

**Utvikling av immaterielle driftsmidler, aktiveringsplikt
eller direkte fradrag – med et særlig blikk på
varemerker.**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 666
Leveringsfrist: 26.04.2011

Til sammen 17400 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	Rettskilder	3
<u>2</u>	<u>IMMATERIELLE DRIFTSMIDLER</u>	4
2.1	Innledning	4
2.2	Driftsmiddel	5
2.2.1	Vilkår om ”varig og betydelig”	6
2.3	Immaterielt driftsmiddel.....	7
2.3.1	Skillet mellom forretningsverdi og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler	8
2.3.2	Regnskapsrettens definisjon av immaterielle driftsmidler	11
2.3.2.1	Vilkår om identifiserbarhet	12
2.3.2.2	Vilkår om kontroll	14
2.4	Tidsbegrenset- og ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel	17
2.4.1	Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler	17
2.4.2	Ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler	18
2.5	Varemerker	19
<u>3</u>	<u>UTVIKLING AV IMMATERIELLE DRIFTSMIDLER</u>	25
3.1	Innledning	25
3.2	Utviklingskostnader	26
3.2.1	Utvikling av allerede eksisterende driftsmidler, kontra utvikling av nye.....	27
3.2.2	Utvikling av immaterielle driftsmidler, kontra utvikling av fysiske driftsmidler	28
3.3	Grensen mellom påkostning og vedlikehold	29
3.3.1	Grensen mellom påkostning/vedlikehold og nyutvikling.....	32

3.3.2	Vurderingstema ved nyutvikling	32
3.4	Utvikling av varemerker	33
4	<u>SKATTELOVEN § 6-25</u>	<u>37</u>
4.1	Innledning	37
4.2	Vilkår etter skatteloven § 6-25	40
4.2.1	Hva er FoU-kostnader	41
4.2.2	”Knyttet til konkrete prosjekter”	44
4.3	Sannsynlighetsvurderingen	45
4.4	Nyutvikling av varemerker.....	46
5	<u>BEHANDLING AV FOU-KOSTNADER, ETTER AT VILKÅRENE I SKTL. § 6-25 ER OPPFYLT</u>	<u>49</u>
5.1	Innledning	49
5.2	Vilkår for aktivering av immaterielle driftsmidler	49
5.3	Forretningsverdi	52
5.4	Identifiserbare immaterielle driftsmidler.	53
5.4.1	Tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel.....	54
5.4.2	Ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel.....	54
5.5	Behandling av FoU-kostnader for varemerker	56
6	<u>REKKEVIDDE OG BETYDNING AV AKTIVERINGSPLIKTEN FOR KOSTNADER KNYTTET TIL UTVIKLING AV IMMATERIELLE DRIFTSMIDLER.</u>	<u>59</u>
7	<u>KILDEREGISTER.....</u>	<u>62</u>
7.1	Lov- og forarbeidsregister	62

7.2	Retts- og ligningspraksis	63
7.3	Litteraturliste.....	63

1 Innledning

Temaet for denne avhandlingen er hvordan kostnader knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler i inntektsskapende virksomhet skal behandles skattemessig. Dette er både et spørsmål om vilkårene for fradragsrett er oppfylt, og et tidfestingsspørsmål for når påløpte kostnader skal komme til fradrag.

Utgangspunktet i norsk rett er at skattyter skal få fradrag for de kostnadene han har pådratt seg som ledd i inntektsskapende aktivitet. Dette springer ut fra skatteevneprinsippet og utgangspunktet om at skatt skal beregnes av nettoinntekt. Fradraget kan skje direkte etter at kostnaden er påløpt, eller det kan skje senere gjennom fradrag for avskrivninger på aktiverte eiendeler. Ved utvikling av driftsmidler reises spørsmålet om når i utviklingsprosessen aktivering av de påløpte kostnader må finne sted.

Jeg har valgt å knytte problemstillingen til utviklingskostnader. Et velfungerende og moderne samfunn er et resultat av kontinuerlig utvikling og fremtidsrettet tenkning, og forskning og utvikling (heretter forkortet FoU) legger grunnlaget for en stor del av den samlede innovasjon i samfunnet. Det investeres dermed betydelige ressurser i slike aktiviteter. FoU foregår i flere sektorer, herunder instituttsektoren, universitets- og høyskolesektoren og i næringslivet, og en stor del knytter seg til den sistnevnte.¹ For næringslivet vil satsning på utviklingsarbeid og FoU ofte være avgjørende for den enkelte bedrifts fremgang, vekst og konkurransedyktighet.

Målet med FoU-innsats for næringsdrivende, vil være å tilføre foretaket fremtidige verdier, blant annet i form av å opprettholde sin posisjon i markedet eller å styrke den.

¹ Statistisk sentralbyrå, *Innovasjon, forskning og utviklingsarbeid*.

Disse verdiene vil konkretisere seg i form av egenutviklet forretningsverdi (goodwill) eller som andre identifiserbare driftsmidler.

Årsaken til at jeg har valgt å vinkle oppgaven mot utvikling av immaterielle driftsmidler, beror først og fremst på at mye FoU-aktivitet resulterer i nettopp immaterielle verdier, og på at immaterielle verdier de siste tiårene har hatt en økende betydning for næringsdrivende, blant annet på grunn av den store utvikling og digitalisering av informasjonsteknologi som har funnet sted.

Det vil kunne få stor betydning for skattyter hvordan kostnader knyttet til FoU skal behandles, herunder når i utviklingsprosessen de påløpte kostnadene må aktiveres og hvordan de vil komme til fradrag etter aktivering. Skattyter vil alltid ha et ønske om å få fradratt mest mulig kostnader det samme år som de påløper. Dette kommer av at fradrag vil redusere den samlede skatt for det enkelte år, noe som igjen fører til at skattyter vil sitte igjen med en større fortjeneste. Det kan virke som et disincentiv mot å foreta investeringen i FoU, dersom det foreligger en vid aktiveringsplikt og streng avskrivingsadgang. Slike forhold vil gjøre det vanskeligere for skattyter å kunne gjennomføre FoU-tiltak, noe som igjen kan bidra til mindre vekst totalt i samfunnet.

I denne avhandlingen vil jeg derfor se nærmere på gjeldende skatteregler for utviklingskostnader til immaterielle driftsmidler.

For å kunne behandle denne problemstilling, er det flere begrep som må presiseres og avgrenses. Jeg har bygget opp oppgaven slik at jeg først vil klarlegge hva som ligger i uttrykket immaterielle driftsmidler, før jeg går videre for å se på hva som kan kalles utviklingsutgifter og hvilke regler disse skal behandles etter. Deretter vil jeg se nærmere på skatteloven §6-25 som gjelder kostnader til FoU, og til slutt ta for meg behandlingen av utviklingsutgiftene etter at de har blitt aktivert. Avslutningsvis vil jeg knytte noen kommentarer til reglens rekkevidde og betydning for skattyter. I slutten av hvert kapittel vil jeg illustrere rettsreglene ved å knytte eksempler til utvikling av varemerker.

1.1 Rettskilder

I skatteretten, som for andre rettsområder, er det den alminnelige rettskildelæren som skal legges til grunn. Legalitetsprinsippet vi i tillegg i stor grad gjøre seg gjeldende, ettersom skattlegging er et ”inngrep i borgernes frihet og rettigheter”². Skattemyndighetene må derfor ha hjemmel i formell lov for at skattlegging kan finne sted, noe som innebærer at lov og lovtolkning vil være sentrale elementer i skatteretten. Utgangspunktet for lovtolkningen må alltid være lovens ordlyd, noe som også er viktig i forhold til hensynet til forutsigbarhet for skattyter.

På det skatterettslige området foreligger det store mengder med ligningspraksis, og man kan se at Høyesterett ofte trekker dette inn i sine vurderinger. Vekten til ligningspraksis som kilde vil ”avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn)”³. Synspunkter som kommer frem i ligningspraksis kan dermed ikke uten videre legges til grunn, men de kan fungere som gode hjelpeargumenter i forhold hvordan rettssituasjonen er på angjeldende område. Videre foreligger det også mange administrative uttalelser på det skatterettslige området. De mest kjente er uttalelser fra Finansdepartementet (forkortet FIN) og Lignings-ABC. Lignings-ABC er i hovedsak utarbeidet som et hjelpemiddel for skatteetaten, slik at like saker skal få mest mulig lik behandling. Som rettskilde vil de derimot ha veldig liten vekt, og det henvises sjeldent til slike uttalelser i Høyesterett. Likevel vil de ofte være gode hjelpemidler ved tolkning og forståelse av de enkelte bestemmelser, og for å få oversikt over hva gjeldende praksis på området er. Det gis i ofte henvisninger til relevante Høyesterettsdommer og forarbeider knyttet til de forskjellige bestemmelser i Lignings-ABC.

² Zimmer (2010) s. 46.

³ Zimmer (2009), s. 53-54.

2 Immaterielle driftsmidler

2.1 Innledning

For næringsdrivende skiller det mellom to forskjellige typer aktiva som brukes i virksomhet, nemlig omløpsgjensstander og driftsmidler. Driftsmidler er anskaffet for varig bruk i virksomheten og de er ofte avgjørende for at virksomheten skal kunne utøves. Å anskaffe eller tilvirke et driftsmiddel, innebærer som regel en betydelig investering for skattyter, og den skattemessige behandlingen av slike kostnader vil dermed kunne få stor betydning for selskapets økonomi.

Hovedregelen for fradrag er skatteloven § 6-1. Den fastslår at det gis fradrag for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Uttrykket ”pådratt” sikter her til at skattyter må ha foretatt en oppofrelse, noe som innebærer at han ikke kan sitte igjen med et formuesobjekt med verdi tilsvarende det han kjøpte det for. Ved erverv av driftsmidler vil oppofrelse sjeldent finne sted og direkte fradragsrett er dermed ikke aktuelt. Kostnaden må isteden aktiveres etter sktl. § 6-10. Oppofrelsesvilkåret er i § 6-10 presisert til også å gjelde verdireduksjon ved ”slit og elde”, og dermed kan det gis fradrag for avskrivninger på betydelig driftsmidler.

Etter sktl. § 6-10 vil avskrivning av både varige og betydelige driftsmidler, forretningsverdi og andre immaterielle driftsmidler gi rett til fradrag, men avskrivningen foregår på forskjellig måte. Det er derfor nødvendig å skille de forskjellige typer driftsmidler fra hverandre. Varige og betydelige driftsmidler og forretningsverdi kan avskrives etter saldometoden, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a og b, mens det for andre immaterielle driftsmidler kun gis fradrag for avskrivning dersom verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, eller dersom det dreier seg om en tidsbegrenset rettighet; over rettighetens levetid, jf. sktl. § 14-50.

I dette kapitlet vil jeg se litt nærmere på hva et driftsmiddel er, for deretter å se på generelle kjennetegn ved immaterielle driftsmidler. Grensen mellom forretningsverdi og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler vil bli belyst, herunder også forholdet til regnskapsretten. I slutten av kapitlet vil jeg knytte teorien til vurdering av varemerker som immaterielle driftsmidler.

2.2 Driftsmiddel

Kostnader knyttet til varige og betydelige driftsmidler, vil komme til fradrag gjennom avskrivninger, jf. sktl. § 6-10, jf. § 14-40, mens varekostnader kommer fortløpende til fradrag ved videresalg, jf. sktl. § 6-1, jf. § 14-5 andre ledd. Årsaken til den forskjellige skattemessige behandling, beror på at varer, i motsetning til driftsmidler, inngår som en del av omsetningen og de vil ikke være i bedriftens besittelse lenge. Det blir derfor ikke nødvendig å aktivere og avskrive de, ettersom verdien må anses oppofret allerede når varen selges. På grunn av den forskjellige skattemessige behandling av varer og driftsmidler, vil jeg kort se nærmere på innholdet i begrepet ”driftsmidler”.

I skatteloven er uttrykket driftsmiddel brukt mange ganger, men på tross av dette finnes det ingen legaldefinisjon av uttrykket verken i loven, eller i forarbeidene. I Lignings-ABC 2011 er driftsmiddel definert som ”et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk er brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).”⁴

Zimmer uttrykker det på noenlunde samme måte, men sier i motsetning til Lignings-ABC at begrepet driftsmiddel, rent språklig i utgangspunktet ikke omfatter immaterielle gjenstander, men kun fysiske objekter.⁵ Han mener uttrykket ”anleggsgjenstand” er mer betegnende, men det benyttes ikke i skatteloven.

⁴ Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi 2.1)

⁵ Zimmer (2009) s. 142.

Ettersom skatteloven og Lignings-ABC bruker uttrykket driftsmidler om både fysiske og immaterielle formuesobjekter, vil jeg i det videre legge den forståelsen til grunn.

Etter Lignings-ABCs definisjon skal det ses hen til hvordan skattyter bruker formuesgjenstanden, for å vite om det er et driftsmiddel eller ikke. Det kan dermed ikke bestemmes ut fra hva slags type gjenstand det er snakk om. Én og samme gjenstand kan fungere som vare for en skattyter, og som driftsmiddel for en annen. Et eksempel på dette er lastebiler. Der lastebilen brukes til frakt som ledd i en transportvirksomhet, er det ingen tvil om at lastebilen er et driftsmiddel for skattyteren. Men på den annen side vil lastebilen være en vare der skattyters arbeid går ut på å produsere eller selge lastebiler. Det er altså ”gjenstandenes økonomiske funksjon i den konkrete virksomheten”⁶ som er avgjørende.

Det kan også oppstå situasjoner der en gjenstand går fra å være en vare til å bli et driftsmiddel. Dette vil for eksempel skje der er en gjenstand blir produsert for videresalg, men den tas i bruk som en prototyp for senere produksjon isteden. Prototypen vil da være et driftsmiddel og ikke en vare.

Det avgjørende i vurderingen av om man har med et driftsmiddel å gjøre, blir da å se på gjenstandens økonomiske funksjon for skattyter, og om gjenstanden er anskaffet for varig bruk. Er gjenstanden anskaffet for videresalg, skal den betegnes som en vare.

2.2.1 Vilkår om ”varig og betydelig”

Kommer man til at det foreligger et driftsmiddel som må aktiveres, er vilkåret for avskrivning at driftsmidlet er varig og betydelig, jf. sktl. § 14-40 første ledd. Er driftsmidlet enten uvarig eller ubetydelig, kan kostprisen fradragsføres i anskaffelsesåret jf. sktl. § 14-40 annet ledd. Kravet om varig og betydelig markerer således grensen mellom aktivering og direkte fradragsrett for driftsmidler som avskrives etter sktl. § 14-40.

⁶ *ibid.* s. 142

Hva som ligger i vilkårene går frem av sktl. § 14-40 første ledd bokstav a. Et driftsmiddel er å regne som varig dersom det ”ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år”. Etter forarbeidene⁷ har det ikke betydning hvor lenge skattyteren har tenkt til å beholde driftsmidlet, men kun driftsmidlets antatte levetid tillegges vekt. Ved kjøp av brukte gjenstander er det den resterende brukstid regnet fra skattyters erverv, som er avgjørende.⁸

Et driftsmiddel skal regnes som betydelig, ” når kostpris er 15.000 kroner eller høyere”, jf. sktl. § 14-40 første ledd, bokstav a. Der bedriften ikke har fradragsrett for merverdiavgift, skal denne være inkludert i de 15.000 kr, og i motsatt fall skal merverdibeløpet trekkes fra ved vurderingen. Størst betydning har dette vilkåret der skattyter erverver flere gjenstander, som alle hver for seg har en verdi under 15.000 kroner. Det kan da bli spørsmål om disse skal ses under ett, eller om de skal vurderes hver for seg. Jeg vil ikke gå nærmere inn på den problemstillingen.

