjent Skattefunn-prosjekt.

8.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Den sjablonmessige beregningen av personal- og indirekte kostnader erstatter skattyters reelle kostnader av denne typen tilknyttet et FoU-prosjekt ved beregning av fradragsgrunnlaget for Skattefunn.

Som konkludert i punkt 8.2.2 foreslår departementet at beregningen av personal- og indirekte kostnader tilknyttet Skattefunn-prosjekt blir uttømmende regulert i skatteforskriften. Departementet foreslår i den sammenheng at den angitte maksimalsatsen for sjablonmessig beregning av timesats settes til 1,2 promille av avtalt årslønn og at maksimal timesats økes til 530 kroner.

Forslaget innebærer en reduksjon av timesatsen fra 1,6 promille og økning av taket fra 500 kroner per time. Endringene vil gi noe mindre skattefradrag for bedriftens egne ansatte med avtalt årslønn under 416 667 kroner, mens skattefradraget øker noe for dem med høyere årslønn enn dette. Gjeldende regler gir incentiver til bruk av egne ansatte med relativt lav lønn ved at støtten er særlig romslig for disse, jf. nærmere omtale i kapittel 11. Man kan anta at dette gjennomgående er personell med relativt lave indirekte kostnader, slik at det ikke er noe som tilsier en ekstra kompensasjon for denne gruppen. Satsjusteringene bidrar til å korrigere denne skjevheten.

Med unntak av endret promillesats og økt timesats legger departementet ikke opp til materielle endringer i kostnadsberegningen. Departementet foreslår imidlertid en annen teknisk utforming av forskriftsbestemmelsen sammenlignet med de brukerstyrte reglene. Begrepet personalkostnader i departementets forslag inkluderer kostnader til lønn, arbeidsgiveravgift, pensjon og andre sosiale kostnader som skattyter har i kraft av å være arbeidsgiver for ansatte på prosjektet. Videre vil begrepet indirekte kostnader omfatte blant annet skattyters kostnader til husleie, strøm og oppvarming, telefon- og datakostnader, bistand fra kontorpersonell og annet administrativt personell, kopiering, kontormateriell og kantine.

Timesatsen for personal- og indirekte kostnader beregnes ut fra avtalt årslønn. Med avtalt årslønn menes i utgangspunktet den ansattes avtalte årslønn ved utløpet av prosjektperioden innenfor det aktuelle året, dvs. ved utløpet av inntektsåret eller det tidspunkt prosjektet avsluttes, enten den er definert som time-, måneds-, 14 dagers- eller ukelønn. Betaling for ekstrainnsats som overtidsbetaling, bonuser og lignende regnes ikke med i "avtalt årslønn". Avtalt årslønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker/arbeidsgiverforhold, skal ikke inngå i beregningen av personal- og indirekte kostnader. Regnskapsført lønn som ikke er utbetalt og ikke tatt med i terminoppgaver til skatteoppkrever i forhold til forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift senest 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret, kan således ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Departementet viser til Lignings-ABC 2009/10 side 553 for en nærmere omtale.

For personell som reelt arbeider deltid eller en mindre del av året, omregnes utbetalt lønn til heltidsekvivalenter, dvs. hva årslønnen ville ha vært om vedkommende jobbet heltid gjennom hele året (maksimalt 1 850 timer).

Departementet foreslår samtidig å videreføre dagens bestemmelse i skatteforskriften om at antall timer for egne ansatte begrenses til maksimalt 1 850 timer per år, og en øvre grense for timesatsen, jf. skatteforskriften § 16-40-6 tredje ledd siste punktum. Disse reglene er innført som et tiltak for bedre økonomistyring, jf. St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, punkt 2.3.10. Timesatsen begrenses til maksimum 530 kroner per time.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforskriften § 16-40-6 tredje ledd.

8.4 Innkjøp av FoU-tjenester

Innkjøp av FoU-tjenester er oppført som en egen kategori i de brukerstyrte reglene, jf. punkt 8.1.

Skattyters adgang til å innta kostnader til FoU-prosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd er regulert i skatteloven § 16-40 annet ledd bokstav b og forskriftsreglene om Skattefunn. Dette punktet i de brukerstyrte reglene har derfor liten relevans for Skattefunn- prosjekter, se også kommentarene til dette punktet i de brukerstyrte reglene:

”I denne posten avviker reglene for SkatteFUNN noe fra reglene for Forskningsrådets brukerstyrte prosjekter. I SkatteFUNN skal denne posten bare inneholde innkjøp fra FoU-institusjoner som er godkjent innen SkatteFUNN og som er registrert på www.skattefunn.no. I SkatteFUNN skal innkjøp fra andre FoU-institusjoner føres under ”Andre driftskostnader”. Grunnen til denne forskjellen i reglene er at innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner inngår i den høye rammen (8 mill. kr.) for beregning av skattefradraget, mens innkjøp fra andre FoU-institusjoner inngår i den lave rammen (4 mill. kr.).”

Forslaget om å fjerne henvisningen til de brukerstyrte reglene i skatteforskriften medfører at det ikke er nødvendig å presisere ytterligere at skattyter kan innta kostnader til innkjøp av FoU-tjenester som er utført av godkjent forskningsinstitusjon, i fradragsgrunnlaget. Det vil fortsatt være krav om at skattyter oppgir slike kostnader separat i vedlegg til selvangivelsen.

