

# Regnskapsmessig og skattemessig behandling av offentlige tilskudd

## Sammendrag

Mottatte offentlige tilskudd periodiseres regnskapsmessig etter de grunnleggende prinsippene for inntekts- og kostnadsføring. Det betyr at tilskudd inntektsføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere. Et investeringstilskudd inntektsføres i takt med avskrivningen av investeringen, mens driftstilskudd føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til.

Investeringstilskudd kan regnskapsføres på to måter:

- Eiendeler bokføres til brutto anskaffelseskost uavhengig av tilskuddet og avskrives over den økonomiske levetiden (bruttoføring).
- Tilskudd går til fratrukk i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen (nettoføring).

Følgende typer tilskudd vil være skattepliktig for mottaker:

- Etablererstipend, f.eks fra Innovasjon Norge,
- Investeringstilskudd (tas ikke til inntekt i utbetalingsåret, men skal normalt redusere inngangsverdi/saldogrunnlag for det aktuelle driftsmiddel),
- Driftstilskudd
- Offentlig tilskudd til dekning av kostnader (reduserer den kostnaden som skal dekkes av tilskuddet)

Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen er skattefrie. Det må foretas en "tilbakeføring" av tilskuddet under andre fradrag på side 4 i næringsoppgaven.

Debet	Mva	Kredit	Mva
Spesiell kontering, se tekst		Spesiell kontering, se tekst	

## 1. Regnskap

### 1.1. Generelt om regnskapsføring av offentlige tilskudd

Etter Norsk Regnskapsstandard NRS 4 Offentlige tilskudd bør mottatte tilskudd periodiseres etter de grunnleggende prinsippene for inntekts- og kostnadsføring. Det betyr at tilskudd inntektsføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere. Et investeringstilskudd inntektsføres for eksempel i takt med avskrivningen av investeringen, mens driftstilskudd føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til.

Tilskudd som har tilknytning til bestemte driftskostnader bør i utgangspunktet behandles som kostnadsrefusjoner. Dette kan f.eks. gjelde støtteberettigede fraktkostnader, forsknings- og utviklingskostnader, lønnskostnader, flyttekostnader mm. I den grad et foretak er betydelig avhengig av tilskudd, vil en nettoføring av tilskudd (kredit kostnadskontoen) imidlertid gi et misvisende bilde, jf. NRS 4 - Offentlige tilskudd pkt. 2.3. I disse tilfellene bør bruttoføring legges til grunn, ved at tilskuddet vises som inntekt og ikke som en kostnadsreduksjon.

Tilskudd er ofte knyttet opp med flere betingelser. Inntektsføring av tilskudd kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene er oppfylt. Utbetaling av tilskudd er i seg selv ikke tilstrekkelig dokumentasjon for

at betingelsene for tilskudd er eller vil bli oppfylt.

I mange tilfeller vil hele eller deler av mottatt tilskudd behandles som utsatt inntektsføring og periodiseres og klassifiseres etter vanlige regler.

## 1.2. Spesielt om investeringstilskudd

Et investeringstilskudd kan regnskapsføres på to måter:

a) Eiendeler bokføres til brutto anskaffelseskost uavhengig av tilskuddet og avskrives over den økonomiske levetiden (bruttoføring). Tilskudd behandles som utsatt inntektsføring og inntektsføres i takt med avskrivningene. Etter vår oppfatning bør det balanseførte tilskuddet bokføres som langsiktig gjeld og inntektsføringen klassifiseres som driftsinntekt.

b) Tilskudd går til fratregg i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen (nettoføring). Tilskudd kommer indirekte til fratregg i avskrivningene gjennom redusert anskaffelseskost av eiendelen.

I den utstrekning tilskuddet er ment som et tilskudd til selve investeringen og en verdireduksjon er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom virkelig verdi og de fremtidige kontantstrømmer, legges nettoføring til grunn. For øvrig legges en bruttoføring til grunn.

Det bør i noter til regnskapet gis tilleggsopplysninger om regnskapsmessig behandling av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring og tilbakebetalingsforpliktelser.

## 1.3. Eksempel

AS A skal sette opp en driftsbygning til kr 1 000 000, og mottar et investeringstilskudd på kr 500 000. Bygget avskrives regnskapsmessig over 20 år. Tilskuddet kan bokføres på følgende måte:

Bruttoføring:

Debet	Mva	Kredit	Mva	Beløp	Beskrivelse
Den konto pengene er gått inn på		2290 Annen langsiktig gjeld		500 000	Investeringstilskudd

Første års inntektsføring av investeringstilskuddet:

Debet	Mva	Kredit	Mva	Beløp	Beskrivelse
2290 Annen langsiktig gjeld		3440 Spesielt offentlig tilskudd for tjeneste		25 000	Inntektsføring av investeringstilskudd

Nettoføring:

Debet	Mva	Kredit	Mva	Beløp	Beskrivelse
Den konto pengene er gått inn på		1110 Bygg og anlegg, hotell o.l.		500 000	Investeringstilskudd

## 2. Skatt

### 2.1. Generelt om skatteplikt ved offentlige tilskudd

---

I utgangspunktet er tilskudd fra det offentlige skattepliktig inntekt for mottaker, jf. hovedregelen om inntekt i Skatteloven § 5-1 første ledd. Nedenfor omtales noen av de vanligste offentlige tilskuddene. Øvrig informasjon om behandling av ulike offentlige tilskudd finnes i LigningsABC 2013/2014 Tilskudd – offentlige tilskudd.