Spørsmål om kravet til varighet og betydelighet også skal gjelde for driftsmidler som ikke saldoavskrives, vil jeg se nærmere på i punkt 5.2.

2.3 Immaterielt driftsmiddel

Det finnes ingen definisjon av begrepet ”immaterielle driftsmidler” i skatteretten, verken i loven eller i forarbeidene. Rent språklig betyr ordet ”immaterielt” noe ikke-materielt eller ikke-legemlig, og det innbefatter derfor alle aktiva og formuesgjenstander som ikke er fysiske. Begrepet blir dermed meget omfattende og uensartet.

Ettersom det er snakk om driftsmidler, kan begrepet avgrenses til å gjelde ikke-materielle formuesobjekter med *økonomisk verdi*. Typiske immaterielle driftsmidler er

⁷ Ot.prp.nr. 19 (1983-1984) s. 17, som sitert i Zimmer (2010) s. 96

⁸ Zimmer (2010) s. 96

opphavsrettigheter, varemerke og goodwill. Det vil si rettigheter som er utledet fra en immateriell verdi, altså det som etter immaterialretten klassifiseres som en immateriell eiendel.

Av rettspraksis⁹ ser man at det ikke bare er slike rettigheter som omfattes av begrepet i skatteloven. Også rettigheter som er utledet av fysiske driftsmidler behandles etter reglene for ”immaterielle driftsmidler” i sktl. § 6-10, tredje ledd. Det vil si at rent ”tinglige” rettigheter også kan omfattes. Typiske eksempler på dette er fallrettigheter til fossefall, rett til å ta ut stein av steinbrudd og utvinningsrettigheter på kontinentalsokkelen. Det skatterettslige begrepet ” immaterielt driftsmiddel”, omfatter dermed både det ”typiske” immaterielle og det ”tinglig” immaterielle.

Innenfor gruppen immaterielle driftsmidler må det skilles mellom de forskjellige typer, ettersom det også her er forskjellige skattemessige behandlinger. Det viktigste skillet går mellom forretningsverdi (goodwill) og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler, jf. sktl. § 6-10 annet og tredje ledd. Og etter at den vurderingen er foretatt, må det tas stilling til om det identifiserbare immaterielle driftsmidlet er av tidsbegrenset eller ikke-tidsbegrenset art, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, andre punktum.

2.3.1 Skillet mellom forretningsverdi og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler

Av § 6-10 annet ledd går det frem at fradrag for avskrivning av forretningsverdi gis der forretningsverdien er ervervet ved kjøp av virksomhet. Videre, av bestemmelsens tredje ledd, følger det at fradrag for avskrivninger på ”annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi”, kun gis hvis verdifallet er åpenbart eller dersom det handler om en tidsbegrenset rettighet; over rettighetens levetid, jf. sktl. § 14-50.

⁹ LA-2006-91457

Etter sktl. § 14-40 første ledd, bokstav b, kan ervervet forretningsverdi avskrives etter saldometoden. Det hører til i saldogruppe b, jf. sktl. § 14-41 første ledd, bokstav b, og kan avskrives med inntil 20 % i året, § 14-43 første ledd, bokstav b. I forhold til kriteriet om at det må foreligge et ”åpenbart verdifall” før man kan få fradrag for avskrivninger, vil det altså være gunstig å få allokert mest mulig av en eventuell kostpris ved kjøp av virksomhet til forretningsverdi. Det kan føre til store fradrag de første årene, noe som alltid er lønnsomt ved større investeringer. I tillegg trengs det ikke å påvises at noe faktisk verdifall har skjedd ved saldoavskrivning.

Skillet mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler vil ikke bare ha betydning ved erverv av virksomhet, men også ved egenutvikling. Utgifter til egenutvikling som resulterer i forretningsverdi, kan fradragsføres direkte. Dette vil jeg si mer om i punkt 5.3.

For å skille de identifiserbare immaterielle driftsmidler fra forretningsverdi, må det tas stilling til hva som skal klassifiseres som et *identifiserbart* immaterielt driftsmiddel, og hva som ligger i begrepet ”forretningsverdi”.

Ved avgrensningen av hva som ligger i begrepet ”identifiserbare immaterielle driftsmidler”, blir den regnskapsmessige definisjon trukket inn som rettskilde, selv ved rent skattemessige behandlinger. Det reiser spørsmål om hvilken vekt den regnskapsrettslige definisjon skal ha i praksis. Tidligere var det en sterk tilknytning mellom regnskapet etter regnskapsloven og skattereglene. Frem til lovendringen i 2005 var det slik at regnskapet ble lagt til grunn også for den skattemessige klassifisering og behandling. Denne tilknytningen er nå, rettslig sett, helt borte, men det kan se ut som det henger litt igjen. Årsaken til dette kan i følge Ludvigsen og Baksaas være at ”standardsetterne på regnskapsområdet har utviklet bedre og mer gjennomtenkte prinsipper og teorier enn hva som ligger til grunn for lovforarbeidene til de skatterettslige reglene på området.”¹⁰ Dette kommer nok av at det i

¹⁰ Ludvigsen (2010) s. 46.

regnskapsretten er et krav om at alle eiendeler må klassifiseres for at regnskapet skal bli avlagt. Og for alle regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2, er det obligatorisk å avlegge årsregnskap. Det blir da et større behov for klare retningslinjer og definisjoner slik at minst mulig tvil oppstår. Men det må bemerkes at det er ikke skattyters regnskap som eventuelt tillegges vekt ved skattemessige vurderinger, men de enkelte regnskapsregler og standarder.

I rettspraksis¹¹ er det flere ganger sett hen til de regnskapsrettslige standardene, herunder NRS (F) for immaterielle eiendeler¹². Også i Lignings-ABC vises til definisjonen inntatt i NRS (F), når innholdet av begrepet skal fastslås. Det går frem at ”den foreløpige regnskapsstandard vil være et viktig tolkningsmoment ved anvendelsen av sktl. § 6-10 (3)”, og videre sies det at dersom man kommer frem til at en immateriell eiendel foreligger i samsvar med NRS (F), kan man som utgangspunkt ”legge til grunn at det foreligger et immaterielt driftsmiddel i skattemessig forstand, jf. sktl. § 6-10 (3)”.¹³

Jeg tar for meg den regnskapsrettslige definisjon i punkt 2.3.2.

Begrepet ”forretningsverdi” er ikke definert i skatteloven eller forarbeidene, men i rettspraksis¹⁴ synes den regnskapsrettslige definisjon også her å tillegges vekt. I Rt. 2008 s. 343 (Hafslund Nett-dommen) avsnitt 36, vises det til den gamle skatteloven fra 1911, og forarbeidene¹⁵ til § 44 første ledd bokstav c, som tilsvarende dagens skattelov § 6-10 andre og tredje ledd. I forarbeidene sies det at goodwillbegrepet skal defineres negativt, og det skal

¹¹Eks. Rt 2007 1543 avsnitt 39 og Rt 2008 343 avsnitt 37.

¹²NRS (F) (2003) *Immaterielle eiendeler*.

¹³Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel – Immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel som ikke er forretningsverdi) punkt 2.1.

¹⁴Rt 2008 343, avsnitt 36.

¹⁵Ot.prp.nr. 19 (1983-1984) s. 16-17

ha ”tilsvarende vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivingen”¹⁶. Videre i dommen vises det til annen rettspraksis, blant annet Rt. 2007 s. 1543, avsnitt 44 og Rt. 2005 s. 1461, på side 1467, der den regnskapsrettslige definisjon også tillegges vekt.

I regnskapsloven defineres forretningsverdi negativt, jf. regnskapsloven § 5-7, som lyder ”Goodwill er differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten”. For å komme frem til hva som skal allokere til goodwill, må man altså finne den virkelige verdien av alle andre driftsmidler, inkludert identifiserbare immaterielle driftsmidler. Det er av denne grunn at det nærmere innhold av ”identifiserbare immaterielle driftsmidler” må klarlegges.

2.3.2 Regnskapsrettens definisjon av immaterielle driftsmidler

I regnskapsretten brukes det noe videre begrepet ”immaterielle *eiendeler*”. I NRS (F) fra november 2003 – Immaterielle eiendeler¹⁷, er det inntatt en grundig definisjon av begrepet, og den lyder som følger:

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

- a) er identifiserbare, og*
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.*

Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor denne definisjonen er:

- a) forretningsnavn (trademarks)*
- c) utgiverrettigheter*

¹⁶ Ot.prp.nr. 19 (1983-1984) s. 16-17

¹⁷ NRS (F) (2003) *Immaterielle eiendeler*, punkt 2.1.1.

- d) *edb programvare*
- e) *lisenser*
- f) *kopieringsretter (copy-rights)*
- g) *patenter*
- h) *franchise rettigheter*
- i) *driftsrettigheter og konsesjoner*
- j) *modeller, prototyper, resepter, formler etc.”*

Her er det flere vilkår som må være oppfylt; eiendelen må brukes som ledd i en økonomisk virksomhet, den må være identifiserbar og representere en fremtidig økonomisk fordel som foretaket må ha kontroll over.

Det kan nevnes at det også finnes andre regnskapsstandarder som regnskapspliktige i Norge står fritt til å bruke. Jeg velger å benytte NRS (F) som kilde i denne avhandlingen, ettersom det er ofte er denne Høyesterett henviser til. Lignings-ABC henviser også til NRS (F) ved sin behandling av immaterielle driftsmidler.

I de neste to underkapitler skal jeg se nærmere på vilkårene som utledes av den regnskapsrettslige definisjon.

2.3.2.1 Vilkår om identifiserbarhet

Et immaterielt driftsmiddel må være identifiserbart for at man skal kunne skille det fra forretningsverdi, og dermed behandle det etter sktl. § 6-10 tredje ledd. I NRS (F)¹⁸ er det beskrevet nærmere hva som må identifiseres. Av standarden går det frem at dersom et immaterielt driftsmiddel erverves separat, vil det alltid være identifiserbart, ettersom man da både har kunnet skille det ut og beregnet den økonomiske verdien. Ved egentilvirkning av et immaterielt driftsmiddel eller erverv ved kjøp av virksomhet, er det derimot ikke gitt

¹⁸ NRS (F) (2003) – *Immaterielle eiendeler*, punkt 2.1.1 *Identifiserbar*.

at driftsmidlet vil være identifiserbart, og det er da et krav om at skattyter må kunne ”identifisere de fremtidige økonomiske fordeler som knytter seg til eiendelen”¹⁹.

I Hafslund Nett-dommen²⁰ var problemstillingen om konsesjoner kan skilles ut som egne immaterielle driftsmidler. Selv om ”driftsrettigheter og konsesjoner” er listet opp i NRS (F), presiserer Høyesterett at man må foreta en selvstendig vurdering av dette når det gjelder skatterettslig spørsmål. Man kan altså ikke legge standarden til grunn uten en nærmere vurdering.

Dommen gjaldt det en områdekonsesjon og en anleggskonsesjon, og om disse kunne skilles fra goodwill ved overdragelse av et overføringsanlegg. Områdekonsesjonen ga enerett til å levere strøm til abonnenter innenfor et geografisk område, og spørsmålet som kom opp var om det var mulig å identifisere verdien av konsesjonen. Dette var avhengig av hvilke rettslige posisjoner anleggs- og områdekonsesjonen ga skattyter. I vurderingen av dette henvises det til det aktuelle lovverk med tilhørende forskrifter, som gjelder for levering av strøm. Av energiloven § 3-1, jf. forskrift om energi § 3-1, følger det at man ikke kan drive slik virksomhet uten de nødvendige konsesjoner.

Høyesterett viser videre til ligningspraksis, hvor det går frem at for eksempel verdien av synergieffekter, strategisk posisjonering og utvikling av nye produkter, knyttet til virksomheter som ikke trenger konsesjon, typisk ikke kan skilles fra forretningsverdi. Det kommer av at fordelene som regel vil være knyttet til en kundeportefølje. En kundemasse kan være veldig variabel, og de fremtidige økonomiske fordelene denne kunne tenkes å bringe vil være for usikre til at man kalle det et identifiserbart immaterielt driftsmiddel.

Videre siterer Høyesterett fra ligningsnemnda i dommens avsnitt 45; ”Der virksomheten er avhengig av konsesjon, vil dette kunne stille seg annerledes. Spørsmålet kan neppe

¹⁹ NRS (F) (2003) – *Immaterielle eiendeler*, punkt 2.1.1 *Identifiserbar*.

²⁰ Rt 2008 343.

avgjøres for konsesjoner i sin alminnelighet, men må knyttes opp mot den typen konsesjon som foreligger i dette tilfellet”. Ved spørsmålet som var oppe i Høyesterett gjaldt det altså en konsesjon som ga kjøperen nærmest en enerett på kundegruppen. Det var bare Hafslund Nett som hadde tillatelse til å levere strøm i det geografiske området, og kundemassen ville da bare bli endret ved stor fraflytting eller ved at befolkningen ville sunket. Begge de mulighetene var lite sannsynlige, og det fremsto som sikkert nok at konsesjonen i seg selv ville generere en inntektsstrøm i årene fremover for kjøperen. Høyesterett uttaler også at konsesjonen reelt sett var det samme som en rettslig monopolbeskyttelse, på grunn av at fast praksis tilsa at ingen andre vil få konsesjon i det samme området.

I Hafslund Nett-dommen var et av problemene som ble tatt opp at konsesjonen ikke kunne omsettes. Den kunne ikke selges, leies bort eller på annen måte bli overført. Kunne man da hevde at den hadde en økonomisk verdi? Høyesterett holder frem at det forvaltningsrettslig sett ikke er mulig å overføre konsesjonene, men skattemessig innebærer reglene at konsesjonene overføres til kjøper på samme vilkår som før. Høyesterett kom altså frem til at det i denne saken ikke var avgjørende om konsesjonen kunne omsettes separat.

Hafslund Nett-dommen viser at det kan være nødvendig å kjenne rettsreglene som gjelder for den aktuelle virksomhet, før man kan vurdere om det foreligger et identifiserbart immaterielt driftsmiddel eller ikke. I Hafslund Nett-dommen var det kun på grunn av den rettslige regulering som forelå, at den økonomiske fordelene ved konsesjonene kunne identifiseres.

2.3.2.2 Vilkår om kontroll

Det aktuelle driftsmiddel må altså være identifiserbart og ha en fremtidig økonomisk verdi. Den økonomiske verdien må i tillegg kunne kontrolleres av skattyter for at driftsmidlet skal kunne skilles fra forretningsverdi. Det vil si at skattyter må sørge for at han får en eksklusiv rett til den fremtidige økonomiske avkastning det immaterielle driftsmidlet vil bringe.

Kontroll kan oppnås på flere måter. Det kan følge av lovbestemmelser for den aktuelle rettighet, slik som for konsesjoner, eller ved avtale eller annen juridisk beskyttelse, som patenter eller opphavsrettigheter. Også hemmelighetsholdelse av for eksempel oppskrifter eller formler, vil være tilstrekkelig for å oppnå kontroll. Av NRS (F)²¹ følger det at juridisk beskyttelse kan sikre kontroll, men at det ikke er en nødvendig forutsetning.

I Rt. 2007 s. 1543 (Scansales), gjaldt spørsmålet hvorvidt en del av vederlaget som var betalt for et selskap med en agentavtale, skulle tilordnes forretningsverdi og dermed avskrives etter jf. sktl §6-10 annet ledd eller om det skulle skrive seg til andre identifiserbare immaterielle driftsmidler, som kun kan avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd.

