

Den skatterettslige behandling av kostnader til forskning og utvikling av programvare

Kandidatnummer: 172

Antall ord: 14.968



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2018

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Overblikk og aktualitet	3
1.1 Avgrensninger	4
2 Metodiske utfordringer i rettskildebildet	5
2.1 Regnskapsrettens betydning	6
3 Fradrag for kostnader i alminnelig inntekt –direkte fradrag eller aktivering	8
3.1 Utgangspunkt: skatteloven § 6-1	8
3.1.1 Oppofrelsesvilkåret	9
4 Aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25 for FoU-kostnader tilknyttet programvare	10
4.1 Generelt om bestemmelsen	10
4.2 ”Kostnader”	11
4.3 ”egen forskning og utvikling”	12
4.3.1 ”forskning og utvikling”	12
4.3.2 ”egen”	14
4.4 Tilknytningskravet	15
4.4.1 ”knyttet til”	15
4.4.2 ”konkrete prosjekter”	16
4.5 Sannsynlighetsvurderingen	17
4.5.1 Sannsynlighetsgrad	17
4.5.2 Skillet mellom utvikling av programvare for intern og kommersiell bruk	19
4.5.3 Den konkrete sannsynlighetsvurderingen	20
4.6 ”driftsmidler”	23
4.6.1 Varighets- og betydelighetskravet	23
4.6.2 Skillet mellom driftsmidler og varer	26
4.6.3 Opphavsrett: Grensen mellom fysisk og immaterielt driftsmiddel	28
4.7 Sammenfatning	32
5 Grensen mellom nyutvikling av programvare, og vedlikehold eller påkostning av allerede utviklet programvare	34
5.1 Generelt om vedlikehold	34
5.2 Generelt om påkostning	35
5.3 Vedlikehold, påkostning eller nyutvikling av programvare	36

5.3.1	Feilretting.....	37
5.3.2	Oppdatering/oppgradering av funksjonalitet.....	38
5.3.3	Endringer i tråd med offentlige påbud eller regler	40
5.3.4	Videreutvikling som tilfører nye elementer.....	41
5.4	Kan påkostninger på programvare i enkelte tilfeller fradragsføres direkte?	45
6	Avsluttende kommentarer.....	47
	Referanseliste.....	49

1 Overblikk og aktualitet

Temaet for avhandlingen er den skatterettslige behandling av kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) av programvare. Første hovedproblemstilling er hva som er gjeldende rett i henhold til § 6-25 i lov nr.14/1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Andre hovedproblemstilling er hvor grensen går mellom kostnader til nyutvikling, påkostning og vedlikehold av allerede utviklet programvare. Problemstillingene vil besvares ut fra en rettsdogmatisk analyse med fokus på skjæringstidspunktet mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt.

Det klare utgangspunktet i norsk skatterett er at utgifter tilknyttet erverv som ikke medfører en reduksjon i skattyters formuesstilling samme år, ikke kan fradragsføres direkte i alminnelig inntekt. Slike kostnader må isteden aktiveres, hvilket innebærer at de føres som en eiendel i balansen, og vil tidligst komme til fradrag gjennom eventuelle avskrivninger i senere år. Skatteloven § 6-25 gjelder grensen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt i tilknytning til FoU-kostnader, der hensikten er å identifisere tidspunktet for når kostnadene går fra å innebære en umiddelbar økonomisk reduksjon til isteden å medføre en langsiktig investering. Vurderingen synes særlig utfordrende ved programvareutvikling, fordi programvare, i motsetning til andre typer driftsmidler, er opphavsrettslig beskyttet,¹ ikke-fysisk, og fungerer kun i samspill med ytre komponenter. Dette er en av årsakene til at jeg ønsket å fokusere på den skatterettslige behandlingen av FoU-kostnader tilknyttet programvare.

Avhandlingens aktualitet kan blant annet illustreres ved den store økningen i FoU-kostnader relatert til IKT i alle næringer de siste årene. Tall fra Statistisk Sentralbyrå viser at kostnadene har økt fra 7,5 milliarder NOK i 2010, til 13,1 milliarder i 2016,² og disse er forventet å øke videre i påfølgende år. Økt fokus på IKT og programvareutvikling er en naturlig konsekvens av både det stadig voksende behovet for digitale løsninger, og den økende konkurransen som preger de fleste bransjer. For brukere er det enklere enn noen gang å bytte programvare, hvilket igjen beordrer løpende oppdateringer fra programvareutviklerne. Dette tilsier at det er et stort behov for å belyse hvordan slike kostnader skal behandles skattemessig.

¹ jf. åndsverkloven § 1 første ledd nr. 12

² SSB 2018

Hvorvidt kostnadene skal fradragføres eller aktiveres kan også ha betydning for om et FoU-prosjekt vil anses lønnsomt for en potensiell investor. Investeringer foretas hovedsakelig på bakgrunn av ”nåverdien” av en fremtidig kontantstrøm.³ Nåverdien tilsvarer dagens verdi av fremtidige inn- og utbetalinger, justert med en diskonteringsrente,⁴ eller mer generelt; verdien i dag av fremtidige beløp. Dersom samtlige kostnader tilknyttet prosjektet må aktiveres de første årene vil det kunne ta lengre tid før investorene får avkastning for sin investering, hvilket igjen kan redusere viljen til å investere i prosjektet. Følgelig vil lavere skatt i dag være verdt mer for investorene enn lavere skatt senere år.

For selskaper som satser på programvareutvikling kan kostnadene bli svært høye, og fra et overordnet samfunnsperspektiv dreier det seg om store skatteinntekter til staten. Desto større andel FoU-kostnader som aktiveres, desto større skatteinnbetalinger vil staten motta på kort sikt. For selskapene vil det derimot i utgangspunktet være ønskelig med direkte fradragrett så lenge som mulig, ettersom dette medfører en mindre belastende skattlegging i nærmeste fremtid. Høy skattlegging vil kunne gjøre selskapene mindre likvide og følgelig svekke deres posisjon i markedet. Den skattemessige behandlingen av FoU-kostnader har slik sett også en side mot skatteplanlegging; selskapene vil ha incentiv til å overbevise skattemyndighetene om at det er knyttet stor usikkerhet til deres forsknings- og utviklingsprosjekter, for slik sett å få direkte kostnadsføring og utsette skatten så lenge som mulig. Samlet tilsier dette at grensedragningen har stor betydning for selskaper som bedriver FoU av programvare.

1.1 Avgrensninger

Avhandlingen vil ikke behandle den skattemessige behandlingen av FoU-kostnader tilknyttet andre fysiske og immaterielle driftsmidler enn programvare, selv om eksempler vil bli brukt for å belyse rettsstillingen. Det avgrenses også mot kostnader tilknyttet kjøp av allerede utviklet programvare, og mot reglene om avskrivninger. Endelig avgrenses det mot fradrag i skatt for FoU-kostnader etter regelen om skatteFUNN.

³ Solheim 2005 s. 155

⁴ SNL 2017

2 Metodiske utfordringer i rettskildebildet

I likhet med andre rettsområder skal alminnelig rettskildelære legges til grunn også innenfor skatteretten. Fordi skattlegging innebærer et inngrep i borgernes private sfære gjør legalitetsprinsippet seg gjeldende, og skattemyndighetene må derfor ha hjemmel i formell lov eller plenarvedtak for å kunne skattlegge borgerne.⁵ Av denne grunn står lovtolkning sentralt, og lovens ordlyd vil som ellers være et viktig utgangspunkt for tolkningen.

Avhandlingens tema i avgrenset form har ikke vært gjenstand for domsbehandling, og det er for øvrig få dommer som belyser tematikken. Videre er forarbeidsuttalelsene knappe, og gir ikke alltid et klart svar. Som følge av dette vil det ofte være nødvendig å se hen til mindre autoritative rettskilder som er særegne for skatteretten, og hvis rettskildevekt krever en nærmere utdyping.

Skatte-ABC er utarbeidet av Skattedirektoratet som en instruks til skattemyndighetene for å sikre størst mulig grad av likebehandling. Redegjørelsene har i utgangspunktet liten rettskildemessig vekt hva gjelder lovtolkning, men vil likevel kunne virke retningsgivende der de øvrige rettskildene ikke gir et klart svar. Vektlegging av uttalelsene i Skatte-ABC er imidlertid problematisk fordi en eventuell tvil Skattedirektoratet har hatt om temaet, ikke fremgår av teksten.⁶ Følgelig er løsningen nødvendigvis ikke så klar som den tilsynelatende virker, og uttalelsene må derfor anvendes med et kritisk blikk. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at skattemyndighetene følger instruksene i Skatte-ABC i sin praksis, men man bør unngå å vektlegge uttalelsene der disse strider med øvrige rettskilder.

Det blir flere steder i avhandlingen vist til Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet. Slike uttalelser fra departementet eller skattemyndighetene for øvrig har begrenset rettskildemessig vekt, men kan likevel være veiledende ved tolkninger der løsningen ut fra lovt tekst og andre mer autoritative rettskilder er åpen.⁷ Der uttalelsene har blitt vektlagt i Høyesterettsdommer og i praksis fra skattemyndighetene, kan de tillegges noe større vekt. Lovbehandlingen av § 6-25 bygger blant annet på Finansdepartementets brev til

⁵ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 67

⁶ Zimmer 2014 s. 58-59

⁷ Brudvik 2017 s. 65

Skattedirektoratet av 30.mai 2005, og Høyesterett har uttalt at brevet derfor har større rettskildemessig vekt enn det ellers ville hatt.⁸

For øvrig er juridisk teori en viktig rettskildefaktor ved tolkning av skatterettslige spørsmål, og noe Høyesterett ofte vektlegger. I enkelte Høyesterettsdommer kan teorien praktisk talt fremstå som den avgjørende faktor,⁹ hvilket tilsier at juridisk teori vil kunne vektlegges i nokså stor grad.

2.1 Regnskapsrettens betydning

Skatteloven er på langt nær fullkommen når det gjelder nærmere definisjoner av sentrale skatterettslige begrep. For å avklare hva som er gjeldende rett blir det derfor ofte nødvendig å søke veiledning i tilstøtende rettsområder.¹⁰ I det foreliggende tilfellet fordrer avhandlingens tema en nærmere kobling til regnskapsretten. FoU-kostnader må behandles både skattemessig og regnskapsmessig, og i regnskapsretten er det utviklet definisjoner som er vesentlige også i skatterettslig sammenheng.

Etter § 5-6 i lov nr. 56/1998 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) kan kostnader til FoU alltid fradras direkte i regnskapet.¹¹ Regelen i skatteloven § 6-25, tidligere § 14-4 sjette ledd, ble foreslått innført som følge av vedtakelsen av regnskapsloven § 5-6, som for å tydeliggjøre at kostnader til FoU skal behandles ulikt i skatteretten i forhold til i regnskapsretten.¹² Det er her et spenningsfelt mellom skatteretten og regnskapsretten, fordi skattytere i utgangspunktet ønsker direkte fradragføring skatterettslig, og aktivering av kostnadene regnskapsrettslig. I regnskapsretten blir det derfor heller spørsmål om når kostnadene kan aktiveres, hvilket må vurderes etter Norsk RegnskapsStandard (NRS).

At lovgiver valgte å innføre en skatterettslig regel som avviker fra regnskapslovens kan tale for at skatteretten og regnskapsretten bør holdes adskilt på dette området. Høyesterett har imidlertid ved flere anledninger benyttet seg av regnskapsrettslige definisjoner ved utfylling av skatterettslige regler,¹³ og i Rt. 2014 s. 986 (Roa Medisinske Senter) uttalte Høyesterett at det ”i mangel av definisjon i skatteloven” er blitt lagt stor vekt på hvordan immaterielle

⁸ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 71 og Rt. 2015 s. 367 avsn. 39

⁹ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 80

¹⁰ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 81

¹¹ Zimmer/BA-HR 2014 s. 70

¹² Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.

¹³ Se f.eks. Rt. 2015 s. 367 (avsn. 47-48), Rt. 2007 s. 1543 (avsn. 37-41)

driftsmidler behandles regnskapsmessig i rettspraksis.¹⁴ Uttalelsene bygger på Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 2005, hvor departementet uttalte at regnskapsreglene kan ”gi veiledning” og ”være et tolkningsmoment ved vurderingen av om det skatterettslig foreligger aktiveringsplikt” for FoU-kostnader.¹⁵ Det er også i litteraturen anført at regnskapslovgivningen har stor gjennomslagskraft ved tolkningen av skattelovens bestemmelser der løsningen skatterettslig er åpen eller uklar.¹⁶

Nærmere regler om aktiveringsplikt i tilknytning til FoU-kostnader følger av endelig NRS 19 fra 2012 hva gjelder immaterielle eiendeler. Standarden er utviklet som et supplement til regnskapsloven, og gir detaljerte henføringer til hva som ligger i lovens ulike begrep.¹⁷ Reglene vil behandles nærmere under de ulike drøftelsene. Hvor stor vekt regnskapsreglene kan tillegges, må som ellers vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Det må for øvrig understrekes at bedømmelsen av hvorvidt det foreligger aktiveringsplikt eller ei til syvende og sist må bero på en selvstendig skatterettslig vurdering.¹⁸

¹⁴ Dommens avsn. 44

¹⁵ Utv-2005-833

¹⁶ Se f.eks. Melsom 1994 s. 130 og Syversen 1991 s. 9

¹⁷ Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) s. 22

¹⁸ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 71

3 Fradrag for kostnader i alminnelig inntekt – direkte fradrag eller aktivering

Det norske skattesystemet bygger grunnleggende sett på bestemte prinsipper og hensyn, der et av de mest sentrale er skatteevneprinsippet. Prinsippet går ut på at dersom skatteevnen til en fysisk eller juridisk person øker, ved at denne tilføres noe av økonomisk verdi, skal skattleggingen øke tilsvarende. På samme vis skal kostnader som personen pådrar seg medføre en tilsvarende redusert skattlegging. Skatteevneprinsippet begrunner således at skattytere får fradrag for kostnader vedkommende har hatt i forbindelse med opparbeidelse av inntekten.¹⁹

For at en kostnad skal komme direkte til fradrag ved beregning av alminnelig inntekt i ervervsåret, må kostnaden ha medført en reduksjon i skattyters formuesstilling dette året. Dersom kostnaden isteden kun representerer en ombytting av formuesverdier, blir kostnaden aktiveringspliktig, hvilket innebærer at kostnaden må aktiveres på eiendelens kostpris. Kostnaden vil i så tilfelle først kunne komme til fradrag senere i form av årlige avskrivninger som følge av verdireduksjon på gjenstanden, ved realisasjon av gjenstanden, eller ved opphør av virksomheten.²⁰

Det oppstår ikke sjelden tvil om det foreligger en oppofrelse som gir direkte fradragsrett eller en ombytting av formuesverdier som medfører aktiveringsplikt. Spørsmålet er i Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola) formulert som et ”spørsmål om ”vederlaget” med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret” - eller, kortere og mer upresist uttrykt, om det har *varig verdi* for skattyteren”.²¹

3.1 Utgangspunkt: skatteloven § 6-1

Hovedregelen om fradragsrett følger av skatteloven § 6-1 første ledd første punktum, som angir at det ”gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Bestemmelsen gir ut fra en naturlig språkforståelse anvisning på to hovedvilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge fradragsrett. For det første må en ”kostnad” være ”pådratt”, hvilket innebærer at det må foreligge en verdireduksjon i skattyters

¹⁹ Zimmer 2014 s. 178

²⁰ Se Gjems-Onstad mfl. (2015) s. 125 og Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 70

²¹ Dommens avsn. 48

formuesstilling. For det annet må kostnaden være pådratt ”for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”; det stilles krav til at kostnaden er tilknyttet skattyters inntekt eller inntektsskapende virksomhet.

