

# **Den skatterettslige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling – med vekt på varemerker**

Kandidatnummer: 199

Antall ord: 14 976



JUS 399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

Universitetet i Bergen

Dato: 10/12 2015

## Innholdsfortegnelse

<b>1. Innledning</b> .....	s. 3
1.1 Aktualitet.....	s. 3
1.2 Problemstillinger.....	s. 4
1.3 Avgrensning.....	s. 4
<b>2. Hovedregelen i sktl. § 6-1</b> .....	s. 5
2.1 "...pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".....	s. 5
2.2 Oppofrelsesvilkåret.....	s. 6
2.3 Tilknytningsvilkåret.....	s. 7
2.4 Særlig om markedsføringskostnader.....	s. 9
<b>3. Skatteloven § 6-25 – en presisering av hovedregelen</b> .....	s. 10
3.1 Generelt om § 6-25 og bakgrunn for bestemmelsen.....	s. 10
3.1.2 Forland-dommen.....	s. 11
3.2 Vilkårene i § 6-25.....	s. 12
3.3 "Kostnader".....	s. 13
3.4 "Egen forskning og utvikling".....	s. 14
3.4.1 "Egen".....	s. 14
3.4.2 "Forskning og utvikling".....	s. 15
3.5 "Knyttet til konkrete prosjekter".....	s. 19
3.6 "Kan bli eller er blitt til driftsmidler".....	s. 21
3.7 "Driftsmidler".....	s. 22
3.7.1 Immaterielle driftsmidler.....	s. 24
3.7.2 Immaterielle verdier.....	s. 25
3.7.3 Immaterielle eiendeler.....	s. 25
3.7.4 Identifiserbar.....	s. 26
3.7.5 Kontroll.....	s. 27
3.7.6 Oppsummering.....	s. 28
<b>4. Sannsynlighetsvurderingen – "Kan bli" utviklet immaterielle driftsmidler</b> .....	s. 28
4.1 Nærmere om sannsynlighetsvurdering.....	s. 28
4.2 Sannsynlighetsvurderingens ulike elementer.....	s. 29
4.2.1 Tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å lykkes.....	s. 30
4.3 Oppsummering.....	s. 31
<b>5. Grensegangen mellom "påkostning", "vedlikehold" eller utvikling av nye immaterielle driftsmidler</b> .....	s. 32
5.1 Innledning.....	s. 32
5.2 Aktualitet.....	s. 33
5.3 Vedlikeholdskostnader.....	s. 35
5.4 Påkostninger.....	s. 37
5.5 Omfatter § 6-25 FoU-påkostning av etablerte immaterielle driftsmidler?.....	s. 39
<b>6. Avslutning</b> .....	s. 40
<b>7. Litteraturliste</b> .....	s. 42

# 1. Innledning

Oppgavens tema er skjæringstidspunktet for aktivering av kostnader til egen forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-25. Kostnader til forskning og utvikling kan i utgangspunktet fradras straks etter hovedregelen i skatteloven § 6-1, dersom kostnaden er "pådratt" og den har tilknytning til skattepliktig inntekt. Dersom kostnaden knytter seg til et konkret prosjekt som kan bli til driftsmidler, vil det imidlertid foreligge aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25. Det vil særlig rettes fokus mot selskaper som driver med produktutvikling, i lys av ny rettspraksis gjennom Rt. 2015 s. 367 Orkla-dommen.

## 1.1 Aktualitet

Bedrifter som driver med egen forskning og utvikling av produkter er opptatt av det som kalles "nåverdien av fremtidig kontantstrøm". Skal en bedrift overbevise en investor om å satse penger på selskapets prosjekter, må investoren overbevises om at prosjektet har en forventet netto kontantstrøm de neste ti årene. Denne kontantstrømmen må tilfredsstillende en investors krav til avkastning. Skattebelastningen er ett av elementene som en investor må ta stilling til i vurderingen av om prosjektet er gunstig eller ikke. Derfor ønsker bedrifter som satser tungt på forskning og utvikling at skattefradraget skjer direkte, slik at skattleggingen utsettes. Høye fradrag de første årene, for så å bli tyngre skattlagt de neste årene, er bedre enn å bli skattlagt jevnt alle årene. Spørsmålet om det skal skje direkte fradrag kontra aktivering av FoU-kostnader, vil på denne måten kunne påvirke hvorvidt et prosjekt anses som lønnsomt for en investor, og er dermed av stor betydning for selskaper som driver med egen forskning og utvikling.

Tall fra SSB viser at næringslivet utførte forskning og utvikling for over 24 milliarder kroner i 2014. Dette er en økning på 10 % fra 2013. Tallene viser at næringslivet bruker betydelige summer på egen FoU. Uten å legge for mye vekt på tallene, viser statistikken at FoU-kostnadene til næringslivet øker, og vil kunne tas til inntekt for at grensen mellom aktivering og direkte fradrag får større betydning.

Temaets aktualitet bekreftes også gjennom ny rettspraksis fra Høyesterett. I Rt. 2015 s. 367, Orkla-saken, var spørsmålet om to selskaper kunne få direkte fradrag for forsknings- og utviklingskostnader i forbindelse med utvikling av produkter og varemerker innenfor matvarebransjen. I 2009 traff sentralskattekontoret vedtak for både Lilleborg AS og Stabburet (nå Orkla Foods AS). For Lilleborg ble inntekten økt med 3,6 millioner kroner. For Stabburet ble inntekten økt med over 30 millioner kroner for inntektsårene 2004-2007. Det var altså betydelige summer som selskapene hadde fradragsført, og igjen viser dette at grensen mellom aktiveringsplikt og direkte fradrag er av stor betydning for

selskaper som driver med egen FoU. Skattyter tapte i tingretten og lagmannsretten, men vant frem i Høyesterett.

Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS drev med produktutvikling og varemerkeutvikling innenfor prosjekter klassifisert som blant annet "linje/merkeutvidelse" og "varemerkestrekk". Innenfor disse prosjektene forsøkte selskapene å forbedre, fornye og endre varemerkene. Problemstillingen for Høyesterett var om kostnadene var tilknyttet et konkret prosjekt som "kan bli" til driftsmidler. Dersom det var sannsynlighetsovervekt for at prosjektene kunne lede til nye driftsmidler, skal kostnadene aktiveres på driftsmidlet jf. sktl. § 6-25. I motsatt fall kan selskapene kreve kostnadene fradratt direkte etter hovedregelen i § 6-1.

Høyesterett kom til at det var sannsynlig at noen av prosjektene ville lede til nye driftsmidler, men at vilkåret "kan bli" må ses i sammenheng med kravet til varighet på minst tre år jf. § 14-40 første ledd bokstav a. Det var altså ikke nok at det var sannsynlig at det "kan bli" utviklet driftsmidler, det må også være sannsynlig at driftsmidlene vil ha en økonomisk varighet på minst tre år. Høyesterett avklarte dermed rettstilstanden på dette punkt. I Orkla-saken ble statistikk og generelt erfaringsmateriale avgjørende i mangel på andre holdepunkter. Høyesterett kom til at det ikke var sannsynlig at varighetskravet var oppfylt, da kun 37 % av prosjektene vil lede til varige driftsmidler, mens 63 % av prosjektene ville bli fjernet fra markedet i løpet av de tre første årene.

## **1.2 Problemstillinger**

Oppgaven vil ta for seg to hovedproblemstillinger. Kapittel 4 vil analysere sannsynlighetsvurderingen som må foretas etter bestemmelsen i § 6-25 jf. vilkåret "kan bli" til driftsmidler. Kapittel 5 vil videre drøfte grensen mellom vedlikehold, påkostning og utvikling av nye immaterielle driftsmidler. Grensen er særlig aktuell når en virksomhet allerede har et etablert varemerke, men ønsker å forbedre eller utvikle produkter innenfor det etablerte varemerket.

Begge problemstillingene er aktualisert gjennom Orkla-dommen. Sannsynlighetsvurderingen kom særlig på spissen for Høyesterett. Grensen mellom vedlikehold, påkostning og utvikling av nye immaterielle driftsmidler er problematisert i Orkla-saken gjennom tidligere instansers behandling, men var ikke direkte avgjørende for grensen mellom aktiveringsplikt og direkte fradrag under behandlingen i Høyesterett.

## **1.3 Avgrensning**

Oppgaven vil innledningsvis behandle hovedvilkårene i § 6-25, uten å skille mellom fysiske og immaterielle driftsmidler. Under nærmere behandling av de ulike problemstillingene som tas opp, vil

imidlertid oppgaven konsentrere seg om immaterielle driftsmidler. Bakgrunnen for dette, er at det oppstår særlige spørsmål knyttet til immaterielle eiendeler på grunn av formuesobjektet u håndgripelige karakter. Skatteloven ingen definisjon av hva et immaterielt driftsmiddel er, og det immaterielle gjør det særskilt vanskelig å identifisere tidspunktet for når aktiveringsplikten inntreder.

I forbindelse med punkt 3.7.1 om de immaterielle driftsmidlene, vil det være avgjørende å knytte noen bemerkninger til hva goodwill er, og hvordan skatteloven skiller mellom goodwill og immaterielle eiendeler. Den skattemessige behandlingen av goodwill, vil imidlertid ikke bli drøftet nærmere.

Dersom det er aktiveringsplikt for en FoU-kostnad, vil denne inngå som del av kostprisen for driftsmidlet. Reglene om avskrivinger for driftsmidler er ikke tema for oppgaven, men reglene og konsekvensene av aktivering vil bli nevnt for sammenhengens skyld.

## **2. Hovedregelen i skatteloven § 6-1**

Det er viktig å tolke og klarlegge hovedregelen om fradragrett, ettersom bestemmelsen i § 6-25 presiserer hovedregelen. En grundig tolkning av vilkårene om oppofrelse og tilknytning, er en forutsetning for å kunne forstå bestemmelsen i § 6-25, og for å forstå sammenhengen i regelverket. Vilårene er nemlig til stor hjelp når grensen mellom aktiveringsplikt og direkte fradragrett skal trekkes for FoU-kostnader etter § 6-25. Dersom kostnaden ikke er tilknyttet inntekt, eller inntektsskapende aktivitet, men er tilknyttet et konkret prosjekt som kan bli til driftsmiddel, foreligger det aktiveringsplikt. I så tilfelle kan det også argumenteres for at kostnaden ikke er oppofret, ettersom den er tilknyttet et driftsmiddel til bruk i virksomheten.

### **2.1 "*..pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*"**

Skattelovens hovedregel om fradragrett følger av § 6-1, hvor bestemmelsen gir fradrag for kostnader som er "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*".

Kostnader skattyter har i forbindelse med erverv av inntekt, må for det første være "pådratt". Dette innebærer at det må foreligge en oppofrelse av en fordel, og omtales i juridisk teori som "oppofrelsesvilkåret".<sup>1</sup> Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må skje en reduksjon i skattyters formuesstilling. Ombytting av verdier innebærer ingen reduksjon i skattyters formuesstilling, og er derfor ingen oppofrelse. Dersom et selskap går til innkjøp av en ny maskin, endrer selskapet

---

<sup>1</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 182

formuens sammensetning fra kontanter til en maskin. Det foreligger likevel ingen oppofrelse da formuesverdiene er blitt ombyttet, og ikke forbrukt.

Oppofrelsen må videre ha tilknytning til inntekt, eller inntektsskapende aktivitet. Dette følger av ordlyden av "for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Tilknytningsvilkåret viser at retten til fradrag er avledet av skattyters skattepliktige inntektsskapende aktivitet, og innebærer dermed en avgrensning mot kostnader tilknyttet skattefri inntekt. Privatkostnader er heller ikke tilknyttet inntektsskapende aktivitet, og er dermed ikke fradragsberettiget.

Norsk skatterett bygger på at kostnader man har i forbindelse med inntektservervelse er fradragsberettiget. Dette følger også av skatteevneprinsippet, det vil si prinsippet om at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektens evne til å bære den.<sup>2</sup> Skatteevnen bestemmes ut i fra subjektets inntekter, fratrukket de kostnader som er pådratt for å skape inntekten. På denne måten kan man si at skatteevneprinsippet peker på nettoinntektsprinsippet, som vil si at netto skattbar inntekt beregnes ved å trekke fra alle fradragsberettigede kostnader fra brutto inntekt. En slik fradragsberettiget kostnad er utgifter selskaper har i forbindelse med egen forskning og utvikling (heretter FoU-kostnader) av produkter. Utgangspunktet er at kostnader til FoU kan fradras etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1.

## 2.2 Oppofrelsesvilkåret

Det er sikker rett at hovedregelen innebærer at det må foreligge en *oppofrelse av en fordel*.<sup>3</sup> Ordlyden av "kostnader som er pådratt" peker på dette. Ordlyden av "kostnad" er naturlig å tolke som at det må skje en oppofrelse av en fordel i skatterettslig forstand, og viser til fordelsbegrepet i § 5-1. Ordlyden av "pådratt" viser at det må skje en form for oppofrelse. Oppofrelse kan tolkes som en formuesnedgang jf. Hambro<sup>4</sup>. Det helt sentrale er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.

I følge Zimmer, vil en reduksjon i skattyters formuesstilling typisk skje ved "*utbetaling av penger, ved at skattyters eiendeler reduseres i verdi ved slit, elde eller på andre måter, eller ved at verdier konstateres tapt ved avståelse, underslag e.l.*"<sup>5</sup>

Pengeutbetalinger er ofte en del av en gjensidig bebyrdende avtale, hvor ytelsene er like mye verdt. Å oppfylle en slik avtale, innebærer i utgangspunktet ikke noen formuesreduksjon, men i mange tilfeller har motpartens vederlag ingen verdi for skattyteren ut over det aktuelle inntektsåret.