8.5 Vitenskapelig utstyr

Etter de brukerstyrte reglene skal kostnader henført til kategorien ”vitenskapelig utstyr” beregnes på følgende måte:

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

Videre går det frem av kommentarene i de brukerstyrte reglene at kostnader *”til utstyr som i sin helhet skal belastes prosjektet, føres i det året som kostnaden påløper selv om utstyret i bedriftens regnskap avskrives over en lengre tidsperiode. Grunnen til dette er at kostnaden skal belastes prosjektet selv om et flerårig prosjekt avbrytes før det er ferdig.”*

Beregning av kostnader til vitenskapelig utstyr etter de brukerstyrte reglene er ikke fullt i samsvar med skattelovgivningens behandling av slike kostnader.

Etter skatteloven § 16-40 annet ledd og skatteforskriften § 16-40-6 må kostnader som inntas i Skattefunn-grunnlaget være fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 5.5.1.2. Et grunnleggende krav til skattemessig fradragsrett etter hovedregelen i skatteloven kapittel 6, er at det foreligger en reduksjon i skattyters formuesstilling (oppofrelsesvilkåret). Ombytting av verdier hos skattyter innebærer normalt ingen oppofrelse som gir rett til direkte fradragsrett, eksempelvis ved erverv av varige driftsmidler. I slike tilfeller foreligger det i stedet en aktiveringsplikt i ervervsåret.

En type kostnad som etter skatteloven § 6-10 kan inngå i beregningsgrunnlaget er imidlertid ”fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-30 flg.” Skatteloven § 6-1, jf. § 6-10 første ledd er den grunnleggende hjemmel for fradragsrett i form av avskrivninger. Dette innebærer at inntektsårets (beregnete) verdifall på varige driftsmidler er en type kostnad som kan komme til fradrag i inntektsgrunnlaget etter reglene i skatteloven § 14-30 flg, og som skattyter kan innta i Skattefunn-grunnlaget (forutsatt at øvrige vilkår etter Skattefunn-regelverket er oppfylt). Departementet forutsetter at kostnadene er FoU-kostnader i prosjektet. Driftsmiddel som på ervervstidspunktet antas å ha kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner, kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives, jf. skatteloven § 14-40 annet ledd. Prosjektets varighet har ingen betydning ved spørsmål om direkte fradragsrett etter § 14-40. Driftsmidler med en brukstid over tre år eller kostpris over 15 000 kroner kan inngå i Skattefunngrunnlaget på grunnlag av avskrivninger etter skatteloven uavhengig av prosjektets varighet og hvorvidt driftsmiddelet skal benyttes i ordinær drift etter at prosjektet er ferdig.

Departementet har også tidligere presisert at skattelovens avskrivningsregler mv. trekker opp rammen for fradragsrett knyttet til verdifall på fysiske driftsmidler i forhold Skattefunn, jf. brev 30. mai 2005 til Skattedirektoratet inntatt i Utv. 2005 side 833.

Som omtalt ovenfor, foreslår departementet at det ikke lenger skal være en henvisning i skatteforskriften til de brukerstyrte reglene ved beregning av fradragsgrunnlaget i Skattefunn. Departementets forslag tydeliggjør at det er skattelovgivningens regler, jf. gjeldende henvisning til skatteloven kapittel 6, som avgjør klassifiseringen av de aktuelle kostnadene på prosjektet (kostnadens art), fradragets størrelse og tidfesting av kostnadene. Blant annet skal verdifall på driftsmidler tilknyttet prosjektet komme til fradrag etter skatteloven § 14-40 flg., innenfor rammen av skatteloven § 16-40.

Forslaget medfører etter departementets syn at det ikke er nødvendig å presisere nærmere hvordan kostnader til vitenskapelig utstyr mv. skal beregnes ved fastsetting av fradragsgrunnlaget i Skattefunn.

Adgangen til å innta kostnader ved verdifall på driftsmidler i fradragsgrunnlaget, må imidlertid avgrenses mot utstyr mv. som inngår i beregningen av personal- og indirekte kostnader, se punkt 8.3. Dette omfatter f.eks. verdifall på kontorlokaler, kantine og vanlig datautstyr mv.

8.6 Andre driftskostnader

Etter de brukerstyrte reglene er "andre driftskostnader" omtalt på følgende måte:

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

Det fremgår av kommentarene til kategorien "andre driftskostnader" i de brukerstyrte reglene at *"Kostnader til førstegangs patentering av oppfinnelser som er en følge av et SkatteFUNNprosjekt inngår i andre driftskostnader. Kostnader til utvidelse av patentet til å gjelde flere land inngår ikke. Kostnader for vedlikehold av patenter inngår heller ikke."*

Etter forskriftsreglene vil kostnader til innkjøp av varer og tjenester mv. som direkte er tilknyttet et Skattefunn-prosjekt, normalt inngå i fradragsgrunnlaget forutsatt at kostnadene er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6. Også innkjøp av varer og tjenester fra konserntilknyttet selskap kan inngå i fradragsgrunnlaget innenfor rammen av skattefunnregelverket. Departementet viser her til at transaksjoner mellom beslektet selskap og personer mv. må være verdsatt på armlengdes vilkår i overensstemmelse med skatteloven § 13-1.

Forslaget om å oppheve henvisningen til de brukerstyrte reglene i skatteforskriften tydeliggjør at det er reglene i skatteforskriften som regulerer hvorvidt driftskostnader som er direkte tilknyttet prosjektet, kan inngå i fradragsgrunnlaget. Departementet antar at det ikke er nødvendig å presisere nærmere hvordan slike kostnader skal behandles innenfor Skattefunn-ordningen.

Når det gjelder avgrensningen mot bedriftens ordinære driftskostnader uten tilknytning til Skattefunn-prosjekt, viser departementet til høringsnotatets kapittel 5.

9. HJEMMEL FOR UTVEKSLING AV INFORMASJON MELLOM SKATTEMYNDIGHETENE OG NORGES FORSKNINGSRÅD

9.1 Innledning

Skattefunnordningen administreres av Norges forskningsråd og Skatteetaten.