For kostnader som oppstår innad i et selskap som følge av virksomhetsaktivitet, er det sjeldent tvilsomt at disse kostnadene er tilknyttet den inntektsskapende aktiviteten til selskapet. Tilknytningsvilkåret er derfor ikke spesielt problematisk i relasjon til FoU-kostnader, og vil ikke behandles nærmere.

3.1.1 Oppofrelsesvilkåret

Det sentrale av grunnvilkårene som må være oppfylt for at direkte fradrag skal være mulig, er at skattyter må ha ”pådratt” seg ”kostnader”, jf. § 6-1. I juridisk teori og rettspraksis er vilkåret gjerne beskrevet som et krav om at det må foreligge en oppofrelse av en fordel.²² Vilkåret kan illustreres med innkjøp av kontorrekvisita, hvilket medfører en kortvarig verdi for bedriften. Penner blir tomme og notatblokker skrives ut. Ervervet innebærer altså en nokså umiddelbar økonomisk oppofrelse. Dersom selskapet på den annen side kjøper et nytt næringsbygg, vil dette utgjøre en langsiktig investering som vil kunne generere fremtidige inntekter. Normale bygninger reduseres ikke i verdi i løpet av et år. Det foreligger dermed isteden en ombytting av formuesverdier, herunder pengebeløpet mot bygget. Kjøpet medfører ingen umiddelbar reduksjon i selskapets formuesstilling fordi bygget representerer en varig verdi i form av et driftsmiddel for selskapet.

FoU-kostnader er i utgangspunktet direkte fradragsberettiget etter hovedregelen i § 6-1 første ledd første punktum. Det følger imidlertid av § 6-1 første ledd annet punktum at ”[bestemmelser] som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten ... er gitt i §§ 6-10 til 6-32”. Skatteloven § 6-25 er utformet som en presisering av hovedregelen i § 6-1, og angir hva som skal til for at FoU-kostnader isteden blir aktiveringspliktige.²³

²² Se f.eks. Zimmer 2014, s. 182

²³ Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) punkt 6.5.4.3A

4 Aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25 for FoU-kostnader tilknyttet programvare

4.1 Generelt om bestemmelsen

Skatteloven § 6-25 angir at ”[kostnader] til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.”. Bestemmelsen består først i en vilkårsdel, og dernest en rettsvirkningsdel, hvilket er en uvanlig utforming sammenliknet med skattelovens øvrige fradragregler. Dersom vilkårene i første del av bestemmelsen er oppfylt, vil rettsvirkningen inntre, herunder aktiveringsplikt. Aktiveringsplikten er forbeholdt kostnader som må anses som del av en investering i fremtidige inntekter, og andre kostnader faller dermed utenfor bestemmelsen og kan fradras direkte.

Skatteloven § 6-25 ble tilføyd ved lov 9. desember 2005 nr. 116, og hadde frem til da stått i lovens § 14-4 sjette ledd. Regelen ble som nevnt innført som en konsekvens av den nye regnskapsloven § 5-6, og innebærer samtidig en lovfesting av rettstilstanden etter Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1993 s. 1012 (Forland).²⁴ Dommen gjaldt skatterettslig behandling av kostnader Forlands rederi hadde tilknyttet planleggingen av et spesialskip for selskapet Seismograph Service Ltd. (SSL). Rederiet kostnadsførte utgiftene, noe ligningsmyndighetene senere endret. Rederiet reiste søksmål mot Bergen kommune, hvorpå kommunen ble frikjent både i lagmannsretten og senere i Høyesterett. Høyesterett kom til at utgiftene ikke kunne anses som alminnelige utviklingskostnader, men aktiveringspliktige kostnader tilknyttet et konkret prosjekt som ville medføre fremtidige inntekter for rederiet.²⁵

Den sentrale vurderingen etter § 6-25 er om FoU-kostnadene er tilknyttet et konkret prosjekt som ”kan bli” til et driftsmiddel.²⁶ Bestemmelsen er på dette viset særlig interessant ved at aktiveringsplikten inntre selv før det er utviklet et konkret driftsmiddel. Vurderingen er tilsvarende bedømmelsen av om oppførelsesvilkåret etter § 6-1 er oppfylt.

Vilkårene i § 6-25 vil behandles nærmere i det følgende, i relasjon til programvareutvikling.

²⁴ Innst. O. nr. 12 (1999-2000) punkt 17.3.4

²⁵ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

²⁶ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71

4.2 ”Kostnader”

Med ”[kostnader]” menes en økonomisk forpliktelse som medfører en reduksjon i skattyters formuesstilling. Ordlyden synes isolert sett å omfatte alle kostnader tilknyttet FoU-prosjektet, både direkte og indirekte kostnader. Det sentrale spørsmålet blir derfor om kostnadsbegrepet skal tolkes snevrere enn hva ordlyden tilsier, slik at det avgrenser mot avledede og indirekte kostnader tilknyttet programvareutvikling.

Som følge av at skatteloven § 6-25 innebærer en presisering av hovedregelen i § 6-1, og av hensyn til systemet i skatteloven, er det nærliggende å legge til grunn at kostnadsbegrepet skal forstås tilnærmet likt etter de to bestemmelsene. Det følger av Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) i tilknytning til tolkningen av § 6-1 at fradragsrett ”forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene”.²⁷ Av forarbeidene til skatteloven fremgår det videre forutsetningsvis at § 6-1 første ledd gir fradragsrett for kostnader hvor det foreligger en klar tilknytning til et inntektserverv, og at de mer indirekte kostnadene ikke omfattes av bestemmelsen.²⁸ Dette indikerer at kun kostnader som er direkte tilknyttet FoU-prosjektet skal omfattes av kostnadsbegrepet. Et eksempel på en slik direkte kostnad hva gjelder programvareutvikling, er kostnader til leie av serverkapasitet i forbindelse med prosjektet.

Det følger imidlertid av forarbeidene med forslag til lovendringer fra 2005 at det med FoU-kostnader menes ”alle direkte kostnader ..., indirekte kostnader (administrasjonskostnader) og avskrivninger på lokaler og annet utstyr benyttet i forsknings- og utviklingsaktivitetene”.²⁹ Utsagnet bærer riktignok ikke preg av å være en gjennomtenkt FoU-definisjon fra departementets side, mer heller et moment i forbindelse med sammenlikning av FoU-reglene i Norge og Sverige. Uttalelsen kan likevel tas til inntekt for at også indirekte kostnader omfattes, slik som kostnader til strøm i lokalet som ville påløpt uavhengig av utviklingsarbeidet, og lønns- og administrative kostnader til andre enn de som arbeider aktivt med programvareprosjektet.

På den annen side må ”kostnader” leses i lys av vilkåret ”knyttet til” konkrete prosjekter, og en tolkning av disse vilkårene sammenholdt gjør det naturlig å avgrense mot FoU-kostnader av indirekte og avledet art. Ut fra en samlet vurdering er det mest nærliggende å tolke

²⁷ Dommens avsn. 64

²⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.6

²⁹ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 71

kostnadsbegrepet snevrere enn hva ordlyden tilsier, slik at mer indirekte og avledede kostnader tilknyttet programvareutvikling ikke omfattes av vilkåret.

4.3 ”egen forskning og utvikling”

4.3.1 ”forskning og utvikling”

Ut fra en naturlig språkforståelse synes ”forskning og utvikling” å omfatte aktivitet som utføres systematisk basert på praktiske og teoretiske erfaringer med et mål om å frembringe ny kunnskap og økt kompetanse. Skatteloven inneholder ingen nærmere beskrivelse av hva som skal omfattes av begrepet.

På bakgrunn av at skatteloven § 6-25 ble innført som en konsekvens av regnskapsloven § 5-6, er det naturlig å la den regnskapsmessige definisjonen av ”forskning og utvikling” være retningsgivende ved tolkningen av begrepet i skatteloven. Dette synes også forutsatt i skattelovens forarbeider.³⁰

I NRS er forskning definert som ”grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse”. Utvikling defineres på sin side som ”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”.³¹ Videre skilles det mellom ”forskning og utvikling” på den ene siden, og ”egen tilvirkning av immaterielle eiendeler” på den andre.³² Det heter at ”sammen med hensynet til sammenlignbarhet i forhold til internasjonale regnskapsstandarder tilsier dette ... at en rekke aktiviteter rettet mot å skape immaterielle verdier ikke er forskning og utvikling”.

Regnskapsretten legger altså til grunn en snever forståelse av FoU-begrepet.

Spørsmålet blir dermed om det skatterettslige og regnskapsrettslige FoU-begrepet skal forstås likt slik at det også i skatteloven § 6-25 må avgrenses mot egen tilvirkning av immaterielle eiendeler. Spørsmålet har betydning for avhandlingen fordi ”utviklingsarbeid i forbindelse med innføring eller vesentlig oppgradering av edb programvare” nevnes i NRS som en

³⁰ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71

³¹ NRS 19 punkt 2.1.3

³² NRS 19 punkt 2.1.2

aktivitet som regnskapsmessig innebærer tilvirkning av immaterielle eiendeler uten å utgjøre FoU.³³

I Forland-dommen påpekte Høyesterett at de aktuelle kostnadene som det var spørsmål om var aktiveringspliktige eller ikke, ble ansett som prosjekteringskostnader som faller utenfor den snevre regnskapsmessige forståelsen av FoU-begrepet.³⁴ Når lovgiver likevel valgte å innføre skatteregelen basert på rettstilstanden etter dommen, taler dette for at det skatterettslige begrepet har et utvidet innhold sammenliknet med det regnskapsrettslige.

Tor Kildal har imidlertid anført at FoU-begrepet i skatteloven og regnskapsloven skal forstås likt, og at det var uheldig av lovgiver å benytte begrepet ”forskning og utvikling” i en bestemmelse basert på Forland-dommen, når denne i følge ham ikke gjaldt FoU-kostnader.³⁵ Kildals uttalelse taler for at også det skatterettslige FoU-begrepet skal forstås snevert i likhet med det regnskapsrettslige.

På den annen side drøfter skattelovens forarbeider skattebestemmelsen i tilknytning til leteboringskostnader, som i følge NRS verken omfattes av FoU-begrepet eller ”egen tilvirkning av immaterielle eiendeler”.³⁶ I forarbeidene ”antas” derimot slike kostnader å omfattes av FoU-begrepet i skatteregelen.³⁷ Dette taler for at FoU skatterettslig skal forstås videre enn det som følger av regnskapsretten.

Videre kan det trekkes frem at regelen i skatteloven ble innført for å markere avstand fra den valgfriheten mellom fradragsføring og aktivering som følger av regnskapsloven.³⁸ I skatteretten er det ingen valgfrihet, både på grunn av behovet for større forutberegnelighet enn i regnskapsretten, samt inntektsskattens betydning som proveny for staten. Regnskapsmessig har det mindre å si om kostnader betegnes som FoU eller ikke. Dette kan imidlertid ha betydelige virkninger skattemessig, både i form av ulik periodisering og ulik faktisk størrelse på skatteinnbetalingen. Dersom en kostnad ikke betegnes som en FoU-kostnad skatterettslig, vil den etter § 6-25 måtte fradragsføres direkte, selv om kostnaden er knyttet til et konkret prosjekt som kan bli til et driftsmiddel. Dette taler igjen for at ”forskning og utvikling” bør tolkes videre skatterettslig enn i regnskapsloven.

³³ NRS 19 punkt 2.1.4h)

³⁴ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

³⁵ Kildal 2000 s. 292

³⁶ NRS 19 punkt 1c)

³⁷ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 73

³⁸ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 73

Samlet sett må ”forskning og utvikling” etter skatteloven § 6-25 anses for å ha et litt videre innhold enn i regnskapsloven § 5-6. Det er dermed ikke nødvendig med en avgrensning mot ”egen tilvirkning av immaterielle eiendeler”, da slike kostnader også etter sin art vil kunne omfattes, herunder programvareutvikling.

Det går for øvrig et viktig skille mellom forskning på programvare på den ene siden og utvikling på den andre. På forskningsstadiet er man enda langt unna en konkret programvare som kan generere inntekter. Gaute Solheim beskriver forskning som ”aktivitet som skjer forut for det tidspunkt man kan påvise at det vil bli et driftsmiddel med verdi”.³⁹ I det forskningen kommer på det stadiet at det anses som sannsynlig at det vil skapes en programvare, har forskningen gjerne gått over til konkret utvikling. Dette underbygges av at kostnader til forskning skal fradragsføres regnskapsmessig.⁴⁰ Kostnader til forskning på programvare vil dermed sjeldent vil bli aktiveringspliktige etter § 6-25, fordi det på forskningsstadiet fremdeles vil være usikkert om prosjektet ”kan bli” til programvare. Forskningsutgifter faller dermed i utgangspunktet utenfor bestemmelsen, og kan fradragsføres direkte etter § 6-1.

4.3.2 ”egen”

Videre må forskningen og utviklingen være selskapets ”egen”. Dette innebærer at selskapet selv må bedrive forskning og utvikling av programvare. Bestemmelsen avgrenser dermed mot ferdigkjøpt programvare og kjøpt FoU, der kjøpt FoU i NRS betegnes som ”tilfeller hvor et foretak kjøper aktiviteter, eiendeler, kunnskap eller andre verdier som, dersom de hadde vært utøvet eller skapt av foretaket selv, ville ha vært en del av eller et resultat av egen forskning og utvikling”.⁴¹

Det kan stilles spørsmål ved om det dreier seg om selskapets ”egen” FoU der det blir leid inn utenforstående personell til å utføre FoU av programvare på vegne av selskapet. I Rt. 2013 s. 421 (Tronviken), som gjaldt hvorvidt Tronviken ANS hadde drevet skattepliktig virksomhet gjennom erverv av fordringer som var overlatt til et inkassoselskap, var spørsmålet blant annet om Tronviken kunne identifiseres med inkassoselskapet. Høyesterett uttalte i den forbindelse at det er ”på det rene at en aktivitet kan tilordnes skattyter som virksomhet selv

³⁹ Solheim 2005 s. 158

⁴⁰ NRS 19 punkt 2.2.3

⁴¹ NRS 19 punkt 2.7.1

om den ikke er utøvet av skattyteren selv”.⁴² Det ble vektlagt at Tronviken hadde ”den reelle interessen i aktiviteten” gjennom eierskap til og risikoen for fordringene, og selskapet måtte derfor identifiseres med inkassoselskapet.⁴³ Høyesteretts uttalelser bærer preg av å være prinsipielle, og den sentrale vurderingen av hvem som hadde den reelle interessen i aktiviteten kan overføres til et tilfelle der noen utfører FoU på vegne av et selskap. Dersom selskapet vil høste fruktene av et vellykket programvareutviklingsprosjekt, og på samme tid bære risikoen for at prosjektet mislykkes, bør selskapet identifiseres med personellet og bedømmes som om FoU-aktiviteten er deres ”egen”.

