

UiO • **Det juridiske fakultet**

Kostnader til forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-25 – fra oppofrelse til ombytting

Kandidatnummer: 538

Leveringsfrist: 25.11.2014

Antall ord: 17 122



Innholdsfortegnelse

1.0	INNLEDNING	1
1.1	Overblikk	1
1.2	Avgrensning	2
1.3	Koblinger til regnskapsretten	3
2	GENERELT OM § 6-25	7
2.1	Oversikt over vilkårene i § 6-25 og terskelen for aktivering	7
2.2	Kostnadsvilkåret.....	8
2.2.1	Særlig om merverdi utover kostpris	10
3	FORSKNING OG UTVIKLING	12
3.1	Hvorfor tolke vilkåret «forskning og utvikling»?	12
3.2	«Forsknings- og utviklingsprosjekt» i reglene om skattefunn	12
3.3	Veiledning fra regnskapsretten	13
3.3.1	Kort om den regnskapsrettslige reguleringen	14
3.3.2	FoU i Norsk Regnskapsstandard 19 Immaterielle eiendeler	14
3.4	Merkelappen FoU – hvilken betydning har den?.....	16
3.5	Vilkåret «egen forskning og utvikling»	18
4	DE IMMATERIELLE DRIFTSMIDLENE	20
4.1	Driftsmidler.....	20
4.2	Nærmere om skillet mellom driftsmidler og varer.....	21
4.3	Det immaterielle begrepet.....	22
4.3.1	Immaterielle eiendeler	23
4.3.2	Goodwill	25
4.4	Noen immaterielle driftsmidler	25
4.4.1	Varemerker	26
4.4.2	EDB programvare.....	26
4.4.3	Patenter	27
5	KONKRETE PROSJEKTER	27
5.1	Kort om vilkårets historikk	27
5.2	Vilkårets betydning for aktiveringsplikten	28
6	HVA ER DET SOM KAN BLI TIL IMMATERIELLE DRIFTSMIDLER?.....	29
6.1	Vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler».....	29

6.1.1	En sannsynlighetsvurdering.....	30
6.1.2	Forland-dommen	30
6.1.3	Presiseringer i Utv. 2005 s. 833.....	32
6.2	Forholdet mellom regnskapsrettens definisjoner og aktiveringsplikten	35
6.3	Varige og betydelige driftsmidler	37
6.3.1	Gjelder reglene om ikke-varige og ikke-betydelige driftsmidler etter § 14-40 for FoU etter § 6-25?	38
6.3.2	Orkla-dommen.....	40
7	AVSLUTTENDE KOMMENTARER	42
	LITTERATURLISTE.....	45

1.0 Innledning

1.1 Overblikk

Tema for oppgaven er skjæringstidspunktet for aktivering av kostnader til forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-25 (heretter forkortet til sktl.). I utgangspunktet gis det fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Bestemmelsen oppstiller to vilkår for direkte fradragsføring. Kostnaden må for det første være «pådratt», og for det andre må den knytte seg til skattepliktig inntekt, jf. «for å erverve skattepliktig inntekt». Det siste vilkåret omtales som tilknytningsvilkåret.¹ Dette vilkåret vil antakelig neppe skape særlige problemer med hensyn til forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler, som i all hovedsak utføres for å skape verdier for selskapet og i den forstand knytter seg til inntektsskapende aktivitet.

Den sentrale problematikken i denne sammenheng gjelder først og fremst om kostnadene kan anses «pådratt» eller ikke. For at en kostnad skal være pådratt, må det foreligge en oppofrelse av en fordel.² Det innebærer at det ikke gis fradrag etter § 6-1 ved for eksempel kjøp av driftsmidler. Her foreligger det utelukkende en ombytting av formuesverdier ved at kostnadene utgjør et vederlag for en motytelse. Da må kostnadene aktiveres som en del av kostprisen for det aktuelle driftsmiddelet. Det betyr at skattyter ikke får fradrag for kostnadene på dette aktuelle tidspunktet, og spørsmålet er om fradrag kan gis senere, eventuelt gjennom fradrag for avskrivninger som følge av verdiforringelse og/eller som tapsfradrag ved realisasjon av driftsmiddelet.

Et forsknings- og utviklingsprosjekt vil som regel strekke seg over en lengre periode, der tilvirkningen av verdier skjer gradvis. Det gjør det ofte vanskelig å avgjøre når overgangen fra oppofrelse til ombytting finner sted. Dette gjelder særlig for immaterielle driftsmidler, som er en uensartet gruppe formuesobjekter som kjennetegnes ved at de ikke lar seg definere fysisk. Deres uåndgripelige karakter kan gjøre det utfordrende å avklare når det foreligger potensielle immaterielle verdier. Denne prosessen skiller seg fra den klassiske kjøpsituasjonen, hvor tidspunktet for ombytting av vederlag og formuesobjekt vanligvis er enklere å identifisere. Dette er hovedårsaken til at jeg ønsker å se nærmere på forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler.

I sktl. § 6-25 er det gitt en egen bestemmelse som regulerer grensdragningen mellom direkte fradragsrett og aktivering av kostnader til egen forskning og utvikling av driftsmidler (forsk-

¹ Se Zimmer (2013) s. 197

² Se blant annet Rt. 2014 s. 108 avs. 48 (heretter også omtalt som Statoil Angola II)

ning og utvikling heretter også forkortet til FoU). Her heter det at kostnader som knytter seg til «konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel». Etter dette inntreer aktiveringsplikten allerede før det foreligger et ferdigutviklet driftsmiddel. Sentralt er om kostnadene kan sies å knytte seg til et «konkret prosjekt» som «kan bli eller er blitt til driftsmidler». Dette er nokså vage formuleringer, som det kan være vanskelig for skattyter å vite hvordan skattemyndighetene vil praktisere ved ligningen. Et mål med denne oppgaven blir dermed å forsøke å finne frem til noen retningslinjer som kan bidra til å gjøre vurderingen enklere og aktiveringsplikten mer forutsigbar.