<sup>2</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 31-32

<sup>3</sup> Jf. eksempelvis juridisk teori ved Zimmer, Rt. 2014 s. 108 Statoil Angola og Rt. 2015 s. 367 Orkla-dommen

<sup>4</sup> Christian Hambro, FoU og skatt, s. 83

<sup>5</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett s. 184

Dersom en betaler leie for en periode som er utløpt når året er omme, vil vederlaget være forbrukt ved årets utløp, og pengene er å anse for oppofret. Enkelte utbetalinger kan ha verdi ut over inntektsåret, men det er vanskelig å konstatere hvilken verdi dette vil ha for skattyter. Det skattyter "får igjen" kan være så usikkert, at skattyters betaling likevel skal anses for å være oppofret. For eksempel vil det ofte være stor usikkerhet knyttet til kostnader til markedsføring og forskning. Det er svært vanskelig å forutsi om denne typen aktivitet vil lede til økt salg eller til en prototyp.<sup>6</sup>

Ombytting av formuesverdier innebærer ingen oppofrelse. Ombytting endrer bare skattyters formuessammensetning. I praksis er det ofte tvilsomt om en kostnad innebærer ombytting eller oppofrelse. Zimmer formulerer dette som et spørsmål om det foreligger direkte fradragrett, eller aktiveringsplikt. Denne problemstillingen i relasjon til FoU-kostnader er oppgavens hovedtema. Det sentrale er om kostnaden i forbindelse med egen FoU har varig verdi for skattyter. Varig verdi innebærer som nevnt at kostnaden vil "påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret". For FoU-kostnader er denne grensegangen lovfestet i skatteloven §§ 6-25 og 14-40 (1 a), og vil behandles nærmere under kapittel 4.

Et sentralt spørsmål i relasjon til oppgavens tema, er når kostnader til FoU skal anses "oppofret" etter sktl. § 6-1. Når det gjelder utgifter til forskning og utvikling, markedsføring o.l., vil klart nok utbetalingene kunne ha verdi ut over inntektsåret. Dersom man kun så hen til oppofrelsesvilkåret, skulle ikke disse kostnadene kunne direkte fradras i medhold av § 6-1. Det er imidlertid så usikkert hvilken verdi markedsføringen eller forskningen vil lede til, at denne typen betalinger anses for å være oppofret så snart de er pådratt. Hvorvidt forskning og utvikling leder til et produkt, en patent, en formel, oppskrift eller lignende, som vil gi skattyter en varig verdi ut over inntektsåret, er svært usikkert. Nettopp på grunn av denne usikkerheten, har det utviklet seg en fast, langvarig praksis for at forsknings- og utviklingskostnader kan fradragføres direkte etter hovedregelen i § 6-1.

### 2.3 Tilknytningsvilkåret

Videre oppstiller § 6-1 et krav om at oppofrelsen av en fordel må være pådratt for "å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Dette omtales som bestemmelsens tilknytningsvilkår. Oppofrelsen må altså ha *tilknytning* til inntekt, eller inntektsskapende aktivitet. Dette følger av en naturlig språklig forståelse lovens ord "for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt", og er også bekreftet gjennom sikker tolkning av Høyesterett. FoU-kostnader må altså være knyttet til skattyters inntektsskapende virksomhet. Det gis ikke fradrag for private kostnader jf. § 6-1 andre ledd.

---

<sup>6</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett s. 184

Når det gjelder FoU-kostnader, er det som nevnt usikkert når inntekten vil foreligge. Det kan gå mange år fra et forskningsprosjekt starter opp, til man oppnår et økonomisk resultat. Bestemmelsen stiller derfor ikke opp et krav om at kostnaden må korrespondere med en inntekt fra samme inntektsår, det er tilstrekkelig at kostnaden er pådratt med det objektive formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette følger av sikker tolkning.

Det er heller ikke et krav om at kostnaden faktisk fører til inntekt. Høyesterett har diskutert om tilknytningskravet ikke er oppfylt fordi det er åpenbart at utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig<sup>7</sup>, men kom til at fradrag kun i unntakstilfeller kan nektes på dette grunnlag. I FoU-sammenheng vil neppe domstolene prøve om forskningen er åpenbart uegnet til å skaffe inntekter. De fleste FoU-prosjektene leder ikke fram til nye produkter, nye patenter osv., og det vil være vanskelig for domstolene å ta stilling til hvilke FoU-prosjekter som vil lykkes. Det er klart at bedriftene selv bør kunne utøve skjønn når det gjelder hvilke FoU-kostnader de vil pådra seg, og at det ikke er hensiktsmessig at "domstolane sensurere[r] forretningskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg ein kostnad."<sup>8</sup>

Tilknytningskravet kommer særlig på spissen under vurderingen av hvilke FoU-kostnader som skal aktiveres etter skatteloven § 6-25. En utgift kan være oppofret i FoU-sammenheng, men må likevel aktiveres dersom den er "knyttet til" et "konkret prosjekt" som "kan bli" eller "er blitt til" et "driftsmiddel" jf. § 6-25. Ved egen forskning og utvikling av driftsmidler, vil altså kostnader som må anses for å ha tilstrekkelig tilknytning til driftsmiddelet som produseres, måtte aktiveres, selv om kostnadene ikke innebærer verdiøkning. Kostnader som er tilknyttet selve inntektskilden, og ikke til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, har en for fjern tilknytning til inntekten og kan derfor ikke gi grunnlag for direkte fradrag.<sup>9</sup>

Som nevnt vil ofte fradrag retten kunne nektes på det grunnlag at det ikke foreligger oppofrelse, men at FoU-kostnaden er en investering i et driftsmiddel. Likevel er det tilfeller hvor FoU-kostnaden klart nok er oppofret, men at den er sterkt tilknyttet et driftsmiddel, altså en inntektskilde og ikke en innteksaktivitet. En tolkning av § 6-1 tilsier altså at en kostnad som har tilstrekkelig tilknytning til et driftsmiddel, finansobjekt el. må aktiveres på dette, selv om kostnader knyttet til driftsmiddel helt klart er pådratt for å erverve inntekter. Oftest vil slike utgifter ikke være "oppofret", men i enkelte tilfeller er dette klart tilfelle, for eksempel ved transportkostnader ved erverv og due diligence ved kjøp av aksjer. Det er likevel aktiveringsplikt på grunn av tilknytningen til objektet.

---

<sup>7</sup> Rt. 1981 s. 256 Bjerke Pedersen

<sup>8</sup> Hambro, FoU og skatt, s. 87 og Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 201 og Rt. 2009 s. 1473 Samdal.

<sup>9</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 215



## 2.4 Særlig om markedsføringskostnader

Det kan stilles spørsmål om kostnader til markedsføring tilknyttet utvikling av driftsmidler, ikke er å anse som *oppofret*. Selv om det har formodningen mot seg, kan det argumenteres for at markedsføringskostnader som for eksempel bidrar til å bygge nye og varige immaterielle driftsmidler, typisk et varemerke, ikke er å anse som oppofret.

Utgangspunktet i norsk skatterett er nemlig at alle kostnader i forbindelse med markedsføring, er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Dette følger av fast og langvarig ligningspraksis og juridisk teori ved Zimmer. Zimmer påpeker at det under vurderingen av om en betaling har verdi utover inntektsåret

*"..kan det være så usikkert om og hvilken verdi motpartens vederlag har for skattyter at hans betaling likevel må anses oppofret. Typiske eksempler er utgifter til markedsføring og til forskning: Om markedsføringen leder til økt salg, eller om forskningen leder frem til et patent, er som regel svært usikkert. Også i slike tilfeller anses pengene som et utbetalt, for oppofret."*<sup>10</sup>

Mye taler altså for at selv om markedsføringen vil kunne ha en verdi ut over inntektsåret, vil ikke kostnaden måtte aktiveres av den grunn. Det er for usikkert om markedsføringen vil ha en varig verdi til at kostnaden skal kunne aktiveres.

Spørsmål kommer imidlertid på spissen hvor markedsføring/markedsundersøkelser har en sterk *tilknytning* til et immaterielt driftsmiddel, som det nå er sannsynlig at vil bli et driftsmiddel med varighet på minst tre år jf. §§ 6-25 og 14-40 (1) a. Argumentasjonen er altså at kostnadene er tilknyttet et FoU-prosjekt som det er sannsynlig at "kan bli eller er blitt til" et immaterielt driftsmiddel. Kostnaden er dermed ikke oppofret, fordi den refererer seg til utvikling av varige verdier for selskapet.

Det mest praktiske eksempelet er markedsføring i forbindelse med varemerker. "Levis & Co" er i ferd med å videreutvikle et nytt bukseprodukt som nå markedsføres av foretaket. I denne forbindelse utvikles et nytt varemerke, "Levis Stretch". Selskapet kan dermed sies å bygge varemerket "Stretch", og øke varemerket verdi gjennom markedsføring. Spørsmålet er om kostnadene er å anse som oppofret, når de helt eller delvis går med til å bygge "Levis" som varemerke og øke varemerkets verdi. Tilknytningen til det allerede etablerte varemerket er sterk.

Eksempelet ovenfor kan også anses som en påkostning av varemerket. Påkostninger er aktiveringspliktige, med den begrunnelse at kostnaden ikke er å anse som oppofret, men en

---

<sup>10</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 184

investering i objektet. Kostnaden går med på å skape varige verdier for varemerket. Påkostning av et driftsmiddel som avskrives, skal som hovedregel aktiveres med driftsmidlet jf. sktl. § 14-40 tredje ledd. Påkostninger av allerede etablerte varemerker behandles mer utførlig under kapittel 5.

Gjems-Onstad er imidlertid kritisk til å aktivere markedsføringskostnader.

*"Ved inntektsligningen vil det som den klare hovedregel være adgang til direkte fradrag for utgifter til å utvikle immaterielle aktiva. Denne umiddelbare fradragsretten er utvilsom for reklame- og markedsføringsutgifter. For så vidt er dette uten interesse i denne sammenheng når disse utgiftene bidrar til øket salg av bedriftens produkter innen en inntektsperiode. Men fradragsretten er like utvilsom i de tilfelle markedsføringen osv. hjelper til å opparbeide mer varig goodwill, øke verdien av varemerke, firma, beliggenheten til bedriftens eiendommer osv."*<sup>11</sup>

Selv om spørsmålet om aktiveringsplikt for markedsføringskostnader kan ha gode grunner for seg, trekker rettskildene klart i retning av at det er en umiddelbar fradragsrett for markedsføringskostnader.

### **3. Skatteloven § 6-25 – en presisering av hovedregelen**

#### **3.1 Generelt om § 6-25 og bakgrunn for bestemmelsen**

Bestemmelsen i § 6-25 stod inntil 2005 i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum.

Lovbestemmelsen endret ikke rettstilstanden for utviklingskostnader i forbindelse med konkrete prosjekter for driftsmidler. Rettsoppfatningen var allerede etablert gjennom Forland-dommen, hvor Høyesterett etablerte aktiveringsplikt for slike utviklingskostnader. Skatteloven § 6-25 ble flyttet fra § 14-4 sjette ledd ved lov 9. desember 2005 nr. 116, med virkning fra og med inntektsåret 2005.

FoU-kostnader kjennetegnes ved at de påløper som ledd i utvikling, eller videreutvikling, av prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Skatteloven § 6-25 stiller opp en presiserende regel for denne typen kostnader, ved at kostnader til egen FoU som er *tilknyttet* konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal aktiveres på driftsmidlet.

Det sentrale er altså om FoU-kostnaden har en sterk nok tilknytning til konkrete prosjekter som utvikler ett eller flere driftsmiddel. Fra det tidspunkt det er klart at kostnaden er tilknyttet et konkret prosjekt som det er sannsynlig at vil bli et driftsmiddel med varighet på minst tre år, skal kostnaden

---

<sup>11</sup> Gjems-Onstad, Avskrivinger (1984) s. 558

aktiveres jf. § 14-40 (1) og Rt. 2015 s. 367 Orkla-dommen. Dersom kostnaden ikke har en slik tilknytning til et slikt "konkret prosjekt", kan kostnaden fradragsføres etter hovedregelen i § 6-1, forutsatt at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning til inntekten eller inntektservervet.

Det fremgår av forarbeidene <sup>12</sup>, at § 6-25 ble innført som en skattemessig tilpasning til regnskapsloven, ettersom utgifter til forskning og utvikling alltid kan fradras etter regnskapsretten jf. regnskapsloven § 5-6. Tilsvarende adgang etter skatteloven vil i utgangspunktet bero på om utgiftene representerer en reduksjon av skattyters formuesstilling, altså om det foreligger en form for oppofrelse, eller om de må betraktes som en fremtidig investering i varige verdier. Det kan imidlertid tenkes tilfeller hvor kostnaden nok er oppofret, men tilknytningen til driftsmidler likevel tilsier aktiveringsplikt, se eksempel nedenfor.

Gjeldende rettsoppfatning før 2005, viste at den skattemessige behandlingen av forsknings- og utviklingskostnader skilte mellom utgifter knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, og andre kostnader. På bakgrunn av dette foreslo departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer, som allerede nevnt, at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen kan ses på som en kodifisering av RT. 1993 s. 1012 Forland og uttalelser som forelå i Lignings-ABC 1998 s. 110.

### **3.1.2 Rt. 1993. s. 1012 Forland-dommen**

Dommen gjaldt et skipsrederi som ble nektet fradrag for planleggingskostnader til seismiske undersøkelser. Høyesterett uttalte at rederiet hadde "påbegynt prosjekteringen av et fartøy med bestemte spesifikasjoner med sikte på en befraktningsavtale som rederiet regnet med å ha utsikt til å få." <sup>13</sup> Dette var ikke "alminnelige utviklingskostnader", men kostnader knyttet til et "helt konkret prosjekt". Selv om det var en viss usikkerhet knyttet til om rederiet ville få befraktningsavtalen, hadde rederiet arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville bli realisert. Ved årsskiftet var det "ikke noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert, og det var da ikke grunnlag for å kostnadsføre prosjekteringsomkostningene." <sup>14</sup>

Dommen viser at når kostnader er tilknyttet et konkret prosjekt, som det er sannsynlig at vil bli realisert, skal disse aktiveres. Det forelå altså en rettsoppfatning som skilte mellom alminnelige utviklingskostnader, og kostnader knyttet til konkrete prosjekter. Bestemmelsen i § 6-25 kodifiserte

---

<sup>12</sup> Ot.prp nr. 1 (1999-2000) s. 72-73

<sup>13</sup> Rt. 1993 s. 1012 s. 1015

<sup>14</sup> Rt. 1993 s. 1012 s. 1015

denne rettsoppfatningen, og presiserte på denne måten tilknytningskravet i § 6-1. Når kostnaden er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, foreligger det aktiveringsplikt. Dersom denne tilknytningen tenkes borte, gjelder direkte fradragsrett, hvor FoU-kostnaden ikke er knyttet til slike konkrete prosjekter. Hensynet bak denne rettsoppfatningen, er det underliggende prinsipp om aktiveringsplikt for utgift til erverv av varige verdier.<sup>15</sup> Når kostnaden er tilknyttet et konkret prosjekt som det er sannsynlig at vil lede til et driftsmiddel, er det tale om utvikling av verdier med varighet ut over inntektsåret for skattyter, og aktiveringsplikt foreligger.