4.4 Tilknytningskravet

4.4.1 ”knyttet til”

Aktiveringsplikten gjelder kostnader ”knyttet til” et konkret prosjekt, der ordlyden isolert sett kun angir et krav om tilknytning til det konkrete prosjektet. Ut fra Forland-dommen må det imidlertid utledes et krav om at kostnadene også må være knyttet til det konkrete fremtidige planlagte driftsmiddelet.⁴⁴ Vilkåret korresponderer i stor grad med kostnadsbegrepet behandlet ovenfor.

Tilknytningskravet legger opp til en vurdering av hvorvidt kostnadene i det konkrete tilfellet har tilstrekkelig sammenheng med utviklingen av den fremtidige programvaren. Solheim presiserer, med et sitat fra lagmannsretten i Utv-2002-1006, at spørsmålet blir ”om kostnaden er pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre selve [anskaffelsen]” av den aktuelle eiendelen.⁴⁵

I relasjon til fradrag for petroleumsutgifter, har Jan Syversen anført at tilknytningsspørsmålet må avgjøres ut fra en konkret vurdering hvor blant annet formåls- og årsaksbetraktninger kan være av betydning.⁴⁶ Uttalelsen fremstår som prinsipiell og ikke minst fornuftig, og Syversen angir samtidig at vilkårene for aktiveringsplikt av driftsmidler gjelder tilsvarende for petroleumsvirksomhet.⁴⁷ Bemerkningen får dermed overføringsverdi til fradrag for FoU-

⁴² Dommens avsn. 37

⁴³ Dommens avsn. 39-44

⁴⁴ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

⁴⁵ Solheim 2005 s. 164

⁴⁶ Syversen 1991 s. 470

⁴⁷ Syversen 1991 s. 469

kostnader tilknyttet programvare. Dette tilsier at kostnader som er pådratt med formål om å fremme programvareutviklingen og som i tillegg utgjør en påregnelig følge av denne, vil anses som ”knyttet til” utviklingen av programvaren, jf. § 6-25.

At dette er tilfellet underbygges av Forland-dommen. Høyesterett uttalte i forbindelse med tilknytningen mellom kostnadene og den fremtidige mulige inntekten at til tross for at det forelå en viss ”usikkerhet”, hadde rederiet ”arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville bli realisert, jf. de betydelige utgiftene rederiet pådro seg”.⁴⁸ Uttalelsen tilsier at kostnader som pådras med det formål å utvikle driftsmiddelet, til tross for at det enda er usikkert om prosjektet faktisk vil bli realisert, vil oppfylle tilknytningskravet.

Det kan forekomme tilfeller der en kostnad på samme tid er knyttet til flere aktiviteter i selskapet. I NRS stilles det som krav for aktiveringsplikt at utgiftene på en pålitelig måte kan skilles ut og knyttes til det konkrete prosjektet.⁴⁹ En slik utskillingsprosess kan være utfordrende, og det fremstår som mest hensiktsmessig i et slikt tilfelle å henføre kostnadene forholdsmessig til de ulike aktivitetene. I relasjon til tilknytningskravet etter § 6-1 har Høyesterett imidlertid ved flere anledninger valgt en ”enten/eller-løsning” i slike tilfeller, slik at det avgjørende blir hva som var hovedformålet med kostnaden.⁵⁰

4.4.2 ”konkrete prosjekter”

For at kostnadene skal bli aktiveringspliktige, må de være knyttet til ”konkrete prosjekter”. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det må dreie seg om et avgrenset prosjekt som har som siktemål å utvikle ett eller flere driftsmidler. Dette innebærer at kostnader knyttet til FoU på det mer generelle plan ikke ut fra ordlyden er aktiveringspliktige etter § 6-25.

Vilkåret må i følge Finansdepartementet tolkes i lys av Forland-dommen.⁵¹ I dommen anså Høyesterett det slik at ”rederiet allerede høsten 1984 påbegynte prosjekteringen av et fartøy med bestemte spesifikasjoner med sikte på en befraktningsavtale som rederiet regnet med å ha utsikt til å få”. Det dreide seg altså om et avgrenset og konkret prosjekt som rettet seg mot

⁴⁸ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

⁴⁹ NRS 19 punkt 2.3.1

⁵⁰ Se Zimmer 2014 s. 205

⁵¹ Utv-2005-833

utviklingen av et nærmere bestemt spesialskip. Også i Skatte-ABC angis det at prosjektet må ha som mål å utvikle et ”nærmere bestemt driftsmiddel”.⁵²

Uttalelsene kan tilsi at siktemålet med programvareutviklingen må være å utvikle en på forhånd bestemt type programvare, og at tilfeller der utviklingen tilfeldigvis resulterer i en konkret programvare, faller utenfor vilkåret. At vilkåret skal forstås så strengt strider imidlertid mot naturen til FoU, som nettopp innebærer å prøve ut ulike idéer og teorier før man ender opp med noe anvendelig. Det synes dermed å være tilstrekkelig at selskapets siktemål er å utvikle programvare i vid forstand, uten at det må være forhåndsavklart hvilke type programvare som skal utvikles.

4.5 Sannsynlighetsvurderingen

Det er sjeldent problematisk å fastslå når et driftsmiddel ”er blitt” utviklet, jf. skatteloven § 6-25. Vurderingen i det følgende vil derfor rette seg mot hva som skal til for at et driftsmiddel, herunder en programvare, ”kan bli” utviklet. Ordlyden indikerer at det skal vurderes hvorvidt det foreligger potensiale for at programvaren kan bli utviklet. I følge forarbeidene gir vilkåret imidlertid anvisning på en konkret sannsynlighetsvurdering.⁵³ Sannsynlighetsvurderingen går overordnet sett ut på å finne skjæringstidspunktet der FoU-kostnader går fra å innebære en oppofrelse til å skape varige verdier for selskapet.

4.5.1 Sannsynlighetsgrad

Det første spørsmålet blir hvor stor grad av sannsynlighet som kreves for at det konkrete prosjektet ”kan bli” til en programvare.

Ordlyden ”kan bli” gir ingen nærmere veiledning om hvor stor sannsynlighet som kreves, men kan indikere at så lenge det overhodet finnes en grad av sannsynlighet for at prosjektet vil bli vellykket, ”kan” prosjektet føre til et driftsmiddel. Det synes likevel rimelig å legge til grunn at graden av sannsynlighet må overgå en viss terskel for at vilkåret skal være oppfylt.

Heller ikke lovforarbeidene angir nærmere hvor stor sannsynlighet som kreves. Bruken av ordet ”sannsynlig”⁵⁴ indikerer imidlertid et krav om mer enn 50 % sannsynlighet for at det

⁵² Skatte-ABC 2017/18 s. 549

⁵³ Ot.prp. nr. 1 (1991-2000) s. 72

⁵⁴ Ot.prp. nr. 1 (1991-2000) s. 72

utvikles et driftsmiddel, ettersom ordet, brukt i lovttekst, skal tolkes som ”mest sannsynlig” med mindre annet er påpekt.⁵⁵ Dette taler for at vilkåret ”kan bli” skal leses som et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Dette synspunktet underbygges til en viss grad av Forland-dommen. Det fremgår av lagmannsrettsdommen at Forlands rederi i realiteten konkurrerte mot ett annet rederi om utviklingen av spesialskipet.⁵⁶ På tidspunktet da kostnadene til rederiet ble ansett av Høyesterett som kostnader til et konkret prosjekt som sannsynligvis ville bli vellykket, kan det dermed antas å ha vært rundt 50 % sannsynlighet for at avalen ville inngås med Forland fremfor det andre rederiet. Dommen kan dermed, i følge Gjert Melsom, tas til inntekt for at det minst kreves 50 % sannsynlighet for at sannsynlighetskravet vil være innfridd.⁵⁷

På den annen side fremgår det av høyesterettsdommen at Forland fra før av hadde et langvarig avtaleforhold med SSL,⁵⁸ i tillegg til at rederiet hadde utviklet en teknisk god løsning som oppfylte selskapets spesifikasjonskrav.⁵⁹ Videre fremgår det av lagmannsrettsdommen at SSL ”virkelig hadde bestemt seg for å befrakte ett nytt skip”,⁶⁰ slik at det var utvilsomt at en avtale ville komme i stand. Disse konkrete holdepunktene tilsier at det for Høyesterett må ha vært langt mer enn 50 % sannsynlig at SSL ville inngå en avtale med Forland. Dette finner støtte i Høyesteretts uttalelse om at det ved årsskiftet ”ikke [var] noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert”.⁶¹ Uttalelsen kan tolkes dit hen at Høyesterett ikke så noe i faktum som talte mot at SSL ville inngå avtale med Forland. Ut fra dette kan det sies at Høyesterett så det som kvalifisert sannsynlig at avtalen ville inngås, og dommen kan dermed tale for at det kreves kvalifisert sannsynlighet for at et prosjekt ”kan bli” vellykket.

Syversen har imidlertid tatt til orde for at det ved sannsynlighetsvurderingen ikke kan stilles krav om overveiende sannsynlighet for at et prosjekt vil bli gjennomført.⁶² Et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt vil også gå langt utover det som følger av lovens ordlyd. I tillegg vil et slikt krav uthule betydningen av § 6-25 ved siden av § 6-1. Disse momentene

⁵⁵ Solheim 2005 s. 165

⁵⁶ Utv-1991-1458 (s. 1462)

⁵⁷ Melsom 1999 s. 102

⁵⁸ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1014-1015)

⁵⁹ Jf. Forlands brev til Overligningsnemnden av 31. mai 1989, Utv-1991-1458 (s. 1460)

⁶⁰ Utv-1991-1458 (s. 1462)

⁶¹ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

⁶² Syversen 1991 s. 474

taler sterkt mot at det kreves ytterligere grad av sannsynlighet enn (mer enn) 50 % sannsynlighet.

Et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt vil imidlertid kunne medføre problematiske vurderinger for skattemyndighetene på flere områder. Ved tilfeller av programvareutvikling må skattemyndighetene ha bred kompetanse innen IT-utvikling, samt kunnskaper innenfor markedsanalyse og statistikk, for å kunne bestemme tidspunktet for når det vil være mest sannsynlig at programvaren vil bli utviklet og generere fremtidige inntekter. Et alminnelig sannsynlighetsovervektskrav står dermed svakt i overenstemmelse med det faktum at bestemmelsen i den tidligere § 14-4 sjette ledd blant annet ble utformet slik for å unngå ”vanskelige skjønsmessige vurderinger og beregninger” og ”uklarhet ved ligningen”, sammenliknet med hva et annet lovforslag som ikke ble vedtatt tilsynelatende ville medført.⁶³

I Forland-dommen synes imidlertid Høyesterett å legge til grunn at skattyter har bevisbyrden i sannsynlighetsvurderingen, hvilket vil innebære færre krevende vurderinger for skattemyndighetene. Høyesterett uttalte at det ved årsskiftet 1984/85 ”ikke [var] noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert, og det var da ikke grunnlag for å utgiftsføre prosjekteringsomkostningene”.⁶⁴ Uttalelsen indikerer at fordi Forland hadde utført en aktivitet med sikte på å skape fremtidig inntekt, måtte det være opp til henne å bevise at det likevel forelå forhold som ville hindre en slik fremtidig inntekt; ut fra dette må skattyter selv påvise at det foreligger under 50 % sannsynlighet for at det kan bli utviklet et driftsmiddel.

Samlet sett konkluderes det med at det kreves alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det konkrete prosjektet ”kan bli” til en programvare.

4.5.2 Skillet mellom utvikling av programvare for intern og kommersiell bruk

I sannsynlighetsvurderingen vil det være nødvendig å skille mellom programvare utviklet for bruk i selskapets produksjon, og programvare utviklet for kommersiell bruk gjennom utnyttelse av opphavsretten.⁶⁵ Grunnen til dette er at tidspunktet for når det er sannsynlig at utviklingen vil medføre varige verdier, vil kunne være noe ulik ved henholdsvis utvikling av programvare for intern bruk og for kommersiell bruk. Når det utvikles programvare for internt

⁶³ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2

⁶⁴ Rt. 1993 s. 1012 (s. 1015)

⁶⁵ Jf. åndsverkloven § 2

bruk, inntreer aktiveringsplikten i det det er sannsynlig at selskapet vil lykkes i å utvikle programvaren. Hva gjelder utvikling av programvare ment for kommersiell bruk, er det ikke tilstrekkelig at selskapet sannsynligvis vil lykkes i å utvikle programvaren; det må også være sannsynlig at selskapet vil få utnyttet den kommersielt. På denne måte vil aktiveringsplikten kunne inntre senere enn ved utvikling til egen bruk.

Det er større usikkerhet knyttet til utvikling av programvare ment for videresalg enn til utvikling av programvare ment for internt bruk. Til tross for at programvaren blir ferdigutviklet i selskapet og isolert sett utgjør et godt produkt, betyr ikke dette nødvendigvis at det er sannsynlig at den vil slå an i markedet og følgelig generere inntekter for selskapet. Hvorvidt det er sannsynlig at det skapes varige verdier for selskapet beror derfor i større grad på ytre omstendigheter, som kan være utfordrende å konstatere. For eksempel vil etterspørsel, markeds konkurranse og distribusjonsnettverk ha noe å si for hvor sannsynlig det er at programvaren vil bli videresolgt og medføre inntekter for selskapet. Dette tilsier at de ytre faktorene tilknyttet utvikling av programvare for videresalg skyver tidspunktet for når aktiveringsplikt vil inntre.