Norges forskningsråd godkjenner om et prosjekt innebærer forsknings- og utviklingsarbeid som omfattes av Skattefunn. Videre skal Norges forskningsråd gi Skatteetaten underretning om godkjente prosjekter, og følge opp godkjente FoU-prosjekter. Norges forskningsråd kan kreve at bedriften rapporterer fremdrift og oppnådde resultater mv.

Skatteetaten mottar krav fra bedriftene om skattefradrag i eget skjema som innleveres som vedlegg til selvangivelsen for det aktuelle inntektsår. Kostnadene som kreves inntatt i beregningsgrunnlaget for støtten skal attesteres av revisor, og revisors bekreftelse skal vedlegges skjemaet. Det skal også føres et eget prosjektrekskap, som på oppfordring skal fremlegges for Skatteetaten. Skatteetaten foretar kontroll og fastsetter skattefradraget (støtten).

Opplysninger som Norges forskningsråd og Skatteetaten mottar i forbindelse med et Skattefunn-prosjekt kan være underlagt taushetsplikt. Skatteetaten er bundet av taushetspliktreklene i ligningsloven § 3-13, mens opplysninger som sendes inn til Norges forskningsråd kan være omfattet av taushetspliktreklene i forvaltningsloven § 13. Generelt oppstiller taushetspliktreklene i ligningsloven et strengere vern enn det som følger av forvaltningsloven. Videre kan gjeldende taushetspliktrekler være til hinder for at relevante opplysninger blir utvekslet mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten ved administrasjon og kontroll av Skattefunn-ordningen. For eksempel er det usikkert om unntakene fra taushetsplikt i ligningsloven § 3-13 nr. 2 gir adgang for Skatteetaten til å utveksle opplysninger med Norges forskningsråd.

9.2 Departementets vurderinger og forslag

Skattefunn er en rettighetsbasert støtteordning. Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til støtte. Skattefunn utgjør en betydelig bruk av offentlige midler. For inntektsåret 2009 anslår departementet skatteutgiften, dvs. reduserte skatteinntekter, til om lag 1,2 mrd. kroner. Departementet skriver i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte, avgifts- og tollvedtak punkt 2.4.2 at av *"hensyn til stabilitet og tillitt til ordningen er det nødvendig med god økonomistyring slik at misbruk unngås. Departementet vil derfor følge opp arbeidet med å bedre økonomistyringen"*.

Departementet mener det er uheldig dersom begrensninger i adgangen til utveksling av informasjon og taushetspliktreklene er til hinder for tilstrekkelig offentlig kontroll

av Skattefunn- ordningen. Kompetansefordelingen mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten bør ikke redusere kontrolladgangen i Skattefunn sammenlignet med en ordning som administreres av ett offentlig organ.

Departementet foreslår derfor å presisere at Norges forskningsråd og Skatteetaten kan utveksle relevante opplysninger for å gjennomføre tilstrekkelig kontroll av et FoU-prosjekt eller ved beregning av skattefradrag etter skattefunnregelverket.

Opplysninger som Skatteetaten mottar fra Norges forskningsråd for beregning og kontroll av skattefunnfradraget vil normalt være underlagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13. Skattyter bør også være sikret at rapporteringspliktige opplysninger som sendes inn til Skatteetaten ikke blir utlevert til uvedkommende. Ettersom taushetspliktreglene i forvaltningsloven generelt inneholder et svakere vern enn det som følger av ligningsloven, jf. innledningen, bør taushetsbelagte opplysninger som Skatteetaten utleverer til Norges forskningsråd fortsatt være underlagt taushetsplikt etter ligningslovens regler. Et slikt forslag vil fravike den alminnelige hovedregelen om at det er mottakerorganets taushetspliktreglene som gjelder for opplysninger som mottas fra andre, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 4. Departementets forslag medfører imidlertid at opplysninger som utleveres mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten blir underlagt et felles regelverk med hensyn til taushetsplikt, og vil sikre at opplysningene blir underlagt ligningslovens taushetspliktreglene også etter utlevering til Norges forskningsråd. Departementet forutsetter at Norges forskningsråd etablerer rutiner for behandling av taushetsbelagte opplysninger som mottas fra Skatteetaten.

Etter skatteloven § 16-40 siste ledd kan departementet *”gi forskrift til gjennomføring og utfylling av denne paragraf, herunder gi regler om godkjenning av prosjekter og institusjoner, om hva som regnes som forsknings- og utviklingskostnader og om saksbehandlings- og klageregler for godkjenningsordningen”*.

Etter departementets oppfatning er det usikkert om bestemmelsen gir tilstrekkelig hjemmel til å forskriftsregulere forslaget om utvidet utveksling av opplysninger mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten. Videre viser departementet til at gjeldende taushetspliktsregler er regulert i lov (blant annet ligningsloven).

I lys av dette antar departementet at en bestemmelse som gir adgang til utvidet utveksling av relevant informasjon mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten klart bør fremgå i lovs form.

Regler om taushetsplikt knyttet til opplysninger som Skatteetaten mottar i forbindelse med sin saksbehandling, bør i utgangspunktet fremgå av ligningsloven. Departementet foreslår imidlertid å innta en fullmaktsbestemmelse i skatteloven § 16-40 som gir hjemmel for å gi regler om utveksling av informasjon tilknyttet et Skattefunn- prosjekt

mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten. Departementet foreslår at de materielle reglene blir i fastsatt i skatteforskriften. Denne lovtekniske løsningen bidrar til at særreglene om Skattefunn blir samlet på ett sted, og gir god oversikt for berørte foretak som søker om skattefunnstøtte. Departementet viser til forslag til skatteloven § 16-40 syvende ledd nytt siste punktum og skatteforskriften ny § 16-40-11.