Det er imidlertid ikke kun tanken om varige verdier som tilsier aktiveringsplikt. Selv om en kostnad klart nok er oppofret og dermed ikke innebærer en varig verdi, kan det tenkes aktiveringsplikt for kostnader med en tilstrekkelig tilknytning til det konkrete prosjekt/driftsmidlet.

For eksempel: Et selskap har hatt kostnader som knytter seg til å få en offentlig godkjenning som er nødvendig for den videre utviklingen av driftsmiddelet, men selskapet får aldri denne godkjenningen. Kostnaden er klart tilknyttet det konkrete FoU-prosjekt og utvikling av driftsmidler. Selskapet har imidlertid ikke oppnådd noen varig verdi, fordi godkjenningen ble avslått. Likevel vil nok tilknytningen til prosjektet være så sterk, at skattemyndighetene vil mene at utgiften skal aktiveres.

Hvorvidt dette kan regnes som sikker rett, er imidlertid usikkert. Det viser imidlertid at vurderingen av om FoU-kostnader er oppofret og om kostnaden har tilstrekkelig tilknytning er kompleks, og at det finnes grensetilfeller som må vurderes konkret.

### **3.2 Vilklårene i § 6-25**

Skatteloven § 6-25 lyder:

*«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel»*

Bestemmelsen angir hvordan grensen skal trekkes mellom FoU-kostnader som kan utgiftsføres direkte i medhold av § 6-1, og FoU-kostnader som skal aktiveres på driftsmiddelet. Dersom vilklårene i § 6-25 ikke er oppfylt, vil FoU-kostnadene kunne fradras direkte etter hovedregelen i § 6-1. Det sentrale vilklåret er "kan bli eller er blitt til driftsmidler", men for sammenhengens skyld vil samtlige av bestemmelsens fem vilkår gjennomgås i det følgende. Dersom vilklårene er oppfylt, vil rettsvirkningen være at kostnadene skal behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Forenklet sagt, kostnadene skal aktiveres på driftsmidlet.

---

<sup>15</sup> Jf. Zimmer s. 185

### 3.3 "Kostnader"

Ordlyden av "kostnader" vil naturlig kunne forstås som en oppofrelse av en fordel. Skattyter må ha redusert sin formuesstilling ved en endelig oppofrelse av en fordel. Hensynet til sammenheng i regelverket, tilsier at kostnadsbegrepet skal forstås likt som i hovedregelen i skatteloven § 6-1. Dette underbygges av at § 6-25 er en særregel, eller en presisering av hovedregelen i § 6-1. På bakgrunn av dette er det naturlig at kostnadsbegrepene skal forstås likt i § 6-25 og § 6-1, jf. ovenfor.

Et sentralt spørsmål er hvilke typer FoU-kostnader § 6-25 omfatter. Det sentrale må være at kostnaden har tilknytning til det konkrete prosjektet, eller til driftsmiddelet som utvikles jf. ovenfor.

Etter Lignings-ABC vil i utgangspunktet aktiveringsplikten gjelde alle typer kostnader som kan henføres til det konkrete prosjektet, typisk personal- og lønnskostnader og forbrukte materialer og tjenester.<sup>16</sup> Dette viser igjen hvordan § 6-25 presiserer tilknytningskravet. Kostnaden må kunne relateres til det konkrete prosjekt, som da naturligvis tar sikte på å utvikle et driftsmiddel. Utgiftene som Lignings ABC viser til, samsvarer med forarbeidene hvor departementet ser hen til eksempler fra svensk og dansk rett, for å konkretisere hvilke typer kostnader bestemmelsen omfatter.<sup>17</sup> I svensk rett omfatter FoU-kostnader også indirekte kostnader som administrasjonskostnader. I dansk rett omfatter FoU-kostnader lønnsutgifter, utgifter til råstoffer, utgifter til leie av lokaler, utgifter til betaling av forsøks- og forskningsvirksomhet utført av andre, samt utgifter til anskaffelse av immaterielle rettigheter.<sup>18</sup>

Det at Lignings-ABC kun trekker frem de mer direkte kostnadene som lønnskostnader og forbrukte materialer, taler for at indirekte FoU-kostnader ikke omfattes av "kostnader" etter § 6-25. Det er naturlig å tolke kostnavilkåret i § 6-25 som utgifter som kan knyttes direkte til selve forskningen og utviklingen, altså selve tilvirkingen av immaterielle driftsmidler. Det kan dermed argumenteres for at de indirekte FoU-kostnadene ikke er sterkt nok "knyttet til" det konkrete prosjektet som kan bli, eller er blitt til driftsmidler.

Regnskapsreglene taler om anskaffelseskostnader som enten direkte eller indirekte kan henføres til utviklingen av den immaterielle eiendelen.<sup>19</sup> Selv om indirekte kostnader nevnes, omfattes kun lønn og andre personalkostnader til ansatte som er direkte engasjert i utviklingsarbeidet. NRS taler gjennomgående om utgifter som kan "relateres" til FoU-arbeidet. Dette kan tas til inntekt for at

---

<sup>16</sup> Lignings-ABC 2015 s. 611

<sup>17</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 71-72

<sup>18</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 72

<sup>19</sup> NRS 19 pkt. 2.3.3

kostnadsvilkåret i § 6-25 bør tolkes som utgifter som kan direkte knyttes til de konkrete FoU-prosjektene. Lønnskostnader til andre enn de som er aktive innen FoU-prosjektet, faller utenfor. Det samme gjør kostnader til maskiner, bygninger og eiendeler som ikke er direkte tilknyttet til FoU-arbeid. NRS bruker formuleringen "alternativ anvendelse" for å beskrive grensen mellom kostnader som er direkte knyttet til det konkrete FoU-prosjekt, og kostnader som kan anvendes alternativt, for eksempel i andre deler av bedriften.<sup>20</sup>

Samlet sett, er det mest nærliggende å avgrense kostnadsvilkåret i § 6-25 mot utgifter som ikke kan direkte henføres til det konkrete FoU-prosjektet, og mot kostnader som har en alternativ anvendelse for selskapet. Aktiveringsplikten etter § 6-25 får heller ikke anvendelse for utgifter som er aktiveringspliktige etter andre regler i skatteloven.<sup>21</sup> Utgifter til bygg, løsøre osv., som er aktiveringspliktige etter § 14-40 flg., vil følge de ordinære avskrivingsreglene, selv om de har et klart FoU-formål.

### **3.4 "Egen forskning og utvikling"**

#### **3.4.1 «Egen»**

Videre stiller bestemmelsen opp et vilkår om kostnadene må være knyttet til «egen forskning og utvikling». Ordlyden av «egen» kan etter en naturlig språklig forståelse, tolkes som at det må dreie som selskapets egen forskning og utvikling av selskapets egne ansatte, og at ordlyden avgrenser mot FoU som foretas av andre enn selve selskapet. I forlengelsen av dette, er en naturlig tolkning at selskapet kontrollerer forskningen, drifter forskningen og selv er ansvarlig for den aktiviteten som utføres. Når FoU-aktiviteten er selskapets «egen», innebærer dette at selskapet bærer risikoen for at prosjektet mislykkes, men også at selskapet får inntektene dersom FoU-prosjektet lykkes.

Denne tolkningen innebærer at kjøp av FoU-tjenester fra en ekstern aktør, ikke er selskapets «egen» FoU, dersom aktøren vil nyte godt av inntekten fra et vellykket FoU-prosjekt. Den underliggende avtalen mellom selskapet og den eksterne aktør må vurderes konkret. Dersom den eksterne parten gjennom finansiering eller FoU-aktivitet, får rett til hele eller deler av produktet, for eksempel teknologien, kan dette tale for at selskapet bare opptrer som en agent for den eksterne parten. Dette tilsier at det ikke er tale om «egen» FoU.<sup>22</sup> Det er likevel ikke avgjørende hvorvidt selskapet gjør FoU-arbeidet med egne ansatte, eller om de leier inn eksterne aktører, men hvorvidt selskapet kan sies å ha risikoen for prosjektet eller ikke. Hvem som har risikoen for prosjektet, vil ofte gå frem av en

---

<sup>20</sup> NRS 19. pkt. 2.3.3 bokstav a-d

<sup>21</sup> Lignings-ABC 2015 s. 611

<sup>22</sup> IFRS i Norge, Bransje og temaartikler 7.utgave, s. 885.

underliggende avtale. Dersom dette ikke er avtalefestet, vil den som får inntekten av resultatet kunne indikere hvem som har hatt risikoen for prosjektet.

Dersom skattyter kjøper et ferdig FoU-resultat fra andre, må spørsmålet om det foreligger aktiveringsplikt eller rett til direkte fradragsføring avgjøres på grunnlag av de alminnelige reglene. Det betyr at utgiftene som hovedregel må aktiveres, dersom FoU-resultatet representerer et immaterielt eller fysisk driftsmiddel, men at de for øvrig kan utgiftsføres.<sup>23</sup> Kostnader knyttet til egne ansatte som leverer tjenester til andre aktører, vil behandles etter andre regler enn § 6-25. Kostnaden vil ikke ha en tilknytning til "egen" FoU. Det er også mottakervirksomheten som bærer risikoen for om prosjektet lykkes eller ikke.

Tjenester som innebærer kostnader levert av underleverandører kan falle inn under bestemmelsen, forutsatt at det skjer under selskapets egen risiko. Det er en vesentlig forskjell mellom selskaper som utfører forskning på vegne av for eksempel et søsterselskap eller datterselskap, og uavhengige FoU-selskaper som utfører forskning og utvikling på kontraktbasis. Uavhengige FoU-selskaper overlater risikoen til kunden som har kjøpt FoU-tjenesten. Det er altså kunden som må bære risikoen for den kommersielle utnyttelsen av forskningsresultatet. Slike uavhengige selskaper kan ikke få fradrag for kostnader til FoU, ettersom det ikke er deres "egen" forskning og utvikling.

### **3.4.2 «Forskning og utvikling»**

Skatteloven har ingen definisjon av begrepet «forskning og utvikling». Ordlyden sier ingenting om hvilke kostnader som ikke faller inn under FoU-begrepet. Det er nødvendig å avgrense begrepet for å kunne svare på problemstillingene oppgaven tar opp. Skatteloven § 6-25 omfatter kun aktiviteter som kan karakteriseres for forskning og utvikling. Andre aktiviteter faller utenfor bestemmelsen, og vil typisk kunne komme til fradrag etter hovedregelen i § 6-1.

Det er viktig å klarlegge hva som ligger i ordene "forskning og utvikling", for å kunne skille mellom hva som er FoU-kostnader, hva som er øvrige investeringsutgifter og hva som er alminnelige markedsføringsutgifter.

Ordlyden i seg selv er relativt vag. Språklig sett, vil forskning og utvikling betegne en aktivitet som går ut på å finne ut av noe, skape noe eller videreutvikle noe som allerede er etablert. Forskning og utvikling beskriver en form for aktivitet, ikke et resultat.<sup>24</sup> Bestemmelsen er som tidligere nevnt et resultat av en skattemessig tilpasning til regnskapsreglene, men heller ikke regnskapsloven eller dens

---

<sup>23</sup> Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) s. 71

<sup>24</sup> Gaute Solheim, "Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – Kostpris og avskrivninger" s. 157

forarbeider definerer FoU-begrepet. Imidlertid er «forskning og utvikling» beskrevet både i OECDs Frascati-manual og i Norsk RegnskapsStandard.

Nordisk institutt for studier av innovasjon, forskning og utdanning (NIFU), har laget et utdrag av manualen på norsk, hvor forskning og utvikling blant annet beskrives slik:

*«Forskning og Utviklingsarbeid (FoU) er kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap – herunder kunnskap om mennesket, kultur og samfunn – og omfatter også bruken av denne kunnskapen til å finne nye anvendelser.*

Videre beskrives utviklingsarbeid som en systematisering, hvor selskaper anvender kunnskap fra forskningen og praktiske erfaringer for å kunne fremstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter eller innretning, eller å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer og tjenester. Dette kan indikere at kostnader til utvikling foreligger når selskaper tar i bruk den kunnskapen man oppnår gjennom forskning, for å utvikle driftsmidler.

Norsk RegnskapsStandard (NRS) definerer FoU på følgende måte:

*«Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse. Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk»<sup>25</sup>*

Igjen fremheves det faktum at utvikling er en bearbeidelse av forskningsresultater, for å kunne komme frem til et driftsmiddel for kommersiell bruk.

I praksis kan det være vanskelig å bestemme hvilke aktiviteter som omfattes av definisjonene, og å skille mellom aktiviteter som utgjør henholdsvis forskning og utvikling. NRS 19 Immaterielle Eiendeler skiller mellom forskningsbegrepet og utviklingsbegrepet ved at forskning er:

*"a) aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art*

*b) søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap*

*c) søken, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer"*

---

<sup>25</sup> NRS 19 s. pkt. 2.1.3



Utvikling på sin side retter seg mer mot "*evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser*", samt avsluttende arbeider knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper, før disse blir i satt i produksjon. NRS trekker også frem at utvikling omfatter forsøksproduksjon og finjustering for å tilfredsstille funksjonelle og økonomiske krav for kommersiell produksjon.

Det første man kan trekke ut fra definisjonen, er at NRS skiller mellom et forskningsbegrep og et utviklingsbegrep som to separate begreper.

I følge Lignings-ABC 2015, vil det skatterettslige begrepet "forskning og utvikling" i stor grad sammenfalle med regnskapslovgivningens definisjon. I Rt. 2014 s. 986 Roa Medisinske Senter, som riktignok gjaldt klassifisering av verdien av en fastlegeavtale, fremhever førstvoterende at det i rettspraksis er "lagt stor vekt på hvordan immaterielle driftsmidler behandles regnskapsmessig" jf. eksempelvis Scansales-dommen. Selv om dommene viser til forståelsen av begrepet "immaterielle driftsmidler", vil det i mangel på skatterettslige definisjoner også være naturlig å se hen til den regnskapsrettslige forståelsen av begrepet "forskning og utvikling".