4.5.3 Den konkrete sannsynlighetsvurderingen

Det fremgår av Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet at sannsynlighetsvurderingen må foretas på et "kvalifisert grunnlag".⁶⁶ Hva som ligger i begrepet er uklart, men det synes å omfatte et krav om at sannsynlighetsvurderingen må bygge på klare holdepunkter og tilstrekkelig dokumentasjon om prosjektet og omstendighetene rundt. Departementet peker på at sannsynlighetsvurderingen må inneholde alle "vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel", hvilket tilsier at det "[kvalifiserte grunnlaget]" utgjør nettopp disse forutsetningene eller kriteriene. Uttalelsen legger opp til en skjematisk, og i mindre grad skjønsmessig, vurdering, og kan synes foranlediget av at det i NRS er tale om "kriterier" for balanseføring av immaterielle eiendeler i tilknytning til en sannsynlighetsvurdering tilsvarende den etter § 6-25.⁶⁷

I den regnskapsrettslige sannsynlighetsvurderingen må selskapet, for å kunne balanseføre kostnadene, påvise hvordan programvaren "forventes å bidra til en økning av de fremtidige økonomiske fordelene for foretaket", at selskapet "har evne til og intensjon om benytte

⁶⁶ Utv-2005-833

⁶⁷ NRS 19 punkt 2.3.1

[programvaren] i sin virksomhet”, og at de vil ha ”tilgang til tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendig for å oppnå de forventede fremtidige økonomiske fordelene”.⁶⁸ Kriteriene passer godt også i tilknytning til den skatterettslige sannsynlighetsvurderingen, og særlig det siste kriteriet synes å ha inspirert Finansdepartementets videre uttalelse om at aktiveringsplikt beror på om selskapet har ”tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger” for å fullføre FoU-prosjektet.⁶⁹ Formuleringen tolkes dit hen at forutsetningene må knytte seg til det konkrete FoU-prosjektet, og ikke til hvorvidt selskapet generelt har tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å *kunne* fullføre prosjektet. Dette medfører at aktiveringsplikten ikke vil inntre før det er sannsynlig at den konkrete programvaren vil bli en realitet.⁷⁰ Dersom det legges til grunn at skattyter sitter med bevisbyrden, må selskapet vise til noe objektivt konstaterbart som tilsier at kriteriene ikke er oppfylt.

Av Forland-dommen fremgår det at rederiet hadde ”tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger” for å utvikle spesialskipet, ettersom Forland hadde det tekniske utstyret som krevdes for utbyggingen av skipet, en god kunderelasjon med SSL fra tidligere, i tillegg til at det var sannsynlig at avtale med SSL ville inngås. Spørsmålet blir hva som nærmere ligger i disse kriteriene i relasjon til utvikling av programvare.

Programvare er binære filer som får elektroniske produkter til å fungere, der filene er kombinert i en bestemt tallkombinasjon som utgjør programvarens unike kildekode.⁷¹ Hvorvidt et selskap har tekniske forutsetninger for å kunne utvikle en konkret programvare, beror dermed på om selskapet har tilfredsstillende kompetanse innen programvareutvikling, og om de, i likhet med i Forland-dommen, har tilstrekkelig teknisk utstyr til å kunne utvikle den konkrete programvaren.

At selskapet må ha økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet synes å innebære at de må ha tilstrekkelig med midler til å kunne ferdigutvikle programvaren, i tillegg til å kunne markedsføre den dersom den skal utnyttes kommersielt. Syversen peker her på at det likevel ikke er et krav om at prosjektet må kunne la seg forsvare økonomisk.⁷² Dette tilsier at det har

⁶⁸ NRS 19 punkt 2.3.1

⁶⁹ Utv-2005-833

⁷⁰ Utv-2011-1487 punkt 2.1

⁷¹ SNL 2015

⁷² Syversen 1991 s. 475

mindre å si for en eventuell aktiveringsplikt om kostnadene viser seg å bli mye større enn budsjettet.

I tillegg må selskapet ha kommersielle forutsetninger for å fullføre det konkrete prosjektet. Kriteriet innebærer at det må være sannsynlig at selskapet får videresolgt eller lisensiert programvaren etter ferdig utvikling, slik at programvaren faktisk vil generere inntekter. Her må det gjøres en konkret bedømmelse av markedet som helhet, gjennom vurdering av tilbud og etterspørsel, konkurransesituasjonen og tidligere kunderelasjoner, slik som i Forlanddommen. Denne forutsetningen begrenses altså til programvare utviklet for kommersielt bruk. Der det dreier seg om programvare utviklet til internt bruk, vil kriteriet isteden være at selskapet må ha et driftsmessig behov for den konkrete programvaren, slik at programvaren på den måten vil medføre en varig verdi for selskapet.

Hvorvidt sannsynlighetsvurderingen ut fra disse kriteriene vil slå ut i favør av aktiveringsplikt, kan illustreres med et talleksempel. Dersom et selskap har 90 % teknisk sannsynlighet for å lykkes med programvareprosjektet sitt, 80 % kommersiell sannsynlighet og 70 % økonomisk sannsynlighet, vil det være en samlet sannsynlighet på 50,4 %, altså sannsynlighetsovervekt, for at prosjektet vil bli vellykket.

Som talleksempelen viser må det foreligge høy grad av teknisk, kommersiell og økonomisk sannsynlighet før det er sannsynlighetsovervekt for at prosjektet vil lykkes. Dette synes å være i tråd med departementets uttalelse om at området for aktiveringsplikt tilknyttet FoU-kostnader skal være ”nokså smalt”.⁷³ For eksempel vil neppe de kommersielle og økonomiske forutsetningene være tilstrekkelig tilstede på forskningsstadiet. Aktiveringsplikten vil ikke inntre før det foreligger noe objektivt konstaterbart som tilsier at en fungerende programvare er i ferd med å utvikles.

Syversen har hevdet at det ikke er et vilkår for aktiveringsplikt at det er truffet ”endelig beslutning” om å ferdigutvikle et konkret driftsmiddel.⁷⁴ Et prosjekt kan dermed innledes basert på en midlertidig beslutning, og kostnadene i denne fasen kan likevel bli aktiveringspliktige. Det samme kan sies å følge av Forlanddommen. I saken hadde rederiet pådratt seg store kostnader i forbindelse med det mulige byggeoppdraget, og det var fra rederiets ståsted ingenting som tydet på at prosjektet ikke ville bli gjennomført. Det var

⁷³ Utv-2005-833

⁷⁴ Syversen 1991 s. 474

likevel ikke fattet noen klar beslutning om at Forland skulle fullføre byggeprosjektet fremfor konkurrenten. Dommen tilsier at det heller ikke ved programvareutvikling kan kreves noen klar beslutning om at den konkrete programvaren skal ferdigutvikles før det kan anses som sannsynlig at den faktisk vil bli det.

4.6 ”driftsmidler”

Vilkåret ”driftsmidler” må leses i lys av sannsynlighetskravet som ligger i vilkåret ”kan bli” i henhold til drøftelsen under punkt 4.5. Spørsmålet blir dermed om det er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det utvikles programvare i form av et ”[driftsmiddel]”.

Ordlyden ”driftsmidler” synes å omfatte alle eiendeler, både fysiske og ikke-fysiske, som inngår i selskapets inntektsskapende virksomhet. Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av begrepet. I Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet defineres driftsmiddel som ”et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten” som kan være både fysisk og immaterielt.⁷⁵

4.6.1 Varighets- og betydelighetskravet

Det fremgår av blant annet Høyesterettspraksis at vurderingen av om et konkret prosjekt ”kan bli” til et ”driftsmiddel” også må ses i lys av varighets- og betydelighetskravet etter skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a.⁷⁶ Et tilsvarende krav gjelder altså etter § 6-25 og kan leses indirekte ut fra en snever tolkning av ordlyden ”driftsmidler”.

Dette innebærer at det kun foreligger aktiveringsplikt dersom driftsmiddelet som det er sannsynlig at utvikles ”antas” å ha en ”brukstid på minst tre år”, og en ”kostpris på 15.000 kroner eller høyere”.⁷⁷ Dersom varighets- og betydelighetskravet ikke er oppfylt, kan selskapet fradragsføre kostnadene direkte, jf. § 14-40 annet ledd. Bestemmelsen kan på denne måten gi en noe utvidet direkte fradragsrett sammenliknet med etter § 6-1, ettersom det må foreligge en oppofrelse for at fradragsrett etter § 6-1 skal være mulig. Det er ikke gitt at det foreligger en oppofrelse i begrepets forstand kun fordi et objekt har kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15.000 kroner.

⁷⁵ Utv-2005-833

⁷⁶ Se f.eks. Rt. 2015 s. 367 (avsn. 54)

⁷⁷ Utv-2005-833 og Rt. 2015 s. 367

Skatteloven § 14-40 gjelder imidlertid kun fysiske driftsmidler og ervervet goodwill, hvilket følger forutsetningsvis av oppstillingen av avskrivningsgrupper i § 14-41 første ledd, jf. § 14-40 første ledd. Hva gjelder øvrige immaterielle driftsmidler, er utgangspunktet at fradrag gjennom avskrivning bare gis ”hvis verdifallet er åpenbart”, med mindre det immaterielle driftsmidlet er en tidsbegrenset rettighet som kan avskrives lineært i tråd med § 14-50, jf. § 6-10 tredje ledd. Dette indikerer at regelen om ikke-varige og ikke-betydelige driftsmidler ikke kommer til anvendelse for FoU-kostnader tilknyttet programvareutvikling.

Finansdepartementet har imidlertid lagt til grunn at også kostnader til immaterielle driftsmidler skal vurderes i lys av § 14-40.⁷⁸ Immaterielle driftsmidler ”med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15.000 kroner” kan derfor kostnadsføres direkte.

Spørsmålet blir hva som nærmere ligger i varighets- og betydelighetskravet i relasjon til programvareutvikling.

For at programvare skal anses som betydelig etter § 14-40 første ledd bokstav a, må programvarens ”kostpris” være på ”15.000 kroner eller høyere”, inklusiv merverdiavgift i tilfeller der selskapet ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Kostnadene som inngår i programvarens kostpris er blant annet lønnskostnader til de ansatte som driver med programvareutviklingen, hvilke fort blir høyere enn 15.000 kroner. Det er derfor nærliggende å ta utgangspunkt i at programvareutviklingen har en kostpris på mer enn 15.000 kroner, og dermed regnes som ”betydelig”. Dette tilsier at det problematiske i henhold til programvareutvikling er hvorvidt programvaren vil være ”varig”.

Ved vurderingen av om driftsmiddelet har en ”brukstid på minst tre år”, har Høyesterett lagt til grunn at det skal tas utgangspunkt i eiendelens økonomiske levetid, og ikke skattyters faktiske brukstid.⁷⁹ Sammenliknet med driftsmidler som bygninger og kjøretøy vil ikke programvare utsettes for fysisk slitasje, hvilket indikerer at den økonomiske levetiden vil være lang. På den annen side må programvare virke i samspill med maskinvare for å kunne fungere, og det er dermed ikke tilstrekkelig å se på programvarens levetid isolert sett.

I Rt. 2015 s. 367 (Orkla) var det springende punkt hvorvidt varighetskravet var oppfylt, og hvordan kravet skulle forstås. Saken gjaldt spørsmålet om hvorvidt ligningen av to

⁷⁸ Utv-2005-833

⁷⁹ Rt. 2015 s. 367 (avsn. 58)

matvareprodusenter, Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS, var gyldig. Produsentene hadde kostnadsført utgifter til produktutvikling, men utgiftene ble av ligningsmyndighetene ansett som aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25. Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at produktene hadde kortere levetid enn tre år, og opphevet ligningen. Kostnadene kunne derfor fradragsføres direkte.

I følge Høyesterett hadde Staten v/Sentralskattekontoret foretatt en ”separat vurdering av varighetskravet”, og oppstilt en presumsjon, ”basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger” knyttet til fysiske driftsmidler, om at også immaterielle driftsmidler er varige.⁸⁰ Høyesterett mente derimot at det skulle foretas en samlet vurdering av vilkårene i §§ 6-25 og 14-40 første ledd bokstav a, og at vurderingen måtte gjøres konkret med henblikk på det enkelte prosjekt. Det kunne dermed ikke oppstilles en presumsjon for at varighetskravet var oppfylt når statistikken tilsa at de fleste immaterielle driftsmidler hadde en økonomisk levetid på kortere enn tre år.⁸¹

Dommen gjaldt varemerker, som skiller seg fra programvare. Det er imidlertid rimelig å legge til grunn at Høyesteretts uttalelser har overføringsverdi også til tilfeller av programvareutvikling. Både varemerke- og programvareutvikling foretas i markeder preget av stor konkurranse, og det vil i begge tilfeller være nødvendig å se til tidligere erfaringer fra bransjen når den økonomiske levetiden skal bedømmes. Endringer i ytre faktorer vil kunne være med å påvirke den økonomiske levetiden til en programvare på samme vis som ved varemerker. Det er i likhet med varer stadig enklere for kunder å bytte programvare, hvilket gjør objektet desto mer sårbart i møte med konkurrerende merker.

Den økonomiske levetiden til programvare må dermed baseres på tidligere statistikk hos det enkelte selskap, og vurderes konkret i det enkelte tilfelle. I utgangspunktet vil den økonomiske levetiden være perioden der selskapet eller eventuelle oppkjøpere mottar inntekter tilknyttet programvaren, og denne perioden behøver ikke sammenfalle med brukstiden for kundene eller programvarens tekniske levetid.⁸² Ytre betingelser som maskinvareendringer og forbedringer av konkurrerende programvarer er medvirkende faktorer, og som følge av ustanselige nye teknologiske framskritt kan det legges til grunn at programvare stadig vil utrangeres raskere.

⁸⁰ Rt. 2015 s. 367 (avsn. 54-55)

⁸¹ Dommens avsn. 60 flg.

⁸² Utv-2011-1487 punkt 2.2

Finansdepartementet anfører imidlertid at levetiden til programvare kan forlenges ved ”forsvarlig vedlikehold” av funksjonaliteten gjennom for eksempel oppdateringer. Dersom det utføres slikt vedlikehold legger departementet til grunn at den økonomiske levetiden for selvutviklet programvare ”normalt er over tre år”.⁸³ Departementet peker likevel på at den økonomiske levetiden til programvare uansett vil anses å være begrenset,⁸⁴ og dermed gi grunnlag for lineære avskrivninger etter skatteloven § 6-10 tredje ledd, jf. § 14-50. Melsom trekker det lengre, og tar til ordet for at levetiden til programvare skal baseres på at det i tillegg til forsvarlig vedlikehold utføres jevnlig oppgraderinger i form av påkostninger dersom dette er mest sannsynlig.⁸⁵ I så tilfelle vil levetiden være lengre, men det legges til grunn at den uansett vil være begrenset.

Varighets- og betydelighetskravet må til enhver tid være oppfylt for at kostnadene skal være aktiveringspliktige. Dersom en programvare som utvikles ”forventes å være ... utrangert innen tre år”, er varighetskravet ikke oppfylt.⁸⁶ Kostnadene kan dermed fradragsføres. Dersom det senere viser seg at programvaren likevel har lengre økonomisk levetid, må ikke de fradragsførte kostnadene reverseres og aktiveres.⁸⁷ Dette fordi aktiveringsplikt kun foreligger på tidspunktene der samtlige vilkår for aktivering er oppfylt. Kostnadene må likevel aktiveres fra tidspunktet da det viste seg at programvaren ikke ville utrangeres innen tre år. Dette illustrerer at selskapene må foreta løpende beslutningsprosesser, og utføre sannsynlighetsvurderinger deretter.