Forslag til lovbestemmelse som utvider retten til utveksling av nødvendig informasjon mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten vil eventuelt bli fremmet i en lovproposisjon til Stortinget etter at departementet har vurdert høringsuttalelsene.

10. SANKSJONER MOT BRUDD PÅ VILKÅR OM GODKJENNING AV FOU-PROSJEKT

10.1 Innledning

Et forsknings- og utviklingsprosjekt må være godkjent av Norges forskningsråd for at kostnadene kan kreves inntatt i fradragsgrunnlaget etter Skattefunn, jf. skatteloven § 16-40 annet ledd. Herav følger at tilbaketrekning av en godkjenning er et virksomt sanksjonsmiddel, dersom vilkårene for godkjenningen ikke overholdes.

Norges forskningsråd har hjemmel til å kreve at bedriften rapporterer fremdrift og oppnådde resultater etter skatteforskriften § 16-40-10. For avsluttede prosjekter krever Norges forskningsråd en sluttrapport, og prosjekter som løper over flere år må innlevere og få godkjent årsrapporter. Dersom det avdekkes at en bedrift har brutt rapporteringsplikten eller unndratt opplysninger i innlevert års- eller sluttrapport, kan Norges forskningsråd inndra godkjenningen av prosjektet. Tilbaketrukket godkjenning av et FoU-prosjekt har normalt virkning fra og med vedtakstidspunktet, og gjelder ikke tilbake i tid. Videre kan Norges forskningsråd utsette behandlingen av nye Skattefunn-søknader fra foretaket. Etter det departementet er kjent med blir denne praksisen meddelt bedriften i godkjenningsbrevet.

Etter skatteforskriften § 16-40-8 siste punktum skal Norges forskningsråd gi Skatteetaten underretning om godkjente prosjekter og eventuelle godkjenninger som er trukket tilbake.

Skatteetaten har ikke kompetanse til å prøve om et prosjekt oppfyller vilkårene for FoU-innhold etter skatteforskriften. Skatteetaten foretar imidlertid kontroll av kostnadene i fradragsgrunnlaget. Ved Skatteetatens behandling av krav om fradrag etter skatteloven § 16-40 gjelder de alminnelige reglene i ligningsloven. Dette innebærer at ligningslovens regler om blant annet opplysningsplikt, klage, endring og tilleggsskatt kommer til anvendelse. For eksempel kan det ilegges tilleggsskatt dersom det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger om grunnlaget for skattefradraget.

Departementet vil i det følgende vurdere om det er nødvendig med særskilte sanksjoner ved brudd på vilkår om godkjenning av FoU-prosjekt. Slike eventuelle sanksjoner kommer i tillegg til Skatteetatens adgang til å endre fradragsgrunnlaget og illegge sanksjoner etter ligningsloven.

10.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til at Skattefunn er en rettighetsbasert fradragsordning. Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til skattefradrag. Etter

gjeldende regler kan Norges forskningsråd trekke tilbake godkjenningen med virkning fra og med tidspunktet for vedtak og for kommende inntektsår.

Etter departementets oppfatning tilsier hensynet til god økonomistyring og tillit til ordningen at det offentlige bør ha en hjemmel også til å gi sanksjoner med virkning tilbake i tid. En slik hjemmel vil brukes kun ved grove brudd på rapporteringsplikten eller der en oppdager at prosjektet ikke har oppfylt kravene om FoU-innhold for tidligere inntektsår.

Departementet foreslår å innta en hjemmel for å innkreve skattefradrag eller tilbakesøke utbetalt støtte (dersom skattefradrag var større enn utlignet skatt) fra foretak som unnlater å innrapportere fremdrift og oppnådde resultater. Det samme må gjelde der foretaket innleverer uriktige opplysninger eller unnlater å gi opplysninger om sentrale forhold som har betydning for vurderingen av prosjektets FoU-innhold mv. Tilbakeføring av uriktig utbetalt Skattefunnstøtte gjennomføres etter reglene i ligningsloven kapittel 9, jf. innledningen.

Norges forskningsråd avgjør om godkjenning av FoU-prosjekt skal trekkes tilbake. Etter departementets forslag må Norges forskningsråd etter en konkret vurdering avgjøre om tilbaketrekning av godkjenningen skal gis effekt for hele inneværende inntektsår, ev. for tidligere inntektsår dersom prosjektet heller ikke da oppfylte vilkårene for skattefradrag. Sakens grovhet må veies opp mot virkningen av et ev. tilbakesøkingsskrav. Avgjørelsen til Norges forskningsråd kan påklages etter skatteforskriften § 16-40-9 tredje ledd.

Norges forskningsråd gir Skatteetaten underretning om vedtak om tilbaketrekning av godkjenning av prosjekt, og for hvilken periode vedtaket skal gjelde for. Skatteetaten kan ikke overprøve Norges forskningsråds avgjørelse. Eventuelt skattefradrag som er feil fastsatt eller støtte som er uriktig utbetalt skal kreves tilbake etter skattebetalingslovens regler, også når det gjelder avvik fra Norges forskningsråds prosjektgodkjenning.

Departementet foreslår å innta en presisering i fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 16-40 som gir hjemmel til å sanksjonere overfor brudd på rapporteringsplikten og ved manglende opplysninger mv. til Norges forskningsråd. Departementet viser til kapittel 13 med forslag til endring av skatteloven § 16-40 siste ledd siste punktum og forslag til skatteforskriften § 16-40-10 nytt siste ledd.. Det vises også til en presisering av § 16-40-9 tredje ledd i skatteforskriften.

11. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Økonomiske konsekvenser av forslagene er i hovedsak knyttet til endringer i skatteforskriftens definisjon og avgrensning av FoU. En tilpasning av ordlyden til den nye definisjonen av eksperimentell utvikling i statsstøtteregelverket åpner for noe større finansiering av prototyper og forsøksprosjekter innenfor Skattefunn. Det vil isolert sett bidra til økte fradrag, og dermed et provenytap. I motsatt retning trekker forslag om å avskjære muligheten til å få støtte for en mindre del organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser innenfor prosjektene. I tillegg foreslår departementet justeringer i beregningen av personal- og indirekte kostnader slik at timesatsen settes til 1,2 promille av avtalt årslønn, mens gjeldende regel er 1,6 promille, samtidig som taket for maksimal timesats heves fra 500 til 530 kroner per time. Tilpasning av SMB-definisjonen til statsstøtteregelverket innebærer romsligere krav til omsetning og balanse, som isolert sett kan medføre at noen få bedrifter endrer kategori til SMB og dermed får økt skattefradrag. I motsatt retning trekker strengere krav til uavhengighet i det nye regelverket, som kan medføre at enkelte bedrifter som har vært kategorisert som SMB, blir å regne som en del av et større foretak. For øvrig er forslagene i hovedsak en forskriftsfesting av gjeldende praksis og tolkninger, noe som antas å ha beskjedne økonomisk virkning.

Endring av promillesatsen gjelder bare egenutført FoU, mens de øvrige endringene også påvirker innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner. Bedre muligheter til å finansiere prototyper og forsøksprosjekter er fordelaktig for innkjøp fra FoU-institusjoner, mens de øvrige forslagene neppe har nevneverdig innvirkning på slike innkjøp. Det er i hovedsak egenutført FoU i bedriftene som vil bli påvirket av forslagene.

Først og fremst er hensikten med forslagene en mer uttømmende og presis forskriftstekst, samt å samle det sentrale regelverket om Skattefunn i skatteforskriften. Dette vil bidra til større klarhet om hvilke rettigheter næringsdrivende har til FoU-fradrag, noe som gir bedriften og revisor større forutberegnelighet. Forslagene vil også lette Skatteetatens kontroll, og dermed bidra til likebehandling mellom ulike skattytere. Til sammen vil dette bidra til å redusere de administrative kostnadene og styrke økonomistyringen i ordningen.

I FoU-definisjonen foreslår departementet ulike endringer som vil ha forskjellig virkning – henholdsvis økning og reduksjon av fradragene.

For prototyper og forsøksprosjekter innføres det visse muligheter til skattefradrag selv om prototypen kan anvendes kommersielt. Etter gjeldende regler er støtte til slike utviklingsprosjekter helt avskåret fra skattefradragsordningen. Det vil imidlertid bli stilt

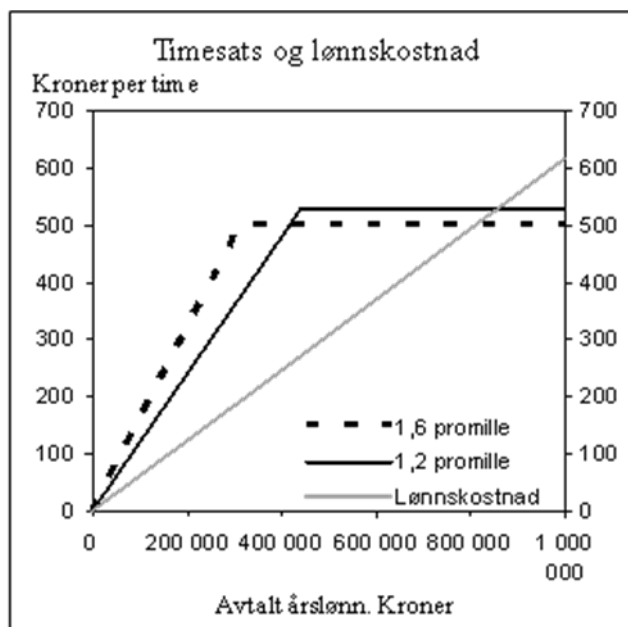
strengte vilkår for når prototyper eller forsøksprosjekter kan få støtte, bl.a. prototypen nødvendigvis må være det endelige, kommersielle produktet, og at den er for kostbar å produsere utelukkende til demonstrasjons- eller valideringsformål. Ut fra disse vilkårene forventer departementet ikke noe stort omfang for utvikling av prototyper eller forsøksprosjekter med en mulig kommersiell anvendelse. Inntekter fra prosjektet skal uansett trekkes fra i kostnadsgrunnlaget, jf. kapittel 6.

Avgrensningen av aktiviteter som faller utenfor Skattefunn, jf. skatteforskriften § 16-40-2 annet ledd, er i dag formulert slik at organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser kan inngå som en mindre del av fradragsgrunnlaget. Departementet foreslår å endre skatteforskriften slik at disse aktivitetene faller klart utenfor ordningen. De økonomiske konsekvensene er usikre bl.a. fordi omfanget av organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser ikke er kartlagt i foreliggende statistikk og evalueringer av Skattefunn. I tillegg vil forslaget ha ulike virkninger som trekker i motsatt retning. Dersom innholdet i prosjektene ligger fast vil kostnadene som inngår i fradragsgrunnlaget bli redusert. Når avgrensningen endres er det imidlertid sannsynlig at bedriftene vil tilpasse prosjekttinnholdet deretter. Bedriften får incentiv til å øke FoU-innholdet i prosjektene på bekostning av andre aktiviteter som ikke lenger får et ekstra skattefradrag. Det trekker i retning av at kostnadsreduksjonen blir mindre enn ellers. Endringen gjelder også innholdet i innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner, men det er i liten grad universiteter og forskningsinstitutter som selger denne typen tjenester til næringslivet. Markedet for organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- og markedsundersøkelser betjenes først og fremst av private konsulent- og rådgivningsfirmaer – som ikke er godkjente FoU-institusjoner i Skattefunn. Generelt vil de bedriftene som utnytter beløpsgrensen for egenutført FoU på 5,5 mill. kroner fullt ut være lite berørt av regelendringen.