I den internasjonale regnskapsstandarden, IFRS, er det lagt til grunn at utgifter til *forskning* aldri vil oppfylle kriteriene for balanseføring. Utgifter til forskning vil derfor kostnadsføres etter hvert som de påløper.<sup>26</sup> Utviklingskostnader vil på sin side kunne kvalifisere for aktivering, dersom teknologisk og kommersiell suksess kan sannsynliggjøres.<sup>27</sup> IAS 38 skiller altså også mellom et forskningsbegrep og et utviklingsbegrep. Standarden IFRS stiller opp, kan tas til inntekt for at det er lettere å anse utviklingskostnader for å ha en tilstrekkelig tilknytning til et konkret prosjekt jf. § 6-25.

Selv om kostnader ofte får merkelappen FoU, viser dette at det er innholdsmessige forskjeller mellom en kostnad til forskning og en utviklingskostnad. Solheim påpeker at forskning "*er aktivitet som skjer forut for det tidspunkt man kan påvise at det vil bli et driftsmiddel med verdi*"<sup>28</sup>, og dersom man har kommet til det stadiet i prosessen der resultatet av forskningen gir sannsynlig fremtidig inntjening, da er man ikke i forskningsfasen lenger. Dersom et resultat av forskning er aktiverbart, må det ha skjedd noe mer enn forskning, for eksempel en utvikling.

NRS presiserer at forskningsaktiviteter, som en utgift til egen tilvirkning, "vil normalt være på et så tidlig stadium og ha så høy usikkerhet knyttet til resultater at foretaket ikke vil kunne identifisere en immateriell eiendel som innebærer en sannsynlig økonomisk fordel for foretak."<sup>29</sup> Dette kan også tas

---

<sup>26</sup> IFRS, IAS 38.54

<sup>27</sup> IFRS i Norge, 7. utgave, s. 882

<sup>28</sup> Solheim Gaute, "Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger", s. 159

<sup>29</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler, punkt. 2.2.3.

til inntekt for at forskningsbegrepet må holdes adskilt fra utviklingsbegrepet, da kostnader til forskning normalt ikke gir grunnlag for aktivering. Dersom det er sannsynlig at det konkrete prosjektet vil lede til et varig immaterielt driftsmiddel, er det ikke lenger tale om forskningskostnader. NRS presisering av forskningsbegrepet må imidlertid leses på bakgrunn av at det dreier seg om utgifter til "egen tilvirkning". Gjems-Onstad mener det ikke er avklart om "forskning og utvikling" i § 6-25 har samme innhold som i regnskapsretten<sup>30</sup>, og påpeker at NRS-begrepet "egen tilvirkning" er et videre begrep enn "forskning og utvikling"<sup>31</sup>

Et praktisk eksempel er utgifter til utvikling av digitale produkter til *eget bruk*, for eksempel en programvare. Hvorvidt dette er å regne som FoU-kostnad, er usikkert. Melsom mener dette er utvikling av et konkret driftsmiddel, og ikke en FoU-kostnad. Derimot vil "*utvikling av programmer for videresalg*", ofte innebære forsknings- og utviklingskostnader i begynnelsen av utviklingsprosessen.<sup>32</sup>

I likhet med Gjems-Onstad skiller Melsom utvikling til eget bruk, og FoU for videresalg. Videre mener Melsom at aktiveringsplikten normalt inntreer "når man har avklart at de teknisk mest kompliserte komponentene i programmet lar seg realisere/programmere. Da er det teknisk sannsynlig at prosjektet lar seg gjennomføre, og det må forutsettes at også de finansielle forutsetningene for å lykkes er oppfylt."<sup>33</sup> For mer om de "finansielle forutsetningene" og "teknisk sannsynlighet", se punkt 5.2.1.

Uavhengig av hvordan regnskapsretten definerer FoU-begrepet, opererer § 6-25 med en generell aktiveringsplikt for kostnader med tilknytning til erverv av driftsmidler, men det kan stilles spørsmål om det også skattemessig burde vært et skille mellom kostnader til forskning, og kostnader til utvikling jf. den regnskapsrettslige behandling av begrepet. I ordlyden av forskning ligger det et annet innhold enn ordlyden av utvikling, men for grensen mellom aktiveringsplikt og direkte fradrag er det heller avgjørende om kostnaden er å regne som FoU med en tilstrekkelig tilknytning til et konkret prosjekt.

Skatterettslig vil altså vurderingen av aktiveringsplikt gå ut i fra om kostnaden har en tilstrekkelig tilknytning til driftsmidlet som det er sannsynlig at vil bli utviklet, eller allerede er utviklet. Solheim påpeker at "slike generelle regler vil overstyre regnskapsreglens eventuelt alternative definisjoner av kostpris, uavhengig av hva regnskapet kaller det enkelte kostnadselementet".<sup>34</sup> Ved anvendelsen

---

<sup>30</sup> Gjems-Onstad, Ole Bedriftsskatterett 6. utgave, side 192

<sup>31</sup> Solheim, "Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger" s. 162

<sup>32</sup> Melsom, Skatterett 2000, s. 143-144.

<sup>33</sup> Melsom, Skatterett 2000, s. 143-144

<sup>34</sup> Solheim, "Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger". s. 164

av § 6-25, vil definisjonen av FoU ikke spille en avgjørende rolle. Det sentrale er om kostnaden har en tilstrekkelig tilknytning til driftsmidlet, og ikke kostnadens art. Etter min mening, kan det likevel stilles spørsmål om det skattemessig burde skilles mellom forskningsutgifter og utviklingsutgifter, ettersom utviklingsutgifter klart har et annet innhold enn forskningsutgifter. Utviklingsutgifter påløper noe "senere" i prosessen med å skape driftsmidler, og kan tale for at disse enklere omfattes av aktiveringsplikten. Rettstilstanden er likevel klar, skatteloven opererer med et samlet FoU-begrep.

### **3.5 "Knyttet til konkrete prosjekter"**

Sktl. § 6-25 krever videre at FoU-kostnadene må være knyttet til konkrete prosjekter.

Rettskildebildet sier lite om hvordan "konkrete prosjekter" skal tolkes. Lignings-ABC begrenser seg til å presisere at begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i sktl. § 16-40 har et annet innhold enn begrepet «konkret prosjekt» i sktl. § 6-25, og er dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten. Skatteloven § 16-40 hjemler fradrag i skatt for FoU-kostnader, og er et *skattefradrag* som kommer i tillegg til *inntektsfradraget*, som diskuteres i denne oppgaven.

En naturlig forståelse av ordlyden "konkrete prosjekter", tilsier et avgrenset prosjekt med et klart formål om å utvikle ett eller flere driftsmidler. Ordlyden avgrenser mot generelle forskningsprosjekter. Aktiveringsplikten begrenses derfor til prosjekter som er avgrenset, konkretisert og identifiserbare. Videre er det et vilkår at disse prosjektene må ha blitt til, eller kan bli til, driftsmidler. Dette sier noe om omfanget til prosjektet. Det må ha et stort nok omfang til faktisk å kunne utvikle seg til et driftsmiddel. Det er altså ikke nok at kostnaden er tilknyttet et konkret prosjekt, men det må også være en saklig sammenheng mellom det konkrete prosjektet og utvikling av driftsmidler.

Tilknytningskravet i § 6-25 innebærer både en tilknytning til et konkret prosjekt som forsøker å utvikle et driftsmiddel, og at kostnaden har en tilstrekkelig sammenheng med driftsmidlet som utvikles.

Dersom et selskap har kostnader tilknyttet et konkret FoU-prosjekt, for eksempel innkjøp av ingredienser, men så fører prosjektet frem til et driftsmiddel som ikke kan relateres til ingredienskostnadene, så vil det ikke foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og driftsmiddelet. Kostnaden må altså knyttes til ett konkret driftsmiddel, ikke til utvikling av flere mulige driftsmidler. Dette kan forankres i ordlyden.

Ordlyden "knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler", kunne i utgangspunktet tilsa at det er tilstrekkelig kostnaden er knyttet til et prosjekt hvor det vil bli utviklet

driftsmidler. Det følger imidlertid videre av ordlyden i § 6-25 at aktiveringspliktige kostnader skal "behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel". Ordlyden av "vedkommende driftsmiddel" tilsier at kostnaden må knyttes til ett spesifikt driftsmiddel som er blitt utviklet. Dersom selskapet utvikler flere driftsmiddel, må kostnadene henføres til hvert av de ulike driftsmidlene. Kostnader som ikke er tilknyttet et spesielt driftsmiddel, kan ikke aktiveres på driftsmiddelet, og må kunne fradragsføres etter hovedregelen i § 6-25.

Tolkningen har støtte i forarbeidene, hvor det heter at:

*"Aktiveringsplikten vil omfatte forsknings- og utviklingsutgifter knyttet til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler. Slike utgifter vil da inngå i eiendelens kostpris og periodiseres etter de avskrivningsregler som gjelder for det respektive driftsmiddel."*<sup>35</sup>

Forarbeidene taler om "det respektive driftsmiddel", noe som underbygger kravet om at kostnaden må være knyttet til ett konkret driftsmiddel for å kunne aktiveres.

Samlet sett, synes ordlyden å sette visse rammer for hvilke FoU-kostnader som er knyttet til et konkret prosjekt. Kostnadene må være knyttet til et prosjekt hvor det gjerne foregår en løpende evaluering av prosjektet opp mot forventede resultater. Typisk vil et prosjekt være konkretisert når virksomheten har en forretningsplan, eller har et konkret forskningsmål. Konkretiseringen av prosjekter kan sammenlignes med situasjonen en virksomhet står overfor ved et oppkjøp av selskap. Oppkjøpskostnader vil være kostnader som retter seg mot selve kjøpet, typisk analyseutgifter, utgifter til kontraktsforhandlinger og kontraktsutforming, og utgifter til due diligence. Spørsmålet om oppkjøpskostnadene skal aktiveres eller utgiftsføres, beror på en vurdering av om kostnadene knytter seg til et oppkjøp av ett konkret selskap, eller om kostnadene knytter seg til en mer generell sondering av flere oppkjøpskandidater eller bransjen generelt. Førstnevnte vil innebære at kostnaden vil måtte aktiveres på aksjene jf. §§ 6-1 og 6-24.

Det vil stå sentralt for selskaper å konkretisere hvilke kostnader som tilhører hvert enkelt konkrete prosjekt, og hvilke kostnader som knytter seg til det enkelte driftsmiddel som utvikles. På denne måten vil det være mulig å ha oversikt over hvilke kostnader som må aktiveres på det enkelte driftsmidlet, og hvilke kostnader som skal utgiftsføres. Selv om en virksomhet har FoU-kostnader tilknyttet et konkret prosjekt, vil ikke dette gi noen særlig veiledning for når aktiveringsplikten inntreffer. Det er først når kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som det er sannsynlig at vil lede til varige driftsmidler, at aktiveringsplikten inntreffer. Vilkåret "konkrete prosjekter" vil derfor i første rekke kunne anvendes for å avgrense mot de generelle forsknings- og utviklingsutgifter.

---

<sup>35</sup> Ot. prp. nr 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2. , side 72

### 3.6 "Kan bli eller er blitt til driftsmidler"

Bestemmelsens sentrale vilkår, og det som volder mest tvil i praksis, er om FoU-kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som "kan bli eller er blitt til driftsmidler". Det problematiske er å identifisere tidspunktet *når* det "kan bli" utviklet "driftsmidler".

Ordlyden av "kan bli..driftsmidler", må leses i sammenheng med resten av bestemmelsen i § 6-25. Aktiveringsplikten inntreer først når kostnader til FoU er tilknyttet et konkret prosjekt som "kan bli", eller er blitt til, et driftsmiddel. Ordlyden av "kan bli" kan tolkes på flere måter. "Kan bli" kan vise til FoU-prosjekter som er *egnet* til å bli et driftsmiddel, hvor prosjektets egenskaper og kompetanse innebærer at det "kan bli" utviklet driftsmidler. Denne tolkningen innebærer at det aktiveringsplikten inntreer når det er mulig at det vil bli utviklet driftsmidler.

Ordlyden kan også forstås som et konkret prosjekt hvor det er *sannsynlig* at det vil bli utviklet driftsmidler. I motsetning til ovenfor, vil dette stille krav til at FoU-prosjektet må ha kommet langt på vei i prosessen. Aktiveringsplikten vil dermed inntre på et senere tidspunkt.

I forarbeidene foreslo departementet en:

*".. skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres."*<sup>36</sup>

Forarbeidene presiserer dermed ordlyden, og legger opp til en vurdering av hvorvidt det er sannsynlig at det vil bli utviklet driftsmidler eller ikke. Forarbeidene sier imidlertid ikke noe om hvilken grad av sannsynlighet som kreves. Det går imidlertid fram av Høyesterettspraksis at det kreves sannsynlighetsovervekt for at det vil bli utviklet driftsmidler, i tråd med det alminnelige beviskravet i skatteretten og sivilprosessen generelt.<sup>37</sup> Aktiveringsplikten inntreer med andre ord når det er mer sannsynlig at det vil bli utviklet et driftsmiddel, enn at det ikke vil bli det.

---

<sup>36</sup> Ot.prp.nr.1 (1999-2000) s. 72

<sup>37</sup> Rt. 2015 s. 367 Orkla-dommen avsnitt 53.

Det sentrale hensynet bak vilkåret, er tanken om at varige verdier skal aktiveres, mens det kan kreves fradrag for kostnader som anses oppfret i inntektsåret. Dette går frem av forarbeidene, hvor departementet påpeker at det:

*"ofte vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier"* <sup>38</sup>

§ 6-25 vil i så måte være til hjelp for å fastslå når det foreligger varige verdier. Aktiveringsplikten begrenses til å gjelde de tilfeller hvor det er sannsynlighetsovervekt for at det vil bli utviklet varige verdier for bedriften. Det er ikke et spørsmål om FoU-aktiviteten i seg selv er aktiveringspliktig. Det er først når FoU bidrar til anskaffelse av et "driftsmiddel", at det blir spørsmål om aktiveringsplikt. <sup>39</sup>

Videre har Høyesterett gjennom Orkla-dommen avklart at vilkårene i § 6-25 må ses i sammenheng med skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a. Bestemmelsen gjelder direkte hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives. Her heter det at et driftsmiddel regnes som varig "*når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år*". Det er lagt til grunn at kravet om brukstid på minst tre år også gjelder driftsmidler som er aktiveringspliktige i medhold av § 6-25. <sup>40</sup>

Det faktum at vilkårene "kan bli..driftsmiddel"-vilkåret må ses i sammenheng med varighetskravet i § 14-40 (1) bokstav a, innebærer at sannsynlighetsvurderingen inneholder to elementer. For det første må det være sannsynlig at det vil bli utviklet "driftsmidler", og for det andre må det være sannsynlig at dette driftsmiddelet har en varighet på minst tre år. Høyesterett har gjennom Orkla-dommen avklart at dette er én samlet sannsynlighetsvurdering. Det må altså samlet sett være sannsynlighetsovervekt for at det "kan bli" utviklet varige driftsmidler.