En eventuell plikt til å aktivere kostnader til forskning og utvikling kan ha stor betydning for skattyter. Det kan ofte dreie seg om store summer som er investert i prosjekter over flere år. Den skattemessige verdien av direkte fradrag kan også være betydelig, særlig med tanke på at det bare gis fradrag for avskrivninger på immaterielle driftsmidler der verdifallet er «åpenbart», jf. § 6-10 tredje ledd. Dette er et strengt vilkår, som for de fleste immaterielle driftsmidler innebærer at det ikke gis avskrivninger for aktiverte kostnader. Det gjør spørsmålet om aktiveringsplikt for FoU-kostnader desto viktigere.

Immaterielle eiendeler har også fått økt politisk oppmerksomhet, særlig på globalt nivå. OECD har nylig initiert et prosjekt ved navn «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) om utfordringene tilknyttet uthuling av skattefundamentet og overskuddsflytting.³ Et av fokusområdene er immaterielle eiendeler. Senest i september i år offentliggjorde OECD en BEPS-rapport hvor det blant annet gis konkrete retningslinjer med hensyn til hva som skal regnes som immaterielle eiendeler, samt anbefalinger til hvordan immaterielle eiendeler skal prises i konserninterne transaksjoner.⁴ Selv om BEPS-arbeidet ikke berører problemstillingen om aktiveringsplikt direkte, vil de foreslåtte endringene kunne påvirke den skattemessige behandlingen av immaterielle eiendeler hos selskaper med betydelig forsknings- og utviklingskostnader. Immaterielle eiendeler er derfor et dagsaktuelt tema.

1.2 Avgrensning

Denne oppgaven avgrenses mot forskning og utvikling av fysiske driftsmidler. Oppgaven avgrenses også mot utvikling av varer, men det nærmere skillet mellom driftsmidler og varer vil kommenteres nærmere under pkt. 4.2. En inngående redegjørelse av reglene om avskrivninger av immaterielle driftsmidler faller også utenfor denne oppgaven (de vil likevel kommenteres enkelte steder for sammenhengens skyld).

³ Den første BEPS-rapporten ble publisert 12. februar 2013, se OECD/G20 (2013)

⁴ OECD/G20 16. september 2014

Tilslutt avgrenser jeg også mot det som skattemessig betegnes som påkostninger og vedlikehold. I utgangspunktet kan påkostninger og vedlikehold av eksisterende immaterielle driftsmidler være et resultat av aktiviteter som kan karakteriseres som forskning og utvikling. Som Solheim påpeker, vil oppdateringer av dataprogrammer ofte være et resultat av samme type aktivitet som utviklingen av det opprinnelige programmet.⁵ Ordlyden i § 6-25 synes likevel å forutsette en prosess hvor det skapes et nytt driftsmiddel, jf. formuleringen «kan bli eller er blitt til driftsmidler. Departementets uttalelser i forarbeidene knytter seg også utelukkende til utvikling av nye driftsmidler.⁶ I Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 26. oktober 2011 om kostnader til forskning og utvikling av dataprogrammer, vurderes også påkostninger og vedlikehold med utgangspunkt i §§ 6-1 og 6-11, uten henvisninger til § 6-25.⁷ Dette taler for å holde vedlikehold og påkostninger av eksisterende driftsmidler utenfor anvendelsesområde til § 6-25. I denne oppgaven vil jeg derfor utelukkende behandle kostnader til forskning og utvikling av nye immaterielle driftsmidler.

1.3 Koblinger til regnskapsretten

Et sentralt metodisk poeng i denne oppgaven er bruken av regnskapsrettslige definisjoner, særlig definisjonen av immaterielle eiendeler i endelig Norsk Regnskapsstandard 19 (desember 2012). Denne standarden gir detaljerte retningslinjer for den regnskapsmessige behandlingen av immaterielle eiendeler, og forkortes heretter til NRS 19. Koblingen mellom sktl. § 6-25 og regnskapsrettens definisjoner krever en nærmere forklaring.

Den tidligere sktl. § 14-4 sjette ledd (nå flyttet til sktl. § 6-25) ble foreslått for å unngå eventuelle uønskede skatte- og avgiftsmessige virkninger som måtte følge av den nye regnskapsloven (heretter rskl.) som ble vedtatt ved lov av 17. juli 1998 nr 56.⁸ Etter rskl. § 5-6 kan kostnader til egen FoU alltid kostnadsføres direkte. Selv om dette etter departementets syn ikke ville få konsekvenser for den skattemessige behandlingen av tilsvarende kostnader, ble det for å «unngå enhver tvil»⁹ foreslått en egen skatterettslig bestemmelse som påla aktiveringsplikt så langt det ved utgiftene var ervervet varige verdier. Lovgiver ønsket i den forstand å gi en selvstendig skatterettslig bestemmelse for å klargjøre at den skatterettslige behandlingen av FoU-kostnader skulle foretas uavhengig av regnskapsretten. Dette taler i utgangspunktet for å holde regnskapsrett og skatterett fra hverandre ved behandlingen av FoU-kostnader. Likevel understreker Finansdepartementet i sitt brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 at