4.6.2 Skillet mellom driftsmidler og varer

Driftsmidler utvikles som nevnt for varig utnyttelse i virksomheten. Dersom det heller utvikles et objekt ment for videresalg, dreier det seg isteden om en vare.⁸⁸ Det følger av lovforarbeidene at dersom forsknings- og utviklingskostnader ”er knyttet til egentilvirkede varer, skal de kostnadsføres”, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-5 annet ledd bokstav a annet punktum.⁸⁹ Denne regelen må betraktes som en spesialregel som går foran § 6-25.⁹⁰ Ettersom kostnader til egentilvirkede varer kan fradras direkte og kostnader til driftsmidler må

⁸³ Utv-2011-1487 punkt 2.2

⁸⁴ Utv-2011-1487 punkt 2.3

⁸⁵ Melsom 2000 s. 142

⁸⁶ Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 17

⁸⁷ Utv-2005-833

⁸⁸ Utv-2005-833

⁸⁹ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71

⁹⁰ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 127

aktiveres, er grensen mellom varer og driftsmidler vesentlig. Det må derfor vurderes hvorvidt programvaren som i det konkrete tilfellet blir utviklet vil utgjøre et driftsmiddel eller en vare for selskapet. Grensedragningen beror på en vurdering av hvilke(n) funksjon(er) eiendelen har i selskapet.⁹¹

Dersom en programvare utvikles utelukkende for å avhendes i sin helhet, opphavsrett inkludert, er det klart at programvaren utgjør en vare for selskapet. I andre ytterpunkt er programvare som kun utvikles for å utgjøre en ressurs i selskapets drift; slik programvare er utvilsomt et driftsmiddel for selskapet.

Skillet mellom driftsmiddel og vare kommer imidlertid på spissen i tilfeller der opphavsretten utnyttes ved at programvaren kopieres og distribueres til andre. Programvare er, i motsetning til andre fysiske produkter, sjeldent knyttet til en fysisk gjenstand, slik at én og samme programvare kan kopieres og selges til uendelig mange kunder uten at dette reduserer den opprinnelige programvarens omfang eller kapasitet. Det må her skilles mellom opphavsrettsbeskyttet programvare og programvare som utgjør en kopi av opphavsrettsbeskyttet programvare.⁹²

Programvarekopiene som videreselges fungerer like godt som originalprogramvaren, og når disse er gjenstand for omsetning kan dette tale for at programvaren skal anses som en vare for selskapet.

På den annen side er den immaterielle rettigheten som behøves for å utnytte programvaren, opphavsretten, som utgangspunkt ikke knyttet til programvarekopiene; denne er i behold hos utviklerselskapet selv etter salget av kopiene. Melsom sammenligner programvarekopier med bøker som er resultat av en opphavsrett, som for å illustrere at kopiene ”rettslig sett” er andre formuesgoder enn originaleksemplaret tilknyttet opphavsretten.⁹³ Opphavsretten er eksklusiv,⁹⁴ og opphører kun ved salg av selve opphavsretten og overdragelse av kildekoden til programvaren.⁹⁵ Som følge av dette vil videresalg av kopier derfor ikke som utgangspunkt være salg av en vare, men heller utnyttelse av et driftsmiddel.⁹⁶

⁹¹ Utv-2005-833

⁹² OECDkomm. Art. 12 – 12.2

⁹³ Melsom 1993 s. 318

⁹⁴ jf. åndsverkloven § 2 første ledd

⁹⁵ Melsom 2000, s. 147

⁹⁶ Melsom 2000 s. 140

Ut fra dette vil den utviklede programvaren være et driftsmiddel dersom opphavsretten forblir i selskapet. Hvorvidt opphavsretten er i behold i det konkrete tilfellet vil bero på en vurdering av hvilke beføyelser selskapet overfører til kunden(e).⁹⁷

Finansdepartementet skiller for øvrig mellom varer utviklet i en sammenhengende prosess, og varer utviklet i en totrinnsprosess via utvikling av et immaterielt driftsmiddel. Kostnader til immaterielle driftsmidler som utvikles med tanke på videre produksjon av varer, vil ut fra departementets resonnement kunne være aktiveringspliktige etter § 6-25.⁹⁸ Utvikling av programvare kan på denne måten anses som utvikling av et driftsmiddel på vei mot videre vareutvikling, der programvarekopiene utgjør varene. Dersom dette legges til grunn, vil kostnadene tilknyttet programvareutviklingen kunne bli aktiveringspliktige, og kostnadene tilknyttet kopiering og salg av programvarekopiene bli fradragført.

4.6.3 Opphavsrett: Grensen mellom fysisk og immaterielt driftsmiddel

Dersom det kan konkluderes med at programvaren som i det konkrete tilfellet utvikles, ikke vil utgjøre en vare for selskapet, må det vurderes nærmere hvorvidt utviklingsarbeidet sannsynligvis vil medføre et ”driftsmiddel”. Her går det et viktig skille mellom fysiske og immaterielle driftsmidler, ettersom disse avskrives ulikt.⁹⁹ Spørsmålet blir derfor om selvutviklet programvare skal anses som et fysisk eller et immaterielt driftsmiddel.

Skatteloven inneholder ingen nærmere definisjon av programvarebegrepet, eller immaterielle driftsmidler for øvrig. For å klargjøre hvordan programvare stiller seg rent skatterettslig vil det dermed igjen være nærliggende å se hen til regnskapsrettens tilnærming. At dette er legitimt underbygges av at Høyesterett i Orkla-dommen benyttet NRS’ definisjon av immaterielle eiendeler ved spørsmålet om FoU-kostnadene i saken var tilknyttet vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler.¹⁰⁰

NRS definerer immaterielle eiendeler som ”ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i sin tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak eller for administrative formål”. Det stilles krav til at eiendelene er ”identifiserbare”, og

⁹⁷ Melsom 2000 s. 147

⁹⁸ Utv-2005-833

⁹⁹ Fysiske driftsmidler avskrives etter saldoreglene i skatteloven § 14-30 flg., og immaterielle driftsmidler avskrives etter skatteloven § 14-50.

¹⁰⁰ Rt. 2015 s. 367 (avsn. 47-48)

”kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket”.¹⁰¹

Selvutviklet programvare er utvilsomt ”ikke-pengeposter uten fysisk substans” som selskapet ”benytter i sin tilvirkning eller salg av varer og tjenester”. Det er videre klart at selvutviklet programvare er identifiserbar, ettersom selskapet kan selge den, lisensiere den ut, eller ”på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen”.¹⁰² I det enkelte tilfelle kan det likevel være behov for en konkret vurdering av programvarens funksjonalitet og kapabilitet som sådan, samt ytre faktorer som tilbud og etterspørsel. Dersom programvaren utvikles kun for bruk internt i virksomheten, kan dens økonomiske effekt være mer utfordrende å skille ut. Her må det vurderes om programvaren likevel gir økonomiske fordeler til selskapet, for eksempel i form av driftsmessige fortrinn.

Videre innebærer kontrollkravet at selskapet må kunne sikre at det er nettopp de som vil høste fremtidige inntekter tilknyttet eiendelen, fortrinnsvis gjennom juridiske rettigheter.

Selvutviklet programvare blir automatisk opphavsrettslig vernet, og opphavsrett regnes i seg selv som et immaterielt driftsmiddel.¹⁰³ Kontrollkravet er dermed i utgangspunktet oppfylt for programvare.

Programvare er følgelig en immateriell eiendel regnskapsrettslig, hvilket tilsier at programvare som det klare utgangspunkt skal anses som et immaterielt driftsmiddel skatterettslig.

Identifikasjonskravet vil etter alt overveiende være oppfylt for ferdigutviklet programvare, og det avgjørende for om programvaren i det konkrete tilfellet skal anses som et immaterielt driftsmiddel blir derfor hvorvidt opphavsretten er i behold hos selskapet og er reell. Dette beror blant annet på om opphavsrettslige beføyelser er overført videre.¹⁰⁴ Problemstillingen kan illustreres gjennom tre ulike situasjoner for selskap som bedriver programvareutvikling.

Den første situasjonen er der et selskap utvikler programvare for å utnytte opphavsretten ved å videreselge programvarekopier til kunder. I dette tilfellet får kundene normalt en disposisjonsrett til programvarekopien, hvilket innebærer mer eller mindre begrensede

¹⁰¹ NRS 19 punkt 2.1.1

¹⁰² NRS 19 punkt 2.1.1

¹⁰³ Melsom 1999 s. 173

¹⁰⁴ Melsom 1999 s. 173 flg.

bruksrettigheter som rett til endring og sikkerhetskopiering.¹⁰⁵ Overføring av en slik disposisjonsrett er i utgangspunktet kun overføring av begrensede opphavsrettslige beføyelser,¹⁰⁶ samtidig som selskapet beholder opphavsretten og dermed en eksklusiv rett til programvarens kildekode. Ettersom opphavsretten er i behold, er programvaren utvilsomt et immaterielt driftsmiddel for selskapet.

Den andre situasjonen er at et selskap utvikler en programvare ene og alene for å benytte denne internt i selskapets drift. I dette tilfellet er programvarens funksjoner selskapets eneste interesse, og ikke utnyttelse av opphavsretten. Det kan dermed stilles spørsmål ved om man derfor kan se bort fra opphavsretten; i så tilfelle vil kontrollkravet ikke være oppfylt, og programvaren vil ikke utgjøre et immaterielt driftsmiddel for selskapet, men isteden et fysisk driftsmiddel.

Det faktum at opphavsretten ikke utnyttes overhodet, tilsier at den er helt uten betydning for selskapet. Når opphavsretten er betydningsløs indikerer dette at den kan ses bort fra, slik at programvaren vil utgjøre et fysisk driftsmiddel for selskapet.

Videre anfører Melsom at programvare bør anses som et fysisk driftsmiddel dersom ”hovedformålet” med anskaffelsen ikke har vært utnyttelse av opphavsretten eller programvarens kildekode.¹⁰⁷ Dette taler for at programvaren skal anses som et fysisk driftsmiddel når hovedformålet er å bruke programvaren i driften.

På den annen side er opphavsretten eksklusiv for selskapet, uavhengig av om de utnytter den eller ikke, jf. åndsverkloven § 2. Ingen andre vil kunne distribuere programvarekopier videre eller benytte seg av kildekode til programvaren, og i lys av konkurransehensyn taler dette mot å se bort fra opphavsretten. Opphavsretten er enda i behold og reell, hvilket tilsier at programvaren skal anses som et immaterielt driftsmiddel.

Det synes mest nærliggende å konkludere med at opphavsretten tilknyttet programvaren ikke skal ses bort fra, til tross for at denne ikke utnyttes aktivt. Programvaren vil dermed anses som et immaterielt driftsmiddel for selskapet.

¹⁰⁵ Jf. åndsverkloven §§ 39h og 39i

¹⁰⁶ Melsom 1999 s. 176-189

¹⁰⁷ Melsom 1999 s. 231

Et tredje scenario er at et selskap utvikler en programvare, og legger dernest kildekoden ut på internett tilgjengelig for alle; såkalt åpen kildekode.¹⁰⁸ Hvem som helst kan da utvikle programvaren ut fra den åpne kildekoden, hvilket innebærer at utviklerselskapets opphavsrett til programvaren i prinsippet er uten verdi. Spørsmålet blir om programvaren likevel skal anses som et immaterielt driftsmiddel for selskapet.

På den ene siden er opphavsretten til programvaren ikke videresolgt, og selskapet sitter enda med originaleksemplaret av programvaren. Når eierbeføyelser ikke formelt er overført til andre, taler dette for at opphavsretten er i behold og at programvaren skal anses som et immaterielt driftsmiddel for selskapet.

Videre er programvaren fremdeles ”uten fysisk substans”, ved at den verken kan ses eller røres ved. Den kan i tillegg kopieres og overføres elektronisk til uendelig mange brukere uten at den reduseres på noen måte, hvilket igjen taler for at programvaren er et immaterielt driftsmiddel.

På den annen side er kildekoden imidlertid gjort tilgjengelig for alle, hvilket tilsier at opphavsretten i realiteten er verdiløs, og kontrollkravet ikke lenger oppfylt. Utviklerselskapet sitter i prinsippet igjen med et programvareeksemplar på lik linje med alle andre. Melsom argumenterer for at kjøpte programvareeksemplarer skal anses som fysiske driftsmidler, fordi slike, i motsetning til klare immaterielle eiendeler som opphavsrett, er lagret hos skattyter på et fysisk medium, og eksisterer følgelig innenfor et fysisk avgrenset område.¹⁰⁹ Videre trekker Melsom frem det faktum at programvaren kun kan utnyttes gjennom fysiske maskiner, i tillegg til at informasjonen i programvaren avhendes ved at man avhender programvaren, tilsvarende som ved fysiske objekter.¹¹⁰

De samme argumenter kan synes å gjøre seg gjeldende også for utviklet programvare der kildekoden er gjort allment tilgjengelig og opphavsretten ikke lenger er reell. Dette synes å tale i stor grad for at selskapet sitter igjen med et programvareeksemplar som ikke lenger kan regnes som et immaterielt driftsmiddel, men isteden er et fysisk driftsmiddel. Løsningen fremstår likevel som åpen.

¹⁰⁸ SNL 2018

¹⁰⁹ Melsom 2000 s. 149

¹¹⁰ Melsom 2000 s. 149-150

I Skatte-ABC skilles det mellom ”masseproduserte dataprogrammer” som skal anses som fysiske driftsmidler, og ”spesiallaget dataprogram” som skal behandles som et immaterielt driftsmiddel.¹¹¹ Denne grensedragningen fremstår som lite i tråd med det faktum at det er nettopp opphavsretten som avgjør om programvaren er et fysisk eller immaterielt driftsmiddel, og ikke hvorvidt programvaren er standardisert eller ikke. Uavhengig av om utviklerselskapet masseproduserer programvare eller utvikler en individuell programvare, vil programvaren bli opphavsrettslig beskyttet. Sondringen til Skatte-ABC er dermed uriktig, noe også Melsom legger til grunn i sin avhandling.¹¹²

Det finnes for øvrig både programvare som eksisterer fritt og uavhengig av en bestemt maskin, og programvare som er integrert i en spesifikk maskinvare.¹¹³ I NRS skilles det mellom programvare som skal ”anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen”, og øvrig programvare som skal behandles som en immateriell eiendel.¹¹⁴ Hva som gjelder i det konkrete tilfellet beror på en vurdering av om den aktuelle programvaren utgjør en del av et fysisk driftsmiddel der det fysiske driftsmiddelet ”utgjør den mest sentrale bestanddelen”. Dersom dette er tilfellet, vil det dreie seg om utvikling av et fysisk driftsmiddel i relasjon til § 6-25.