Oppgaven vil gå nærmere inn på relasjonen mellom bestemmelsene, og hvilke momenter som må tilknyttes sannsynlighetsvurderingen. Se kapittel 4.

### **3.7 "Driftsmidler"**

Oppgaven har så langt identifisert hovedproblemstillingen i relasjon til § 6-25, nemlig å identifisere tidspunktet når det er sannsynlig at det vil bli utviklet driftsmidler. Det er kun kostnader som kan resultere i ett eller flere driftsmidler, som skal aktiveres. Det er derfor hensiktsmessig å avklare hva som ligger i begrepet "driftsmidler".

Skatteloven har ingen definisjon av begrepet "driftsmiddel".

---

<sup>38</sup> Ot.prp.nr.1 (1999-2000) s. 72

<sup>39</sup> Jf. Gaute Solheim, Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger s. 157

<sup>40</sup> Jf. Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833.

En rent språklig forståelse av ordlyden "driftsmidler", tilsier gjerne eiendeler som skattyter bruker i driften av selskapet. Ordlyden sier ingenting om hva som karakteriserer et driftsmiddel, eller hva et driftsmiddel omfatter.

Av forarbeidene går det frem at departementet vurderte å benytte begrepet "varige verdier" ved formuleringen av § 6-25, men begrepet ville kunne lede til usikkerhet for selskapene da det var usikkert hva som var innholdet i "varige verdier".<sup>41</sup> Aktiveringsplikten ble derfor knyttet til tidspunktet hvor det er sannsynlig at driftsmidler blir utviklet. På bakgrunn av forarbeidene, er det derfor naturlig å tolke "driftsmidler" som verdier av en viss varighet for selskapet. Forarbeidene påpeker videre at aktiveringsplikten omfatter FoU-kostnader knyttet til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler.<sup>42</sup> Hva som ligger i begrepet "immaterielle driftsmidler" behandles under punkt 3.7.1.

Lignings-ABC 2015 definerer et driftsmiddel som:

*"..formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).*

Videre avgrenser Lignings-ABC mot varer:

*"Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel, og må da omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel."*<sup>43</sup>

Skillet mellom varer og driftsmidler går også frem av det nevnte begrepet "varige verdier", for varer er ment for videresalg, mens driftsmidler er ment til bruk i virksomheten, gjerne som et hjelpemiddel for å produsere en vare. I brev til Skattedirektoratet uttaler Finansdepartementet at:

*"Varer er gjenstander anskaffet med sikte på videresalg, mens driftsmidler er gjenstander som er anskaffet med sikte på varig bruk i bedriften."*<sup>44</sup>

En særlig problemstilling som da oppstår, er når en kostnad skal henføres til utvikling av for eksempel en prototyp, og når den skal henføres som kostnad til vareutvikling. I forbindelse med produktutvikling gjennom varemerkestrekk og linje- og merkeutvidelser, kan det oppstå spørsmål om kostnadene må sies å knytte seg til vareutvikling, eller om det skapes immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen. Grensegangen har direkte betydning for skillet mellom utgiftsføring og

---

<sup>41</sup> Ot.prp.nr.1 (1999-2000) s. 72

<sup>42</sup> Ot.prp.nr.1 (1999-2000) s. 72

<sup>43</sup> Lignings-ABC 2015 s. 333

<sup>44</sup> Utv 2005 s. 833

aktivering, ettersom kostnader til vareutvikling kan man få direkte fradrag for, mens aktiveringsplikten inntreer når det utvikles immaterielle eiendeler jf. ovenfor. Avgjørelsen må bero på om kostnaden har en *tilstrekkelig tilknytning* til det immaterielle driftsmidlet som skapes på veien mot den endelige varen, eller om kostnaden er tilknyttet den endelige varen.

Driftsmidler trenger ikke nødvendigvis å innebære en varig verdi for skattyter, det sentrale er om det er til bruk i den løpende driften av selskapet. Dette innebærer at formålet med driftsmiddelet er å skaffe seg økonomiske fordeler. Zimmer beskriver et driftsmiddel som "enhver gjenstand hvis avkastning er inntekt."<sup>45</sup> Ordet "driftsmiddel" innebærer også en forutsetning om at eiendelen/verdien må ha tilknytning til inntektsskapende aktivitet.<sup>46</sup> Driftsmidler vil etter dette være formuesobjekter som gir skattyter inntekter utover det aktuelle inntektsåret, og har dermed en varig verdi. Ettersom § 6-25 må leses i sammenheng med § 14-40 (1) a), må det dreie seg om utvikling av driftsmidler med en varighet på minst tre år.

Fra det tidspunkt det er sannsynlighetsovervekt for at det vil bli utviklet "driftsmidler", skal kostnadene som er tilknyttet det konkrete prosjektet aktiveres på driftsmiddelet. Skattyter behøver ikke påvise at den enkelte kostnaden har tilført varige verdier. Eventuelle fradrag vil skje gjennom avskrivinger jf. § 6-10.

### **3.7.1 Immaterielle driftsmidler**

Oppgavens ulike problemstillinger tar utgangspunkt i behandlingen av kostnader som kan relateres til forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler. Særlig viktig er det å skille immaterielle verdier fra immaterielle eiendeler, ettersom immaterielle verdier aldri kan anses for å være et driftsmiddel verken i relasjon til 6-25, eller andre bestemmelser.

Selskaper som driver med utvikling av nye produkter, har ofte store kostnader knyttet til FoU-prosjekter. Målet er å skape et produkt som gir selskapet inntekter. På veien mot den endelige varen, kan det stilles spørsmål om det har blitt utviklet et varig immaterielt driftsmiddel. Kostnadene knyttet til utviklingen av det immaterielle driftsmidlet må aktiveres dersom samtlige vilkår i § 6-25 er oppfylt. For å kunne identifisere tidspunktet når det har blitt utviklet et immaterielt driftsmiddel, må man ha klart for seg hva som kjennetegner et immaterielt driftsmiddel. En redegjørelse for begrepet "immaterielle driftsmidler" er derfor nødvendig for å kunne konstatere når aktiveringsplikten inntreer. Det er også en nødvendig forutsetning å ha klart for seg hva som karakteriserer et immaterielt driftsmiddel, når man skal trekke grensen mot vareutvikling.

---

<sup>45</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 191

<sup>46</sup> Zimmer, Bedrift, selskap og skatt, s. 577



Forutsatt at vilkårene for aktivering er oppfylt etter § 6-25, må man skille mellom fysiske driftsmidler, immaterielle driftsmidler og forretningsverdi jf. avskrivingsreglene i § 6-10. Terskelen er ulik for når det eventuelt kan kreves fradrag for avskrivinger, avhengig av hvilken type driftsmiddel det er tale om.

### 3.7.2 Immaterielle verdier

Immaterielle verdier er et videre begrep enn immaterielle eiendeler. I forarbeidene til skatteloven uttaler departementet at begrepet "immaterielle verdier" er "*vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art*".<sup>47</sup>

I NRS 19 omfatter begrepet "immaterielle verdier" alle ikke-pengeposter uten fysisk substans som har en verdi for foretaket. Goodwill omfattes av immaterielle verdier, men ikke av begrepet "immaterielle eiendeler". På denne måten ser man at goodwill er avgjørende for klassifiseringen av immaterielle eiendeler. Ved virksomhetsoverdragelse vil anskaffelseskost for immaterielle verdier som ikke tilfredsstillter definisjonen av immaterielle eiendeler, inngå i goodwill.<sup>48</sup> Goodwill kan sies å være den restverdien som er igjen når man trekker ut markedsverdien fra alle identifiserbare fysiske og immaterielle eiendeler fra et foretak.<sup>49</sup> Goodwillbegrepet er negativt definert i skatteretten, da goodwill referer seg til merverdien ut over verdien av de enkelte eiendeler.<sup>50</sup>

### 3.7.3 Immaterielle eiendeler

Skatteloven definerer ikke hva et "immaterielt driftsmiddel" er. Høyesterett har i flere dommer uttalt at regnskapsreglene vil kunne gi veiledning i hva som ligger i skatterettslige begreper, jf. eksempelvis Rt. 2008 s. 343 Hafslund Nett, Rt. 2007 s. 1543 Scansales og Rt. 2014 s. 986 Roa Medisinske Senter. Hvor stor rettskildemessig vekt skal man tillegge regnskapsreglene, bør likevel avhenge av hvor konkret den enkelte skattesak er. Gjelder den skatterettslige problemstillingen et særlig tilfelle, vil det være vanskeligere å påberope seg regnskapsreglene. Svaret bør bero på hvor godt regnskapsreglene passer det konkrete skattetilfellet, og om regnskapsreglene gir en god løsning. Overføringsverdien bør vurderes ut i fra hvilken grad det er rettslig og faktisk likhet i

---

<sup>47</sup> Ot.prp.nr.35 1990-1991 s. 116

<sup>48</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler pkt. 2.1.1

<sup>49</sup> Lignings-ABC 2015 s. 366

<sup>50</sup> Ot.prp.nr.19 (1983-1984) s. 17

vurderingstemaet.<sup>51</sup> Når det gjelder å presisere innholdet av skatterettslige begreper, er det likevel "trygt" å se hen til regnskapsreglene, slik Høyesterett senest gjorde i Orkla-saken.<sup>52</sup>

I Lignings-ABC 2015 s. 367 presiseres det at begrepet "immaterielt driftsmiddel", må "fastsettes ut fra alminnelige prinsippet om lovtolkning, og "innholdet i tilgrensende begreper på andre rettsområder kan være tolkningsmomenter".

I NRS 19 Immaterielle eiendeler gis følgende definisjon av immaterielle eiendeler:

*"Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:*

*a) er **identifiserbare**, og*

*b) **kontrolleres** av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket."*<sup>53</sup>

#### **3.7.4 Identifiserbar**

Definisjonen krever for det første at en immateriell eiendel er identifiserbar. I dette ligger det at den må kunne skilles fra goodwill. Dette omtales gjerne som et krav om separerbarhet. Den immaterielle eiendelen må kunne separeres fra goodwill. Goodwill, eller forretningsverdi, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til de immaterielle verdier, eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier. Et eksempel på goodwill, er den kompetansen og kunnskapen ansatte innehar. Denne kompetansen er identifiserbar, men kan ikke kontrolleres av selskapet, all den tid ansatte ikke er kontrollerbare. Ansatte kan skifte jobb og ta med seg kompetansen.

NRS 19 forklarer mer inngående hva som menes med at den immaterielle eiendelen må være identifiserbar:

*"Immaterielle eiendeler som utvikles av foretaket eller erverves ved kjøp av virksomhet kan skilles fra goodwill dersom foretaket kan identifisere de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene.*

*En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskillbar vil*

---

<sup>51</sup> Eivind Ludvigsen og Kjell Magne Baksaas, "Skillet ervervet goodwill og immaterielle eiendeler" s. 3

<sup>52</sup> Rt. 2015 s. 367, avsnitt 47.

<sup>53</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler pkt. 2.1.1

*den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar."*<sup>54</sup>

En immaterielle eiendel er altså identifiserbar når den kan:

- 1) skilles fra goodwill gjennom å væreutskillbar, og
- 2) foretaket må ha mulighet for å kunne overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen.

For eksempel vil en formel eller en oppskrift på en ny medisin være identifiserbar. Oppskriften er separerbar fra goodwill ved at den kan selges eller overføres til andre selskaper. Gjennom analyser av formelen kan foretaket identifisere økonomiske fordeler, altså fremtidige inntekter av knyttet til formelen.

### **3.7.5 Kontroll**

Videre må de immaterielle eiendelene kunne kontrolleres av foretaket. Som definisjonen presiserer innebærer dette at selskapet må kunne kontrollere fremtidig inntektsstrøm fra eiendelen. Selskapet må ha en forventning om at den immaterielle eiendelen vil innebære fremtidig inntekt. Det følger av NRS 19 at fremtidige økonomiske fordeler kan være knyttet til både "*inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader*".<sup>55</sup>

Videre i regnskapsstandarden heter det at et foretak kontrollerer en eiendel dersom:

*"Det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll."*

Det sentrale er altså at selskapene må sørge for at de kontrollerer den fremtidige inntektsstrømmen, slik at det kun er selskapet som får disse fordelene. Dersom et selskap utvikler en ny matevareoppskrift, en ny idé, en formel eller et nytt varemerke, vil kontroll kunne sikres gjennom varemerkeregistrering og patentsøknad. Det er likevel verdt å merke seg at juridisk beskyttelse ikke er et krav for at selskaper skal anses for å kontrollere eiendelen. Det avgjørende er at foretaket kan kontrollere at de fremtidige økonomiske fordelene av eiendelen tilflyter foretaket selv, og ikke andre.

Kompetanse hos ansatte er vanskelig å kontrollere for et foretak. Det kan imidlertid tenkes tilfeller hvor selskaper sikrer seg juridisk beskyttelse gjennom avtaler, for å forhindre at denne kunnskapen

---

<sup>54</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler pkt. 2.1.1

<sup>55</sup> NRS 19 Immaterielle eiendeler pkt. 2.1.1

tilflyter andre enn selskapet. Kostnader til utvikling av egne medarbeidere vil ikke måtte aktiveres på grunn av at selskaper ikke har kontroll over den kompetansen som utvikles, ettersom medarbeideren kan forlate selskapet. Utviklingen medarbeideren får, vil tilføre foretaket verdier ut over inntektsåret, men selskapet kontrollerer ikke en fremtidig inntektsstrøm fra kompetansen til medarbeideren. Det er vanskelig for foretak å sikre seg mot at de fremtidige økonomiske fordelene tilknyttet knowhow, tilflyter andre.

### **3.7.6 Oppsummering**

Sentralt i relasjon til oppgavens tema, er å kunne skille mellom immaterielle verdier og immaterielle eiendeler. Et FoU-prosjekt som kun vil lede til immaterielle verdier, skal ikke aktiveres.