⁵ Solheim (2005) s. 168

⁶ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) pkt. 16.3.3.2

⁷ Utv. 2011 s. 1487 pkt. 3

⁸ Ot.prp.nr 1 (1999-200) s. 70-71

⁹ Finansdepartementets høringsnotat 21. mai 1999 pkt. 3.3.2

regnskapsreglene kan «gi veiledning og være et tolkningsmoment ved vurderingen av om det skatterettslig foreligger aktiveringsplikt».¹⁰ Selv om det foreligger flere eksempler på at Høyesterett har gått imot uttalte rettsoppfatninger hos Finansdepartementet, vil Finansdepartementets uttalelser – i fravær av mer autorative kilder - kunne spille en mer sentral rolle ved lovtolkningen.¹¹

Departementet begrunner ikke regnskapsrettens relevans nærmere. En av forklaringene er likevel at regnskapsretten er en viktig rettskildefaktor for den skattemessige klassifiseringen av immaterielle driftsmidler. Hva som utgjør immaterielle driftsmidler er sentralt i denne oppgaven, fordi aktiveringsplikten etter § 6-25 inntreffer når det foreligger noe som «kan bli eller er blitt til driftsmidler». For å kunne avgjøre om noe «kan bli» til et immaterielt driftsmiddel, er det en forutsetning å ha klart for seg hvilke kriterier som må ligge til grunn for at det skal foreligge immaterielle driftsmidler.

Høyesterett har i en rekke saker tatt utgangspunkt i regnskapsrettens definisjoner i saker som gjelder immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-10.¹² Disse avgjørelsene gjelder riktignok for inntektsår før 2005, da regnskapsprinsippet gjaldt for skatterettslig tidfesting. Regnskapsprinsippet innebar at tidfestingen gjennomført i årsregnskapet i utgangspunktet også skulle legges til grunn skattemessig. Regnskapsprinsippet ble imidlertid opphevet i 2005, og det er et tydeligere skille mellom skatteretten og regnskapsretten i dag.¹³ En kunne tenke seg en mer reservert holdning til regnskapsrettens definisjoner etter innføringen av dette skillet. Det er likevel noe prinsipielt annet å se hen til regnskapsrettslige definisjoner enn regnskapsrettens periodiseringsregler.

Høyesterett har også i en nylig avsagt dom bekreftet regnskapsrettens stadige innflytelse hva gjelder den skattemessige klassifiseringen av immaterielle driftsmidler.¹⁴ Dommen gjaldt hvorvidt forventninger om fremtidig kommunalt basistilskudd skulle regnes som en egen immateriell eiendel eller som ervervet forretningsverdi (goodwill) ved omdanning av en fastlegpraksis fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap. Basistilskuddet utbetales per pasient på fastlegens liste, uavhengig av om pasienten oppsøker legen. Høyesterett kom til at basistil-

¹⁰ Inntatt i Utv. 2005 s. 833

¹¹ Se blant Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II) og Rt. 1990 s. 958 (Quatro) hvor Høyesterett gikk imot uttalelser fra Finansdepartementet.

¹² Rt. 2000 s. 772 (Paulsen), Rt. 2001 s. 640 (Alst), Rt. 2005 s. 1461 (Firda Sjøfarmer), Rt. 2007 s. 1543 (Scansales), Rt. 2008 s. 343 (Hafslund Nett), Rt. 2008 s. 1307 (Alvdal Bygg)

¹³ Lov av 9 desember 2005 nr 116

¹⁴ HR-2014-2069-A (heretter også omtalt som Roa Medisinske Senter). Dommen er kommentert av Gjems-Onstad (2014).

skuddet måtte klassifiseres som goodwill fordi skattyter manglet tilstrekkelig kontroll over disse verdiene. Det var dissens 4-1 med hensyn til begrunnelsen.

Førstvoterende uttaler at det «Blant annet med bakgrunn i disse forarbeidene, er det - i mangel av definisjon i skatteloven - i rettspraksis lagt stor vekt på hvordan immaterielle driftsmidler behandles regnskapsmessig, se Rt. 2007 s. 1543 (Scansales) avsnitt 37 flg., selv om disse prinsippene ikke uten videre er avgjørende, se Rt. 2008 s. 343 (Hafslund) avsnitt 51».¹⁵ Her knytter førstvoterende regnskapsrettens rettskildemessige verdi opp mot forarbeidene til skatteloven, rettspraksis og skattelovens manglende definisjon av immaterielle driftsmidler. Forarbeidene det vises til, er forarbeidene til den gamle skatteloven av 1911 § 44 A-2 første ledd bokstav b.¹⁶ Her heter det at begrepet «goodwill» er «gitt tilsvarende vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen».¹⁷ Denne bestemmelsen ble videreført i någjeldende § 6-10, og Høyesterett tillegger uttalelsen fra forarbeidene betydelig vekt ved fortolkningen av det skattemessige goodwillbegrepet (goodwill er i sktl. § 6-10 betegnet som forretningsverdi).¹⁸

Førstvoterende fremhever også at det i rettspraksis er lagt stor vekt på hvordan immaterielle driftsmidler behandles regnskapsmessig, med særlig henvisning til Rt. 2007 s. 1453 (Scansales). I Scansales-dommen tillegges den regnskapsmessige definisjonen av immaterielle eiendeler betydelig vekt ved den skattemessige klassifiseringen av immaterielle driftsmidler.¹⁹ Førstvoterende peker også på skattelovens manglende definisjon av immaterielle driftsmidler for å forklare hvorfor regnskapsretten tillegges stor vekt. Dette henger sammen med at regnskapsretten har blitt ansett som mer velutviklet og gjennomtenkt enn skatteretten på dette området.²⁰ En årsak kan være regnskapsrettens behov for klarere retningslinjer og veiledninger, særlig med hensyn til å fastslå hva som ligger i den grunnleggende regnskapsnormen «god regnskapsskikk».²¹ Dersom disse regnskapsnormene i tillegg gir anvisning på gode løsninger, vil dette være et ytterligere argument for å tillegge disse vekt skattemessig.