## 2.2. Etablererstipend

---

Etablererstipend, f.eks. fra Innovasjon Norge, er et økonomisk tilskudd til planlegging og etablering av egen næringsvirksomhet. Slike stipend anses som skattepliktig næringsinntekt, se LigningsABC 2013/2014 Tilskudd – offentlige tilskudd pkt. 3.3

## 2.3. Investeringsstilskudd

---

### 2.3.1. Hovedregel

Investeringsstilskudd er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. Skatteloven § 5-1. Investeringsstilskudd tas imidlertid ikke til inntekt i utbetalingsåret, men skal normalt redusere inngangsverdi/saldogrunnlag for det aktuelle driftsmidlet. Dette samsvarer med regnskapsmessig behandling ved nettoføring. Jf. Skatteloven § 14-42 annet ledd bokstav a.

### 2.3.2. Unntak - skattefritt investeringsstilskudd

Tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 bokstav a i forskrift 15. desember 2006 nr. 1455 og tilskudd til investering i distriktene etter samme forskrift skal verken føres som inntekt i utbetalingsåret eller redusere inngangsverdien/saldogrunnlaget. Slike tilskudd anses dermed som skattefrie, jf. Skatteloven § 5-31 første ledd bokstav a, men regnes som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet. Mer om slike investeringsstilskudd, se LigningsABC 2013/2014 Tilskudd – offentlige tilskudd pkt. 3.4 og LigningsABC 2013/2014 Inngangsverdi pkt. 9.6.

NB! Tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) skal følge unntaksregelen først fra og med inntektsåret 2012. For inntektsåret 2011 (og tidligere) skal altså slike tilskudd redusere avskrivningsgrunnlaget/saldogrunnlaget.

#### 2.3.2.1. Føring i ligningspapirene - skattefritt investeringsstilskudd

I forbindelse med årsoppgjøret for det aktuelle regnskapsåret må man korrigere for eventuelt inntektsført tilskudd ved beregning av skattepliktig inntekt. Uansett hvilken av de ovenstående metodene som er benyttet i regnskapet, se ovenfor under regnskap, må det foretas en "tilbakeføring" av tilskuddet under andre fradrag på side 4 i næringsoppgaven. Når tilskuddet er bruttoført i balansen, må den delen av tilskuddet som er "i behold" det enkelte år dessuten oppgis som uopptjent inntekt i post 53 i forskjellsskjemaet (RF-1217)

Siden tilskuddet er skattefritt skal det heller ikke redusere det skattemessige avskrivningsgrunnlaget, slik andre tilskudd normalt gjør, jf. Skatteloven § 14-42 annet ledd bokstav a siste punktum. Det vil si at tilskuddet ikke skal føres opp i post 104d (offentlige tilskudd i forbindelse med nyanskaffelser) på avskrivningsskjemaet.

Et skattefritt tilskudd som dette representerer egentlig en permanent forskjell selv om forskjellen ved en balanseføring også fremkommer på forskjellsskjemaet. En permanent forskjell skal imidlertid ikke være med i grunnlaget for beregning av utsatt skatt/skattefordel og forskjellen må derfor utlignes i skjemaets post 181 (RF-1217). Ved bruttoføring i balansen blir dette det samme beløpet som er ført i skjemaets post 53. Ved nettoføring i balansen må beløpet som skal oppføres i post 181 imidlertid beregnes. Dette gjøres ved at brutto tilskudd reduseres med et årlig beløp beregnet med utgangspunkt i den regnskapsmessige avskrivningsprosenten.

Ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet, blir tilskuddet likevel skattepliktig, jf. Skatteloven § 14-44. Dette gjennomføres i tilfelle på den måten at tilskuddet skal regnes som en del av vederlaget ved realisasjonen (skattemessig).

## 2.4. Driftstilskudd

---

Driftstilskudd fra det offentlige behandles som skattepliktig inntekt, se LigningsABC 2013/2014 Tilskudd – offentlige tilskudd pkt. 3.2.

## 2.5. Tilskudd til dekning av kostnader i næringsvirksomhet

---

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader i næringsvirksomhet reduserer den kostnaden som skal dekkes av tilskuddet. Er tilskuddet større enn den kostnaden som skal dekkes, er overskuddet normalt skattepliktig inntekt, se LigningsABC 2013/2014 Tilskudd – offentlige tilskudd pkt. 3.10.

## 2.6. Begrenset regnskapsplikt

---

Personlig næringsdrivende som fører et forenklet skatteregnskap antas normalt å kunne legge en nettoføring til grunn når det gjelder tilskudd til dekning av investeringer som skal aktiveres skattemessig (føres til kredit på den kontoen hvor investeringen er aktivert). Tilskudd som er skattefrie, føres imidlertid til kredit på konto 2054 Skattefrie inntekter, og ikke på eiendelskontoen.