4.7 Sammenfatning

Dersom man etter en konkret vurdering av vilkårene i skatteloven § 6-25 kommer til at de aktuelle kostnadene knytter seg til utvikling av det som mest sannsynlig vil bli en fungerende programvare med økonomisk levetid på over tre år, vil det foreligge aktiveringsplikt for kostnadene. Dersom minst ett av de gjennomgåtte vilkårene ikke er oppfylt, kan kostnadene fradragsføres direkte. Utgifter som blir kostnadsført før vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, skal ikke reverseres og aktiveres. Aktiveringsplikten gjelder kun for kostnader påløpt etter at prosjektet ”[kunne blitt]” til et driftsmiddel.¹¹⁵

Et nærliggende spørsmål er hvordan selskapene foretar sannsynlighetsvurderingen. Ettersom programvareprosjektet har flere ulike faser og stadier, må sannsynlighetsvurderingen foretas fortløpende. Selskapene har opplysningsplikt til skattemyndighetene ved levering av

¹¹¹ Skatte-ABC 2017/18 punkt 16.6.1

¹¹² Melsom 1999 s. 170-171

¹¹³ SNL 2015

¹¹⁴ NRS 19 punkt 2.1.1

¹¹⁵ Utv. 2005 s. 833

skattemelding,¹¹⁶ men det vil likevel være svært krevende for skattemyndighetene å føre kontroll med dokumentasjonen selskapene presenterer, og vurdere hvilke programvareprosjekter som kan bli vellykket. Det dreier seg ikke sjelden om avansert informasjonsteknologi, og på grunn av deres bransjekompetanse, har selskapene langt bedre forutsetninger enn skattemyndighetene for å vurdere de tekniske, kommersielle og økonomiske aspektene ved prosjektet. Dersom skattyter viser til at det er 49 % sannsynlighet for at prosjektet vil lykkes, vil det være vanskelig for skattemyndighetene å motbevise dette. Det er således vesentlig at selskapene i tilstrekkelig grad kan dokumentere hvordan de har foretatt sannsynlighetsvurderingen i tilknytning til programvareutviklingen.

Etter tidspunktet da det blir sannsynlig at programvaren vil bli utviklet og generere fremtidige inntekter, skal samtlige kostnader tilknyttet programvareutviklingen aktiveres. Men hva skjer når selskapet begynner å utføre endringer på den allerede ferdigutviklede programvaren? Det skal i det videre foretas en vurdering av om slike kostnader til endring av allerede eksisterende programvare skal aktiveres, eller om de kan fradragføres direkte.

¹¹⁶ Jf. § 8-1 i lov nr. 14/2016 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

5 Grensen mellom nyutvikling av programvare, og vedlikehold eller påkostning av allerede utviklet programvare

Økt forskning på programvareutvikling innebærer at forbedringer kontinuerlig kan utføres på eksisterende produkter, og i tillegg vil stadig nye krav fra forbrukerne fordre regelmessige oppdateringer av programvarene. Som følge av denne ustanselige veksten som preger IKT-markedet i dag, vil det være interessant å drøfte også hvordan kostnader til endring eller videreutvikling av programvare skal behandles skattemessig.

Det kan innledningsvis stilles spørsmål om bestemmelsen i skatteloven § 6-25 også omfatter kostnader til endring eller videreutvikling av programvare.

Ordlyden ”er blitt til driftsmidler” åpner for at også kostnader til videreutvikling av allerede eksisterende driftsmidler kan omfattes av bestemmelsen. Videre påpeker Solheim at programvareoppdateringer som regel er et resultat av tilsvarende aktivitet som nyutvikling av programvare.¹¹⁷ Dette kan tale for at kostnader til videreutvikling av eksisterende programvare omfattes av § 6-25.

På den annen side unnlater forarbeidene å behandle kostnader til vedlikehold eller påkostning i relasjon til § 6-25; uttalelsene der gjelder kun nyutvikling av driftsmidler.¹¹⁸ Heller ikke i sitt brev til Skattedirektoratet knytter Finansdepartementet videreutviklingsutgifter til § 6-25. Disse kobles utelukkende til skatteloven §§ 6-1 og 6-11. Dette gir en tydelig indikasjon på at kostnader til videreutvikling som utgangspunkt ikke skal behandles etter § 6-25, men heller etter § 6-1 og § 6-11. Spørsmålet er imidlertid åpent, og blant annet Melsom mener at kostnader til påkostning etter omstendighetene skal kunne omfattes av bestemmelsen.¹¹⁹

5.1 Generelt om vedlikehold

Det følger av skatteloven § 6-11 første punktum at det ”gis fradrag for kostnad til vedlikehold ... av... driftsmiddel”. Ordlyden ”vedlikehold” tilsier det arbeid som må utføres på en gjenstand for å sørge for at den holder seg i opprinnelig stand. I forarbeidene presiseres det at

¹¹⁷ Solheim 2005 s. 168

¹¹⁸ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2

¹¹⁹ Jf. personlig kommunikasjon med Gjert Melsom 07.05.2018

vedlikeholdskostnader er kostnader som er ”nødvendig” for å ”holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand”. Uttalelsen tilsier at det må finnes et behov for vedlikeholdsarbeidet. Samtidig konstateres det at påkostning på eiendelen som medfører en verdiøkning ut over det nevnte ikke kan regnes som vedlikehold og må dermed aktiveres.¹²⁰

Forarbeidsuttalelsen vedrørende vedlikehold synes først og fremst å rette seg mot fysiske driftsmidler. For å unngå at en bygning forfaller, kan vedlikeholdsarbeid sikre at byggets standard opprettholdes. Når det gjelder videreutvikling av programvare, er det ikke like naturlig å snakke om hva som er ”nødvendig” for å bringe programvaren ”tilbake til opprinnelig stand”. Det synes her mer naturlig å definere vedlikehold som den endringen eller videreutviklingen som må utføres på programvaren for å opprettholde dens verdi og funksjonalitet.

Hva gjelder ordlyden ”driftsmiddel”, er det klart at også immaterielle driftsmidler omfattes. Dette presiseres for øvrig også i Skatte-ABC.¹²¹ Fradrag for kostnader til vedlikehold av programvare omfattes dermed av § 6-11,

Fordi vedlikeholdskostnader anses oppofret ved vedlikeholdsarbeidet kan kostnadene også fradragsføres direkte etter § 6-1, ettersom det i bestemmelsen gis fradrag for kostnader ”pådratt” for å ”vedlikeholde” skattepliktig inntekt.

5.2 Generelt om påkostning

En påkostning på en gjenstand innebærer å øke standarden på gjenstanden ut over opprinnelig standard, og bidrar på den måten til å skape varige verdier for selskapet.¹²² Rett til fradrag for en påkostning kan ikke forankres direkte i skatteloven slik som for vedlikeholdskostnader. Ut fra nevnte forarbeidsuttalelse er det likevel på det rene at en påkostning skiller seg fra vedlikehold og skal anses som en investering i driftsmiddelet som må aktiveres på gjenstandens kostpris.¹²³ At kostnader til en påkostning ikke kan fradragsføres kan også forankres indirekte og motsetningsvis i skattelovens kapittel 6, som uttømmende angir hvilke

¹²⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.6

¹²¹ Skatte-ABC 2017/18 punkt 2 under ”Vedlikehold”

¹²² Utv-2011-1487 punkt 3

¹²³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.6

kostnader som kan fradragføres. Ved en påkostning foreligger det ingen oppofrelse, men heller en ombytting av verdier, og fradrag kan dermed ikke gis etter hovedregelen i § 6-1.

I Skatte-ABC legges det til grunn at også en påkostning på eiendelen som ikke medfører en verdiøkning, må aktiveres. Slik sett omfatter ikke påkostning bare endringer som fører eiendelen opp til en bedre stand enn tidligere, men også til en ”annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks tilbygg, modernisering eller rene endringer”.¹²⁴ Dette underbygges av den kjensgjerning at aktiveringsplikt ikke forutsetter at eiendelen har økt i verdi.¹²⁵

I relasjon til hva som vil være en påkostning på programvare, må det ses hen til om videreutviklingen som foretas, øker eller endrer programvarens funksjonalitet ut over opprinnelig funksjonalitet.

5.3 Vedlikehold, påkostning eller nyutvikling av programvare

Grensen mellom vedlikehold og påkostning bygger på grunnidéen om at vedlikehold medfører en oppofrelse som ikke skaper verdier utover inntektsåret, og at påkostning på den annen side innebærer en investering som gir verdier utover inntektsåret. Dette er imidlertid ikke nødvendigvis alltid tilfellet, ettersom påkostning som kun endrer en gjenstand uten å øke verdien på den, som nevnt likevel må aktiveres. I tillegg kan et vedlikeholdsarbeid, som Zimmer påpeker, på samme tid innebære en verdi for skattyter utover inntektsåret.

Vedlikeholdskostnader tilknyttet et gammelt bygg for å bringe det opp ”i den standard [det] tidligere har hatt”, som var svært høy, vil naturlig nok innebære en verdiøkning av bygget utover inntektsåret som skattyter likevel får direkte fradrag for.¹²⁶

Skillet mellom vedlikehold, påkostning og nyanskaffelse/nyutvikling har blitt utviklet gjennom praksis tilknyttet den skattemessige behandlingen av fysiske driftsmidler.¹²⁷

Programvare skiller seg på mange måter fra fysiske driftsmidler, for eksempel ved at den ikke utsettes for fysisk slitasje. Det er dermed ikke behov for fysisk vedlikehold av programvare slik som ved for eksempel bygninger. Programvare kan imidlertid være beheftet med ulike feil og mangler, og vil ofte måtte oppgraderes for å holde tritt med IT-utviklingen. Særlig

¹²⁴ Skatte-ABC 2017/18 punkt 5.1 under ”Vedlikehold”

¹²⁵ Zimmer/BA-HR 2014 s. 91

¹²⁶ Zimmer 2014 s. 187

¹²⁷ Utv-2011-1487 punkt 3

grensen mellom vedlikehold og påkostning av programvare vil være forskjellig fra den som gjelder fysiske driftsmidler, hvilket gjør vurderingen krevende. Retningslinjene som gjelder for fysiske driftsmidler og praksis tilknyttet dette vil likevel kunne gi en viss veiledning i vurderingen av grensen mellom vedlikehold, påkostning og utvikling av programvare.

Hvorvidt endring eller videreutvikling av en gitt programvare skal anses som vedlikehold, påkostning eller utvikling av ny programvare, beror først og fremst på en konkret sammenlikning av programvarens objektive standard før vedlikeholdet/ påkostningen og etter.¹²⁸ Når det gjelder vurderingen for fysiske driftsmidler, har det i praksis blitt lagt stor vekt på fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold.¹²⁹ For programvare er det ikke like aktuelt å vurdere fysisk-tekniske forhold, i motsetning til økonomiske og funksjonelle forhold. At funksjonelle kriterier er vesentlige i vurderingen, underbygges av at Melsom benytter seg av slike i sine vurderinger for videreutvikling av programvare.¹³⁰

5.3.1 Feilretting

Dersom en programvare er beheftet med feil, vil det foreligge en mangel som kjøper kan kreve rettet hos utvikler. Spørsmålet er om kostnadene forbundet med feilretting skal aktiveres eller fradragsføres.

Feilrettinger er gjerne gratis for kjøperen, enten som følge av en garantiperiode eller en vedlikeholdsavtale. Kostnadene dette medfører for utvikleren kan på denne måten anses som en del av kostprisen til programvaren fordi programvaren enda kan anses som ”uferdig” frem til feilene er rettet. Dersom dette er tilfellet vil kostnadene ligne kostnader til utvikling av programvaren, hvilket tilsier at kostnadene bør være aktiveringspliktige etter § 6-25 så fremt øvrige vilkår er oppfylt. I følge Melsom kan det også argumenteres for at slike kostnader kan kunne anses som en påkostning på en allerede ferdigutviklet programvare.¹³¹ Uavhengig av om kostnadene regnes som påkostning eller kostnader til utvikling vil resultatet høyst sannsynlig blir det samme, herunder aktiveringsplikt.

På den annen side medfører ikke feilrettinger at programvaren får kvalitetsmessig høyere standard eller bredere funksjonalitet enn hva som i utgangspunktet var forventet med

¹²⁸ jf. Høyesteretts synspunkt i Rt. 1940 s. 594 (s. 596-597)

¹²⁹ Se f.eks. HR-2016-1801-A (avsn. 41)

¹³⁰ Melsom 2000 s. 142-143

¹³¹ Melsom 1994 s. 143

utviklingen av programvaren. Fra et økonomisk perspektiv vil feilretting heller ikke øke verdien av programvaren, men isteden opprettholde den. Slik sett bidrar ikke kostnadene til å skape varige verdier ut over det som naturlig fulgte av utviklingen av programvaren. Det kan dermed synes noe unaturlig å behandle disse kostnadene som påkostning av programvaren.

Dette synspunktet støttes av Melsom, som konkluderer med at feilrettinger skal anses som vedlikeholdskostnader,¹³² og Skatte-ABC, hvor det presiseres at retting av programfeil ”normalt anses som vedlikehold”.¹³³ Også i Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 2011 anføres det at kostnader til reparasjoner av programfeil og lignende som regel skal betraktes som vedlikehold ettersom slikt rettingsarbeid har store likheter med vanlig vedlikeholdsarbeid. Departementet peker likevel på at der programutvikleren har lagt ut en uferdig programvare på markedet av for eksempel kommersielle grunner, skal kostnadene til feilretting behandles som en del av kostprisen.¹³⁴

Samlet er det mest nærliggende å anse feilretting som vedlikehold der kostnadene skal fradragsføres, men det må likevel foretas en konkret vurderingen i det enkelte tilfellet.

5.3.2 Oppdatering/oppgradering av funksjonalitet

Som følge av stadig nye krav som stilles til programvarenes kapasitet, kompatibilitet, brukergrensesnitt osv., må produktene oppdateres jevnlig for å ikke miste sin funksjonalitet. På grunn av samspillet mellom programvare og maskinvare vil også endringer i maskinvaren medføre at programvaren må oppdateres tilsvarende for å fungere optimalt. Når programvarens funksjonalitet oppdateres, fungerer programvaren bedre ved at den blir raskere, mer kompatibel med nye maskinvarer på markedet, eller ved at den får tilført funksjoner den ikke hadde tidligere. Spørsmålet blir om oppgradering av programvarens funksjonalitet skal anses som vedlikehold eller påkostning.

Vedlikehold kan forstås som det arbeid som må utføres på eiendelen for at den til enhver tid skal fungere. Dersom programvaren plutselig ikke lenger fungerer i samspill med maskinvare, må den oppdateres. En slik oppdatering er nokså klart å anse som vedlikehold, men om vedlikehold omfatter noe mer enn dette, slik som funksjonelle forbedringer, synes mer problematisk å konstatere.

¹³² Melsom 1994 s. 143

¹³³ Skatte-ABC 2017/18 punkt 5.7.2 under ”Vedlikehold”

¹³⁴ Utv-2011-1487 punkt 3

En oppgradering av programvarens funksjonalitet medfører at programvaren blir kvalitativt bedre enn den var før oppgraderingen. Melsom presiserer at ”den driftsmessige verdien” av programvaren øker, fordi programvaren gjennom oppgraderingen gjerne blir i stand til å utføre flere oppgaver, hurtigere. Å øke den driftsmessige verdien er nettopp poenget med selve oppgraderingen, hvilket i følge Melsom tilsier at det foreligger en påkostning.¹³⁵ Dette taler for at en oppgradering av funksjonalitet vil være en påkostning på programvaren.