Samtidig presiserer førstvoterende at regnskapsrettens prinsipper ikke uten videre er avgjørende for den skattemessige vurderingen.²² Blant annet foreligger det eksempler på at Høyesterett ikke følger regnskapsrettens måleregler for goodwill fullt ut (regler for vurdering av

¹⁵ avs. 44

¹⁶ Ot.prp.nr 19 (1983-84)

¹⁷ Ibid. s. 16-17 og sitert i Roa Medisinske Senter-dommen avs. 43

¹⁸ Se blant annet Rt. 2007 s. 1543 (Scansales) og Rt. 2008 s. 343 (Hafslund Nett)

¹⁹ avs. 37-46

²⁰ Se Ludvigsen (201) s. 46 og s. 57 som anser dette som en av hovedbegrunnelsene for å tillegge regnskapsretten vekt.

²¹ Finansregnskapet skal utarbeides i henhold til god regnskapsskikk, jf. rskl. § 4-6.

²² avs. 44

poster i finansregnskapet), selv om de tar utgangspunkt i den regnskapsrettslige definisjonen.²³ Dette er en ytterligere illustrasjon på at det først og fremst er regnskapsrettens definisjoner som har størst betydning skattemessig – ikke regnskapsrettens periodiseringsregler eller måleregler.

Uttalelser i Lignings-ABC 2014 viser også at regnskapsrettens definisjoner har betydning for den skattemessige behandlingen av immaterielle driftsmidler hos ligningsmyndighetene.²⁴ Her heter det blant annet at «Dersom det i samsvar med regnskapsstandarden foreligger en immateriell eiendel og denne benyttes i inntektsgivende aktivitet, kan det som utgangspunkt legges til grunn at det foreligger et ‘immaterielt driftsmiddel’ i skattemessig forstand, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd.»

Finansdepartementet har også fremhevet i forarbeidene til endringsloven av 9. desember 2005 nr. 116, at den regnskapsmessige definisjon av forskning og utvikling kan gi veiledning ved tolkningen av § 14-4 sjette ledd (nå § 6-25).²⁵ Selv om denne uttalelsen fremsettes i forbindelse med en lovgivningsprosess, er det en uttalelse som beskriver gjeldende rett med hensyn til innholdet i den tidligere § 14-4 sjette ledd.²⁶ Den må derfor regnes som et etterfølgende lovgiverstandpunkt, «som ikke har den samme rettskildemessige vekt som lovens forarbeider».²⁷ Det er likevel gode grunner til å legge vekt på den regnskapsrettslige definisjonen. Til tross for at lovgiver valgte å gi en skatterettslig regel som avviker fra regnskapsretten, var det innføringen av rskl. § 5-6 som initierte den lovgivningsprosessen som ledet frem til den skatterettslige regelen om FoU-kostnader. Det var dermed regnskapsretten som skapte et behov for en særskilt skatterettslig regulering av disse type kostnadene, slik at det var det regnskapsloven definerte som FoU-kostnader man ønsket å gi en egen skatterettslig bestemmelse om. Det gjør regnskapsrettens definisjon av FoU særlig interessant med hensyn til å forstå FoU-begrepet i sktl. § 6-25. Det er samtidig viktig å understreke at departementet presiserer at vurderingen av skattemessig FoU til sist må bero på en selvstendig skattemessig vurdering.

²³ Se Schwencke (2007) s. 19 og Ludvigsen (2010) s. 60-61

²⁴ s. 366

²⁵ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

²⁶ Departementet foreslo å videreføre dagjeldende § 14-4 sjette ledd etter at stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen hadde foreslått å endre § 14-4 sjette ledd slik at FoU-kostnader kunne fradragsføres det året de påløper.

²⁷ Jf. Rt. 2009 s. 578 (Fast ansettelse)

2 Generelt om § 6-25

2.1 Oversikt over vilkårene i § 6-25 og terskelen for aktivering

I sktl. § 6-25 heter det at «kostnader til egen forskning og utvikling tilknyttet konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel». Bestemmelsen kan først og fremst deles inn i to deler. Det som står før komma kan beskrives som vilkårsdelen, mens det som står etter komma kan beskrives som rettsvirkningsdelen. Rettsvirkningsdelen er nokså klar. Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, er virkningen at kostnadene skal behandles som en del av kostpris for vedkommende driftsmiddel, m.a.o. aktiveres. Dersom vilkårene ikke er oppfylt, er utgangspunktet direkte fradragsrett etter hovedregelen i sktl. § 6-1.

Dette står i kontrast til § 6-1, som er utformet som en generell regel om kostnadsfradrag. Aktiveringsplikten etter § 6-1 følger antitetisk av at bestemmelsen utelukkende hjemler direkte fradragsrett for kostnader som er oppofret, jf. «pådratt». Paragraf 6-25 kan derfor karakteriseres som en særregel om aktiveringsplikt.

Vilkårsdelen i § 6-25 består av fem vilkår. Det må dreie seg om en (i) «kostnad». Denne kostnaden må relatere seg (ii) «til forskning og utvikling» (FoU). Kostnaden må videre gjelde (iii) «egen» FoU. Kostnadene til FoU må deretter være (iv) «knyttet til konkrete prosjekter». Og tilslutt må det dreie seg om konkrete prosjekter som (v) «kan bli eller er blitt til driftsmidler». Samlet tilsier disse vilkårene at aktiveringsplikten for FoU-kostnader er nokså snever.