Høyesterett tok stilling til hvilke verdier som knyttet seg til agentavtalen og hvilke som knyttet seg til den opparbeidede kundekrets, og da om verdien av en agenturavtale kan sies å være ett identifiserbart immaterielt driftsmiddel, eller om det vil gå inn under goodwillbegrepet. I avsnitt 46 i dommen, uttaler Høyesterett at en agentavtale kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel, og at vilkåret om kontroll vil være oppfylt ved at agenten i følge avtalen har enerett til å selge noe i et bestemt geografisk område. Verdien det innebærer vil være beskyttet ved selve avtalen, og tilstrekkelig kontroll må sies å foreligge. For verdien av kundegruppen som var opparbeidet under agentavtalen, var dette derimot mer usikkert. Det er nærmest umulig å kontrollere kundegrupper, ettersom de består av individer med fri valgrett i forhold til både valg av produkter og ønsket mengde. Det er dermed ingenting som sikrer en fast økonomisk gevinst i fremtiden. Av tidligere praksis følger det at fordelene ved en opparbeidet kundegruppe som regel tilordnes goodwill, og det er nettopp på grunn av den manglende kontrollen.

I Scansales ble utfallet at agentavtalen var et identifiserbart immaterielt driftsmiddel som måtte skilles fra goodwill, mens verdien av kundegruppen kunne tilordnes goodwill. Dette

²¹ NRS (F) (2003) *Immaterielle eiendeler*, punkt 2.1.1 *Kontroll*.

fikk derimot ikke noe betydning, da Høyesterett uansett kom til at ingen del av vederlaget kunne tilordnes agentavtalen, ettersom denne ikke hadde verdi utover verdien av kundegruppen. Ligning ble derfor opphevet av Høyesterett, og hele vederlaget ble behandlet som betaling for goodwill.

I Hafslund Nett-dommen²² reiste også spørsmålet om tilstrekkelig kontroll seg. Spesielt om områdekonsesjonen uttaler Høyesterett noe av det samme som i Scansales, altså at konsesjonen innebar at skattyter hadde en rettslig monopolrett til å levere strøm i det geografiske området konsesjonen gjaldt. Det som skiller de to sakene fra hverandre er at i Hafslund Nett-dommen innebar eneretten en større økonomisk fordel, da det gjaldt levering av strøm, noe alle trenger. I tillegg ble kontrollen over den økonomiske fordelene bedre ettersom ”konsesjonen sikrer kjøperen en helt sikker kundegruppe som vil generere en bruttoinntektsstrøm i årene fremover, og at konsesjonen er et nødvendig vilkår for å komme i denne posisjon.”²³

I Scansales ble det også sett hen til gjeldene rettsregler for det aktuelle immaterielle driftsmidlet, men det var i tilknytning til om vederlaget kunne anses som et avgangsvederlag istedenfor betaling for goodwill. Selve vurderingen av om agentretten var å anse som et identifiserbart immaterielt driftsmiddel ble foretatt uten å benytte bakgrunnsretten. Det avgjørende her var at agentretten bygget på en avtale, og kontrollen ble altså sikret gjennom denne.

På bakgrunn av det ovennevnte kan man se at det avgjørende for å skille forretningsverdi fra identifiserbare immaterielle driftsmidler, er om driftsmidlet og dets fremtidige økonomiske verdi kan identifiseres, og deretter om foretaket har tilstrekkelig kontroll over den økonomiske verdien. Et driftsmiddel vil være identifiserbart hvis det er mulig å identifisere den økonomiske verdien adskilt fra andre driftsmidlers verdi. Videre er det klart at kontroll

²² Rt 2008 343, se denne oppgaves punkt 2.3.2.1 for referat av dommen.

²³ Rt 2008 343 avsnitt 45.

kan oppnås på flere måter, og det avgjørende er om skattyter faktisk har eksklusiv rett til utnyttelse av driftsmidlet og dets økonomiske verdi eller ikke. Ved begge vurderingene kan det bli nødvendig å se hen til reglene som gjelder for de aktuelle driftsmidler noe som krever god innsikt i mye lovverk.

2.4 Tidsbegrenset- og ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel

Ettersom ikke alle immaterielle driftsmidler skal behandles skattemessig likt, må det undersøkes hva som ligger i henholdsvis tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, og ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler. Skattelovens § 6-10 tredje ledd regulerer hvordan ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler skal behandles, mens den henviser videre til sktl. § 14-50 når det gjelder behandlingen av tidsbegrensede immaterielle driftsmidler. Ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan kun avskrives ved åpenbart verdifall, mens tidsbegrensede immaterielle driftsmidler skal avskrives lineært over driftsmidlets levetid. Jeg vil komme tilbake til den skattemessige behandlingen i punkt 5.4.1 og 5.4.2.

Hva som menes med tidsbegrenset og ikke-tidsbegrenset, sier seg selv. Men hvilke immaterielle driftsmidler som faller inn under hva krever nærmere undersøkelse, og dette skal jeg se på i det følgende.

2.4.1 Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler

Et tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel, vil ofte være en rettighet som brukes i inntektsskapende aktivitet og som er knyttet til noe immaterielt eller fysisk. Det kan både være rettighet til uttak av stein fra et steinbrudd, og tidsbegrensede konsesjoner. Etter en språklig forståelse vil det være naturlig å si at regelen både omfatter rettigheter som er tidsbegrensede på grunn av avtale, og rettigheter som er tidsbegrenset på grunn av den økonomiske levetiden til driftsmidlet. Men ifølge forarbeidene²⁴ til skattelov 1911 § 44,

²⁴ Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s. 353.

som tidligere hjemlet fradragsrett, er det ikke den økonomiske levetiden bestemmelsen sikter til. I Lignings-ABC²⁵ legges også det til grunn. Bestemmelsen gjelder dermed bare rettigheter som er formelt tidsbegrenset ved lov, forskrift, avtale eller lignende.

Eksempler på tidsbegrensede rettigheter som følge av avtale, kan være tidsbegrensede lisensavtaler eller tidsbegrensede leieavtaler, mens patentrettigheter og konsesjoner kan være begrenset ved lov eller forskrift. Felles for disse, er at det vil være enkelt å beregne driftsmidlets levetid, og dermed over hvor mange år driftsmidlet skal avskrives. Levetiden blir bestemt ut fra den avtalte leietid, eller den lovbestemte varigheten av rettigheten. Hvis den økonomiske levetiden er kortere enn den avtale- eller lovfestede retten, vil den økonomiske levetiden kunne legges til grunn, jf. sktl. § 14-50, da det vil være mer i tråd med hensynet bak avskrivningene, nemlig å reflektere det faktiske verdifall.²⁶

2.4.2 Ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler.

I denne kategorien vil både de immaterielle driftsmidlene som faktisk har en begrenset økonomisk levetid og de som aldri vil tape seg i verdi, hvis det finnes, høre hjemme. Alle immaterielle driftsmidler som ikke er begrenset ved avtale, lov og lignende, vil falle inn i denne kategorien. I følge Lignings-ABC²⁷ vil også rettigheter som er avtalefestet, falle under denne kategorien dersom de kun kan sies opp av rettighetshaveren. Det vil i prinsippet gjøre rettigheten evigvarende, i den forstand at skattyter kan benytte seg av den så lenge han måtte ønske.

Et ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel kan for eksempel være spesialutviklet programvare, slik overligningsnemnda kom frem til i vedtak omtalt i Utv. 2004 s. 339²⁸, eller varemerker, som jeg vil se nærmere på i punkt 2.5. Know-how er et annet eksempel på

²⁵ Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene) pkt. 5.1.

²⁶ Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s. 353.

²⁷ Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene) pkt. 5.1.

²⁸ Utv. 2004 s. 339 pkt. 3.3.17.

et immaterielt driftsmiddel som kan sies å være ikke-tidsbegrenset, så lenge det ikke vil omfattes av selskapets forretningsverdi.²⁹ Da blir altså spørsmålet om know-how kan kalles et identifiserbart immaterielt driftsmiddel.

Videre kan man se at de fleste immaterielle driftsmidler likevel vil ha en begrenset økonomisk levetid, og kan man godtgjøre dette vil det være mulighet for lineær avskrivning over antatt levetid. Dette ble godtatt i den nevnte sak, jf. note 28, som gjaldt spesialutviklet programvare.

2.5 Varemerker

Gjennom oppgaven vil jeg bruke spørsmål knyttet til varemerker som illustrerende eksempler for rettsreglene jeg tar for meg. I dette punkt skal jeg se nærmere på hva som kvalifiserer varemerker til å være immaterielle driftsmidler. Klassifiseringen vil ha betydning for den skattemessige behandlingen av kostnadene knyttet til varemerket, både ved overdragelse og ved utvikling av eget varemerke.

Definisjon av hva et varemerke er, finnes i varemerkeloven (vml) § 2. Den lyder som følger, ” Et varemerke kan bestå av alle slags tegn som er egnet til å skille en virksomhets varer eller tjenester fra andres, for eksempel ord og ordforbindelser, herunder slagord, navn, bokstaver, tall, figurer og avbildninger, eller en vares form, utstyr eller emballasje.”

Selve varemerke er dermed noe grafisk eller fysisk, som en virksomhet har rettighet til å bruke som kjennemerke for sine produkter slik at deres varer og tjenester vil bli gjenkjent og identifisert, adskilt fra andre bedrifters varer og tjenester. Denne eneretten kan igjen bidra til å øke omsetningen for virksomheten, dersom kjennskapet til varemerket vil få forbrukerne til å velge produktene knyttet til det, fremfor produkter knyttet til andre varemerker.

²⁹ Zimmer (2010) s. 116.

Dersom skattyter utvikler varemerker for bruk i egen virksomhet, vil den rett til varemerke som da oppstår kunne skilles fra omløpsgjensstander, ettersom det utvikles for varig bruk i virksomheten og med tanke på å få en fremtidig økonomisk fordel. Dette gjelder også der et varemerke erverves, og det vil i slike tilfellene være klart at varemerket er et driftsmiddel. Det må her skilles mot virksomheter der skattyter utvikler varemerker for andre. Det som gjør driftsmidlet immaterielt, er at det er *retten* til eksklusiv bruk av varemerket som har verdi, og som dermed anses som selve driftsmidlet.

Verdien av et varemerke kan være vanskelig å skille fra et selskaps forretningsverdi, ettersom tilknytningen mellom varemerket og selskapet som bruker det, ofte er veldig sterk. Varemerket må klassifiseres som et *identifiserbart* immaterielt driftsmiddel dersom det skal skilles fra forretningsverdi, og flere vilkår må da være oppfylt. Rettigheten må ha en identifiserbar fremtidig økonomisk verdi for skattyter, og den fremtidige økonomiske verdien må være kontrollerbar slik at fremtidig avkastning vil tilfalle ham.

Når det gjelder den økonomiske verdien, er nettopp poenget med et varemerke at det skal gi skattyter økonomiske fordeler i forhold til andre som driver med de samme produkter eller tjenester. Men den økonomiske fordelene kommer ikke av seg selv. Den forutsetter at forbrukerne gjenkjenner merket, emballasjen, slagordet osv., og assosierer dette med noe *positivt*, som kvalitet, god pris, eksklusivitet eller lignende, som da gjør at de vil velge produkter fra den ene leverandøren fremfor andre som leverer tilsvarende produkter. Denne verdien kan kalles *varemerkets goodwill*, og for å oppnå slik goodwill må ofte adskillig tid og ressurser legges ned i varemerkebyggingstiltak. Behandlingen av kostnadene knyttet til utvikling av varemerker, vil jeg komme nærmere tilbake til i punkt 3.4.

For å finne ut om det aktuelle varemerket har en fremtidig økonomisk verdi for skattyter, kan det brukes forskjellige metoder. Den fremtidige økonomiske verdien må ikke forveksles med den skattemessige kostpris ved egenutvikling av varemerker, som altså vil være de aktiverte utviklingskostnader. Det som her skal undersøkes er den fremtidige

økonomiske avkastning varemerket kan tenkes å ha. I Utv. 2002 s. 606³⁰, er det inntatt omtale av en sak som ble behandlet av ligningsnemnda. Den gjaldt omklassifisering av goodwill til varemerke ved overdragelse av et selskap, og verdsettelse av varemerket. Selskapet Konsernet ASA kjøpte Fastburger AS, og anså 95 % av vederlaget for å være knyttet til goodwill. Konsernet ASA drev både egne restauranter med navnet ”Fastburger” og de hadde franchisetakere. Nemnda slo først fast at et varemerke er et immaterielt driftsmiddel, som må skilles fra ervervet goodwill. Deretter tok de opp spørsmålet om hvordan verdien av varemerket skulle beregnes. De fire metodene som ble nevnt var diskontering av fremtidig kontantstrøm, kapitalisering av franchiseavgiften, diskontering av markedsføringskostnader og en prissammenligningsmetode. Nemnda falt til slutt ned på å kapitalisere franchiseavgiften, oppgrosset for egendrevne serveringssteder. Nemnda bemerker til det at den mest nøyaktige metoden muligens ville være å diskontere den fremtidige kontantstrøm, men ettersom det nærmest er umulig å finne frem til fremtidig kontantstrøm, ville det være mer praktisk å bruke teoretiske metoder, noe de dermed gjorde i denne saken.

Det finnes også eksempler fra praksis, som viser at det ikke alltid lar seg gjøre å slå fast verdien av et varemerke. I en dom fra Oslo Tingrett inntatt i Utv. 2004 s. 912³¹, var også problemstillingen knyttet til overdragelse av virksomhet, nærmere bestemt en overdragelse av Jølstad Begravelsesbyrå AS og Borg Begravelsesbyrå AS, til Jølstad Byråer AS. Ved overdragelsen ble en stor del av vederlaget klassifisert som goodwill, og dermed avskrevet etter reglene som gjelder for det. Ligningsnemnda, som først behandlet saken, kom frem til at deler av goodwillbeløpet måtte anføres til verdien av ”Jølstad” som varemerke, og dermed bli behandlet som et identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Tingretten var usikre på om navnet ”Jølstad” med logo skulle regnes som et varemerke, eller kun som et firmanavn. De henviste også til at det var hele 12 firmanavn som ble overdratt, og kun tre navn inneholdt ”Jølstad”. Retten uttaler videre at verdiberegningen til Ligningsnemnda som

³⁰ Utv. 2002 s. 606 pkt. 4.5.

³¹ TOSLO-2004-14226.

bygget på en royaltymetode, var ”svært vilkårlig”, og den kunne dermed ikke legges til grunn. Vedtaket fra Ligningsnemnda ble således opphevet.

I forhold til vilkåret om at et driftsmiddel må være identifiserbart, er det i NSR (F)³² nevnt at et driftsmiddel alltid vil være identifiserbart dersom det kan overdras og dermed er utskillbart. I vml. § 53, er det lovfestet at et varemerke kan overdras, samt at dette kan skje både i forbindelse med salg av virksomheten som varemerket er knyttet til, og at det kan overføres separat. Etter vml. § 54 er det videre lovfestet at rettighetshaveren til et varemerke også har mulighet til å lisensiere varemerket, for å kunne gi andre rett til å benytte det mot vederlag.

Det er altså klart at et varemerke kan ha økonomisk verdi, samt at det er identifiserbart for skattyter. Neste spørsmål er da om skattyter kan ha kontroll over den fremtidige økonomiske fordel som varemerket vil bringe.

For varemerker følger den rettslige beskyttelsen av vml. § 1 første ledd. Den sier at ”Enhver kan oppnå enerett til å bruke et varemerke som kjennetegn for varer eller tjenester i næringsvirksomhet etter bestemmelsene i denne loven”. Slik beskyttelse oppnås ved å stifte en varemerkerett. Etter lovens § 3 kan man stifte slik varemerkerett enten ved registrering i varemerkeregisteret eller det internasjonale registeret, eller ved at varemerket allerede er godt innarbeidet, jf. bestemmelsens tredje ledd. Det er etter tredje ledd ikke nødvendig med registrering. Hva som ligger i uttrykket ”innarbeidet” følger av bestemmelsen, som sier at et varemerke skal ”anses innarbeidet når og så lenge det i omsetningskretsen her i riket for slike varer eller tjenester det gjelder, er godt kjent som noens særlige kjennetegn.” Den rettslige beskyttelsen kommer da av at varemerket allerede er verdifullt for skattyter. Er derimot planen å bygge opp og utvikle et varemerke som ikke er innarbeidet i utgangspunktet, må man altså registrere varemerket for å oppnå rettslig beskyttelse mot andres bruk.