Som argument for at oppgradering av funksjonalitet skal anses som vedlikehold, peker Melsom på at oppgraderingen, til tross for tekniske og funksjonelle forbedringer, likevel kan anses som å sette programvaren ”til samme standard som da [den var ny]”. Programvare faller i pris ettersom tiden går, og ved en oppgradering får programvaren ”tilbake sin tapte verdi”.¹³⁶ Programvaren kan således ende opp med å få samme økonomiske verdi etter oppgraderingen som den hadde på utviklingstidspunktet. Et slikt synspunkt taler for at oppgradering skal anses som vedlikehold.

På den annen side vil en oppgradering medføre at verdien av programvaren øker sammenliknet med konkurrentenes programvare som ikke er oppgradert. I tillegg må det i følge Melsom ses hen til det økonomiske aspektet; dersom programvareoppgraderingen anses som vedlikehold får skattyter fradrag for vedlikeholdskostnadene, og samtidig fradrag for avskrivninger for den opprinnelige programvaren. Når skattyter da i tillegg sitter igjen med en mer funksjonell programvare, vil et slikt standpunkt være urimelig. Dette taler for at oppgradering av programvare som medfører forbedrede funksjoner skal anses som påkostning, noe også Melsom konkluderer med.¹³⁷

Finansdepartementet mener på sin side at det skal legges til grunn en noe utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet på IT-området. Etter deres syn skal oppdateringer av programvare for å opprettholde programvarens funksjonalitet i tråd med den teknologiske utviklingen, ”normalt” anses som vedlikehold, eksemplifisert med ”endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet”.¹³⁸ Også i NRS presiseres det at ”[utgifter] til løpende tilpasning og videreutvikling av eksisterende programvare skal normalt kostnadsføres som vedlikehold”,¹³⁹ og det heter i Skatte-ABC at ”[kostnader] til løpende eller

¹³⁵ Melsom 1994 s. 145

¹³⁶ Melsom 1994 s. 146

¹³⁷ Melsom 1994 s. 148-150

¹³⁸ Utv-2011-1487 punkt 3

¹³⁹ NRS 19 punkt 2.7.3

periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skal normalt anses som vedlikehold.”¹⁴⁰

Finansdepartementet påpeker imidlertid at dersom programvaren settes i en bedre stand enn den noensinne har vært, kan det dreie seg om en påkostning, og at det ved vurderingen av om dette er tilfellet, skal ”tas hensyn til ”utviklingen i materialbruk” slik at arbeidet er å anse som vedlikehold så lenge driftsmidlets relative standard er opprettholdt”.¹⁴¹ Uttalelsen tilsier at vurderingen må foretas i lys av teknologiske fremskritt i programmeringsfeltet.

Samlet sett synes det å være uklart hvorvidt oppgradering av programvarens funksjonalitet skal anses som vedlikehold eller påkostning. Det synes mest nærliggende å foreta en konkret vurdering i det enkelte tilfellet, der det må ses hen til den faktiske funksjonelle forbedringen som oppgraderingen medfører, og der den teknologiske utviklingen og tidsmessige krav må tas i betraktning. Dersom man kommer til at programvaren har en høyere økonomisk og driftsmessig verdi enn før oppgraderingen, i tillegg til at den er tilført tilleggsfunksjoner som har økt dens verdi sammenliknet med opprinnelig verdi, tilsier dette at det foreligger en påkostning. Er oppgraderingen derimot foretatt for å heve programvarens verdi opp til tilsvarende verdi som ved nyutviklingen, samtidig som den imøtegår samfunnets nye krav til funksjonalitet, bør den anses som vedlikehold.

Det kan her også være retningsgivende å se hen til skattyters formål med å pådra seg utgiftene. Dersom formålet med oppgraderingen var å tilpasse seg endrede krav i markedet, taler dette for at kostnadene er vedlikeholdskostnader. Dersom formålet var å forbedre programvaren og øke dens verdi, taler dette for påkostning. Vurderingen synes likevel å måtte være objektivt, slik at formålsbetraktninger ikke kan tillegges avgjørende vekt.

5.3.3 Endringer i tråd med offentlige påbud eller regler

Det kan tenkes tilfeller der det må utføres endringer i programvaren som følge av lovendringer eller endringer i offentlige påbud. Spørsmålet blir om slike kostnader skal fradragføres direkte eller aktiveres.

¹⁴⁰ Skatte-ABC 2017/18 punkt 5.7.3 under ”Vedlikehold”

¹⁴¹ Utv-2011-1487 punkt 3

Norge står i dag ovenfor store endringer i blant annet personvernlovgivningen,¹⁴² hvilket trolig vil foranledige flere endringer i eksisterende programvarer. At endringer fremkalles av ytre forhold som skattyter ikke har kontroll over, taler for at kostnadene tilknyttet dette burde anses som vedlikeholdskostnader som kan fradragføres. Synspunktet underbygges av Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 2011, som angir at kostnader knyttet til oppdateringer av programvare som skyldes lovendringer, som for eksempel krav om endringer i program for innlevering av skattemelding og regnskap, skal anses som vedlikeholdskostnader.¹⁴³ Uttalelsen vil også gjelde for endringer som skyldes ny personvernlovgivning, og slike kostnader kan dermed fradragføres direkte. Det samme må formodentlig gjelde for kostnader tilknyttet utbedringer av allerede eksisterende programvarer i tråd med offentlige påbud til brukervennlighet eller lignende.¹⁴⁴

Samtidig fremgår det av forarbeidene til skatteloven at endringer i tråd med miljøpåbud skal anses som en påkostning som må aktiveres.¹⁴⁵ Det følger også av rettspraksis relatert til fysiske driftsmidler at kostnadene til utskifting av et driftsmiddel på grunn av et miljøpåbud, må aktiveres selv om utskiftningen ikke medfører en verdiøkning.¹⁴⁶ Hva gjelder programvare, er det vanskeligere å tenke seg situasjoner der eksisterende produkter må endres som følge av miljøpåbud. For programvaresystemer knyttet opp mot typiske forurensende sektorer som olje- og gassnæringen og varetransportsektoren vil imidlertid endringer i form av miljøinvesteringer kunne gjøre seg gjeldende.

Det kan for øvrig synes mindre rimelig at endringer som fremtvinges av lovendringer og enkelte offentlige påbud skal anses som vedlikehold, samtidig som endringer som følge av miljøpåbud skal anses som påkostninger som må aktiveres.

5.3.4 Videreutvikling som tilfører nye elementer

Det kan forekomme at vedlikehold eller påkostning blir så omfattende at arbeidet i realiteten fremstår som utvikling av ny programvare og realisasjon av den gamle programvaren. Dette vil være tilfellet der eksisterende elementer i programvaren i stor grad skiftes ut med nye. Dersom det i realiteten dreier seg om utvikling av ny programvare, vil kostnadene til dette bli

¹⁴² Datatilsynet 2018

¹⁴³ Utv-2011-1487 punkt 3

¹⁴⁴ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 135

¹⁴⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7.14 s. 80, jf. tidligere skattelov § 44 A-1 første ledd

¹⁴⁶ Se Utv-2002-1028 og Rt. 1999 s. 1303

aktiveringspliktige i det det er sannsynlig at den nye programvaren vil ferdigutvikles og innfri varighets- og betydelighetskravet, jf. skatteloven § 6-25. Ettersom det alt er utviklet en programvare ”i bunn”, vil kostnader til slik nyutvikling ofte bli aktiveringspliktige nokså umiddelbart.

Spørsmålet blir hva som skal til for at en videreutvikling av programvare i realiteten innebærer at det utvikles et nytt produkt. Her er særlig grensen mellom vedlikehold og nyutvikling interessant, ettersom både påkostning og nyutvikling i utgangspunktet vil lede til aktiveringsplikt.

Hvorvidt en endring utgjør vedlikehold av eksisterende objekt eller innebærer at det er utviklet et nytt objekt, blir behandlet i Rt. 1999 s. 1303 (Christensen). Dommen gjaldt bedømmelsen av kostnader til rehabiliteringsarbeid av et næringsbygg, og skiller seg dermed klart fra tilfeller der det skjer videreutvikling av programvare. Uttalelsene i dommen fremstår likevel som nokså prinsipielle, og vil slik sett kunne gi en viss veiledning til grensedragningen ved programvareutvikling.

I dommen presiserte Høyesterett at avgjørelsen av om hvorvidt det dreier seg om nyanskaffelse eller vedlikehold beror på om ”det gamle ... bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand”. Høyesterett anførte at det i vurderingen må ”legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning”, og at ”husets ytre preg og funksjoner vil kunne ha betydning”.¹⁴⁷ Høyesterett kom til at grensene for hva som kunne anses som et nybygg var overskredet, ettersom arbeidet hadde vært så betydelig at kun en mindre vesentlig del av den opprinnelige bygningen var i behold. Det ble for øvrig presisert at det ikke kunne legges vekt på hvor omfattende arbeider skattyter hadde til hensikt å utføre da rehabiliteringsarbeidene ble utført, ettersom vurderingen måtte baseres på objektive kriterier.

På grunn av den grunnleggende forskjellen mellom programvare og bygninger er det krevende å bruke domspremissene fra Christensen-dommen på et faktum som gjelder programvareutvikling. Det er likevel klart at programvare, i likhet med bygninger, kan være så utdatert at et vedlikehold vil bli så omfattende at det i realiteten innebærer utvikling av en ny programvare. I tillegg vil det også ved videreutvikling av programvare være hensiktsmessig å legge vekt på en ”økonomisk betraktning” ved å se hen til størrelsen på kostnadene med videreutviklingen, og programvarens ”funksjoner” før og etter endringen.

¹⁴⁷ Dommen s. 1309

Også Finansdepartementet har vurdert grensen mellom nyutvikling og vedlikehold/påkostning, og da rettet mot programvare. Departementet peker på at dersom det skal bli aktuelt å anse programvareendringene som utvikling av ny programvare, må ”kun en mindre vesentlig del av programmet slik det fremsto før endringen, [være] i behold etter endringen”. Vurderingsmomentet har store likhetstrekk med det i Christensen-dommen. Departementet presiserer samtidig at løpende videreutvikling over en lengre periode ”normalt ikke [vil] lede til at det gamle programmet anses realisert og et nytt anskaffet”,¹⁴⁸ og at det dermed må dreie seg om omfattende endring av kildekoden innenfor et forholdsvis kort tidsrom for at det skal utvikles et nytt produkt.

Både Christensen-dommen og Finansdepartementets uttalelser tilsier at hvorvidt det dreier seg om nyutvikling av programvare beror på om kun en ”mindre vesentlig del” av programvaren slik den var før endringen, er i behold etter endringen. Samlet indikerer dette en høy terskel for når noe vil anses som utvikling av ny programvare; det må dreie seg om en svært omfattende endring av programvaren. Vurderingen må i likhet med i Christensen-dommen bero på ”helhetsvurdering”,¹⁴⁹ men må ta utgangspunkt i kildekoden til programvaren, og krever derfor inngående programmeringskunnskap. Dette medfører at vurderingen vil være krevende, og da særlig for skattemyndighetene som ikke innehar IKT-bransjens kompetanse.

Melsom har vurdert grensen mellom videreutvikling og nyutvikling av programvare, og anfører at det i vurderingen blant annet må legges vekt på programvarens funksjonalitet etter oppgraderingen, om det er behov for store tilleggsinvesteringer i forbindelse med oppgraderingen, i tillegg til kostnadene oppgraderingen medfører. Er for eksempel kostnadene store, og da gjerne høyere enn kostprisen til den opprinnelige programvaren, taler dette sterkt for at den gamle programvaren er utrangert, og at det isteden utvikles et nytt produkt.¹⁵⁰ I følge Melsom må det foreligge en ”kvalifisert” forbedring av funksjonaliteten, i tillegg til at kostnadene må være høye, for at det skal dreie seg om et nytt produkt.¹⁵¹

Vurderingsmomentet har likhetstrekk med det fra Finansdepartementet og Christensen-dommen.

Situasjonen kan illustreres ved et eksempel. Et selskap utvikler en programvare år 1. År 2 foretar selskapet en omfattende endring av programvaren. 10 % av den eksisterende

¹⁴⁸ Utv-2011-1487 punkt 4

¹⁴⁹ Rt. 1999 s. 1303 (s. 1309)

¹⁵⁰ Melsom 1994 s. 102-103

¹⁵¹ Melsom 1994 s. 104

kildekoden forblir uendret, 90 % endres. Det synes klart at 10 % utgjør en ”mindre vesentlig del” av den opprinnelige programvaren, slik at dette vil kvalifisere til utvikling av ny programvare og realisasjon av den gamle.

I HR-2016-1801-A (Norrøna) var spørsmålet om deler av kostnadene til et omfattende renoveringsarbeid av et nærings- og boligbygg skulle anses som vedlikeholdskostnader. Høyesterett presiserte innledningsvis at det også gis fradrag for vedlikeholdskostnader etter § 6-11 for utgifter til ”endringsarbeider som ivaretar et vedlikeholdsbehov”, herunder et ”tenkt vedlikehold”. Slike kostnader er vedlikeholdskostnader som ville påløpt dersom endringene ikke ble utført, men som man nå slipper på grunn av endringsarbeidet.¹⁵² Videre oppstilte Høyesterett et ytterligere krav til fradrag for tenkt vedlikehold, nemlig at ”endringen etter sin karakter virkelig [må erstatte] et vedlikehold”. Dersom bygget etter utførte endringer hovedsakelig fremstår som en investering eller nyanskaffelse ved at dets ”funksjonelle egenskaper” ikke er opprettholdt, antok Høyesterett at man ikke kunne akseptere fradrag for tenkt vedlikehold.¹⁵³ I saken ble dermed en stor andel av kostnadene aktiveringspliktige.

Også Norrøna-dommen gjelder arbeid på et fysisk driftsmiddel som igjen skiller seg klart fra programvareutvikling. Synspunktet med ”tenkt vedlikehold” synes likevel å kunne overføres til tilfeller med videreutvikling av programvare. Det kan tenkes en situasjon der en programvare er utdatert og følgelig har behov for oppdateringer i form av vedlikehold for å løftes tilbake i opprinnelig verdi. I forbindelse med vedlikeholdsbehovet kan selskapet finne ut at de også ønsker å foreta flere justeringer i programvarens kildekode, for å gi programvaren nye og bedre egenskaper.