Alle FoU-kostnader som ikke knytter seg til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler kan fradragsføres direkte etter hovedregelen i § 6-1. Etter dette vil det i utgangspunktet ikke være aktiveringsplikt for mer generelle forskningsutgifter. Dette kan tenkes å omfatte en ganske stor andel FoU-kostnader. Dersom et oljeselskap for eksempel bestemmer seg for å forske på muligheten for å gjøre deres virksomhet mer miljøvennlig, vil forskningen, særlig i startfasen, kunne preges av høy grad av usikkerhet både med hensyn til hva selskapet konkret ønsker å utvikle og om forskningen overhodet vil lede frem til noe av verdi for selskapet. Basert på ordlyden til § 6-25, vil slike forskningsutgifter i utgangspunktet falle utenfor bestemmelsen og være direkte fradragsberettiget på linje med alminnelige driftskostnader (for eks. lønns,- og transportkostnader) etter § 6-1. Det er først når FoU-prosessen knytter seg til noe mer avgrenset og definert at aktiveringsplikt etter § 6-25 kan bli aktuelt. Dette underbygges av Finansdepartementets uttalelser om at området for aktiveringsplikt etter § 6-25 er «nokså smalt»²⁸.

²⁸ Utv. 2005 s. 833

I forarbeidene til § 6-25 fremhever departementet at grensedragningen mellom fradragføring og aktivering av FoU vil bero på om «utgiftene representerer en reduksjon av skattyters formuesstilling (oppofrelse), eller om de må betraktes som fremtidige investeringer».²⁹ Dette tilsier at aktiveringsplikten etter § 6-25 langt på vei bygger på det underliggende prinsippet i § 6-1 om aktiveringsplikt for kostnader til erverv av varige verdier. Dette bekreftes av Finansdepartementet i deres beskrivelse av gjeldende rett i motivene til endringsloven av 9 desember 2005 nr. 116.³⁰ Her heter det at grensen mellom aktivering og utgiftsføring av FoU etter dagjeldende § 14-4 sjette ledd, i hovedsak svarer til det som uansett følger av de alminnelige reglene om aktivering av kostnader til erverv av driftsmidler. I et mer overordnet perspektiv, vil aktiveringsplikten etter § 6-25 derfor først inntre når kostnadene som påløper ikke lenger kan anses oppofret, men heller investert i noe som kan utvikles til et immaterielt driftsmiddel.

Etter forarbeidene inntreer aktiveringsplikten for «utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet».³¹ Alle kostnader pådratt før det er sannsynlig at kostnadene knytter seg til noe som kan bli til et immaterielt driftsmiddel, skal fradragføres direkte. Dette innebærer at fradraget for disse kostnadene heller ikke skal reverseres når vilkårene for aktiveringsplikt først foreligger.³² Det samme er også lagt til grunn i regnskapsretten.³³ Dersom FoU-prosjektet skrinlegges før skattyter har utviklet et driftsmiddel, men likevel etter at det er blitt aktivert kostnader, kan kostnadene fradras i det året tapet er endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 annet ledd.³⁴ Hva som ligger i den sannsynlighetsvurderingen som forarbeidene gir anvisning på, omtales under pkt. 6.1.1.

2.2 Kostnadsvilkåret

Etter § 6-25 er det aktiveringsplikt for «kostnader» til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette kan omfatte lønnskostnader til ansatte som arbeider med FoU, kostnader til strøm, forsikringer og leie av lokaler osv.³⁵ Et spørsmål som oppstår er imidlertid om kostnadsvilkåret i § 6-25 også omfatter mer indirekte kostnader, for eksempel lønnskostnadene til daglig leder i bedriften. Det kan tenkes at den daglige lederen fattet strategiske beslutninger som får innvirkning på FoU-prosessen. En naturlig språklig forståelse av ordlyden kan tale for å medregne disse kostnadene, siden de kan

²⁹ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

³⁰ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

³¹ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 72

³² Se Utv. 2005 s. 833

³³ Se NRS 19 pkt. 2.2.4

³⁴ Se også Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

³⁵ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

hevdes å være «kostnader til forskning og utvikling». Samtidig er det likevel naturlig å trekke en grense mot mer avledede og indirekte kostnader. Etter regnskapsretten medregnes lønnskostnader til ansatte som har engasjert seg direkte i utviklingsarbeidet.³⁶ Regnskapsmessig ville lønnskostnadene til daglig leder antakelig falt utenfor. Ved å praktisere kostnadsvilkåret i § 6-25 tilsvarende, unngås en del vanskelige avgrensningsspørsmål. Det kan tale for å avgrense § 6-25 mot mer avledede og indirekte kostnader, slik at kostnadene til eksempelvis daglig leder i utgangspunktet faller utenfor aktiveringsplikten etter § 6-25.

Dette underbygges av uttalelser fra Finansdepartementet i både Utv. 2005 s. 833 og i forarbeidene til endringsloven av 2005.³⁷ Begge steder presiserer departementet at avskrivningsreglene for fysiske driftsmidler skal følges selv om anskaffelsen av disse har et klart FoU-formål. Selv om uttalelsen ikke treffer problemstillingen direkte, viser den at departementet tolker kostnadsvilkåret forholdsvis snevert. Denne presiseringen har for øvrig stor praktisk betydning. Kostnader som knytter seg til anskaffelse av utstyr eller instrumenter som skal brukes i FoU-prosessen skal aktiveres etter saldoreglene i § 14-40 m.fl., ikke som kostpris for det immaterielle driftsmidlet som skapes. Dersom selskapet eksempelvis går til anskaffelse av et bygg som skal være basen for selskapets FoU-innsats, skal bygget henføres til saldogruppe h i § 14-41 første ledd og avskrives etter saldoreglene. Det er m.a.o. bare de utgiftene som knytter seg til selve tilvirkningsprosessen som skal aktiveres som kostpris for det immaterielle driftsmiddelet.