³² NRS (F) (2003) *Immaterielle eiendeler*, pkt. 2.1.1 *Identifiserbar*.

Når varemerket er beskyttet etter loven, innebærer det at rettighetsinnehaveren vil ha eksklusiv rett til å bruke varemerket så lenge rettigheten varer. Vml. § 4 første ledd, slår fast at man både er beskyttet mot at andre bruker identisk tegn som varemerke for slike varer eller tjenester som varemerket er beskyttet for, og mot at andre bruker identiske tegn for *lignende* varer eller tjenester som varemerket er beskyttet for. Videre beskytter den mot bruk av lignende tegn for varer eller tjenester av samme eller lignende art som varemerket er beskyttet for, såfremt det er risiko for at forbruker skal forveksle tegnene og tro at de representerer det beskyttede varemerket. Dersom et varemerke blir misbrukt på denne måten, vil det føre til at den opprinnelige rettighetshaveren vil tape omsetning ved at andre virksomhetsutøvere spiser av hans markedsandel. De kundene som handler av den virksomhetsutøveren som bruker et varemerke urettmessig, vil kunne gjøre dette i den tro at de kjøper produkter fra den riktige rettighetshaveren til varemerket.

Etter vml. § 57 er det mulighet for ved dom å hindre andre i å bruke sitt varemerke eller lignende varemerke. Men å trekke noen for retten kan ofte bli kostbart, og derfor begynner slike saker ofte i Næringslivets Konkurransesvalg som er et tvisteløsningsorgan for næringsdrivende med kompetanseområde knyttet til markedsføringsloven §§ 25-31. Disse bestemmelser bidrar også til det rettslige vernet som foreligger for varemerkeinnhavere, og de kan dermed også brukes som hjemmel for å hindre andre i å bruke kjennetegn som kan forveksles med det beskyttede varemerket, jf. særlig § 30.

Problematikken med å bruke lignende merke som et beskyttet varemerke på samme varer som varemerket er beskyttet for, har vært aktuell for en del varer i daglighandelen.

Problemet oppstod ved at flere dagligvarekjeder begynte å produsere egne produkter, som skulle konkurrere med de kjente merkene, og i tillegg utformet de emballasje og etiketter som var påfallende lik emballasjen og etikettene til varene fra de kjente merkene. Dette kunne føre til forveksling hos kunden som muligens ville kjøpe produktene som dagligvarekjeden selv hadde produsert, når han trodde at han kjøpte produkt fra det kjente merket. En slik sak har vært oppe for Næringslivets Konkurransesvalg, jf. sak nr. 15

2010³³. Bakgrunnen for tvisten var Rema 1000's satsning på en egen linje for kjøttprodukter, og problemet knyttet seg til at etiketten på varene var forvekslende lik varemerket til restaurantkjeden Big Horn Steak House. Big Horn klaget dermed Rema 1000 inn for konkurranseutvalget, og utvalget kom frem til at Rema 1000 hadde handler i strid med god forretningsskikk etter markedsføringslovens § 25. Uttalelsen fra konkurranseutvalget illustrerer at retten til et varemerke effektivt kan beskyttes på flere måter enn kun etter varemerkelovens regler. Jeg vil ikke gå noe nærmere inn på problemstillinger knyttet til misbruk av varemerker.

Så langt kan det altså konkluderes med at rettigheter til et varemerke alltid vil oppfylle vilkårene til identifiserbarhet og kontroll. Vilkåret om fremtidig verdi vil derimot kunne variere fra tilfelle til tilfelle, og en konkret vurdering må foretas. Dersom fremtidig verdi kan påvises, vil varemerker skilles fra forretningsverdi, og av den grunn måtte gjennomgå en selvstendig skattemessig behandling.

Den neste problemstillingen blir så om rett til varemerke, vil være en tidsbegrenset eller ikke-tidsbegrenset rett. Dette må klarlegges for å vite hvordan driftsmidlet skal behandles skattemessig, etter at det har blitt aktivert. Denne vurderingen vil jeg ta for meg i punkt 5.5.

³³ Sak nr. 15 2010 Næringslivets konkurranseutvalg.

3 Utvikling av immaterielle driftsmidler

3.1 Innledning

Hovedregelen for fradrag er sktl § 6-1 første ledd. Den sier at fradrag gis for kostnader som er ”pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. I dette ligger det først og fremst at kostnadene må ha tilknytning til inntektsskapende aktivitet, noe som kommer av hensynet til skatteevneprinsippet som jeg nevnte i kapittel 1 i denne avhandling. Videre følger det av ordlyden ”pådratt”, at skattyter må ha foretatt en oppofrelse for at fradrag kan finne sted. Har ingen oppofrelse funnet sted, må kostnaden aktiveres for eventuell senere fradragsføring. Det må skilles mellom ”påløpte” kostnader og ”pådratte” kostnader. At en kostnad er påløpt, vil si at det har oppstått en forpliktelse til å dekke den eller at den er dekket, mens ”pådratt” sikter til at verdien har blitt oppofret, og skattyter dermed på et vis har redusert sine verdier.³⁴

Spørsmålet om behandlingen av kostnader til utvikling av immaterielle driftsmidler, er først og fremst et spørsmål om på hvilket tidspunkt i utviklingsprosessen de påløpte kostnader skal komme til fradrag for skattyter, herunder grensen for når aktivering må finne sted. Det må her skilles mellom utvikling av nye immaterielle driftsmidler og utvikling av allerede eksisterende driftsmidler. I begge situasjoner vil det være avgjørende når varig verdi må anses å være skapt for skattyter.

I dette kapitlet vil jeg først se på hva som går inn under begrepet utviklingskostnader før jeg videre tar for meg forskjellen på utvikling av allerede eksisterende immaterielle driftsmidler, kontra utvikling av nye immaterielle driftsmidler og forskjellen mellom utvikling av immaterielle driftsmidler, kontra fysiske driftsmidler. Til slutt skal jeg se

³⁴ TOSLO-2010-44196.

nærmere på grensen mellom påkostning og vedlikehold for utvikling av eksisterende driftsmidler.

3.2 Utviklingskostnader

Klassifiseringen av de enkelte driftsmidler er avgjørende for den skattemessige behandlingen. Er det snakk om utvikling av allerede eksisterende immaterielle driftsmidler, må grensen mellom vedlikehold og påkostning trekkes. Snakkes det derimot om utvikling av nye driftsmidler, er det grensen for når det anses sikkert nok at det immaterielle driftsmidlet vil bli utviklet og om det da vil gi skattyter en fremtidig økonomisk fordel, som er avgjørende for når aktivering må finne sted. I begge situasjonene er det spørsmål om når varig verdi er skapt for skattyter.

Å utvikle allerede eksisterende immaterielle driftsmidler, kan bestå av mange forskjellige aktiviteter som vil klassifiseres enten som vedlikehold eller påkostning. Det kan innebære at man reklamerer for sin virksomhet, for å øke fremtidig omsetning, eller at man utvikler ny teknologi, slik at kostnader kan spares inn. Begge deler vil kunne representere en fremtidig økonomisk fordel. I forrige kapittel så jeg på hva som kan betegnes som et immaterielt driftsmiddel, og kom frem til at alt fra dataprogrammer og goodwill til lete- og utvinningsrettigheter på kontinentalsokkelen er omfattet. Dette fører til at utvikling av disse også kan gå ut på mye forskjellig.

Alle kostnader som går med på å forbedre, forandre eller vedlikeholde et driftsmiddel og dens økonomiske verdi, kan kalles utviklingskostnader.

Likeledes vil alle kostnader som går med på å utvikle nye immaterielle driftsmidler, falle inn under begrepet. Det vil si at alt fra forundersøkelse, prosjektering og testing vil omfattes.

I en fersk sak fra Oslo Tingrett³⁵ behandlet retten to saker knyttet til letekostnader på kontinentalsokkelen til Angola. Tvisten gjaldt på hvilket tidspunkt de påløpte letekostnader skulle komme til fradrag, derunder om leteaktiviteten skulle anses for å være utvikling av det immaterielle driftsmidlet eller utvikling av selve letefeltet. For leting etter olje på andre steder enn den norske kontinentalsokkelen, gjelder de alminnelige skatteregler, og ikke petroleumsskatteloven med tilhørende forskrift. Dersom kostnadene skulle knyttes til utvikling av feltet, ville direkte fradragsføring måtte godkjennes, både for mislykkede letekostnader og for tidlige letekostnader, ettersom et driftsmiddel ikke ennå ville ha oppstått. Skulle kostnadene derimot knytte seg til rettigheten, måtte de aktiveres som påkostning dersom det ble gjort drivverdige funn, eller hvis det ved slutten av året fortsatt var usikkert om letingen var vellykket. Retten kom frem til at leteutgiftene måtte knyttes til tillatelsen. Til det bemerker de at tillatelsen ”er det eneste aktuelle driftsmiddel som finnes når leteutgiftene påløper, og tillatelsen gjør det mulig å foreta letingen, og den øker i verdi ved en vellykket leting.”³⁶ Dommen er ikke rettskraftig, men den kan gi holdepunkter for å klassifisere leteutgifter som utvikling av et immaterielt driftsmiddel.

3.2.1 Utvikling av allerede eksisterende driftsmidler, kontra utvikling av nye.

Hovedregelen for fradrag, sktl. § 6-1 første ledd, kommer til anvendelse ved vurdering av så vel nyutvikling som utvikling av eksisterende driftsmidler, og grensen mellom oppofrelse og varig verdi er således kjernen i vurderingen av hvordan kostandene skal behandles

For utvikling av *allerede eksisterende* immaterielle driftsmidler vil det etter hovedregelen være avgjørende om utviklingen innebærer vedlikehold eller en påkostning. Grensen mellom de to kommer jeg nærmere tilbake til i punkt 3.3. Når det gjelder kostnader til utvikling av *nye* immaterielle driftsmidler er det tidspunktet for når kostnadene må antas å føre til varig verdi for skattyter, som må undersøkes.

³⁵ TOSLO-2010-44196

³⁶ TOSLO-2010-44196 s. 10.

For kostnader til utvikling av nye driftsmidler finnes det også en egen regel som gjelder for forskning og utvikling (forkortet FoU), jf. sktl. § 6-25. Bestemmelsen presiserer tidspunktet for når påløpte kostnader må aktiveres, og den gjelder både for utvikling av fysiske driftsmidler og immaterielle driftsmidler. Vilkår og virkninger knyttet til sktl. § 6-25 tar jeg for meg i kapittel 4.

Resultatet av en vurdering av kostnader knyttet til nyutvikling etter kun sktl. § 6-1 vil sannsynligvis ikke bli noe annerledes ved anvendelse av sktl. § 6-25, men bestemmelsen har lovfestet vurderingskriteriene på en mer presis måte. Dette følger også av Forlanddommen³⁷, som sktl. § 6-25 er en kodifisering av. Bakgrunnen for innføringen av sktl. § 6-25 kan muligens være å snevre inn området for direkte fradragsrett noe. Det må også bemerkes at ikke alle utviklingskostnader ved tilvirking av et driftsmiddel, kan kalles FoU-kostnader. Hva som skal omfattes av begrepet ”FoU” tar jeg for meg i punkt 4.2.1.

For driftsmidler som skal saldoavskrives, er det i sktl § 14-40 tredje ledd bestemt at påkostning på slike driftsmidler alltid skal føres inn på saldo, selv om påkostningen er mindre enn kr. 15.000. Vurderingen av om vedlikehold eller påkostning har funnet sted, må foretas også for utvikling av driftsmidler som saldoavskrives.

For utvikling av eksisterende driftsmidler, er grensen mellom vedlikehold og påkostning mest aktuell. Grensen mellom påkostning/vedlikehold og nyutvikling ligger i grenseland mellom vurdering etter sktl. § 6-1 og § 6-25, mens det ved ren nyutvikling er sktl § 6-25 vurderingen primært foretas ut fra.

3.2.2 Utvikling av immaterielle driftsmidler, kontra utvikling av fysiske driftsmidler.

For grensen mellom vedlikehold og påkostning ved utvikling av allerede eksisterende driftsmidler, og for grensen for varig verdi ved utvikling av nye driftsmidler, vil

³⁷ Rt 1993 1012.

vurderingene bli noe forskjellige, avhengig om det er knyttet til et immaterielt driftsmiddel eller et fysisk driftsmiddel.

Når grensen for vedlikehold og påkostning skal trekkes for fysiske driftsmidler, finnes det mye teori og rettspraksis å støtte seg på. Betraktinger og eksempler fra teorien, er ofte knyttet opp mot fysiske driftsmidler, og de samme vurderingsmomentene vil ikke alltid gjøre seg gjeldende overfor immaterielle driftsmidler.

I Utv. 2010 s. 343³⁸ omtales et kontorvedtak fattet av Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS), angående en sak som gjaldt utvikling av immaterielle driftsmidler, herunder varemerker. SFS nevner her problemet knyttet til at det som foreligger av teori og praksis i forhold til grensen mellom vedlikehold, påkostning og nyutvikling, kun tar for seg fysiske driftsmidler. De sier videre at det som går frem av Lignings-ABC³⁹ om angjeldende tema, er generelle betraktninger som også må få betydning for vurderingen i forhold til immaterielle driftsmidler. Jeg skal i punkt 3.3 se nærmere på Lignings-ABCs betraktninger. Jeg skal også komme tilbake til den omtalte sak i punkt 3.4.

3.3 Grensen mellom påkostning og vedlikehold

Ved utvikling av allerede eksisterende immaterielle driftsmidler er det av stor betydning for skattyter om kostnadene kan utgiftsføres direkte eller om de må aktiveres som en del av kostprisen for driftsmidlet, og komme til fradrag senere ved avskrivninger eller som inngangsverdi ved gevinstoppgjør.

Hovedregelen for fradrag er som nevnt sktl. § 6-1, og for å finne ut om en kostnad skal behandles etter den, må grensen mellom påkostning og vedlikehold trekkes. Ved vedlikehold er vilkåret om oppofrelse ofte oppfylt, men ved påkostning vil oppofrelse ikke ha funnet sted.

³⁸ Utv. 2010 s. 343 punkt 2.3.33.

³⁹ Lignings-ABC 2009, s. 1311.

Zimmer formulerer forskjellen mellom påkostning og vedlikehold, ved å si at ”kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den har hatt tidligere, er vedlikehold”, mens ”kostnader som bringer gjenstanden opp til en høyere standard, er påkostning.”⁴⁰ I Lignings-ABC legges nesten samme definisjon til grunn. Der heter det at ”vedlikehold, herunder reparasjon, er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som ny”⁴¹ og påkostning vil “omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer eller rene endringer.”⁴² Det nevnes også at det ikke skal tas hensyn til om den økonomiske verdien øker eller ikke ved påkostningen eller vedlikeholdet.

Dette reiser spørsmål ved hvilken standard det skal sammenlignes med, og hva som skjer dersom man får fradrag for vedlikehold, der det tidligere er gitt fradrag for slit og elde på det samme driftsmidlet.

I forhold til immaterielle driftsmidler må det muligens ses hen til andre kriterier for å klarlegge skillet mellom vedlikehold og påkostning, enn de kriterier Zimmer og Lignings-ABC stiller opp. Men som nevnt ovenfor, skal vurderingsmomentene som trekkes opp i teorien også få betydning ved vurdering av immaterielle driftsmidler.