For eksempel dersom en bedrift driver et forskningsprosjekt for å få ansatte til å yte mer, eller mer effektivt, vil dette kunne resultere i immaterielle verdier for bedriften, men det er aldri tale om å utvikle en immateriell eiendel. Da blir det heller aldri tale om en vurdering etter § 6-25 om det foreligger aktiveringsplikt. Det kan imidlertid tenkes at forskningsprosjektet ender opp i et spesielt dataprogram for å få de ansatte til å yte mer, og da kan det imidlertid være tale om aktiveringsplikt. FoU-prosjekter som leder til immaterielle eiendeler, må vurderes etter § 6-25.

## **4. Sannsynlighetsvurderingen: "Kan bli" utviklet immaterielle driftsmidler**

### **4.1 Nærmere om sannsynlighetsvurderingen**

Som nevnt innledningsvis har ny rettspraksis fra Høyesterett avklart at sannsynlighetsvurderingen av om det "kan bli" utviklet driftsmidler etter § 6-25, må ses i sammenheng med vilkårene varighet og betydelighet i § 14-40 (1) jf. Orkla-dommen. Rettsregelen tilsier at det kreves sannsynlighetsovervekt for at det "kan bli" utviklet driftsmidler med en varighet på minst tre år. Det er ikke nok at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, de må også ha en økonomisk varighet på minst tre år. Selskapene fikk medhold i at vilkåret "kan bli" i § 6-25 må leses sammen med kravet om at driftsmiddel må ha en brukstid på minst tre år jf. 14-40 (1) a. Dette gjøres i én samlet vurdering.

Staten anførte på sin side, at sannsynlighetsvurderingen først må ta utgangspunkt i om vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler» i § 6-25 er oppfylt. Partene var enige om at kravet til sannsynlighetsovervekt her var oppfylt. Deretter må kravet til varighet i § 14-40 vurderes i en separat operasjon. Videre måtte det oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige, som for fysiske driftsmidler. Det ville dermed være opp til skattyter å sannsynliggjøre at dette likevel ikke

er tilfellet for det aktuelle prosjektet. Staten ble ikke hørt med sine anførsler, og sannsynlighetsvurderingen må derfor ta utgangspunkt i om selskapenes konkrete FoU-prosjekter kan bli til varige driftsmidler.

Dommen går likevel ikke nærmere inn på hvilke elementer som ligger til grunn for sannsynlighetsvurderingen. Høyesterett nøyer seg med å konstatere at det i utgangspunktet må foretas en "konkret vurdering av det enkelte prosjekt", altså om det vil bli utviklet varige driftsmidler, men at det i mangel på klare holdepunkter, må ses hen til statistikk som skattyter legger frem. Utgangspunktet er altså at det skal tas foretas en konkret vurdering av det enkelte FoU-prosjektet, men praksis viser at man ser hen til statistikk og generelt erfaringsmateriale, i mangel på andre holdepunkter.

Orkla-dommen viser at det er vanskelig for både skattyter, skattemyndighetene og domstolene å ta stilling til hvilke prosjekter som vil lykkes og hvilke som ikke vil lykkes. Høyesterett ser derfor hen til dokumentasjon i form av statistikk og generelt erfaringsmateriale, som et resultat av at skattyter ikke kan dokumentere hvilke prosjekter som vil lykkes.

Som nevnt er Rt. 2015 s. 367 noe av bakgrunnen for valget av oppgavetema. Rettsavgjørelsen i seg selv ikke særlig kontroversiell, da den følger prinsippene fra tidligere avgjørelser i Rt. 2014 s. 108 Statoil Angola og Forland-dommen. Dommen kaster likevel et nytt lys over grensen mellom aktiveringsplikt og utgiftsføring på FoU-området, slik at den utgjør et naturlig bakteppe for noen av problemstillingene som tas opp i oppgaven. Saken gjaldt selskapene Orkla Foods AS og Lilleborg AS, som drev med FoU av matvareprodukter. Høyesterett kom til at sannsynlighetsvurdering må ta utgangspunkt i om det "kan bli" utviklet driftsmidler med en varighet på minst tre år. Det kunne heller ikke presumeres at immaterielle driftsmidler generelt sett har en varighet på minst tre år. Formålet eller siktemålet til selskapet spiller ikke noen særlig rolle for om det "kan bli" utviklet varige driftsmidler, ordlyden tar i stedet sikte på en objektiv vurdering av den konkrete FoU-prosjekt. Høyesterett påpekte at det ikke er avgjørende at FoU-prosjektet er *egnet* til å lede til varige driftsmidler, vurderingen må ta utgangspunkt i om det er *sannsynlig* at prosjektet vil lede til varige driftsmidler.

Høyesterett trekker seg imidlertid ut av den konkrete vurdering av enkeltprosjektene og ser på historiske data. Selskapene kunne dokumentere at tidligere erfaringer tilsa at kun 37 % av FoU-prosjektene vil lede til varige driftsmidler, i hvert fall på det stadiet i utviklingsprosessen selskapene var kommet til. Det var imidlertid umulig å si hvilke av prosjektene som ville lykkes.

#### **4.2 Sannsynlighetsvurderingens ulike elementer**

Hvorvidt det er sannsynlighetsovervekt for at det "kan bli" utviklet driftsmidler jf. § 6-25, innebærer at det må foretas en helhetlig vurdering av det "konkrete prosjektet". Det er ikke nok at foretaket ønsker, eller har et formål, om å utvikle driftsmidler. Det må være sannsynlighetsovervekt for at det faktisk vil skje, for at aktiveringsplikten skal inntre. Spørsmålet blir dermed når det er mer sannsynlig at konkret prosjekt vil lykkes, enn at det ikke vil det.

Sannsynlighetsvurderingen må foretas på et kvalifisert grunnlag. Finansdepartementet har uttalt at i en sannsynlighetsvurdering vil alle "vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel", kunne inngå.<sup>56</sup> Utgiftene må videre ha "tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle", herunder må det vurderes om FoU-prosjektet og selskapet har de "tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger" for å lykkes.<sup>57</sup>

#### **4.2.1 Tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å lykkes**

Spørsmålet er nå hvordan man skal vurdere hvilke FoU-prosjekter som vil lykkes.

Sannsynlighetsberegningen tilsier at det samlet sett må være mer 50 % for at de tre komponentene lykkes. Dette kan eksemplifiseres på denne måten:

Dersom det er 100 % sannsynlighet for at et FoU-prosjekt vil lykkes økonomisk, mens det er 70 % sannsynlighet for at det kommersielt og teknisk vil la seg gjøre å utvikle et immaterielt driftsmiddel, vil den samlede sannsynligheten være på 49 %, og kostnadene kan dermed utgiftsføres.

Et sentralt spørsmål som oppstår, er hvordan selskapene foretar denne vurderingen. Det kan argumenteres for at selskapene selv kan styre hvilken informasjon de legger fram, og dermed kunne styre når aktiveringsplikten skal inntre. Dersom selskapene legger til prosjekter som de vet ikke vil lykkes, kan selskapene påvirke den samlede statistikken over sannsynlighet, i negativ retning. Satt på spissen, så kan selskapene manipulere sannsynlighetsvurderingen til alltid å ligge under 50 %, slik at aktiveringsplikten ikke inntre. Dermed vil de få fradrag for kostnader tilknyttet FoU-prosjektene som det er sannsynlighetsovervekt for at vil lykkes.

Sett fra skattemyndighetenes perspektiv, vil det være svært vanskelig å føre kontroll med den dokumentasjon som skattyter legger fram. Selskapene har en særlig bransjekompetanse, og klart bedre forutsetninger for å si hvilke prosjekter som vil lykkes teknisk, økonomisk og kommersielt. For skattemyndighetene vil det være en tilnærmet umulig oppgave å vurdere suksessraten til prosjekter som driver med avansert teknologi. Når skattyter legger fram dokumentasjon, vil det være vanskelig

---

<sup>56</sup> UTV-2005-833.

<sup>57</sup> UTV-2005-833 jf. også Forland-dommen og Orkla-saken.

å gå denne i sømmene, men det er likevel mulig å sammenligne andre selskapers dokumentasjon fra lignende prosjekter. Likevel fremstår den konkrete vurderingen av sannsynlighet som vanskelig, sett fra skattemyndighetenes side. Det er derfor avgjørende at selskapene selv legger fram tilstrekkelig dokumentasjon som viser hvordan sannsynlighetsvurderingen av prosjektene er foretatt. Statistikk fra tidligere år er relevante, men det er likevel sannsynligheten for at akkurat *dette* prosjektet vil lykkes, som skal vurderes. Dette tilsier at selskaper som driver med egen FoU, må dokumentere den tekniske, økonomiske og kommersielle sannsynligheten for at prosjektet deres vil lykkes.

Praktisk sett, vil det være svært tungvint for selskapene å skille ut prosjektene som vil lykkes, og i enkelte deler av prosessen vil det være umulig å si hvilke som sannsynligvis vil lede til driftsmidler. Derfor er det nok mer hensiktsmessig å sortere prosjektene innenfor kategorier, etter hvor langt i utviklingen de har kommet og hvilken type FoU som ligger til grunn for objektet.

#### 4.3 Oppsummering

Vilkårene i § 6-25 jf. § 6-40 viser at det er svært *vanskelig for skattyter* å vite hvordan skattemyndighetene vurderer de enkelte FoU-kostnadene. På den andre siden, legger bestemmelsene opp til en sannsynlighetsvurdering det er vanskelig, om ikke *umulig, for skattemyndighetene* å ha oversikt over. Det er svært ressurskrevende for skattemyndighetene å foreta kontroll av selskapers ulike FoU-prosjekter, og å foreta en konkret vurdering av om tekniske, økonomiske og kommersielle forutsetningene tilsier at det er sannsynlig at det vil bli utviklet driftsmidler.

Immaterielle driftsmidlers karakter og den spesifikke kompetansen som kreves for å vurdere slike prosjekter, gjør det vanskelig for skattemyndigheten å føre kontroll. I forlengelsen av dette overlates sannsynlighetsvurderingen til generelle erfaringsgrunnlag og statistikk, når saker kommer opp for domstolene jf. Orkla-dommen. Det er generelt knyttet stor usikkerhet rundt faktum i slike saker, og vurderingen står til slutt og faller på en bevisvurdering ved fastleggingen av faktum.

Sannsynlighetsvurderingen legger opp til en lite praktiserbar avgrensning, og land vi sammenligner oss med har innført mer "FoU-vennlige" regler som gir selskaper direkte fradrag. For eksempel gir Storbritannia overskuddsbedrifter støtte i form av fradrag på 225 %.<sup>58</sup> I Norge har det tidligere vært fremmet forslag<sup>59</sup> om å innføre en skatteregel som gir direkte fradrag for FoU-kostnader, slik at kostnader til forskning og utvikling kan utgiftsføres etterhvert som de påløper. I lys av problemene

---

<sup>58</sup> <http://www.dn.no/meninger/debatt/2015/01/05/2157/Skatt/bedriftene-scheel-glemte>

<sup>59</sup> Dok.nr.8:90 (2004-2005) Forslag fra stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen om endring av skatteloven.

knyttet til sannsynlighetvurderingen, kan det med tyngde argumenteres for en lovendring som gir FoU-selskaper muligheten til å fradra FoU-kostnader direkte etter hvert som de påløper.

## **5. Grensegangen mellom "påkostning", "vedlikehold" eller utvikling av nye immaterielle driftsmidler.**

### **5.1 Innledning**

I norsk skatterett er grensen mellom påkostning og vedlikehold et tema som har gått igjen rettspraksis, og synes særlig å oppstå for bygninger. Ofte er det svært vanskelig å si om en kostnad relaterer seg til vedlikehold av en gjenstand, eller om det er tale om en påkostning.

Vedlikeholdskostnader og andre kostnader til løpende drift av gjenstanden innebærer oppofrelse, og gir dermed grunnlag for direkte fradrag jf. §§ 6-1 og 6-11. Kostnaden er "pådratt" jf. § 6-1, og det har funnet sted en verdireduksjon. Påkostninger, for eksempel et påbygg, må ses på som en investering i gjenstanden og har verdi for inntektsskapning i senere år. Vedlikeholdskostnader på sin side, refererer seg til inntektsskapning i det aktuelle år.<sup>60</sup> Påkostninger innebærer en varig verdi for skattyter, og kostnaden er derfor ikke oppofret. Når skattyter påkoster en gjenstand, vil det ikke skje en reduksjon i skattyters formue, men kun en ombytting av verdier. Påkostninger er derfor aktiveringspliktige, mens vedlikeholdskostnader kan utgiftsføres direkte.

Grensen mellom påkostning og vedlikehold følger ikke nødvendigvis regnskapsmessig og bedriftsøkonomisk korrekt tankegang, selv om grunntanken er at påkostninger har varig verdi, mens vedlikehold knytter seg til det aktuelle inntektsåret. For eksempel vil vedlikeholdskostnader kunne fradragsføres direkte, selv om de helt klart gir verdi utover inntektsåret. Et vedlikeholdsprosjekt av et hus, vil jo klart innebære en verdi for skattyter utover inntektsåret. Videre kan en oppgradere til nåtidens relative standard, og likevel få fradrag. Ved kjøp av et gammelt og slitt hus, vil man kunne få fradrag for betydelige utgifter som helt klart gir verdi utover det enkelte inntektsår. Regelen er at kostnader som "pådras for å bringe en gjenstand opp i den standard den tidligere har hatt", er vedlikehold jf. juridisk teori ved Zimmer.<sup>61</sup>

På den andre siden, må endringsarbeider aktiveres, selv om de klart nok ikke gir verdiøkning. En gjenstand kan bli endret, for eksempel ved flytting av vegger eller vinduer for å tilpasse brukerens behov og ønsker. Etter ligningspraksis anses dette for aktiveringspliktige påkostning.<sup>62</sup> Det kan stilles spørsmål om det avgjørende er om gjenstanden fysisk er blitt til noe annet, eller om det er

---

<sup>60</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 186-187.

<sup>61</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 187.

<sup>62</sup> Jf. Lignings-ABC s. 1533-1534.



avgjørende om gjenstanden har fått andre/nye egenskaper enn tidligere. Zimmer mener spørsmålet neppe er prinsipielt avklart.<sup>63</sup> Selv om grunntanken bak reglene om skattemessig skille mellom vedlikehold og påkostninger, er hensynet til varige verdier, kan det argumenteres for at det i praksis har oppstått et skille som til dels trekkes etter litt irrasjonelle linjer, sett med økonomiske øyne.