Beregning av personal- og indirekte kostnader med 1,2 promille av avtalt årslønn og heving av maksimal timesats til 530 kroner, vil redusere skattefradraget noe for personell med avtalt årslønn under 416 667 kroner. For personell med årslønn over 416 667 kroner vil fradraget øke noe. Med 1,2 promille blir timesatsen 75 pst. av satsen slik den har vært beregnet med 1,6 promille, opp til en årslønn på 312 500 kroner. Over dette lønnsnivået avtar forskjellen gradvis mellom bruk av 1,6 og 1,2 promille opp til en årslønn på 441 667 kroner. For høyere årslønn enn dette er støtten begrenset av det nye taket på 530 kroner per time.

Figur 1 viser hvordan timesatsen beregnet med henholdsvis 1,6 og 1,2 promille, avhenger av avtalt årslønn. En årslønn på f.eks. 400 000 kroner vil med 1,2 promille gi en timesats på 480 kroner, mens timesatsen i dag er begrenset av taket på 500 kroner. I dette eksempelet blir fradragsgrunnlaget redusert med 20 kroner per time, og skattefradraget for en SMB med 4 kroner per time (20 pst. fradrag). Figuren viser også lønnskostnaden per time (forutsatt 1 850 timer per år), dvs. avtalt lønn og

arbeidsgiveravgift med 14,1 pst. For årslønn 400 000 kroner utgjør lønnskostnaden 247 kroner per time. Det gjenstår da 253 kroner per time dersom timesatsen beregnes med 1,6 promille, eller 233 kroner dersom den beregnes med 1,2 promille av avtalt årslønn. Dette er ment å dekke sosiale og indirekte kostnader.



Figur 1 Timesats for personal- og indirekte kostnader og lønnskostnad (avtalt lønn og arbeidsgiveravgift). Kroner
Kilde: Finansdepartementet.

Virkningen av å innføre 1,2 promille som beregningsregel og å heve taket for maksimal timestas til 530 kroner per time, avhenger av lønnsfordelingen for FoU-personell i Skattefunn-prosjekter. En spørreundersøkelse som Norges forskningsråd fikk utført i februar 2007, gir en viss informasjon om lønnsfordelingen i Skattefunn-bedrifter, men for relativt store lønnsintervall. ¹¹, Ut fra resultatene av 2007-undersøkelsen og antatt lønnsvekst til 2011, anslås det at om lag 5 pst. av egne ansatte i Skattefunn-prosjekter vil ha årslønn under 312 500 kroner, og om lag 20 pst. årslønn under 416 667 kroner. Det anslås at om lag 80 pst. av egne ansatte i Skattefunn-prosjekter vil ha årslønn over 416 667 kroner i 2011 og dermed fordel av at taket heves fra 500 til 530 kroner¹².

Forslaget til ny SMB-definisjon innebærer et høyere tak for omsetning eller balanse. Fortsatt vil det være et krav at bedriften har mindre enn 250 sysselsatte for å regnes som SMB. Samtidig må enten omsetningen være mindre enn EUR 50 mill. eller balansen være mindre enn EUR 43 mill. I dag er disse grensene henholdsvis EUR 40

¹¹ Undersøkelsen ble utført av Questback, men resultatene er ikke publisert. Den omfattet bedrifter som fikk godkjent Skattefunn-prosjekt i 2006.

¹² Foretak som uansett utnytter maksimalt fradragsgrunnlag på 5,5 mill. kroner fullt ut, vil ikke ha fordel av at taket på timesatsen heves til 530 kroner.

mill. og EUR 27 mill. Bedrifter som har omsetning eller balanse over gjeldende tak, men som tilfredsstiller de foreslåtte SMB-grensene, vil få økt skattefradraget fra 18 til 20 pst. av grunnlaget. For et Skattefunn-prosjekt på f.eks. 5 mill. kroner vil bedriften betale 100 000 kroner mindre i skatt.

Det er om lag 400 bedrifter som ikke tilfredsstiller det gjeldende SMB-kravet av de som bruker Skattefunn. De aller fleste av disse har over 250 sysselsatte, slik at det er relativt få bedrifter som kan ha fordel av et høyere tak for omsetning eller balanse. Det er også mulig at noen bedrifter ikke lenger kan regnes som SMB pga. strengere krav til uavhengighet i det nye regelverket. Det kan medføre at enkelte bedrifter som tidligere har vært kategorisert som SMB, blir å regne som en del av et større foretak

De foreslåtte endringene vil som beskrevet ovenfor, virke i forskjellig retning. Åpning for under visse vilkår å godkjenne utvikling av prototyper og forsøksprosjekter med kommersiell anvendelse, bidrar til å øke skattefradragene. Å utelukke organisasjonsutvikling, opplæring, kvalitetssikring, kunde- eller markedsundersøkelser som en mindre del av prosjekter, bidrar til å redusere skattefradragene. De foreslåtte justeringene av satsene for beregning av personal- og indirekte kostnader vil omfordele støtten innenfor Skattefunn, men antas totalt sett å komme ut rundt null. Endringene i SMB-definisjonen kan slå ut begge veier. Det er betydelig usikkerhet ved størrelsen av de ulike virkningene. Finansdepartementet anslår at endringer som virker i motsatt retning, om lag vil utjevne hverandre slik at forslagene totalt sett har liten eller ingen provenyvirkning.