Å snakke om en viss ”standard”, refererer ofte til fysiske driftsmidler. Det er vanskelig å fastsette en standard for goodwill eller patenter, da det kun er den økonomiske verdien man har å gå ut fra. Det finnes nettopp ingenting fysisk å vurdere. Standarden det refereres til, er standarden driftsmidlet har vært i som nytt, uavhengig av eier. Her kan det bemerkes, at dersom vedlikehold fører til at standarden holder seg helt lik og gjenstanden forblir like

⁴⁰ Zimmer (2009) s. 179.

⁴¹ Lignings-ABC 2011 (Vedlikehold) pkt 4.

⁴² Lignings-ABC 2011 (Vedlikehold) pkt 5.1.

verdifull, er det ikke grunnlag for å kreve fradrag for avskrivninger, ettersom denne avskrivningen skal reflektere verdireduksjon. Da får man isteden fradrag for vedlikeholdskostnadene.

I forhold til immaterielle driftsmidler, vil det passe bedre å si at vedlikehold foreligger der tiltak gjøres for å holde den *økonomiske verdien* på samme nivå som den tidligere har vært, mens påkostning foreligger der tiltaket fører til at den immaterielle eiendel representerer en større *økonomisk verdi* enn tidligere. Ved rene endringer derimot, er det mer usikkert om endringer i den økonomiske verdien skal ha betydning. Det må i så fall komme an på hva man legger i begrepet ”endring”. Er det snakk om at driftsmidlet gjennomgår så store endringer at et nytt driftsmiddel må sies å foreligge, vil den økonomiske verdien ikke ha betydning. I slike tilfeller er må grensen mellom påkostning og nyutvikling trekkes, og det er utelukket å klassifisere slike kostnader som vedlikehold.⁴³

På bakgrunn av det ovennevnte vil jeg vil dermed hevde at den økonomiske verdien bør få betydning ved vurderingen av om vedlikehold eller påkostning har skjedd for immaterielle driftsmidler. Spørsmål om økonomisk verdi skal ha betydning ved rene endringer, vil jeg se nærmere på i punkt 3.4.

Aktiviteter som skattyter foretar for å opprettholde en eksisterende ytelse eller posisjon i markedet og den økonomiske verdien dette innebærer, vil typisk være vedlikehold som da kan fradragsføres direkte. Eksempler på dette er reklamekampanjer, markedsundersøkelser, produktplassering eller organisasjonsutvikling.

Eksempler på tiltak som kan klassifiseres som påkostning kan være aktiviteter som vil gi en bedre posisjon i markedet, mer effektive produksjonsmetoder, bedre konkurransedyktighet, og andre tiltak som vil øke den fremtidige økonomiske verdien av det immaterielle driftsmidlet. Som jeg så på i punkt 3.2 vil også kostnader til leting etter olje og gass

⁴³ Lignings-ABC 2011, *Vedlikehold*, punkt 5.2.

klassifiseres som påkostning på den foreliggende leterettighet. Hvis utviklingen fører til at driftsmidlet skifter karakter, er man som nevnt tett opp mot grensen til nyutvikling.

3.3.1 Grensen mellom påkostning/vedlikehold og nyutvikling

Denne grensen er aktuell der vedlikeholdet eller påkostningen er så omfattende at et nytt formuesobjekt må sies å foreligge. For skillet mellom vedlikehold og nyutvikling er den skattemessige behandlingen mest ulik, ettersom kostnader til vedlikehold kan fradras direkte, mens kostnader til nyutvikling, må aktiveres fra et visst punkt i utviklingen. Forskjellen for påkostning og nyutvikling blir ikke like stor, ettersom det for begge to foreligger en vid aktiveringsplikt.

Når grensen skal trekkes, må man se på om driftsmidler gjennomgår så store endringer eller forbedringer, at det opprinnelige driftsmidlet ikke kan sies å eksistere lenger. Her er ikke den økonomiske verdien avgjørende, ettersom et nytt driftsmiddel kan tenkes å foreligge uten at det har økt i verdi.

Kommer man først til at nyutvikling har funnet sted, må alle kostnadene i forbindelse med utviklingen aktiveres fra et visst punkt i utviklingen. Dette gjelder selv om utgangspunktet for skattyter var å vedlikeholde driftsmidlet.

3.3.2 Vurderingstema ved nyutvikling

Nyutvikling må sies å foreligge der skattyter erverver et nytt driftsmiddel gjennom egenproduksjon. En utviklingsprosess kan ta lang tid, og innebære store kostnader. Prosessen vil bestå av mye forskjellig arbeid fra idé til ferdig driftsmiddel, og ikke alle utgifter i denne prosessen må aktiveres på driftsmidlets kostpris. Noen vil komme til fradrag direkte etter sktl. § 6-1, mens mye må aktiveres etter sktl. § 6-25. Spørsmålet er således fra hvilket tidspunkt i prosessen aktivering av de påløpte kostnader må foretas.

Ved nyutvikling må det skilles mellom kostnader til forskning og utvikling og andre utviklingskostnader. FoU-kostnader skal vurderes etter sktl. § 6-25, jf. § 6-1 mens andre kostnader kun skal vurderes etter hovedregelen for fradrag i sktl. § 6-1.

Etter sktl. § 6-25, må man vurdere tre ting; hva er kostnader til ”egen forskning og utvikling”, når foreligger et ”konkret prosjekt”, og hva skal til for at vilkåret til at prosjekter ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”, er oppfylt. De to første vurderingene er avgrensings spørsmål, mens det siste er en sannsynlighetsvurdering. I kapittel 4 tar jeg for meg sktl. § 6-25, og vil dermed se nærmere på det overnevnte.

3.4 Utvikling av varemerker

I punkt. 2.5, så jeg nærmere på hva et varemerke er, og hva som gjør at det klassifiseres som et immaterielt driftsmiddel. I dette punkt skal jeg se nærmere på hva utviklingen av et varemerke kan bestå av, og hvilke regler kostnadene til dette skal behandles etter. Jeg vil knytte analysen min til konkrete eksempler fra praksis.

Jeg vil se på utvikling av *allerede eksisterende* varemerker, og det er således grensen mellom påkostning og vedlikehold som blir av betydning for den skattemessige behandling.

Denne problemstilling har vært oppe i praksis, jf. kontorvedtak fattet av Sentralskattekontoret for storbedrifter, omtalt i Utv. 2010 s. 343.⁴⁴ Vedtaket er påklaget, og er således ikke rettskraftig, men jeg vil likevel se nærmere på vurderingene som er foretatt i forhold til grensen mellom påkostning og vedlikehold. Saken gjaldt utviklingskostnader til varemerker, herunder om disse skulle komme direkte til fradrag eller aktiveres. Skattyter var et selskap som var innehaver av mange kjente varemerker, og aktiviteter knyttet til disse utgjorde således en stor del av virksomheten, slik som ”lansering av nye merker, nye varianter under eksisterende merker og i noen grad også justeringer av eksisterende

⁴⁴ Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.33.

merker/varianter”.⁴⁵ Et eget produktutviklingsstyre behandlet utviklingen av varemerkene, og utviklingsprosessen var delt opp i fire ulike stadier, ”charter gate”, ”contract”, ”launch” og ”evaluation”. I den første fasen ble nye ideer presentert og vurdert, og man tok stilling til om ideen skulle forkastes eller om man skulle jobbe videre med den. I neste stadiet hadde ”ideen begynt å materialisere seg”, men det ville fremdeles være knyttet usikkerhet til flere punkter ved utviklingen. I stadiet som skattyter kalte ”launch” var varemerket ferdig og klar for lansering. Det siste og avsluttende stadiet innebar en ”evaluering av produktet og lanseringen” med sikte på å finne ut om det skulle trekkes fra markedet eller forandres på noen måte.

Det var i hovedsak fire typer prosjekter som utviklingskostnadene knyttet seg til, og sentralskattekontoret måtte ta stilling hvordan kostnadene til disse prosjektene skulle behandles skattemessig, ettersom selskapet hadde foretatt direkte fradrag for alle kostnader. Prosjektene gikk ut på ”relansering” som ville innebære oppgraderinger av eksisterende varemerker uten å forandre produktegenskapene, ”linje/merkeutvidelse” som var lansering av nye varianter av varemerket eller produktet innenfor en eksisterende kategori, men uten at store endringen ble foretatt, ”varemerkestrekk” der et eksisterende varemerke ville blitt lansert innenfor en ny produktkategori og til slutt lansering av nye varemerker, innenfor både eksisterende og nye produktkategorier. Alle prosjektene gikk igjennom produktutviklingsstyret, og de fasene som jeg gjenga ovenfor.

Alle de tre første prosjektypene vil knytte seg til utvikling av eksisterende varemerker, mens den siste innebærer utvikling av et nytt varemerke. I den aktuelle sak, var det ikke spørsmål om utvikling av nye varemerker. Spørsmål knyttet til nyutvikling vil jeg komme nærmere tilbake til i kapittel 4.4.

Kontoret kom i sitt vedtak frem til at kostnadene som var påløpt ved ”relansering” ville innebære vedlikehold med rett til direkte fradrag. Både de direkte og indirekte kostnadene,

⁴⁵ Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.33.

påløpt etter ”contract”-stadiet for prosjekter i kategoriene ”linje/merkeutvidelse” og ”varemerkestrek” måtte derimot aktiveres. Dette begrunnet de med at varemerket ved slike prosjekter ville gjennomgå en endring, og rene endringer selv om de ikke innebærer en verdiøkning, skal etter praksis for fysiske driftsmidler aktiveres på driftsmidlets kostpris som en påkostning. Kontoret kom altså til at det ikke er noen forskjell for grensene for påkosting og vedlikehold knyttet til fysiske driftsmidler, i forhold til grensen knyttet til immaterielle driftsmidler.

Jeg vil imidlertid se litt nærmere på dette. Ettersom de knytter begrunnelsen kun til det faktum at varemerket forandrer seg, burde muligens ”relanserings”-prosjektene også omfattes. En relansering vil typisk innebære en modernisering av selve varemerket, men slik at forbruker fortsatt vil gjenkjenne det fra slik det var før. Rent fysisk vil det ha skjedd en endring, ettersom varemerket blir oppgradert eller forbedret på et vis. Trekker man derimot inn en vurdering av om den økonomiske verdien har økt, vil det være klart at slike oppgraderinger må anses som vedlikehold ettersom de kun bidrar til å holde den økonomiske verdien på det opprinnelige nivå. Her må grensen trekkes mellom vanlige endringer, og endringer som fører til at varemerket skifter karakter, noe som igjen kan innebære at et nytt varemerke foreligger. Ved så store endringer vil den økonomiske verdien ikke ha betydning. Ved mindre endringer derimot, mener jeg at man må se hen til endringer i den økonomiske verdi ved vurderingen.

Ville utfallet av den omtalte sak blitt annerledes om de også vurderte endringer i den økonomiske verdi? I ”relanserings”-prosjektene ville det, som jeg kom til ovenfor, ikke gitt noe annet resultat, ettersom dette kun ble gjort for å opprettholde den markedsposisjonen varemerket hadde, noe som ikke ville resultere i økt verdi. For neste prosjektkategori, ”linje/merkeutvidelse”, kan det derimot tenkes at utfallet kunne blitt annerledes. Slike prosjekter kan for eksempel innebære at Freia Melkesjokolade, som er et kjent varemerke, introduserer en melkesjokolade av samme sort, bare med biter av lakris inni. Her vil endringene være veldig små både når det gjelder produktet og varemerket, og merkeutvidelsen trenger ikke nødvendigvis å gi en økonomisk gevinst for skattyter,

ettersom slike endringer ofte vil være nødvendige for å følge utviklingen ellers i markedet, og for dermed å ikke miste sine markedsandeler. Ved slike prosjekter bør det derfor vurderes konkret for hvert tilfelle om det vil gi skattyter en varig verdi eller ikke, og dermed om kostnadene må aktiveres eller om det skal anses for å være vedlikehold.

Den siste prosjektgruppen ”varemerkestrekk”, kan for eksempel gå ut på at varemerket FUN Light som representerer forskjellige sukkerfrie safttyper, velger å gå inn i en ny produktkategori og utvikler FUN Light sukkerfri saftis. Her vil varemerket bli videreført slik som det allerede foreligger, mens produktet er helt nytt. Selve varemerket gjennomgår dermed ikke noen større forandring, men varemerkets verdi må likevel sies å øke fordi det er representert i flere produktkategorier. Slik utvidelse vil med stor sikkerhet bidra til å øke den økonomiske avkastningen et varemerke vil gi og kostnadene må dermed aktiveres.

Jeg vil derfor hevde at det bør ses hen til den økonomiske verdien ved vurdering av om vedlikehold eller påkostning har skjedd, når vurderingen knytter seg til immaterielle driftsmidler. Dette må også gjelde der utviklingen fører til rene endringer, så lenge ikke endringene er så store at driftsmidlet skifter karakter eller et nytt driftsmiddel må anses å foreligge.

4 Skatteloven § 6-25

4.1 Innledning

Hvert år brukes det betydelige midler på forskning og utvikling⁴⁶ (heretter forkortet FoU), og FoU kan sies å falle inn under det litt videre begrepet, innovasjon. De fleste større og mindre selskaper i Norge, er opptatt av innovasjon, og dette er avgjørende for mye av utviklingen i samfunnet. Gjennom innovasjon og FoU vil ny kunnskap erverves, utvikles og utnyttes. Mye FoU foregår uten at det nødvendigvis fører til identifiserbare fremtidige økonomiske resultater for selskapet, men som regel vil FoU-aktiviteter gi økonomisk avkastning, og det investeres derfor mye penger i slik virksomhet. På grunn av de store verdier som er involvert og som kan genereres av FoU-resultater, er det interessant å se på den skattemessige behandling av slike kostnader.

Utgangspunktet for den skattemessige vurderingen av FoU-kostnader vil være sktl. § 6-1 første ledd, og oppofrelse må ha funnet sted for at direkte fradrag kan aksepteres. Som en presisering av sktl. § 6-1, fastlegger sktl. § 6-25 de nærmere grenser og vurderingsmomenter for når FoU-kostnader skal behandles som en del av kostprisen for det utviklede driftsmiddel, og dermed også når direkte fradrag etter § 6-1 kan finne sted.

Bestemmelsen om kostnader til FoU, var tidligere inntatt i skattelovens kapittel 14 om tidfesting, § 14-4, sjette ledd. Ved lov 9. desember 2005 nr. 116, med virkning fra og med inntektsåret 2005, ble bestemmelsen flyttet til dagens plassering. Regelen kan sies å være en kodifisering av den rettsoppfatning som ble lagt til grunn i Forland-dommen⁴⁷, gjengitt i

⁴⁶ Statistisk sentralbyrå, *Innovasjon, forskning og utviklingsarbeid*.

⁴⁷ Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) 16.3.3.2.

Rt. 1993 s. 1012. Ved vurderingen av bestemmelsens innhold og rekkevidde, vil både dommen fra Høyesterett og forarbeidene til tidligere § 14-4 sjette ledd, gi god veiledning.

I Forland-dommen gjaldt tvisten prosjekteringsutgifter knyttet til utvikling av et skip. Da dette spørsmålet kom opp for Høyesterett, var det fremdeles slik at regnskapet skulle legges til grunn også for den skattemessige tidfesting (periodisering), og etter regnskapsloven 1977 § 21 syvende ledd, var det slik at man kunne velge om slike kostnader skulle balanseføres eller kostnadsføres. Men regnskapet skulle bare legges til grunn så lenge det ikke ville komme i strid med skattelovgivningen, og Høyesterett kom til at bestemmelsen ikke kunne være avgjørende for den skattemessige behandlingen i den foreliggende sak, ettersom det etter et visst punkt i utviklingen av skipet kunne sies å bli utviklet varige verdier for selskapet. Og kostnader til varige verdier kunne etter skatteloven ikke fradras direkte i inntekten, men aktiveres for senere avskrivning. At Høyesterett kom til dette resultat i dommen, viser at det i utgangspunktet er nok å foreta vurderingen etter sktl. § 6-1, men § 14-4 sjette ledd ble likevel inntatt.