## 5.2 Aktualitet

I relasjon til oppgavens tema, kommer spørsmålet på spissen når bedrifter allerede har utviklet et immaterielt driftsmiddel, for eksempel et varemerke, men ønsker å utvide eller videreutvikle det allerede etablerte varemerket videre. Spørsmålet er om FoU-kostnadene som påløper er å anse for vedlikeholdskostnader av det allerede etablerte varemerket, eller om kostnadene er en påkostning av varemerket. Det må også vurderes om videreutviklingen i stedet innebærer at det utvikles nye immaterielle driftsmidler, slik at kostnadene eventuelt skal aktiveres på det nye driftsmidlet, forutsatt at vilkårene i § 6-25 og varighetskravet i § 14-40 (1) bokstav a er oppfylt. Poenget er at skillet mellom vedlikehold og påkostninger, også gjelder for immaterielle driftsmidler, med samme konsekvens som andre driftsmidler – nemlig fradragsrett eller aktiveringsplikt. Spørsmålet om utgifter som gjelder utvikling av nye immaterielle driftsmidler, har også en parallell til fast eiendom. Dersom et bygg er tilstrekkelig slitt, vil man måtte vurdere om vedlikeholdskostnader i realiteten er nybyggskostnader, på samme måte som man må vurdere om vedlikeholdskostnader til et immaterielt driftsmiddel egentlig er utvikling av et nytt immaterielt driftsmiddel.

I juridisk teori og rettspraksis er grensen mellom påkostninger og vedlikehold i første rekke problematisert med fast eiendom og løsøre for øye. Fradragsretten for vedlikeholdskostnader knyttet til immaterielle eiendeler, er likevel praktisk og interessant. Lignings ABC 2015 viser til at fradragsretten for vedlikeholdskostnader også gjelder for immaterielle eiendeler, for eksempel dataprogrammer.<sup>64</sup> I brev til Skattedirektoratet, påpeker Finansdepartementet at det oppstår spørsmål om oppdateringer mv. av dataprogrammer er vedlikehold eller påkostning av dataprogram i skattemessig forstand.<sup>65</sup>

Temaet er også aktualisert gjennom SKN-2004-55 og SKN 2004-56, som foranledning til Orkkloddommen. Sentralskattekontoret tok utgangspunkt i at hovedspørsmålet var om de pådratte kostnadene skulle anses som vedlikehold eller påkostninger på de ulike immaterielle driftsmidlene, og kom til at kostnadene var påkostninger av etablerte varemerker. Aktiveringsspørsmålet ble altså

---

<sup>63</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 187.

<sup>64</sup> Lignings ABC 2015, s. 1536

<sup>65</sup> UFIN-2010-2259 - UTV-2011-1487

vurdert ut i fra et påkostningssynspunkt. Dette viser at problemstillingen også er praktisk og aktuell for FoU-kostnader til immaterielle eiendeler.

I motsetning til sentralskattekontoret, kom skatteklagenemnda til at kostnadene måtte aktiveres på de nye driftsmidlene som ble utviklet, og ikke på eksisterende varemerker. Skatteklagenemnda mente altså at det ble utviklet nye immaterielle driftsmidler, slik at grensen mellom påkostning og vedlikehold ikke var en aktuell problemstilling. Når saken kom opp for domstolene uttalte Tingretten følgende om temaet:

*"Skatteklagenemnda uttalte at prosjektutgifter under kategorien linje/merkeutvidelse og varemerkestrekk gjelder varianter av et eksisterende driftsmiddel og har dermed preg av å være egne driftsmidler. Retten er enig i dette selv om det også kan hevdes at kostnadene må anses som en påkostning til et eksisterende driftsmiddel. Forskjellen vil imidlertid ikke få betydning for aktiveringsspørsmålet etter § 6-25, men bare for fradragsretten etter § 6-10.*

*Lilleborg og Stabburet har anført at prosjektene best kan anses som vedlikehold av vare- og produktmerker. Skatteloven § 6-1 gir hjemmel for fradragsrett for vedlikeholdskostnader, men etter rettens syn må prosjektkostnader under kategorien linje/merkeutvidelse og varemerkestrekk anses som kostnader til endring eller forbedring av varemerket og dermed være en påkostning"*

Lagmannsretten gikk imidlertid vekk fra problemstillingen, og la til grunn at det ville bli utviklet nye immaterielle driftsmidler på utviklingstrinnet "Contract Gate/Business Case", ettersom det ikke lenger var tvil om at selskapene hadde de forutsetninger som skulle til for å fullføre prosjektene.<sup>66</sup>

I Høyesterett var det sentrale tvistes spørsmålet om kravet til varighet på minst tre år i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, var oppfylt. Høyesterett gikk heller ikke nevneverdig inn på grensen mellom påkostning, vedlikehold og utvikling av nye immaterielle driftsmidler, men uttalte at:

*"Spørsmålet er om kostnadene i foreliggende sak må sies å knytte seg til vareutvikling, eller om det skapes immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen."*

Høyesterett vurderte altså saken som et spørsmål om kostnadene knytter seg til vareutvikling, eller om det utvikles nye immaterielle driftsmidler. Vareutviklingskostnader kan fradragsføres direkte etter skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a. Bestemmelsen gir en uttømmende regulering av hvilke

---

<sup>66</sup> Jf. LB-2013-146814 - UTV-2014-1584

vareutviklingskostnader som er aktiveringspliktige. De rene produksjonskostnadene omfattes av aktiveringsplikten. FoU-kostnader er imidlertid ikke nevnt og kan dermed utgiftsføres direkte.<sup>67</sup>

Høyesterett uttalte at sakens hovedspørsmål er om varighetskravet i § 6-25 er oppfylt, og unngikk spørsmålet om det i det hele tatt utvikles nye driftsmidler innenfor kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse". Dette begrunnes med at partene ikke la frem materiale som gjorde det mulig for Høyesterett å vurdere konkret om det under de mange enkeltprosjektene ble utviklet immaterielle driftsmidler. Høyesterett tilføyde imidlertid at det var vanskelig å se at det under alle prosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sine vedtak. Høyesterett går altså ikke inn på vurderingen av om det er blitt utviklet nye immaterielle driftsmidler, men nøyer seg med å si at det neppe er blitt utviklet immaterielle driftsmidler under alle prosjektene til selskapene.

For å oppsummere, så kom ikke problemstillingen om grensen mellom påkostning, vedlikehold og utvikling av nye immaterielle driftsmidler på spissen for Høyesterett. Temaet var likevel fremme under tidligere instansers behandling, og kan tas til inntekt for problemstillingens aktualitet.

Denne delen av oppgaven forutsetter at et selskap allerede har utviklet et immaterielt driftsmiddel, her eksemplifisert gjennom allerede eksisterende varemerker. Spørsmålet er om FoU-kostnader som relaterer seg til dette "hovedvaremerket" er aktiveringspliktige eller kan direkte utgiftsføres. Svaret beror på en vurdering av om kostnadene er å anse som vedlikehold, påkostning eller utvikling av nye immaterielle driftsmidler. Dette fordrer en nærmere klargjøring av begrepene "vedlikeholdskostnader", "påkostning" og når det utvikles "nye immaterielle driftsmidler" som ledd i en videreutvikling av allerede eksisterende immaterielle driftsmidler.

### **5.3 Vedlikeholdskostnader**

Vedlikeholdskostnader gir som nevnt grunnlag for direkte fradrag jf. skatteloven § 6-11. Kostnadene til vedlikehold anses oppofret ved vedlikeholdsarbeidet. Fradragsretten for vedlikeholdsutgifter kan derfor også forankres direkte i § 6-1. Vedlikeholdet refererer seg til inntektsskapning i det aktuelle år.

Når det gjelder bygninger, vil "kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den har hatt tidligere, være vedlikehold."<sup>68</sup> For immaterielle driftsmidler som varemerker, er grensen vanskeligere å trekke. På grunn av formuesobjektets art, er det er ikke like naturlig å tale om kostnader som bringer varemerket tilbake til en tidligere standard. Det er mer hensiktsmessig å se hen til kostnader som er pådratt for å videreutvikle, finpusse, endre eller opprettholde verdien av

---

<sup>67</sup> Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 136 og Lignings-ABC 2014/15 side 1527

<sup>68</sup> Zimmer, Lærebok I Skatterett, s. 187 og Lignings ABC 2015 s. 1536.

varemerket. Markedet krever at varemerket tilpasses forbrukernes ønsker og behov. Bedriftene er dermed nødt til å "vedlikeholde" varemerket, for å kunne beholde sin markedsandel.

Spørsmålet om når FoU-kostnader er å regne som vedlikehold av et etablert immaterielt driftsmiddel, må ta utgangspunkt i om kostnadene øker driftsmidlets verdi. Kostnader som bidrar til å øke varemerkets verdi, vil være en påkostning og ikke vedlikehold. Kostnader som kun opprettholder varemerkets verdi, vil imidlertid kunne være vedlikeholdskostnader og dermed gi grunnlag for utgiftsføring. I følge Lignings ABC kan vedlikehold bestå i å:

*"gjenopprette slitasje, f.eks. maling av hus, eller reparere skader på formuesobjektet, f.eks. fjerning av forurensede masser i grunnen og utlegging av erstatningsmasse. Modernisering av formuesobjektet kan også i en viss utstrekning anses som vedlikehold. Det er et vilkår for fradrag at det foreligger et visst behov for vedlikehold."*<sup>69</sup>

For immaterielle eiendeler passer ikke beskrivelsen av vedlikehold særlig godt. Modernisering av varemerker er imidlertid aktuelt som vedlikehold. Selskaper som ser et behov for å modernisere immaterielle eiendeler for å holde tritt tidens utvikling, kan altså få direkte fradrag for slike kostnader. Det er likevel et krav om at det foreligger et visst behov for modernisering.

Dersom et selskap driver med videreutvikling av allerede etablerte varemerker og produktmerker, kan det stilles spørsmål om selskapenes formål er å opprettholde eller øke verdien på varemerket. Når et mindretall av FoU-prosjektene, som i Orkla-saken, vil bli til et varig driftsmiddel, trekker det i retning av at formålet neppe er å utvikle nye selvstendige og "varige" driftsmidler. I slike tilfeller er det mer naturlig å tenke at formålet heller er å kunne markedsføre nyheter og endringer, slik at man opprettholder verdien av varemerket. På denne måten vedlikeholder selskapene verdien av varemerket, og kan dermed beholde sin markedsandel. Varemerket øker ikke i verdi, men holder tritt med utviklingen i markedet for å beholde sin posisjon i dagligvarebransjen. Når varemerket ikke øker i verdi, kan dette tas til inntekt for at det er tale om vedlikehold, og ikke en påkostning.<sup>70</sup>

På den andre siden, tilsier ligningspraksis at "endringer av formuesobjektet" er å regne som påkostninger, selv om endringen ikke innebærer noen verdiøkning. Men dersom "endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene."<sup>71</sup> Lignings-ABC eksemplifiserer argumentasjonen med vedlikeholdsarbeid på fast eiendom. Spørsmålet er hvordan dette stiller seg for immaterielle driftsmidler.

---

<sup>69</sup> Lignings ABC 2015, s. 1536

<sup>70</sup> Avsnittets argumentasjon bygger på samtale med Gjert Melsom.

<sup>71</sup> Lignings ABC 2015 s. 1534

I uttalelse til Skattedirektoratet påpeker Finansdepartementet at:

*"kostnader til løpende eller periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skattemessig normalt vil være å anse som vedlikeholdskostnader. For eksempel vil dette gjelde endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet. Dette kan innebære en noe utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet på dette særlige området."* <sup>72</sup>

Uttalelsen viser at det er relevant å ta hensyn til teknologisk utvikling og tidsmessige krav, ved vurderingen av om det er tale om vedlikeholdskostnader eller påkostning for immaterielle driftsmidler. Skattyter innrømmes en mulighet til å vedlikeholde sin immaterielle eiendel ut i fra den teknologiske utviklingen og de tidsmessige krav som bransjen/markedet krever. Nå gjelder riktignok uttalelsen fra departementet dataprogrammer, men tankegangen har overføringsverdi også til andre immaterielle eiendeler. Selskapene kan altså gjøre visse endringer på produkter uten at dette er å regne som en påkostning. Dersom selskapet imidlertid ønsker å endre oppskrifter, resepter, formler osv. , vil det fort bli tale om utvikling av nye immaterielle driftsmidler.

I samme uttalelse nevner departementet reparasjoner av feil, oppdateringer for opprettholde funksjonalitet eller på grunn av endre lovregler, som mulige vedlikeholdskostnader. Igjen, dersom selskapene holder den immaterielle eiendelen, her varemerker og produktmerker, i tråd med de samfunnsmessige krav til kvalitet og lovmessighet, vil det være tale om vedlikeholdskostnader.

Grensen mellom påkostning og vedlikehold er særlig aktuell for virksomheter som driver med såkalt varemerkestrekk og linjeutvidelser, som i Orkla-saken. Høyesterett har slått fast at en linjeutvidelse foreligger for eksempel når Nora går over fra sukkerholdig saft, til også å produsere saft uten sukker. Dette vil være tilpasning av produkter for å *opprettholde* et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos konsumentene. Varemerkestrekk foreligger eksempelvis når Stabburet går over til også å markedsføre 'Stabbur Kaviar'. Slik innovasjon *gjøres* også for å *opprettholde* varemerkets verdi. <sup>73</sup> Dette kan trekke i retning av at det innrømmes en god del endringer av varemerket, før det foreligger en påkostning. Etter min mening tilsier dette at kostnader knyttet til eksisterende varemerker stort sett må godtas som vedlikehold.