Dersom man ser til Høyesteretts synspunkt i Norrøna-dommen, vil skattyter ikke få fradrag for det ”tenkte” vedlikeholdet dersom ”funksjonelle egenskaper” ved den opprinnelige programvaren ikke er opprettholdt. Skulle programvaren ved endringsarbeidet tilføres nye egenskaper vil Høyesteretts krav om at ”endringen etter sin karakter virkelig [må erstatte] et vedlikehold” ikke være innfridd. Som følge av dette, og på grunn av programvarens karakter og den hyppige teknologiske utviklingen, kan det dermed tenkes svært få tilfeller der skattyter faktisk vil kunne få fradrag for tenkt vedlikehold der programvaren videreutvikles. Norrøna-dommen har imidlertid vært gjenstand for kritikk, og det er blant annet påpekt at Høyesteretts

¹⁵² HR-2016-1801-A (avsn. 34)

¹⁵³ HR-2016-1801-A (avsn. 47-48)

synspunkt i dommen står lite i tråd med skatteevneprinsippet og prinsippet om nøytralitet som står sterkt i skatteretten.¹⁵⁴

Dersom man etter en konkret vurdering kommer til at en videreutvikling av programvare i realiteten innebærer at det utvikles et nytt produkt, må det som nevnt foretas en ny vurdering etter § 6-25, for slik å bedømme om kostnadene kan fradragsføres direkte eller må aktiveres på kostpris til den nye programvaren. Det vil nok i praksis sjeldent bli tale om å fradragsføre utgiftene ettersom nyutviklingen bygger på en allerede eksisterende programvare.

Hva gjelder den opprinnelig programvaren, vil den dermed være utrangert. Dersom denne, som i eksempelet ovenfor, har hatt en levetid på under tre år, vil varighetskravet ikke være oppfylt for programvaren. I så tilfelle kan kostnadene til utviklingen av denne som tidligere har blitt aktivert, fradragsføres i det året tapet er endelig konstatert, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.¹⁵⁵

5.4 Kan påkostninger på programvare i enkelte tilfeller fradragsføres direkte?

Som tidligere angitt er utgangspunktet at en påkostning på en eksisterende programvare skal aktiveres, ettersom påkostningen ikke innebærer noen oppofrelse av verdier. Dette tilsier at samtlige påkostningsutgifter skal aktiveres.

Det er imidlertid ikke gitt at alle endringer i form av påkostninger som blir foretatt på eksisterende programvarer, faktisk vil bestå og følgelig implementeres i programvaren. Når et selskap skal videreutvikle eksisterende programvarer, kan de ha en uklar visjon om hvilket resultat de ønsker å oppnå. Det kan tenkes tilfeller der selskapet prøver seg frem ut fra ulike ideer og prototyper, der det er uvisst om resultatet vil være et produkt de vil ta med seg videre. I slike usikre prøvestadier kan det virke ulogisk å kreve kostnadene aktivert, ettersom dette nettopp strider mot grunnprinsippet om at kostnader som ikke har verdi ut over inntektsåret, kan kostnadsføres.

Det kan i denne forbindelse diskuteres hvorvidt en påkostning på eksisterende programvare kan anses som en FoU-kostnad som skal vurderes etter skatteloven § 6-25. I så tilfelle vil ikke

¹⁵⁴ Folkvord 2016

¹⁵⁵ Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71

påkostningsutgiftene automatisk bli aktiveringspliktige, men først i det påkostningen ”kan bli” en del av den allerede aktiverte programvaren. Før det er sannsynlig at påkostningen blir en del av programvaren, vil kostnadene dermed kunne fradragsføres direkte.

Som nevnt under avhandlingens punkt 5 stenger ikke ordlyden i § 6-25 for også å omfatte kostnader til påkostning på allerede eksisterende driftsmiddel. Slike forsøks- og prototypefaser har også store likhetstrekk med vanlig forskning og utvikling, hvilket taler for at kostnadene skal vurderes som FoU-kostnader etter § 6-25.

På den annen side fremgår det av tidligere drøftelse at også påkostninger som ikke medfører en verdiøkning på objektet skal aktiveres. Det avgjørende for at det dreier seg om en påkostning som skal aktiveres er i følge Skatte-ABC at objektet omarbeides i form av ”moderniseringer eller rene endringer”, ikke om den øker i verdi.¹⁵⁶ Dette taler for at også utgifter til påkostninger som det er usikkert om vil bli implementert i den eksisterende programvaren, skal aktiveres.

Det fremstår imidlertid som lite rimelig at selskaper skal måtte aktivere kostnader som i prinsippet er FoU-kostnader på et tidspunkt der det enda er knyttet stor usikkerhet til om idéutprøvingen vil lede til et brukbart resultat eller ikke. Dette taler for at kostnadene kan vurderes etter § 6-25.

Hvorvidt påkostningsutgifter kan behandles som FoU-kostnader etter § 6-25 er samlet sett usikkert. Det er for øvrig hevdet at det i praksis sjeldent vil dreie seg om påkostning og aktivering av utgifter til programvareutvikling.¹⁵⁷ Dersom dette er tilfellet vil vurderingen være av begrenset betydning.

¹⁵⁶ Skatte-ABC 2017/18 punkt 5.2 under ”Vedlikehold”

¹⁵⁷ Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 145

6 Avsluttende kommentarer

Det siste tiåret har vært preget av enorme fremskritt i IKT-næringen verden over, og ”digitalisering” er blitt et ord alle bransjer må forholde seg til. Et stadig mer digitalisert samfunn fordrer naturlig nok et økt fokus på forskning og utvikling av programvare, og for Norge vil det være vesentlig å innta en proaktiv holdning i næringen, for slik å kunne konkurrere med globale aktører. Det er derfor viktig at også skattelovgivning holder tritt med den teknologiske utviklingen, og eventuelt fornyes i takt med denne. I et studie om skattlegging av FoU-kostnader av Center for European Economic Research (ZEW) fra november 2017 ble det blant annet pekt på at teknologiske fremskritt øker produktiviteten i landet, og bidrar mer effektivt til økonomisk vekst enn andre produksjonsfaktorer som arbeid og kapital.¹⁵⁸

Når et lands teknologiske fremskritt spiller en så viktig rolle i den økonomiske utviklingen av landet, er det derfor viktig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv at staten legger til rette for økt forskning og utvikling, og særlig innenfor IKT-næringen. Det kan også presumeres at investering i FoU medfører positive ringvirkninger i samfunnet. Dette fordi FoU-resultatene kan benyttes av andre selskaper enn utviklerselskapet, selskapene kan lære av hverandres feil, og ansattes kompetanse kan utnyttes andre steder om de skifter stilling.

Det kan hevdes at en omfattende aktiveringsplikt for FoU-kostnader tilknyttet programvare vil virke hemmende for næringslivets investering i programvareutvikling. Det følger også av ZEWs studie at Norges nåværende skattemessige håndtering av FoU-kostnader tilknyttet immaterielle eiendeler innebærer en likviditetsulempe for selskapene som bedriver slik forskning og utvikling.¹⁵⁹ I tillegg er det liten tvil om at regelen i § 6-25, slik den er utformet, er mindre praktisk anvendbar for selskapene, og skaper vanskelige drøftelser for skattemyndighetene. Dette taler for at regelen burde vært fornyet.

Et incentiv for å stimulere til økt fokus på programvareutvikling, og gjøre Norge mer konkurransedyktige i møte med det globale markedet, vil være en mer vidtrekkende fradragsrett for slike kostnader. Direkte fradragsføring av kostnader til forskning og utvikling er vanlig i flere andre land.¹⁶⁰ Det ble foreslått å innføre en slik regel også i Norge,¹⁶¹ men

¹⁵⁸ ZEW 2017 s. 3

¹⁵⁹ ZEW 2017 s. 8

¹⁶⁰ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) punkt 18.3 og ZEW 2017 s. 9

Finansdepartementet avviste forslaget. Det ble blant annet vist til at selskaper som driver med FoU i Norge får atskillig skattemessig støtte gjennom reglene om skattefradrag etter skatteloven § 16-40,¹⁶² samt den skattemessige forskjellsbehandlingen en slik regel ville medført ved at kostnader til kjøpte og selvutviklede driftsmidler hadde blitt behandlet ulikt.¹⁶³ I tillegg ville en regel om direkte fradragsrett lagt til rette for økt skatteplanlegging ved at selskaper ville forsøkt å stemple flest mulig kostnader som FoU-kostnader for å få størst mulig fradrag.

Det kan imidlertid diskuteres om aktiveringsplikten som følger av § 6-25 faktisk utgjør så stor forskjell for skattyter sammenliknet med hva en regel om direkte fradragsrett ville gjort. I studiet fra ZEW fremgår det at det hovedsakelig er i et FoU-prosjekts inngangsfase at størsteparten av kostnadene tilknyttet prosessen oppstår, altså da det enda er usikkert hvorvidt prosjektet vil lykkes. Etter at eiendelen er utviklet, er kostnadene gjerne lavere.¹⁶⁴ Følgelig vil størsteparten av FoU-kostnadene bli fradragsført.

Dette synspunktet støttes også av at aktiveringsplikten etter § 6-25 i følge Finansdepartementet er ment å være ”smal”, og at det i praksis vil være en vid adgang til fradragsføring eller rask avskrivning som følge av FoU-resultatets begrensede økonomiske levetid.¹⁶⁵ Hva gjelder programvareutvikling har Melsom uttalt at det er ”grunn til å anta” at kostnader til programvare normalt fradragsføres direkte, og at utgifter til utvikling og oppgradering ”knappt aktiveres i praksis”.¹⁶⁶ Dersom uttalelsene gjenspeiler dagens situasjon, synes gjeldende rett å harmonisere godt med samfunnets digitale utvikling.

¹⁶¹ Dok.nr. 8:90 (2004-2005)

¹⁶² Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 74

¹⁶³ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 73

¹⁶⁴ ZEW 2017 s. 4

¹⁶⁵ Utv-2005-833

¹⁶⁶ Melsom 2000 s. 139

Referanseliste

Bøker

- Brudvik 2017 Brudvik, Arthur J., *Skatterett for næringsdrivende 2017*, 40. utgave (Oslo 2017)
- Gjems-Onstad mfl. 2015 Gjems-Onstad, Ole/ Ormaz Ferdowsi, Sanaz/ Folkvord, Benn/ Furuseth, Eivind, *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave (Oslo 2015)
- Skatte-ABC 2017/18 Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2017/18*, 39. utgave (2018) (siteret fra Lovdata)
- Syversen 1991 Syversen, Jan, *Skatt på petroleumsutvinning* (Bergen 1991)
- Zimmer 2014 Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave (Oslo 2014)
- Zimmer/BA-HR 2014 Zimmer, Fredrik (red.)/ Advokatfirmaet BA-HR DA, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave (Oslo 2014)

Artikler og andre publikasjoner

- Folkvord 2016 Folkvord, Benn, ”Høyesterett: Fradrag eller aktivering av ”tenkte” vedlikeholdskostnader?”, *Rettsdatas redaksjonelle kommentarer*, 2016, <https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gREDKOMz2D2016z2E09z2E01z5FFRADRAGz5FAKTIVERING?dq=norrøna>
- Kildal 2000 Kildal, Tor, ”Skatt og immaterielle eiendeler”, *Skatterett 04/2000*, 2000 s. 283-293 (Siteret fra Lovdata)
- Melsom 1993 Melsom, Gjert, ”Skatterettslig behandling av utgifter ved produksjon av spillefilm”, *Skatterett 1993*, 1993 s. 311-331 (Siteret fra Lovdata)
- Melsom 1994 Melsom, Gjert, ”Skattemessig behandling av utgifter til anskaffelse av datamaskinprogrammer”, *CompLex nr. 10794*, Oslo 1994

- Melsom 1999 Melsom, Gjert, *Datamaskinprogrammer og skatt. Utgiftsføring, aktivering og avskrivning ved inntektsbeskatning*, juridisk lisensiat, Oslo 1999 (*Upublisert*)
- Melsom 2000 Melsom, Gjert, ”Internett og immaterielle verdier - ønskelige endringer i norsk inntektsskattelovgivning – belyst med utviklingen i andre land”, *Skatterett 2000*, 2000 s. 131-160 (Sisert fra Lovdata)
- Solheim 2005 Solheim, Gaute, ”Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – Kostpris og avskrivninger”, *Skatterett 02/2005*, 2005 s. 153-183 (Sisert fra Idunn)
- ZEW 2017 Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (Pfeiffer, Olena/ Spengel, Christoph), “Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning”, *Discussion Paper No. 17-046*, 2017, <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp17046.pdf>

Lover

Lov nr. 2/1961 om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven)

Lov nr. 56/1998 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Lov nr.14/1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov nr. 14/2016 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Forarbeider og offentlige uttalelser

Dok. nr. 8:90 (2004-2005) Forslag fra stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen om endring av skatteloven slik at kostnader til forskning og utvikling (FoU) kan utgiftsføres når de påløper.

Innst. O. nr. 12 (1999-2000) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2000 - Lovendringer

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. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer

Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)

Utv. 2005 s. 833 - Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005

Utv. 2011 s. 1487 - Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 26. oktober 2011

Høyesterettsdommer

Rt. 1940 s. 594 (von Koss)

Rt. 1993 s. 1012 (Forland)

Rt. 1999 s. 1303 (Christensen)

Rt. 2007 s. 1543 (Scansales)

Rt. 2013 s. 421 (Tronviken)

Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola)

Rt. 2014 s. 986 (Roa Medisinske Senter)

Rt. 2015 s. 367 (Orkla)

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

HR-2016-1801-A (Norrøna)

Lagmannsrettsdommer

Utv. 1991 s. 1458 (Gulating) (*Ikke tilgjengelig på Lovdata*)

Utv. 2002 s. 1028 (Frostating)

Øvrige kilder

- Datatilsynet 2018 Datatilsynet, *Forslag til ny personopplysningslov er klart*. (2018) <https://www.datatilsynet.no/aktuelt/aktuelle-nyheter-2018/forslag-til-ny-personopplysningslov-er-klart/> (Hentet 20.04.18)
- NRS 19 Endelig Norsk RegnskapsStandard 19 Immaterielle eiendeler (2012). <http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/01/NRS-19-Immaterielle-eiendeler-desember-2012.pdf> (Sitert siste gang 15.05.18)
- OECDkomm. Art. 12 – 12.2 Commentaries on the articles of the model tax convention, Commentary on article 12 (2010) <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (Hentet 30.04.18)
- SNL 2015 Store Norske Leksikon, *Dataprogram*, sist oppdatert august 2015, <https://snl.no/dataprogram> (Hentet 01.04.18)
- SNL 2017 Store Norske Leksikon, *Nåverdi*, sist oppdatert mai 2017, <https://snl.no/nåverdi>, (Hentet 21.03.18)
- SNL 2018 Store Norske Leksikon, *Åpen kildekode*, sist oppdatert februar 2018, https://snl.no/åpen_kildekode (Hentet 14.05.18)
- SSB 2018 Statistisk Sentralbyrå, *11133: Teknologiområder for FoU i næringslivet. Driftskostnader etter detaljert næring (SN 2007) (mill. kr) 2010 – 2016*, Statistikkbanken <https://www.ssb.no/statbank/table/11133/tableViewLayout1/?rxid=61d70e54-7a2b-4acb-b872-3181312653db> (Hentet 23.03.18)