De foreslåtte endringene i forskriften vil bidra til større klarhet om hvilke rettigheter næringsdrivende har til FoU-fradrag, og dermed gi bedriften og revisor større forutberegnelighet. Det vil gjøre Skattefunn enklere å bruke, og kan etter hvert bidra til større interesse for ordningen og dermed økte skattefradrag over tid.

Forslagene vil også lette Skatteetatens kontroll og dermed bidra til likebehandling mellom ulike skattytere. Til sammen vil endringene bidra til å redusere de administrative kostnadene og styrke økonomistyringen i ordningen.

12. IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2011.

Endringsforslagene skal fullt ut legges til grunn for Skattefunn-prosjekt som blir godkjent av Norges forskningsråd etter 1. januar 2011. Det innebærer blant annet at forslaget til endret FoU-definisjon skal benyttes av Norges forskningsråd ved godkjenning av Skattefunn-prosjekt etter 1. januar 2011, og at kostnader mv. på prosjektet skal beregnes og henføres til Skattefunn-grunnlaget etter de nye reglene fra og med inntektsåret 2011.

Etter departementets syn er det ikke hensiktsmessig at forslaget til endring av FoU-definisjon skal påvirke godkjenningen av prosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd før 1. januar 2011. Det vil si at prosjekter som allerede er godkjent, men som ikke tilfredsstiller kravene til FoU-innhold etter departementets forslag, kan videreføres i tråd med godkjenningen også etter 1. januar 2011. Dersom foretaket søker om ny godkjenning av prosjektet, eksempelvis søknad om videreføring av Skattefunn-prosjekt, skal imidlertid de nye reglene legges til grunn av Norges forskningsråd.

Departementet foreslår imidlertid at de øvrige forslagene til endring av Skattefunn-ordningen skal komme til anvendelse på prosjekter som er godkjent før 1. januar 2011. Et foretak som i dag regnes som et stort foretak kan eksempelvis falle innfor rammen av forslaget til ny SMB-definisjon (med en støtteintensitet på 20 pst.) med virkning fra og med inntektsåret 2011. Også kostnader mv. på prosjekt som er godkjent før 1. januar 2011 skal beregnes og henføres til Skattefunngrunnlaget etter de nye reglene fra og med inntektsåret 2011.

I lys av høringsmerknadene vil imidlertid departementet vurdere om det er nødvendig med særlige overgangsregler. Eventuelle overgangsregler må avveies mot hensynet til et klart regelverk, og administrative ulemper for foretakene, Norges forskningsråd og Skatteetaten.

Departementet viser til forslag til ikrafttredelsesbestemmelser.

13. FORSLAG TIL LOV OG FORSKRIFTSENDRINGER

I

I skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 16-40 syvende ledd nytt siste punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om utveksling av relevante opplysninger tilknyttet et forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene, og gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av prosjekt.

II

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 16-40-2 skal lyde:

(1) Med forsknings- og utviklingsprosjekt i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap og nye ferdigheter som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre *varer*, tjenester eller produksjonsmåter. Dette omfatter tilegnelse, kombinasjon, utforming og bruk av eksisterende kunnskap og ferdigheter for å utarbeide planer, prosjekter eller tegninger til nye, endrede eller forbedrede varer, prosesser eller tjenester. Utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter er også omfattet, dersom prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og dersom den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til demonstrasjon og validering. Eksperimentell produksjon og prøving av varer, prosesser og tjenester er tilsvarende støtteberettiget, forutsatt at de ikke kan brukes eller endres for å brukes til industrielle eller kommersielle formål.

(2) Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke, herunder:

- a) *aktivitet med karakter av løpende drift, herunder rutinemessig eller regelmessige endringer av produkter, produksjonslinjer, produksjonsprosesser, eksisterende tjenester eller annen pågående aktivitet, selv om slike endringer kan innebære forbedringer,*
- b) *modifikasjon og endring av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsmåter, når dette ikke fordrer utvikling av ny kunnskap og nye ferdigheter eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter,*
- c) *organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak,*
- d) *kunde- eller markedsundersøkelser,*
- e) *installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr,*
- f) *kunstnerisk, musikalsk, filmatisk, litterær eller lignende aktivitet,*
- g) *aktivitet som består i å lage anlegg for produksjon,*
- h) *erverv, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly,*

- i) kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye *eller forbedrede metoder og teknikker*,
- j) kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning der hvor dette ikke er knyttet til gjennomføring av et konkret samarbeidsprosjekt hvor bedriften er aktivt involvert.
- k) *kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og tjenesteleveranser*

§ 16-40-5 skal lyde:

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgift for 20 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt dersom virksomheten oppfyller følgende vilkår:

- a. Virksomheten har færre enn 250 ansatte,
- b. Virksomheten har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 50 millioner euro, eller en årlig balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro, og
- c. virksomheten er å anse som en "uavhengig bedrift" etter annet ledd i denne bestemmelsen.