Samlet, er det nærliggende å tolke kostnadsvilkåret i § 6-25 forholdsvis snevert. Vilkåret avgrenses mot mer avlede og indirekte kostnader, slik at lønnskostnader til daglig leder i utgangspunktet faller utenfor.

Paragraf 6-25 må også leses i lys av § 6-40 åttende ledd om finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler. Utgangspunktet er at skattyter har direkte fradragsrett for gjeldsrenter uavhengig av om disse knytter seg til inntektsskapende aktivitet, jf. § 6-40 første ledd. For finansieringskostnader som knytter seg til egentilvirkning av driftsmidler kan det likevel være tvilsomt om kostnadene kan anses oppofret eller investert i vedkommende driftsmiddel, m.a.o. om kostnadene oppfyller oppofrelsesvilkåret.³⁸ Dette er nå avklart i § 6-40 åttende ledd som gir skattyter valgadgang med hensyn til om finansieringskostnader skal aktiveres som kostpris eller fradragsføres direkte. Som Zimmer påpeker gir bestemmelsen aktiveringsrett, ikke aktiveringsplikt.³⁹

³⁶ jf. NRS 19 pkt. 2.3.3 bokstav a.

³⁷ Ibid. s. 70

³⁸ Se Zimmer (2013) s. 222

³⁹ Ibid.

Bestemmelsen gjelder «egentilvirkning», som også omfatter tilvirkning av immaterielle driftsmidler gjennom forskning og utvikling.⁴⁰ Det betyr at finansieringskostnader som knytter seg til FoU enten kan fradragføres eller aktiveres. Dette er enda en illustrasjon på at kostnadsvilkåret i § 6-25 er snevrere enn det en naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier.

2.2.1 Særlig om merverdi utover kostpris

Departementet har uttalt flere steder at driftsmiddelets mulige merverdi ikke inngår i aktiveringsplikten.⁴¹ Det gis ingen nærmere forklaring på hvorfor, annet enn at det med merverdi siktes til driftsmiddelets markedsverdi utover kostpris. Denne formuleringen skapte reaksjoner hos Skattedirektoratet, som selv mente at skatteloven hjemlet aktiveringsplikt for mulig merverdi ved tilvirkning av driftsmidler. Dette var også lagt til grunn til Lignings-ABC 2004.⁴² Direktoratet ba derfor om en avklaring fra Finansdepartementet, blant annet i brevform 14. juli 2005 og ved e-post 7. oktober. Finansdepartementet ga i et brev til Skattedirektoratet 1. juni 2007 en nærmere redegjørelse for deres standpunkt, som gjennomgås i det følgende.⁴³

Departementet innleder med å presisere det grunnleggende utgangspunktet om at kostnader til erverv av varige og betydelige driftsmidler skal aktiveres. Det heter videre at det i den forbindelse oppstår spørsmål om virksomhetsregelen i § 5-1 medfører plikt til å «aktivere et fortjenesteelement ved inntektsføringen i tillegg til aktiveringen av selve kostnaden ved bruk av eiers eller ansattes tjenester ved egentilvirkning». Fortjenesten vil kunne ligge i selskapets eventuelle kostnadsbesparelser ved å bruke egne ansattes tjenester i tilvirkningsprosessen, istedenfor å måtte leie inn tjenester fra andre.

Departementet uttaler videre at § 5-1 medfører plikt til «å inntektsføre og aktivere også et fortjenesteelement, dersom selskapet ved egentilvirkningen benytter «eiers eller ansattes tjenester som *normalt ytes til andre* (omsetningsvirksomhet)». Her kobler departementet inntektsføring og aktivering sammen, til tross for at § 5-1 utelukkende hjemler førstnevnte. Departementet forklarer videre at aktiveringsplikt for merverdi inntreder bare hvor det skjer en «*omdisponering av tjenesten* fra å inngå som gjenstand i omsetningsvirksomheten til å benyttes til egenutvikling av driftsmiddel». Grunnen er at der hvor det benyttes arbeidsinnsats som i seg selv ikke er en omsetningsgjenstand, vil det ikke foreligge noen omdisponering eller uttak av omsetningsgjenstand. Det vil ikke foreligge en skattepliktig fordel etter § 5-1.

⁴⁰ Sammenlign NRS 19 pkt. 1

⁴¹ Både Utv. 2005 s. 833 og Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 70

⁴² s. 1243 pkt. 2.2.5

⁴³ UFIN-2004-2179-2

Departementets uttalelse krever en nærmere forklaring. Det er ikke hjemmel i § 5-1 for beskatning i form av aktiveringsplikt for opparbeidet merverdi i produksjonsbedrifter. Skattelovens system forutsetter tvert imot at denne fortjenesten først kan komme til beskatning når virksomheten omsetter eller på annen måte realiserer formuesobjektene, jf. § 5-30. Før dette skjer, er ikke fordelen innvunnet.⁴⁴ På den annen side kan det for omdisponeringer i omsetningsvirksomheter være grunnlag for beskatning i form av inntektsføring etter uttaksbetraktninger. Årsaken til at departementet likevel ikke forankrer skatteplikten i § 5-2, er at denne utelukkende gjelder ved «uttak til egen bruk og gaveoverføring». Omdisponering innad i virksomheten faller dermed utenfor.