Av forarbeidene⁴⁸ til skattelovens tidligere § 14-4 sjette ledd, kan man se at hensynet bak bestemmelsen dels var å gjøre vurderingen av om kostnadene skulle aktiveres lettere enn om man bare hadde vilkåret om oppofrelse å forholde seg til, og dels for at den regnskapsmessige behandlingen av utgiftene ikke skulle ha skattemessige motiver bak seg. Tidligere var det, som sagt, slik at man la regnskapet til grunn, også for den skattemessige periodiseringen, jf. skattelov 1911 § 50 annet ledd og skattelov 1999 tidligere § 14-4 annet ledd. Etter regnskapsloven var det valgfritt om kostnadene til FoU skulle kostnadsføres eller balanseføres, og ettersom den regnskapsmessige behandlingen ble lagt til grunn også for skatteberegningen, kunne dette føre til at man valgte det som var mest skattemessig gunstig. Det vil si at dersom skattyter var i en posisjon med overskudd, ville han antagelig velge å kostnadsføre kostnaden i regnskapet og dermed få direkte fradrag for å redusere det skattbare resultat, men hadde skattyter underskudd ville han balanseført kostnaden slik at

⁴⁸ Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.

den måtte aktiveres og underskuddet ikke ville økt ytterligere. Ved å innføre en egen regel om FoU-kostnader i skatteloven, måtte denne gå foran og den regnskapsmessige behandlingen ville ikke påvirke den skattemessige. Dette ville igjen ”bidra til å øke informasjonsverdien av regnskapet, ved at skattyterens regnskapsmessige valg mellom balanseføring eller kostnadsføring av forsknings- og utviklingsutgifter i regnskapet blir avgjort ut fra rent regnskapsmessige og bedriftsøkonomiske vurderinger.”⁴⁹

Innføringen av reglen kan også sies å ha verdi for skattyters forutberegnelighet, ettersom den vil bidra til at skattyter lettere kan forutse sin rettsstilling. Selv om vurderingen etter skattelovens tidligere § 14-4 sjette ledd, og nåværende § 6-25 ikke er helt ukomplisert, vil den likevel gjøre det lettere for skattyter å vite hvordan kostnadene skal behandles, slik at selvangivelsen blir riktig.

Bestemmelsen om FoU ble flyttet fra skattelovens kapittel 14 om tidfesting, til kapittel 6 om fradrag, samtidig som realisasjonsprinsippet ble inntatt i skatteloven § 14-2, for å erstatte regnskapsprinsippet etter skattelovens daværende § 14-4 annet ledd. Det medførte at spørsmålet om en kostnad skulle komme til fradrag, fullt ut måtte avgjøres etter skattelovens regler i kapittel 6 og ikke lenger etter hva som ble lagt til grunn i regnskapet. I den forbindelse ble det også naturlig å flytte bestemmelsen om FoU-kostnader til kapitlet om fradrag, ettersom bestemmelsen er å regne som en presisering på at man ikke får fradrag for slike kostnader etter sktl. § 6-1.⁵⁰

I det videre skal jeg se nærmere på de enkelte vilkår i sktl. § 6-25 som må være oppfylt for at FoU-kostnadene skal behandles som en del av kostprisen for driftsmidlet som utvikles.

⁴⁹ Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2. s. 73

⁵⁰ Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) punkt 6.5.4.3. A

4.2 Vilkår etter skatteloven § 6-25

“§ 6-25. Kostnader til forskning og utvikling

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

Det er tre vilkår som må være oppfylt, for at FoU-kostnader skal behandles som en del av kostprisen for det utviklede driftsmiddel. Det må dreie seg om kostnader til forskning og utvikling, og disse må knytte seg til et konkret prosjekt som det er sannsynlig at resulterer i et driftsmiddel.

Bestemmelsen gjelder for FoU-aktiviteter, som resulterer i utvikling av både fysiske og immaterielle driftsmidler. Det innebærer at behandlingen etter at det er klart at det foreligger aktiveringsplikt, ikke alltid er lik, men kommer an på reglene for det aktuelle driftsmiddel som utvikles. Bestemmelsen gjelder kun utvikling av nye driftsmidler.

FoU-kostnader knyttet til utvikling av varer vil etter ordlyden, jf. ”driftsmidler”, falle utenfor.⁵¹ Det er i tillegg tatt inn en egen bestemmelse for utvikling av varer i sktl. § 14-5 annet ledd, bokstav a. Utvikling av en prototyp for senere vareproduksjon vil derimot omfattes, ettersom prototypen vil anses som et immaterielt driftsmiddel⁵². Det samme gjelder utvikling av for eksempel et nytt legemiddel eller dataprogram, selv om dette senere skal brukes til produksjon av omløpsmidler, eller lisensieres.

Videre er det slik at det kun er kostnadene som påløper etter at vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt, som skal behandles som en del av kostprisen på driftsmidlet. Altså alle kostnader som påløper etter at det er sannsynlig at et driftsmiddel vil utvikles. Kostnader som pådras før dette tidspunkt, kan fradras direkte etter sktl. § 6-1.

⁵¹ Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.1.

⁵² For grensen mellom varer og driftsmidler, se punkt 2.2.

I punkt 4.2.1, 4.2.2 og 4.3 skal jeg se nærmere på de enkelte vilkår etter skatteloven § 6-25.

4.2.1 Hva er FoU-kostnader

Som jeg så på i forrige kapittel, omfatter uttrykket ”utviklingskostnader” alle kostnader som går med til utvikling av et driftsmiddel. Regelen i sktl. § 6-25, gjelder kun de utgifter som går inn under definisjonen til ”forsknings- og utviklingskostnader” og det må derfor klarlegges hva som omfattes.

Det finnes ingen skatterettslig definisjon av FoU-kostnader, men i regnskapsretten er begrepet definert nærmere. I regnskapsretten må man skille FoU-kostnader fra andre utviklingskostnader til immaterielle driftsmidler, og i følge Finansdepartementet⁵³ vil den regnskapsmessige definisjon fungere som rettskilde når innholdet i begrepet skal fastlegges. Lignings-ABC⁵⁴ uttaler også at de kun behandler de FoU-utgifter som faller innenfor begrepet i regnskapsretten.

Jeg vil derfor bruke de regnskapsmessige definisjoner som hjelpemiddel når jeg skal se nærmere på innholdet i begrepet forskning og utvikling.

I NRS (F) for immaterielle eiendeler⁵⁵, defineres forskning og utvikling på denne måte:

”Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.

Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede

⁵³ Utv. 2005 s. 833.

⁵⁴ Lignings-ABC 2011 (Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag) pkt. 1.

⁵⁵ NRS (F) (2003) *Immaterielle eiendeler*, punkt 2.1.3.

produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.”

OECD har også i sin Frascati-manual⁵⁶ en definisjon av hva som omfattes:

” Forskning og utviklingsarbeid (FoU) er kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap - herunder kunnskap om mennesket, kultur og samfunn - og omfatter også bruken av ny eller eksisterende kunnskap til å finne nye anvendelser.

FoU kan deles inn i følgende tre aktiviteter: grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid.

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

Anvendt forskning er også virksomhet av original karakter som utføres for å skaffe til veie ny kunnskap. Anvendt forskning er imidlertid primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser.

Utviklingsarbeid er systematisk virksomhet som anvender eksisterende kunnskap fra forskning og praktisk erfaring, og som er rettet mot:

- å fremstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter eller innretninger, eller*
- å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer eller tjenester.”*

Ut fra disse definisjonene kan man se at forskning går ut på å fremskaffe *ny kunnskap*, mens utvikling innebærer å *benytte eksisterende kunnskap* til å skape noe nytt, både materielt og immaterielt.

⁵⁶ NOU 2000:7 pkt. 4.1.

På forskningsstadiet vil det ofte være knyttet adskillig usikkerhet til den fremtidige økonomiske verdien av resultatene. I OECDs definisjon, skilles det mellom grunnforskning og anvendt forskning. Alle kostnader som går med til grunnforskning, vil sannsynligvis kvalifisere til direkte fradrag etter skatteloven, ettersom slik forskning ikke har mål om en spesiell utnyttelse eller bruk. Anvendt forskning derimot, vil være nærmere til å oppfylle vilkårene i sktl. § 6-25, ettersom det der dreier seg om å fremskaffe ny kunnskap knyttet til bestemte mål eller en bestemt anvendelse. Slik forskning vil da ofte være knyttet til et konkret prosjekt hvor målet er å utvikle varige verdier for selskapet.

Utvikling vil etter definisjonene gå ut på å anvende kunnskap som allerede foreligger, for å utvikle nye materialer, produkter, prosesser, systemer og tjenester, eller for å forbedre disse. I forhold til sktl. § 6-25, vil man her ha mulighet til å oppfylle vilkårene. Utvikling skjer ofte nettopp for å utvikle noe nytt som vil tilføre selskapet fremtidige økonomiske fordeler, og som regel vil slik utvikling være knyttet til konkrete prosjekter.

Ut fra disse regnskapsmessige definisjonene for FoU, kan det se ut som en litt videre forståelse av uttrykket legges til grunn i skatteretten, slik at mer alminnelige utviklingsutgifter også vil omfattes. Eksempelvis kan nevnes prosjekteringsutgifter for å bygge et skip, slik som var tilfellet i Forland-dommen. Etter de regnskapsmessige definisjonene, er det ikke åpenbart at slike kostnader skal omfattes ettersom det der ikke var snakk om utvikling av ny teknologi, prosesser eller løsninger, men kun bygging av et nytt skip. I skatteretten derimot vil slike kostnader helt klart inngå som FoU-kostnader, nettopp fordi sktl. § 6-25 er en kodifisering av Forland-dommen.

Det kan altså slås fast at kostnader til FoU vil innbefatte alle kostnader til arbeid som innebærer å fremskaffe ny viten, eller å utvikle noe nytt på grunnlag av eksisterende viten. Slike aktiviteter kan for eksempel være testing, prøveproduksjon, design, forundersøkelser, prosjektering eller produksjon av prototyper. Kostnadene vil kunne omfatte lønnsutgifter,

utgifter til materialer og avskrivning på driftsmidler som benyttes i FoU-aktiviteten, samt kostnader til arbeid med lisensiering og patentering.

4.2.2 "Knyttet til konkrete prosjekter"

For at kostnadene skal behandles som del av kostpris for det utviklede driftsmiddel, må kostnadene knytte seg til et konkret prosjekt, som har som mål å utvikle et driftsmiddel, jf. sktl. § 6-25. Det kan dermed ikke dreie seg om forskning eller utvikling som er for generell eller universell, det må knyttet seg til et prosjekt med et spesifikt mål. Gjør det ikke det, vil midlene som brukes anses som oppofrede for skattyter og direkte fradrag vil godtas.

I Forland-dommen⁵⁷ kommer dette vilkåret frem i uttalelsen; "de betydelige omkostninger rederiet pådro seg til prosjekteringsarbeidet var etter mitt syn ikke alminnelige utviklingsutgifter som omhandlet i regnskapsloven (1977) § 21 syvende ledd, men utgifter til et helt konkret prosjekt." At kostnadene var knyttet til et helt konkret prosjekt, var altså det som skilte dem fra alminnelige utviklingsutgifter. Etter daværende regnskapslov § 21 syvende ledd (nå, rskl. § 5-6), var det valgfritt om slike kostnader skulle kostnadsføres eller aktiveres, og Høyesterett mente denne valgretten ikke kunne foreligge for kostnader av denne art.

Når bestemmelsen ble tatt inn i loven, som en kodifisering av den ovennevnte dom, var det først spørsmål om man bare skulle ha vilkår om at FoU-kostnadene dersom de ervervet varige verdier for skattyter, måtte aktiveres, jf. forarbeidene til § 14-4 sjette ledd⁵⁸. Dette var da i samsvar med regelen i skattelov 1911 § 44 første ledd første punktum, som sa at motytelser som påvirket skattyters inntektsforhold i ett eller flere år fremover, skulle aktiveres. Et slikt vilkår kunne i midlertid bli for vagt og vurderingen

⁵⁷ Rt 1993 1012.

⁵⁸ Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2.

av kostnadene ville gi rom for mye skjønn. Det ble derfor foreslått vilkår om at kostnadene måtte knytte seg til *konkrete prosjekter* med sikte på å utvikle et *driftsmiddel*. Hensynet til skattyters forutberegnelighet ville også bli bedre ivaretatt ved å ha en mer detaljert bestemmelse.

Hva som ligger i uttrykket ”konkret prosjekt” ser jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på, ettersom begrepet er rimelig selvforklarende. Om det foreligger et konkret prosjekt eller ikke, bør ikke by på problemer i praksis.

4.3 Sannsynlighetsvurderingen

Ordlyden i sktl. § 6-25, ”som kan bli eller er blitt til driftsmidler”, gir anvisning på at man må foreta en sannsynlighetsvurdering i forhold til hvor stor sjanse det er for at et driftsmiddel faktisk blir utviklet.

I denne vurderingen må, i følge Lignings-ABC, ”alle vesentlige forutsetninger for at prosjekter kan bli et driftsmiddel vært oppfylt, herunder teknisk, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet”.

I uttalelsen fra Finansdepartementet, inntatt i Utv. 2005 s. 833, er det uttrykt enda klarere. Der går det frem at ”sannsynlighetsvurderingen må foretas på et kvalifisert grunnlag. I sannsynlighetsvurderingen må etter departementets oppfatning inngå alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel. Utgiftene må ha tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle”. Disse vurderingskriteriene springer ut fra Forland-dommen, som § 6-25 er en kodifisering av. Saken gjaldt utvikling av et skip, altså et fysisk driftsmiddel, og planleggingen hadde kommet så langt at prøvingen var påbegynt, samt at ”rederiet var i stand til å etterkomme en anmodning fra SSL om innen fastsatt frist å fremlegge spesifikasjon for et spesialskip, opplysning om hvilket verft det skulle bygges ved, timeplan for modelltanktesting, samt forslag til certeparti med delte drifts- og

finansomkostninger og opplysninger vedrørende pris og betingelser for finansiering av skipet.”⁵⁹ Disse tingene gjorde at Høyesterett, med tilstrekkelig sikkerhet, kunne fastslå at skipet ville bli en realitet, og prosjekteringskostnadene knyttet til utviklingen av skipet måtte da aktiveres som del av kostprisen for skipet.

Det må altså foreligge et konkret prosjekt, som skattyter både har mulighet til og intensjon om å fullføre, med sikte på å utvikle et driftsmiddel. Det må være praktisk gjennomførbart, og skattyter må både ha økonomi til å gjennomføre det, samt mulighet til å sikre seg eksklusiv utnyttelse av de fremtidige økonomiske fordelene det utviklede driftsmidlet vil kunne bringe. Det kreves kun en sannsynlighetsovervekt, og det må dermed ikke være 100% sikkert at prosjektet blir gjennomført. Dette kommer nok av at det sjeldent kan slås fast helt sikkert om et prosjekt vil bli vellykket eller gjennomført. Noe usikkerhet knyttet til om driftsmidlet vil bli utviklet eller ikke, kan dermed foreligge.

Skulle FoU-arbeidet mislykkes, etter at man har kommet frem til at vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt og kostnadene har blitt aktivert, skal dette behandles som et tap som skal fradragsføres det aktuelle året. Det vil si at de aktiverte utgiftene vil bli utlignet av det fradragsførte tapet.