#### **5.4 Påkostninger**

Dersom en kostnad bidrar til å øke allerede etablerte immaterielle driftsmidlers verdi, vil det være tale om en påkostning og ikke vedlikehold. For påkostning på driftsmiddel som saldoavskrives, vil

---

<sup>72</sup> UFIN-2010-2259 - UTV-2011-1487

<sup>73</sup> Jf. Rt. 2015 s. 367 Orkla-saken avsnitt 7 og 8.

kostnaden være aktiveringspliktig etter skatteloven § 14-40 (3). Dersom driftsmidlet er utgiftsført direkte, vil likevel påkostningen være aktiveringspliktig.<sup>74</sup>

Lignings ABC trekker frem arbeid som "utelukkende består i endring av et formuesobjekt" som påkostninger. Dette gjelder selv om "endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning". Generelt vil "arbeider som fører til forbedring av et objekt utover den stand det en gang har vært i, være påkostninger."<sup>75</sup> Uttalelsen synes å passe best på bygningsarbeid, og igjen ser man at paralleller fra skattemessig behandling av andre typer driftsmidler gir begrenset veiledning. Likevel, det sentrale er at kostnader som bringer den immaterielle eiendelen opp i en høyere stand, må anses for å være en investering driftsmidlet. En slik investering innebærer en varig verdi for skattyter, og må aktiveres som en del av kostprisen.

Dersom Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS har kostnader som øker verdien på varemerkene, vil dette kunne anses som en påkostning. Formålet med å pådra seg kostnaden, står her sentralt. Ønsker selskapene å tilpasse seg markedet, eller ønsker de å forbedre varemerkene? I nevnte uttalelse, trekker Finansdepartementet frem at "endringer som tilfører programmet nye funksjoner", ofte vil være påkostninger. For eksempel vil en programvare for nedlasting av musikk, som videreutvikles til også kunne brukes til nedlasting av film, typisk være en påkostning. Det er avgjørende å se hen til formuesobjektets art i vurderingen av om det foreligger en påkostning. Det vil neppe være hensiktsmessig å hevde at et varemerke har fått en ny "funksjon". Imidlertid kan oppskrifter og patenter videreutvikles til å få ny funksjoner, men grensen mot utvikling av nye immaterielle driftsmidler blir i så tilfelle hårfin.

Når det gjelder varemerker, vil aktiviteter som bidrar til at varemerket får nye egenskaper kunne anses som en påkostning. For eksempel har varemerket Cordura, som opprinnelig var et rayon materiale for vannavstøting og sikring mot slitasje, gått over til nylonprodukter får å øke bredden på sitt produktspekter. Gjennom å utvikle varemerket til å omfatte bagasje, motorsykkelsbekledning og beskyttelse av sports- og fritidsutstyr, har varemerket fått endrede og forbedrede egenskaper.<sup>76</sup> Kostnadene til utviklingen må nok anses som en påkostning, da det øker varemerkets verdi. Selv om selskapet nok har ønsket å tilpasse seg markedet, har det også skjedd en endring som tilfører varemerket nye egenskaper, eller "nye funksjoner". Dersom utviklingen av Contura innebærer at det utvikles nye formler, produksjonsmetoder el., kan dette trekke i retning av det også er blitt utviklet nye immaterielle driftsmidler.

---

<sup>74</sup> Jf. Gjems-Onstad 1984, Avskrivninger. Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten, s. 446-448.

<sup>75</sup> Lignings ABC, s. 1537

<sup>76</sup> <http://www.cordura.com/en/about/faq.html> og <https://no.wikipedia.org/wiki/Cordura>

## 5.5 Omfatter § 6-25 FoU-påkostning av etablerte immaterielle driftsmidler?

Forutsetningen er her at at FoU-kostnaden ikke er å regne som en vedlikeholdskostnad, og det er heller ikke tale om utvikling av nye driftsmidler, men det er tale om en påkostning av et allerede etablert driftsmiddel.

Dersom virksomheten har kostnader til påkostning av et allerede etablert driftsmiddel, må det avklares om dette tilsier at alle utgiftene til påkostningen automatisk er aktiveringspliktig sammen med driftsmidlet som påkostes, eller at aktiveringsplikten først inntreer når det er sannsynlig at den blir del av et varig "påkostet" driftsmiddel jf. § 6-25. På denne måten kan det argumenteres for at en påkostning av et etablert varemerke, er fradragsberettiget som en FoU-kostnad.

I de tilfeller hvor selskaper driver med utprøving av nye ideer i form av linjeutvidelse og merkevarestrekk, vil kostnaden etter sin art være kostnader til egen forskning og utvikling etter § 6-25. Dette kan dette tilsi at påkostningen bør aktiveres fra det tidspunkt påkostningen blir en del av et varig "påkostet" driftsmiddel.<sup>77</sup> På den andre siden, vil jo det faktum at det allerede foreligger et aktiveringspliktig driftsmiddel, tilsi at påkostningen/videreutvikling av dette automatisk skal aktiveres sammen med driftsmiddelet.

En automatisk aktiveringsplikt for påkostninger som egentlig er kostnader til egen forskning og utvikling, vil kunne virke urimelig for selskapene. Selskaper må dermed aktivere kostnader som påløper på et tidspunkt hvor det ennå er tale om utprøving av ideer, og der det er stor usikkerhet om man går videre med ideen eller ikke. I praksis vil dette tilsi at man tar med i avskrivningsgrunnlaget kostnader som ikke har økt driftsmidlets verdi, men muligens bare endret driftsmidlet funksjon, hvilket strider med den logiske sammenhengen mellom påkostning og avskrivning.

Tankegangen kan eksemplifiseres gjennom utvikling av en oppskrift. Et selskap utvikler en ny oppskrift for kostnad 100. Mot slutten av utviklingsprosessen konstateres aktiveringsplikt, slik at 20 av 100 aktiveres. Året etter starter et prosjekt for å videreutvikle oppskriften, og lage en ny versjon av oppskriften. Det er ikke tale om en helt ny oppskrift, som ville innebære en sannsynlighetsvurdering jf. "kan bli", og heller ikke vedlikehold av oppskriften, som ville medført direkte fradragsrett, men det er tale om en påkostning. Kostnaden for videreutvikling er 40.

Spørsmålet er om 40 skal fortløpende aktiveres, selv om skattyter underveis dokumenterer at risikoen er stor for at det aldri blir noe av påkostningen/den videreutviklede oppskriften. Den alternative løsningen er å aktivere når det er sannsynlighetsovervekt for at påkostningen blir en del

---

<sup>77</sup> Argumentasjonen bygger på korrespondanse med Gjert Melsom.

av driftsmidlet, altså når den nye versjonen av oppskriften blir en del av den opprinnelige oppskriften. Det kan imidlertid neppe stilles krav til at påkostningen må ha en varighet på minst tre år jf. § 14-40, ettersom all påkostning er aktiveringspliktig på et allerede aktivert driftsmiddel.<sup>78</sup>

Spørsmålet fremstår som usikkert, og i mange tilfeller vil det trolig være tale om utvikling av nye immaterielle driftsmidler når selskaper driver med videreutvikling av allerede etablerte immaterielle driftsmidler.

## 6. Avslutning

Kapittel 4. viser at sannsynlighetsvurderingen av om et prosjekt kan bli til driftsmiddel i utgangspunktet er en konkret vurdering av det enkelte FoU-prosjekt. Her skal de tekniske, økonomiske og kommersielle elementene av prosjektet vurderes, og samlet sett må det være sannsynlighetsovervekt for at prosjektet lykkes. Problemet er at Høyesterett, eksemplifisert gjennom Orkla-saken, legger betydelig vekt på statistikk og generelt erfaringsmateriale som fremlegges av skattyter. Dette viser at det nok er vanskelig i det praktiske liv å gjennomføre en konkret vurdering av det enkelte prosjekt, særlig når selskaper driver med omfattende FoU med mange ulike typer prosjekter. Det kan stilles spørsmål om ligningsmyndighetene har ressurser til å gjennomføre en slik kontroll av prosjektene, i mangel på teknisk, økonomisk og kommersiell kunnskap om produktene som utvikles, og om selskapene i seg selv. Orkla-dommen viser at i mangel på klare holdepunkter, må domstolene se hen til dokumentasjonen som fremlegges fra skattyter selv. I forlengelsen av dette, er det naturlig å stille spørsmål om regelen burde vært forandret, slik at FoU-kostnader kan fradragføres direkte, uten en vurdering av sannsynligheten for at det vil bli utviklet driftsmidler. Dette vil også motvirke at norske selskaper har dårligere skattemessige rammevilkår enn andre EU-land, og gitt FoU-selskaper drahjelp i oppstartsfasen. Dersom Norge ønsker at FoU-bedrifter skal bli værende i Norge, må forholdene legges til rette. Så lenge Norge har skatteregler som ikke kan konkurrere internasjonalt, vil norske FoU-selskaper ha insentiv til å drive med egen forskning og utvikling i andre land. Aktiveringsplikt for FoU-kostnader kan være en medvirkende årsak til at patenter, opphavsrettigheter og varemerker flyttes til lavskatteland, eller blir kjøpt opp og flyttes ut. Provenyhensyn kan imidlertid tas til inntekt for at FoU-kostnader bør aktiveres dersom vilkårene i § 6-25 er oppfylt. Departementet har uttalt at det er "*vanskelig å anslå provenyvirkingen av en eventuell endring hvor utgifter til egen FoU kommer løpende til fradrag, selv om de er knyttet til et*

---

<sup>78</sup> Eksempelen og tankegangen er inspirert av Gjert Melsom gjennom korrespondanse.



*konkret driftsmiddel, i stedet for å bli aktivert og avskrevet"*, men at en ikke kan utelukke at det vil knytte seg et visst provenyrtap ved å tillate direkte utgiftsføring.<sup>79</sup> Departementet viser også til at kostnader til FoU allerede får en betydelig skattemessig støtte i Norge, gjennom reglene om Skattefunn. Verdien av dette skatteincentivet for 2005 er anslått å gi et påløpt provenyrtap på om lag 1,6 mrd. kroner. En endring av reglene kan også gi selskaper incentiver til å omklassifisere prosjekter, slik at de fremstår som egen FoU. Dette vil kunne øke provenyrtapet.

Likevel kan det argumenteres for at det tapte provenyet kun vil være midlertidig, og vil tas igjen ved skattlegging av immaterielle eiendeler i det landet hvor eiendelen skapes. Dersom Norge legger til rette for forskning og utvikling av immaterielle eiendeler, vil staten kunne skattlegge inntekten fra slike eiendeler. Provenyrtapet vil nok bli enda større om utviklingsprosjektene for immaterielle eiendeler flyttes til for eksempel Irland, slik at Norge ikke kan skattlegge eiendelen. Legges forholdene til rette for egen FoU, vil dette kunne resultere i flere lønnsomme bedrifter lokalisert i Norge, og dermed øke skattbare overskudd.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) er et politisk prosjekt igangsatt av G-20-landene, som søker å motvirke uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting. Immaterielle eiendeler er ett av fokusområdene. BEPS sine nye krav treffer ikke problemstillingen om grensen mellom aktivering og direkte fradragsrett, men endringene vil innebære at staten vil kunne øke provenyet gjennom økt skattlegging av selskaper som høster inntekter av tidligere FoU-prosjekter. Prosjektet viser at skattlegging av immaterielle eiendeler er dagsaktuelt, og skattereglenes dynamiske karakter.

---

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 74

## Litteraturliste

### Bøker:

- Gjems-Onstad, Ole: *Norsk Bedriftsskatterett*, 7. utgave, Oslo 2008
- Gjems-Onstad, Ole og P. Matre, Hugo: *Skatteprosess*, 1. utgave, Oslo 2011
- Gjems-Onstad, Ole: *Avskrivinger. Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten*, Oslo 1984
- EY, Ernst & Young AS: *IFRS i Norge, Bransje- og temaartikler*, 7. utgave, Oslo 2014
- Hambro, Christian: *FoU og skatt – Om SkatteFUNN og andre utvalgte emner*, 1. utgave, Oslo 2012
- Zimmer, Frederik i samarbeid Advokatfirmaet BA-HR DA: *Bedrift, selskap og skatt – Skatting av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 6. utgave, Oslo 2014
- Zimmer, Frederik: *Lærebok I Skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014
- Melsom, Gjert i COMPLEX 10/94: *Skattemessig behandling av utgifter til anskaffelse av datamaskinprogrammer – særlig om avskrivinger*, 1. utgave, Oslo 1994

### Artikler:

- Solheim, Gaute: "Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – Kostpris og avskrivinger", *Skatterett* 02/2005
- Melsom, Gjert: "År 2000 - skattemessig fradrag for utgifter til endringer i datamaskinprogrammer", *Skatterett* 1999
- Melsom, Gjert: "Internett og immaterielle verdier - ønskelige endringer i norsk inntektsskattelovgivning - belyst med utviklingen i andre land", *Skatterett* 2000
- Ludvigsen, Eivind og Baksaas, Kjell Magne: "Skillet ervervet goodwill og immaterielle eiendeler", *Skatterett* 2015 Nr 03

### Internettsider og internettartikler:

- <http://www.dn.no/meninger/debatt/2015/01/05/2157/Skatt/bedriftene-scheel-glemte>
- <http://www.cordura.com/en/about/faq.html> og <https://no.wikipedia.org/wiki/Cordura>
- <http://www.ssb.no/teknologi-og-innovasjon/statistikker/foun/aar-forelopige/2015-10-16>

### Lover:

- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven), LOV-1999-03-26-14
- Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven), LOV-1998-07-17-56

### **Forarbeider og offentlige dokumenter:**

- Ot.prp. nr. 1 (1999-2000): Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer
- Ot.prp. nr. 1 (2005-2006): Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
- UFIN-2004-2179-1 - UTV-2005-833, Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005
- Ot.prp.nr.19 (1983-1984): Lov om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
- Ot.prp.nr.35 (1990-1991): Skattereformen 1992
- UFIN-2010-2259 - UTV-2011-1487, Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet.

### **Regnskapsstandard og Lignings-ABC:**

- NRS 19 Immaterielle eiendeler, NRS desember 2012
- IFRS, IAS 38, 2014
- Lignings-ABC 1998
- Lignings-ABC 2015

### **Rettspraksis Høyesterett**

- Rt. 1981 s. 256, Bjerke Pedersen
- Rt. 1993 s. 1012, Forland
- Rt. 2007 s. 1543, Scansales
- Rt. 2008 s. 343, Hafslund Nett
- Rt 2009 s. 1473, Samdal
- Rt. 2014 s. 986 Roa Medisinske Senter
- Rt. 2014 s. 108 Statoil Angola
- Rt. 2015 s. 367 Orkla-dommen

### **Rettspraksis Lagmannsrett:**

- LB-2013-146814

### **Skatteklagenemnda:**

- SKN-2004-55
- SKN 2004-56

### **Øvrige kilder:**

- OECDs Frascati-manual
- Nordisk institutt for studier av innovasjon, forskning og utdanning (NIFU)