(2) *"Uavhengig bedrift" er en bedrift som ikke er klassifisert som partnerbedrift i henhold til bokstav a eller som tilknyttet bedrift i henhold til bokstav b.*

- a. *"Partnerbedrift" er alle bedrifter som ikke er klassifisert som tilknyttede bedrifter i henhold til bokstav b, og som det er følgende forbindelse mellom: en bedrift (bedrift som befinner seg på tidligere ledd i omsetningskjeden) som alene eller i fellesskap med en eller flere tilknyttede bedrifter i henhold til nr. 3 har 25 pst. eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene i en annen bedrift (som befinner seg på et senere ledd i omsetningskjeden). En bedrift kan imidlertid betegnes som uavhengig, dvs. uten partnerbedrift, selv om terskelen på 25 pst. nås eller overstiges av følgende investorer, forutsatt at disse investorene verken enkeltvis eller i fellesskap er tilknyttet, i henhold til bokstav b, den berørte bedrift:*
 - *offentlige investeringsselskaper, venture-selskaper, 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.*
 - *Universiteter eller sentre for ideell forskning*
 - *Institusjonelle investorer, herunder fond for regionsutvikling*
 - *Selvstendig lokale myndigheter med et årlig budsjett på mindre enn 10 millioner euro og færre enn 5000 innbyggere.*
- b. *"Tilknyttet bedrift" er alle bedrifter som har en av følgende forbindelser med hverandre:*

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

En dominerende innflytelse anses ikke for å foreligge dersom investorene som nevnt i nr. 2 annet ledd ikke direkte eller indirekte deltar i forvaltningen av den berørte bedriften, med forbehold for deres rettigheter som aksjeeiere.

Bedrifter som opprettholder noen av de forbindelsene som beskrives i første ledd gjennom en eller flere bedrifter, eller med en investor som nevnt i nr. 2, anses også for å være tilknyttet.

Bedrifter som opprettholder en eller flere slike forbindelser gjennom en fysisk person eller en gruppe fysiske personer som opptrer i fellesskap, skal også anses som tilknyttede bedrifter dersom de utøver sin virksomhet eller en del av sin virksomhet i det samme relevante markedet eller i tilgrensende markeder.

Som et "tilgrensende marked" anses markeder for et produkt eller en tjeneste som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden.

(3) Med unntak av tilfellene nevnt i nr. 2 annet ledd kan en bedrift ikke anses å tilhøre kategorien små og mellomstore bedrifter dersom 25 pst. eller mer av kapitalen eller stemmerettene direkte eller indirekte kontrolleres av ett eller flere offentlige organer enkeltvis eller i fellesskap.

(4) Bedrifter kan avgi en erklæring om sin status som uavhengig bedrift, partnerbedrift eller tilknyttet bedrift, samt om opplysningene om tersklene fastsatt i artikkel 2. Erklæringen kan avgis selv om kapitalen er spredt på en slik måte at det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvem som eier den, og i så fall kan bedriften erklære i god tro at den har rimelig grunn til å anta at en enkelt bedrift eller flere innbyrdes tilknyttede bedrifter i fellesskap ikke eier 25 pst. eller mer av den. Slike erklæringer avgis med forbehold for de kontrollerer og undersøker som er fastsatt i nasjonale regler eller fellesskapsregler.

(5) Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges virksomhetens siste godkjente årsregnskap til grunn. For nystartet virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap legges det til grunn et pålitelig anslag fastsatt i løpet av året.

(6) Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn.

(7) Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som fastsettes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) ved starten av hvert nytt kalenderår i henhold til ESAs retningslinjer for statsstøtte.

§ 16-40-6 annet ledd annet punktum skal lyde:

Videre må kostnadene være omfattet av *artikkel 31 (5) i forordning EF 800/2008 (gruppeunntaksforordningen)*.

§ 16-40-6 annet ledd nytt siste punktum skal lyde:

Det gis ikke fradrag for alminnelige driftskostnader uten tilknytning til prosjektet.

§ 16-40-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Personal- og indirekte kostnader henført til godkjent prosjekt beregnes med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell utfører på prosjektet med en timesats på 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret. Uregelmessige tillegg som bonuser, overtidsgodtgjørelse mv. inngår ikke i avtalt årslønn etter forrige punktum. Avtalt årslønn til deltidsansatt FoU-personell omregnes til heltidsstilling ved beregningen etter første punktum. Ved beregningen av kostnader etter første punktum begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1 850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 500 kroner pr. time.

§ 16-40-6 femte ledd skal lyde:

*(5) Dersom skattyter mottar annen offentlig støtte, må det fremgå av revisorbekreftet dokument at summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste tillatte samlet støtte i henhold til *artikkel 7 i forordning EF 800/2008 (gruppeunntaksforordningen)*.*

§ 16-40-6 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Fradragsgrunnlaget reduseres tilsvarende inntekter fra prosjektet.

§ 16-40-9 tredje ledd skal lyde:

3) Norges forskningsråds avgjørelser vedrørende godkjenning av prosjekter og forskningsinstitusjoner, herunder tilbaketrekking av slik godkjenning, kan påklages til særskilt klageorgan etter reglene i forvaltningsloven så langt de passer.

§ 16-40-10 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) Norges forskningsråd kan kreve at bedriften skal rapportere fremdrift og oppnådde resultater i forhold til det godkjente prosjekt.

(2) Dersom skattyter ikke oppfyller rapporteringsplikten etter første ledd, eller innrapporterer uriktige eller mangelfulle opplysninger, kan Norges forskningsråd inndra godkjenningen etter § 16-40-4. Inndratt godkjenning etter forrige punktum kan gis virkning for inneværende og tidligere inntektsår. Krav om tilbakesøking av skattefradrag etter § 16-40 anses som et skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven.

Ny § 16-40-11 skal lyde:

Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene kan utveksle relevante opplysninger for å sikre kontroll av et forskings- og utviklingsprosjekt etter skatteloven § 16-40. Opplysninger som utleveres etter forrige punktum er underlagt taushetspliktsreglene i ligningsloven.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

IV

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

Endringen av § 16-40-2 trer likevel i kraft straks med virkning for FoU-prosjekter som blir godkjent av Norges forskningsråd fra og med 1. januar 2011.