Det kan likevel være grunnlag for uttaksbeskatning etter den generelle virksomhetsregelen i § 5-1, sammenholdt med § 5-30, dersom omdisponeringen innebærer en fordel for skattyter, jf. Rt. 1992 s. 1379 (Dynpac). Fordelen i denne sammenhengen vil som sagt ligge i den kostnadsbesparelsen skattyter oppnå ved å slippe å leie inn tjenester utenifra. Denne kostnadsbesparelsen må videre aktiveres som kostpris, men da med hjemmel i § 6-1 (selv om dette ikke uttales uttrykkelig av departementet). Årsaken er at kostnadsbesparelsen reflekterer den egentlige kostprisen, m.a.o. det bedrifter uten mulighet til å omdisponere internt må betale for tilvirkningen av det samme driftsmiddel. Begrunnelsen hviler i den forsend på et likhetshensyn.

Denne kostnadsbesparelsen vil i tillegg være forholdsvis enkel å beregne. Dersom en konsulentvirksomhet eksempelvis bruker egne konsulenter i et FoU-arbeid istedenfor å leie ut disse til andre, vil fordelen bestå av differansen mellom virksomhetens egne lønns- og driftskostnader (eks. 500) og den timesprisen konsulentene fakturerer for eksternt (eks. 1500). Da skal differansen på 1000 aktiveres som kostpris, i tillegg til direkte anskaffelsesverdi på 500. Til sammenligning, vil merverdi i produksjonsbedrifter være mye vanskeligere å beregne.

Denne gjennomgangen illustrerer at det er en sammenheng mellom inntektsføring etter § 5-1 og aktivering etter § 6-1, og det er kanskje en svakhet ved departementets uttalelse at dette ikke kommer klarere frem.

⁴⁴ Se Zimmer (2013) s. 151

3 **Forskning og utvikling**

3.1 **Hvorfor tolke vilkåret «forskning og utvikling»?**

Skatteloven § 6-25 retter seg mot aktiviteter som kan karakteriseres som forskning og utvikling. Øvrige aktiviteter faller utenfor, og må vurderes etter andre bestemmelser, primært skatteloven § 6-1 supplert med de alminnelige tidfestingsreglene. Vilkåret «forskning og utvikling» må derfor klargjøres for å fastlegge bestemmelsens anvendelsesområdet. Et sentralt spørsmål er om FoU-begrepet er egnet til å si noe om når aktiveringsplikten inntreffer. Det kan tenkes at de aktivitetene som kan karakteriseres som forskning kan ha en annen karakter og utøves på et tidligere stadium enn de aktivitetene som det er mer naturlig å regne som utvikling.

Vilkåret «forskning og utvikling» i § 6-25 er i utgangspunktet ganske upresist. En naturlig språklig forståelse av begrepet tilsier at det fanger opp aktiviteter som går ut på å skape noe nytt eller forbedre noe eksisterende, eksempelvis i form av nye løsninger, konsepter eller oppfinnelser. Utover dette, gir ikke ordlyden i § 6-25 særlig veiledning. For nærmere retningslinjer med hensyn til hva som ligger i begrepet FoU, må det ses hen til andre regelsett utenfor skattelovens kapittel 6.

3.2 **«Forsknings- og utviklingsprosjekt» i reglene om skattefunn**

Ordkombinasjonen forskning og utvikling brukes bare to steder i skatteloven. Det første er naturligvis sktl. § 6-25, det andre er sktl. § 16-40. Skatteloven § 16-40 regulerer skattefradrag for FoU-kostnader, også omtalt som skattefunn. Bestemmelsen gir på nærmere vilkår et beløpsmessig fradrag i den ferdigberegnete skatten. Det innebærer at fradraget trekkes fra skatten etter at den er beregnet i motsetning til det fradraget som trekkes fra inntekten som ledd i å fastlegge beregningsgrunnlaget.⁴⁵ Formålet er å stimulere bedrifter til å drive med forskning og utvikling.⁴⁶

Forholdet mellom reglene om skattefunn og rekkevidden av aktiveringsplikt for FoU-kostnader er kommentert av Finansdepartementet i Utv. 2005 s. 833. Departementet påpeker at det dreier seg om to ulike regelsett som på tolkes på grunnlag av hvert sitt lovgrunnlag. Det understrekes at begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i skatteloven § 16-40 har et annet innhold enn begrepet «konkret prosjekt» i skatteloven § 6-25 (da skatteloven § 14-4 sjette ledd), og er «dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten.» Det er naturlig ettersom disse begrepene er forskjellige og tjener forskjellige funksjoner.

⁴⁵ Se Zimmer (2013) s. 100

⁴⁶ Innst.S.nr 325 (2001-2002) kap. 23.2.5

Det kan likevel være relevant å se nærmere på begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i § 16-40. Særlig fordi FSFIN § 16-40-2 definerer begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt», mens begrepet «forskning og utvikling» står uforklart i § 6-25. Det er også et generelt rettskildemessig poeng at ord og uttrykk innenfor samme lov normalt har samme betydning, med mindre det foreligger holdepunkter for noe annet.⁴⁷ I tillegg kan det påpekes at skattefradraget etter § 16-40 er koblet sammen med rammen for fradragsberettigede kostnader etter § 6-1, jf. FSFIN § 16-40-6 annet ledd. Her heter det at skattefradraget gis for «kostnader direkte tilknyttet godkjent prosjekt, og som er fradragsberettiget i henhold til skatteloven kapittel 6».⁴⁸ Det kan tale for å operere med et nokså enhetlig FoU-begrep etter begge disse regelsettene.