4.4 Nyutvikling av varemerker

Ved nyutvikling av driftsmiddel, vil som regel sktl. § 6-25 sette grensene for når aktivering av kostnadene skal skje. Men det forutsetter at det snakk om utgifter til forskning og utvikling. Som jeg har sett på ovenfor, er FoU et uttrykk med et fast meningsinnhold. I det minste gjelder det i regnskapsretten. Forskning er aktivitet med sikte på å fremskaffe ny kunnskap, vitenskapelig eller teknisk, mens utvikling er bruk av eksisterende kunnskap ved tilvirkning noe nytt. I skatteretten vil, som sagt, begrepet ha en litt videre betydning.

⁵⁹ Rt 1993 1012 s. 1015.

Spørsmålet blir så om utvikling av varemerke vil falle inn under begrepet FoU. I punkt 3.4 så jeg litt nærmere på hvilke aktiviteter som må til for å utvikle et nytt varemerke, og kom frem til at en stor del av arbeidet vil knytte seg til design og utforming av varemerket. Dette kan være omfattende arbeid, samt tidkrevende og kostbart. Videre vil aktivitetene gjerne knytte seg til markedsundersøkelser, lansering og markedsføring. I ligningspraksis, jf. vedtak omtalt i Utv. 2010 s. 343⁶⁰ ser man at det er forutsatt at slike aktiviteter vil falle inn under FoU, ettersom de der uttaler at kostnadene til utvikling av varemerker skulle vært behandlet etter sktl. § 6-25 dersom det dreiet seg om utvikling av nye varemerker. Jeg vil dermed legge til grunn at kostnader knyttet til nyutvikling av varemerker, vil falle inn under FoU-begrepet i skatteretten.

Neste spørsmål blir da når man kan si at utviklingen av varemerket knytter seg til et konkret prosjekt som kan bli eller er blitt til et driftsmiddel, etter sktl. § 6-25. I forhold til uttrykket ”konkret prosjekt” vil det ikke oppstå noen særskilte problemer knyttet til varemerker, da det ofte vil være samme forutsetninger for uttrykket uansett hva slags driftsmiddel som utvikles. Ut fra stadiene som er skissert i vedtaket inntatt Utv. 2010 s. 343⁶¹ jf. denne oppgaves punkt 3.4, kan det i hvert fall slås fast at et konkret prosjekt ikke vil foreligge i ”charter gate”- stadiet. Det er stadiet der nye ideer presenteres og vurderes. Det vil si at utviklingen ikke har kommet ordentlig i gang, men det er kun ideen som er påbegynt. Kostnader knyttet til utviklingen av nye ideer, må derfor komme direkte til fradrag etter sktl. § 6-1. Dette må også bli løsningen etter sannsynlighetsvurderingen, ettersom det vil være knyttet adskillig usikkerhet til om et varemerke vil bli utviklet på dette stadiet.

For å komme til at tilstrekkelig sannsynlighet foreligger for at et driftsmiddel vil bli utviklet, må som tidligere nevnt alle økonomiske, tekniske og kommersielle forutsetninger være til stede. Forutsetningene må ikke være oppfylt, men de må være nær ved å oppfylles.

⁶⁰ Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.33.

⁶¹ Utv. 2010 s. 343 pkt. 2.3.33.

Ved utvikling av varemerker, må prosessen ha kommet et stykke på vei før disse forutsetningene vil være til stede. Dersom finansiering av prosjektet er i orden, eller i ferd med å komme i orden, vil dette gi et godt utgangspunkt for gjennomføring av prosjektet. Slik finansiering vil ofte lettest oppnås etter at varemerket er registrert hos Patentstyret, slik at det ikke er noen tvil om rettighetsforholdene ved varemerket. Og for å kunne registrere et varemerke må prosessen ha kommet forbi idé-stadiet. Varemerket trenger ikke å være ferdigutviklet for registrering, men det bør være klargjort hvordan det er tenkt at varemerket skal se ut, samt hvilken produkttype det skal representere. Videre vil det være nødvendig å ha gjennomført markedsundersøkelser og undersøkelser knyttet til andre varemerker i samme produktkategori, for å vite om de kommersielle forutsetninger for utvikling vil være til stede.

Hvis vi igjen ser hen til fasene som er omtalt i Utv. 2010 s. 343 punkt 2.3.33, må det kunne sies at kostnadene må aktiveres fra et punkt i ”contract”-fasen. I denne fasen har ”ideen har begynt å materialisere seg”, ved at markedsundersøkelser har blitt foretatt, og det har blitt klargjort ”om produktet kan produseres og selges”. Fra dette punkt og utover i utviklingen, må det kunne sies at sannsynligheten for at et driftsmiddel vil bli utviklet, er tilstrekkelig til at vilkårene i § 6-25 er oppfylt. Direkte fradrag etter § 6-1 vil dermed ikke godtas, og alle utgifter må aktiveres på varemerkets kostpris.

5 Behandling av FoU-kostnader, etter at vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt

5.1 Innledning

Når vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt, skal ”kostnadene behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.” Faller man inn under bestemmelsens virkeområde, må det dermed undersøkes både om det utviklede driftsmiddel oppfyller vilkår for aktivering, og deretter hvordan reglene for avskrivning er for det aktuelle driftsmiddel.

Skillet går mellom forretningsverdi, tidsbegrensede immaterielle driftsmidler og ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, da vilkårene for aktivering og avskrivning er forskjellige for disse.

Jeg begynner med å se på vilkårene for aktivering av immaterielle driftsmidler som FoU-resultat, før jeg går videre til å se på mulighet for fradrag etter aktivering.

5.2 Vilkår for aktivering av immaterielle driftsmidler

Av ordlyden i sktl. § 6-25, går det frem at kostnadene skal behandles som en del av kostprisen til det utviklede driftsmiddel. Det innebærer at det er de reglene som gjelder for de aktuelle driftsmiddel som må sies å være avgjørende.

Krav til aktivering, følger som et motstykke til at direkte fradrag ikke kan godtas etter sktl. § 6-1 første ledd fordi oppofrelse ikke har skjedd. Ved utvikling av immaterielle eiendeler må det dermed undersøkes om utviklingskostnadene fører til varig verdi for skattyter, og for å finne ut av det, må man se på om det immaterielle driftsmiddel som er i ferd med å utvikles vil gi skattyter varig økonomisk verdi. Hva som ligger i kravet til varighet, derimot ikke helt klart. Det må i hvert fall legges til grunn av det må ha verdi ut over anskaffelsesåret.

For fysiske driftsmidler som omfattes av saldoreglene, følger det av Sktl. § 14-40 første ledd bokstav a andre punktum, at et driftsmiddel regnes som varig dersom det har en brukstid på minst tre år. Skal denne tidsangivelsen gjelde også for at kravet til varighet skal være oppfylt for immaterielle driftsmidler?

I Lignings-ABC⁶², går det frem at det må skilles på tidsbegrensede og ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler ved denne vurdering. Kravet til varighet, i betydningen minst tre år, gjelder ikke for *tidsbegrensede* immaterielle driftsmidler. Eksempler på slike er patentrett, opphavsrett og tidsbegrenset lisensavtale. Kravet til disse er kun at de må ha varighet utover ervervsåret, for at aktiveringsplikt skal foreligge. Selv om kravet til at det må foreligge en investering for skattyter, etter sktl. § 6-1, forutsetter at varig verdi foreligger, må altså ikke kravet til tre års varighet etter sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, være oppfylt.

Det neste spørsmål er om driftsmidlet også må oppfylle vilkår om betydelighet for at aktivering må finne sted, altså om kostprisen må være av en viss størrelse. I sktl § 6-1 første ledd, er det ikke krav om betydelighet, men av sktl § 6-10 første ledd, går det derimot frem at det gis fradrag for avskrivninger på *betydelige* driftsmidler. Dette kan tolkes i retning av at det også er et krav om betydelighet for at aktivering må finne sted.

Hvis vi igjen ser hen til reglene for driftsmidler som skal saldoavskrives, følger det av sktl. § 14-40 første ledd bokstav a første punktum at driftsmidlet også må være ”betydelig” før aktivering må finne sted. Av sktl. § 14-40 første ledd bokstav a tredje punktum, følger det at kravet til betydelig er oppfylt når kostpris er kr. 15 000 eller høyere.

⁶² Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi) pkt. 5.4.1.

Denne beløpsgrensen skal i følge Lignings-ABC⁶³ heller ikke gjelde for *tidsbegrensede* immaterielle driftsmidler. Dette følger av at disse skal avskrives etter § 14-50, og i den bestemmelsen er det ikke krav om at driftsmidlet skal være betydelig. For ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, vil derimot sktl. § 6-10 første ledd stille krav til driftsmidlets betydelighet før det må aktiveres, og beløpsgrensen i sktl. § 14-40 første ledd må da sies å gjelde.

Det kan dermed legges til grunn at ved utvikling av ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, må det utviklede driftsmiddel oppfylle vilkårene til varighet og betydelighet, tilsvarende vilkårene etter sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, i tillegg til at vilkårene etter sktl. § 6-25 må være oppfylt for utviklingskostnadene, for at krav om aktivering av kostprisen foreligger. For tidsbegrensede immaterielle driftsmidler derimot, foreligger intet krav om 3 års varighet eller kostpris på 15.000 for at aktiveringsplikt foreligger, men kun et krav om varighet utover ervervsåret. I tillegg må utviklingskostnadene oppfylle vilkårene i sktl. § 6-25. For egenutviklet forretningsverdi, se punkt 5.3.

I brev av 30. mai 2005⁶⁴, uttaler Finansdepartementet seg om § 6-25 sin rekkevidde og dens innhold. De legger i denne uttalelsen til grunn at kravene til varighet og betydelighet etter sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, også gjelder for aktivering av immaterielle driftsmidler, både tidsbegrensede og ikke-tidsbegrensede. Dette bruker de som argument for at rekkevidden til sktl. § 6-25 ikke gir grunnlag for en vid aktiveringsplikt. Departementets forståelse har også blitt lagt til grunn i ligningspraksis, jf. kontorvedtak fra SFS⁶⁵, der det gjaldt kostnader tilknyttet utvikling av varemerker. Kontoret uttaler her at vilkåret om varig og betydelig også må gjelde for utvikling av immaterielle driftsmidler. På bakgrunn av det jeg kom frem til i det ovennevnte, kan jeg ikke se at departementets standpunkt medfører

⁶³ Lignings-ABC 2011 (Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi) pkt. 5.4.1.

⁶⁴ Utv. 2005 s. 833.

⁶⁵ Omtalt i Utv. 2010 s. 343 punkt 2.3.33

riktighet. Dette innebærer da at aktiveringsplikten for utviklingskostnader til immaterielle driftsmidler etter sktl. § 6-25 ikke er så snever som departementet legger til grunn.

I de neste punkter skal jeg se på reglene for fradrag ved avskrivninger av kostprisen til de utviklede og aktiverte immaterielle driftsmidler.

5.3 Forretningsverdi

Mye FoU-innsats resulterer i forretningsverdi (goodwill). Det kommer av at det ikke alltid kan defineres nøyaktig hva som har blitt utviklet, samtidig som selskapet kan ha blitt tilført verdier i form av utvidet kunnskap og viten.

Slik forretningsverdi klassifiseres som egentilvirket forretningsverdi, og behandlingen for kostnadene knyttet til utviklingen av den bestemmes da av hvordan egentilvirket forretningsverdi skal behandles. Etter sktl. § 6-10 annet ledd, gis det fradrag for avskrivninger på forretningsverdi som er ervervet. For ervervet forretningsverdi, gjelder også sktl. § 14-40, som i første ledd, bokstav a, sier at det skal avskrives etter saldometoden. For egentilvirket forretningsverdi finnes det ingen særskilte bestemmelser, noe som dermed innebærer at direkte fradrag må godtas.⁶⁶

Egentilvirket forretningsverdi klassifiseres ikke som et *identifiserbart* immaterielt driftsmiddel, ettersom den verken kan identifiseres eller kontrolleres, og det blir nærmest umulig å fastslå om forretningsverdien vil føre til varig verdi for skattyter eller ikke. Og er det klart at varig verdi er skapt, vil det ofte være krevende å måle den økonomiske fordel, samt hvor lenge den vil vare. Egentilvirket forretningsverdi kan altså sies å være et immaterielt driftsmiddel for skattyter, men det må ikke aktiveres, ettersom det ikke er et identifiserbart immaterielt driftsmiddel.

⁶⁶ Lignings-ABC (Allment om fradrag for inngangsverdi) pkt. 5.3.1.

Fra teorien⁶⁷ går det imidlertid frem at kostnader til egenoppbeidret forretningsverdi kan aktiveres dersom skattyter ønsker det. Og velger skattyter å aktivere slike kostnader, henviser Zimmer til Gjems-Onstads antagelse om at avskrivningsregelen for ervervet forretningsverdi da kan anvendes analogisk. Det vil si at dersom skattyter velger å aktivere slike kostnader, noe han muligens vil gjøre dersom han ikke er i skatteposisjon, kan de avskrives med opp til 20% årlig, jf. sktl. 14-43 første ledd bokstav b. Mest vanlig vil nok derimot være at skattyter vil ha direkte fradrag for kostnaden, ettersom det alltid lønner seg der man er i skatteposisjon.

For egentilvirket forretningsverdi, som har kommet til gjennom FoU-aktivitet, foreligger det dermed ikke aktiveringsplikt. Direkte fradrag etter sktl. § 6-1 må godtas, selv om vilkårene i § 6-25 ellers skulle være oppfylt, og varig verdi kan ha blitt skapt for skattyter. Den fordelen forretningsverdien kan ha gitt skattyter, vil bli beskattet som eventuell gevinst ved videresalg.

5.4 Identifiserbare immaterielle driftsmidler.

I motsetning til forretningsverdi, vil det for identifiserbare immaterielle driftsmidler være mulig å måle den økonomisk verdi og levetid. Det er fordi det er knyttet til identifiserbare verdier, og skattyteren vil ha kontroll over den økonomiske fordelen driftsmidlet kan bringe med seg. For nærmere redegjørelse, se avhandlingens kapittel 2.

Ikke alle immaterielle driftsmidler skal behandles på samme måte skattemessig, og skillet går her mellom tidsbegrensede- og ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler. Som jeg så på ovenfor, er det forskjell både på vilkårene for aktivering og på avskrivningsadgangen for de to. Jeg vil i det følgende se nærmere på behandlingen av de forskjellige typer immaterielle driftsmidler.

⁶⁷ Zimmer (2010) s. 115.

5.4.1 Tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel

Et immaterielt driftsmiddel som er en tidsbegrenset rettighet, kan avskrives etter sktl. § 6-10 tredje ledd, jf. 14-50. Slike rettigheter blir avskrevet utenfor saldssystemer, og det er ofte litt mer krevende å finne ut hvor store de årlige avskrivninger skal være. Sktl. § 14-50 sier at en tidsbegrenset rettighet skal ”avskrives med like store årlige beløp over driftsmidlets levetid”. Den levetiden det her siktes til, er den som følger av avtale, lov eller forskrift, og den økonomiske levetid skal det som utgangspunkt ikke tas hensyn til.

Som jeg så på ovenfor i punkt 5.2, er det ikke et vilkår om at tidsbegrensede rettigheter som driftsmiddel må oppfylle vilkårene til varig og betydelig, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, for at aktivering må finne sted. Det kreves kun at rettigheten har verdi ut over anskaffelsesåret, noe som vil innebære at dersom vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt for utviklingskostnader som leder til et tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel, vil de i de fleste tilfeller aktiveres som driftsmidlets kostpris.

Oppfinnelser som beskyttes av patent, eller datamaskinprogrammer med beskyttelse etter åndsverkloven, er typiske resultat etter FoU-innsats, og kostnadene til utviklingen må da aktiveres, så fremt de oppfyller vilkårene etter sktl. § 6-25.

5.4.2 Ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel

Utgangspunktet for ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, er at de ikke kan avskrives. Dette kommer av nettopp det faktum at de ikke er tidsbegrensede, og verdien kan da i utgangspunktet forbli den samme over lang tid. Og ettersom poenget med avskrivninger er å reflektere den verdireduksjon som kommer av slit eller elde, jf. sktl. § 6-10 første ledd, vil det dermed ikke være grunnlag for å gi fradrag for avskrivning på slike driftsmidler.

Alle identifiserbare immaterielle driftsmidler som ikke er tidsbegrenset etter lov, forskrift eller avtale, vil falle inn under denne kategorien. Det vil si at immaterielle driftsmidler som

reelt sett har en begrenset økonomisk levetid, også tilhører gruppen. Som sett på ovenfor må det immaterielle driftsmiddel oppfylle vilkår både til varighet og betydelighet, før det må aktiveres. Det vil si at den økonomiske levetiden for det driftsmidlet må være over 3 år, samt at kostprisen for det må være over kr. 15.000,-.

Ved egentilvirkning av slike driftsmidler, innebærer det at kostnadene som påløper etter at vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt, må overstige 15.000,-. Kostnader som påløper før dette punkt, får ingen betydning, da de ikke skal være en del av driftsmidlet kostpris, men allerede har kommet til fradrag som en oppofrelse for skattyter. Det utviklede driftsmiddel, må også antas å ha en økonomisk levetid på minst tre år, samt at skattyter skal kunne ha eksklusiv rett til den økonomiske verdien, før aktivering må finne sted.

Ettersom det er ganske sjeldent at et immaterielt driftsmiddel ikke vil tape seg i verdi over tid, er det i sktl. § 6-10 tredje ledd bestemt at det gis fradrag for avskrivninger dersom åpenbart verdifall foreligger. Det vil si at det hvert år, må undersøkes om driftsmidlet har falt i verdi. Dette gjøres ved å sammenligne verdien i starten av året, med verdien i utgangen av året.

At lovgiver har valgt å bruke ordet ”åpenbart”, reiser spørsmål om det siktes til det kvalitative eller kvantitative. Altså om ”åpenbart” kun sikter til at verdifallet må være bevist, eller om det også må være av en viss størrelse. Sannsynligvis må det legges til grunn at ”åpenbart” skal forstås både som kvalitativt åpenbart og kvantitativt åpenbart. Det vil da si at verdifallet må være av en viss størrelse og kanskje vesentlig, for at det kvantitative kravet til åpenbart skal være oppfylt. Små avvik kan helt klart utelukkes. Videre må verdifallet kunne påvises av skattyter, for at det kvalitativt skal være åpenbart.

Av forarbeidene⁶⁸ til sktl. § 6-10 tredje ledd sin forgjenger, kan man se at det er mulig å legge sammen små avvik fra flere år, slik at det til sammen vil utgjøre et åpenbart verdifall.

⁶⁸ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s.353

Det er altså tilstrekkelig at det akkumulerte verdifall fremstår som åpenbart, men bevisbyrden for dette ligger hos skattyter.

I Finansdepartementets brev av 30. Mai 2005⁶⁹, går det frem at avskrivningen må tilsvare det virkelige verdifallet på driftsmidlet, og av den grunn mener de det vil være mulig for skattyter å få avskrevet et formelt ikke-tidsbegrenset driftsmiddel, lineært over driftsmidlets økonomiske levetid. Vilkåret for slik avskrivning er at skattyter kan godtgjøre at driftsmidlet faktisk har en begrenset økonomisk levetid. Ved beregningen av antall år driftsmidlet skal avskrives over, vil kun den økonomiske levetiden være avgjørende, og skattyters brukstid vil ikke ha noe betydning, jf. Finansdepartementets uttalelse (se note 69). Man regner altså med årene frem til driftsmidlet har en kommersiell 0-verdi, det vil si frem til det tidspunkt som ingen lenger har mulighet til å få eksklusiv økonomisk utnyttelse av rettigheten, inklusiv skattyter.

Utgangspunktet for ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler er dermed at de ikke kan avskrives, med mindre det kan sannsynliggjøres at en verdireduksjon har funnet sted.

5.5 Behandling av FoU-kostnader for varemerker

FoU kostnader som er knyttet til et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et driftsmiddel skal aktiveres som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, og eventuelle avskrivninger må derfor skje i forhold til reglen som gjelder for dette driftsmidlet, jf. sktl. § 6-25. Det vil si at alle kostnader fra det tidspunkt vilkårene i bestemmelsen er oppfylt må aktiveres, dersom driftsmidlet ellers oppfyller vilkårene for aktivering.

Spørsmålet blir således om varemerker vil oppfylle vilkårene for aktivering. For å svare på det, og for å vite den skattemessige behandlingen etter aktivering, må det klarlegges om varemerket er et tidsbegrenset eller ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel.

⁶⁹ Utv. 2005 s. 833.

Et varemerke vil være beskyttet for ti år av gangen, jf. varemerkeloven § 32, noe som innebærer at rettigheten i utgangspunktet er tidsbegrenset, ettersom det dreier seg om en formell tidsbegrensing. Men i samme bestemmelse, andre setning, går det frem at det foreligger en ubegrenset rett til å få fornyet et varemerke. Dette vil skje for ti år om gangen, og det kreves kun at en ny søknad leveres til Patentstyret. På bakgrunn av den evige retten til fornyelse, må altså rett til varemerke klassifiseres som et ikke-tidsbegrenset immaterielt driftsmiddel.

Tidligere i dette kapittelet kom jeg frem til at krav om varig og betydelig, tilsvarende kravene etter sktl. § 14-40 første ledd a, også vil gjelde for ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, som vilkår for at aktivering må finne sted. Det vil si at varemerket må regnes å ha en økonomisk levetid på minst tre år, og det må ha kostet minst kr. 15 000 å utvikle det. Å finne kostprisen vil sjelden by på problemer, men å beregne den økonomiske levetiden vil være mer krevende. Dette kommer av at det er krevende å beregne den økonomiske avkastning av et varemerke, spesielt i starten. I tillegg vil det ofte være slik at et varemerke vil øke i verdi ettersom det blir mer kjent og forbrukerne vil knytte positive assosiasjoner til det. Der et varemerke derimot ikke får kommersiell suksess, vil verdien vil synke hurtig. Men denne usikkerheten kan ikke sies å ha betydning for om kostnadene må aktiveres eller ikke, så lenge et driftsmiddel er utviklet og målet var at det skulle ha økonomisk verdi utover tre år. Skulle varemerket synke hurtig i verdi etter ferdigstilling, vil avskrivningene gjenspeile dette, slik at kostprisen kommer hurtig til fradrag.

Når kostprisen til varemerket har blitt aktivert, er hjemmelen for avskrivning sktl. § 6-10 tredje ledd. Det vil si at fradrag for avskrivning godtas kun ved åpenbart verdifall. Som nevnt rett ovenfor, kan det variere veldig om et varemerke vil synke eller øke i verdi. Mest vanlig er det nok at avskrivninger ikke godtas for varemerker, ettersom de kan holde seg i verdi over mange år, spesielt der skattyter vedlikeholder varemerket.

Verdien det enkelte år, kan man finne ved å se på omsetningen som varemerket genererer, og sammenligne denne med omsetningen hos andre bedrifter som selger tilsvarende produkt eller tjeneste. Den merinntjening som innehaveren av det kjente varemerke har vil utgjøre verdien til varemerket. Dette må dermed undersøkes hvert år, og sammenlignes fra år til år for å se om det har gått ned i verdi. Det kan også tas utgangspunkt i hvor stor markedsandel man har, og sammenligne denne i årets begynnelse og slutt for å se om den har gått ned. En annen løsning er å undersøke om varemerket rent faktisk vil ha en begrenset økonomisk levetid. Som jeg så på tidligere i dette kapitlet, kan den økonomiske levetiden da legges til grunn for lineære avskrivninger, med like store beløp over varemerkets økonomiske levetid. Jeg kan derimot ikke se at dette kan bli aktuelt for egentilvirkede varemerker. Annerledes blir det dersom man har en lisensrett på et varemerke. Rettigheten kan da sies å være tidsbegrenset, og det vil kunne avskrives over lisensrettighetstiden, jf. sktl. § 14-50.

6 Rekkevidde og betydning av aktiveringsplikten for kostnader knyttet til utvikling av immaterielle driftsmidler.

På bakgrunn av det jeg har kommet frem til i denne avhandlingen, vil jeg nå knytte noen kommentarer til rekkevidden og betydningen av de gjeldende regler for utvikling av immaterielle driftsmidler.

Da reglen om kostnader til FoU ble innført i skatteloven innebar det en innstramming i forhold til tidligere regler som godtok løpende fradrag for kostnader knyttet til utvikling av immaterielle driftsmidler. I et brev fra NHO til Stortingets Finanskomité⁷⁰, gir NHO sitt syn på endringen. Disse synspunkter er en god illustrasjon på de utfordringene skattyter mente at innføringen av loven ville innebære, og jeg vil se nærmere på de enkelte problemer NHO tar opp.

Først og fremst anfører NHO at reglene for FoU er strengere i Norge enn i andre land. Jeg har ikke sammenlignet rettssituasjonen med andre land i denne avhandlingen, men dersom reglene er strengere, vil det være negativt for norske aktører. Det vil kunne sette næringsdrivende i Norge i en dårligere konkurransesituasjon enn i andre land, på grunn av de høyere kostnader FoU-aktiviteter dermed vil medføre. Dette vil igjen kunne fungere som et incitament mot å ikke foreta slike aktiviteter i Norge, men dersom det er mulig, flytte det til filialer i andre land. Dette vil ikke være ønskelig verken fra et skattepolitisk eller næringspolitisk synspunkt.

Videre nevnes det i brevet den usikkerheten som skattyter blir utsatt for ved at han ikke vet om ligningsmyndighetene vil godta den valgte behandling av utviklingsutgiftene. Hensynet

⁷⁰ Brev av 24. mai 2005 fra Næringslivets Hovedorganisasjon til Stortingets finanskomité.

til forutberegnelighet gjør seg i stor grad gjeldende i skatteretten, noe som for eksempel kommer av at skattyter kan bli ilagt tilleggs-skatt dersom han gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 10-2. Usikkerheten i forhold omfanget av aktiveringsplikten for utviklingskostnader vil bidra til å svekke forutberegneligheten for skattyter. Som jeg har sett på, kreves det en ganske omfattende vurdering for å fastslå nøyaktig når aktiveringsplikt vil gjelde for kostnader til FoU, og det kan være utfordrende for skattyter å finne riktig tidspunkt for aktivering. Det kan muligens hevdes at hensynet til skattyters forutberegnelighet ikke er tilstrekkelig ivaretatt ved sktl. § 6-25, men hvor store konsekvenser dette kan få er mer usikkert.

Videre nevner NHO i brevet problemet med at avskrivning først vil komme i gang når driftsmidlet er ferdig utviklet, noe som kan innebære at kostnadene er aktiverte i flere år før de eventuelt kan komme til fradrag, samt at de immaterielle driftsmidlene ofte klassifiseres som ikke-tidsbegrensede slik at avskrivningsadgangen blir meget smal. At kostnadene kan forbli aktivert lang tid før avskrivning kommer i gang, kan helt klart sies å innebære en ulempe for skattyter. Det vil gjøre at belastningen ved å investere i FoU kan bli for stor for mange virksomheter. Kostnadene må dekkes når de påløper, noe som vil føre til at selskapets likvider blir mindre uten at det skattbare resultat vil bli lavere.

Som motstykke til ulempen det ovennevnte kan medføre, må nevnes at det skal mer til for at kostnadene må aktiveres, enn bare at vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt. Dette gjelder spesielt for ikke-tidsbegrensede immaterielle driftsmidler, som både må oppfylle vilkår til varighet og betydelighet slik de fremgår av sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, før aktivering må finne sted. En del FoU-kostnader vil dermed likevel fradragsføres direkte.

Når det gjelder adgangen til avskrivning av aktiverte kostnader, kan det ses fra praksis at lineær avskrivning også har blitt godtatt for formelt ikke-tidsbegrensede driftsmidler. Dette innebærer at ligningsmyndighetene ikke er veldig strenge når det gjelder kravet til åpenbart verdifall, dersom skattyter har kunnet godtgjøre at driftsmidlet har en begrenset økonomisk levetid. Mulighet for avskrivninger vil derfor ikke være så smal som det først kan se ut til.

Og dersom det ikke gis fradrag for avskrivninger, er dette på grunn av at driftsmidlet rent faktisk ikke har sunket i verdi, noe som innebærer at skattyter fremdeles har økonomisk fordel av det, og fradrag ville da stridt mot hovedregelen i sktl § 6-1 i alle fall.

For å veie opp for de eventuelle ulempene de norske regler for FoU innebærer for skattyter, er det i skatteloven inntatt en egen bestemmelse som er ment å gi incentiv til FoU-aktivitet for skattyter. I sktl. § 16-40 er bestemt at skattyter som driver med FoU, på nærmere vilkår kan få fradrag direkte i skatten, tilsvarende 18 prosent av de totale FoU-kostnader. Dette vil helt klart innebære en fordel for skattyter, men om de fullt ut vil veie opp eventuelle ugunstige regler er derimot mer usikkert.

7 Kilderegister

7.1 Lov- og forarbeidsregister

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 08.
- 1977 Lov om regnskapsplikt mv. (regnskapsloven) av 13. mai 1977 nr. 35.
- 1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13. juni 1975 nr. 35.
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni nr. 24.
- 1990 Lov om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk energi m.m. (energiloven) av 29. juni 1990 nr. 50
- 1998 Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 2009 Lov om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv.(markedsføringsloven) av 1. januar 2009 nr. 2.
- 2010 Lov om beskyttelse av varemerker (varemerkeloven) av 26. mars nr. 8.
-
- 1990 Forskrift om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk energi m.m. (energilovforskriften) av 7. desember 1990 nr. 95.

Ot.prp.nr. 19 (1983-1984)

Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992.

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

Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) Skatte- og avgiftslovgivningen.

NOU 2000:7 Ny giv for nyskaping, Vurdering av tiltak for økt FoU i næringslivet.

7.2 Retts- og ligningspraksis

Høyesterett:

Rt 1993 1012.

Rt 2007 1543.

Rt 2008 343.

Lagmannsrett:

LA-2006-91457.

Tingrett:

TOSLO-2004-14226.

TOSLO-2010-44196.

Ligningspraksis:

Utv. 2002 s. 606

Utv. 2004 s. 339 SFS OLN

Utv. 2010 s. 343 SFS

Annen praksis:

Sak nr. 15 2010 Næringslivets konkurranseutvalg,

<http://www.konkurranseutvalget.no/uttalelser/sak-nr-15-2010-article1022-618.html>

7.3 Litteraturliste

Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003) *Immaterielle driftsmidler*.

Brev av 24. mai 2005 fra Næringslivets Hovedorganisasjon til Stortingets finanskomité,

http://www.nho.no/getfile.php/filer%20og%20vedlegg/Brev24_05_05_til_F_komiteen_om_FoU_1.pdf

Utv. 2005 s. 833 FIN Uttalelse fra Finansdepartementet.

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt – skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 5. utg. Oslo, 2010.

Ludvigsen, Eivind og Kjell Magne Baksaas. *Skatterettens grense mellom goodwill og immaterielle eiendeler – kan den påvirkes eller belyses av regnskapsreglene?* I: Skatterett. 2010 nr. 01, s. 46-61

Skattedirektoratet (utg.) *Lignings-ABC 2009*. Oslo 2009.

Skattedirektoratet (utg.) *Lignings-ABC 2010/11*. Oslo 2011.

Statistisk sentralbyrå *Innovasjon, forskning og utviklingsarbeid*,
<http://www.ssb.no/emner/10/03/fou/index.html>