I FSFIN § 16-40-2 heter det at forsknings- og utviklingsprosjekt skal forstås som:

«et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser.»

Definisjonen beskriver en aktivitet der det sentrale formålet er å skaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som på et eller annet vis er til nytte for bedriften. Dette er en ganske vid formulering, som vil omfatte en rekke ulike typer aktiviteter – i utgangspunktet alt fra legemiddelprodusentens utvikling av et nytt kosttilskudd, til sportsbutikkens utvikling av en ny treningstøylinje. FoU omfatter således mer enn det man umiddelbart forbinder med forskning (forskning har kanskje en tendens til å assosieres med hvit frakk og reagensrør).

I forarbeidene til § 16-40 understrekes vanskeligheten med å gi FoU-begrepet et presist innhold, noe som også gjør seg gjeldende for FoU-begrepet i sktl. § 6-25.⁴⁹ Et sentralt poeng er at formålet med prosjektet må være fornyelse og nyskaping. Dette utelukker flere aktiviteter, og «alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg omfattes ikke», se nærmere bestemmelsens tredje ledd.

3.3 Veiledning fra regnskapsretten

Som påpekt innledningsvis under pkt. 1.3, var det i utgangspunktet regnskapsloven § 5-6 om FoU som skapte et behov for en særskilt skatterettslig regulering av FoU-kostnader. Det var m.a.o. det regnskapsloven definerte som FoU-kostnader man ønsket å gi en egen skatterettslig

⁴⁷ Se blant annet Andenæs (2009) s. 17

⁴⁸ Tilknytning til et godkjent prosjekt er riktignok et vilkår som ikke har noen parallell i sktl. § 6-25.

⁴⁹ Ot.prp.nr 1 (2001-2002) s. 25-26

bestemmelse om. Dette taler sterkt for å følge regnskapsrettens definisjoner ved tolkningen av FoU i skatteloven § 6-25. Før jeg ser nærmere på regnskapsrettens definisjoner, er det hensiktsmessig med en kort oversikt over den regnskapsrettslige reguleringen.

3.3.1 Kort om den regnskapsrettslige reguleringen

Tradisjonelt var regnskapsretten regulert av regnskapsloven, den første regnskapsloven fra 1977 og nå regnskapsloven fra 1998. Før utarbeidelsen av en egen regnskapslov var regnskapsreguleringen fragmentert. Reglene var gitt i en rekke forskjellige lover, kongelige resolusjoner og forskrifter, blant annet i selskaps- og aksjelovgivningen og skattelovgivningen.⁵⁰ Den någjeldende regnskapslovens bestemmelser gir i stor grad uttrykk for overordnede prinsipper, og er langt ifra en detaljregulering av regnskapsretten. Loven inneholder en rekke henvisninger til god regnskapsskikk, som utvikles gjennom regnskapsstandarder utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse. Som poengtert under pkt. 1.3, gjelder endelig Norsk Regnskapsstandard 19 fra desember 2012 (NRS 19) for immaterielle eiendeler.

På grunn av Norges EØS-rettslige forpliktelser er imidlertid alle børsnoterte konsernforetak pålagt å følge de internasjonale reguleringsstandardene, IFRS (International Financial Reporting Standard).⁵¹ Alle andre regnskapspliktige foretak kan velge mellom å følge IFRS eller den norske regnskapsloven og regnskapsstandardene.⁵²

3.3.2 FoU i Norsk Regnskapsstandard 19 Immaterielle eiendeler

Regnskapsloven § 5-6 definerer ikke FoU-begrepet nærmere. Under pkt. 2.1.3 i NRS 19 Immaterielle eiendeler gis det imidlertid følgende definisjon av forskning og utvikling:

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

Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.»

I motsetning til den definisjonen som gis i FSFIN § 16-40-2 første ledd, skilles det her mellom forskning på den ene siden og utvikling på den andre. Det gis i utgangspunktet to definisjoner. Det kan være fornuftig med tanke på at ordene rent språklig har forskjellig betydning. Solheim sammenligner ordsammensetningen med ordparet «snekring og muring».⁵³ Ordene

⁵⁰ Se oversikt over gjeldende rett i Ot.prp.nr 46 (1975-1976) s. 4-5.

⁵¹ Se regnskapsloven § 3-9 tredje ledd

⁵² Ibid. fjerde ledd

⁵³ Solheim (2005) s. 157

forskning og utvikling har en naturlig sammenheng, men de beskriver likevel ulike fenomener.

3.3.2.1 *Forskning*

Definisjonen av forskning som «grunnleggende, planmessig undersøkelser» som utføres med mål «om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse» ligner på definisjonen av forsknings- og utviklingsprosjekt i FSFIN § 16-40-2 første ledd. Sentralt etter begge definisjonene er målet om å skape noe nytt som kan være av økonomisk interesse for selskapet. Definisjonen i NRS 19 er muligens snevrere når den begrenser begrepet til å gjelde «tekniske eller vitenskapelige nyvinninger». Men disse ordene er vage og favner vidt. Det er vanskelig å tenke seg nyvinninger som ikke på en eller annen måte er tekniske eller vitenskapelige.

Standarden gir en liste over tre aktiviteter (a-c) som normalt vil ligge innenfor definisjonen. Den første er aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten «av teknisk eller vitenskapelig art». Dette ligner i stor grad på definisjonen av forskning som allerede er gitt, og gir assosiasjoner til begrepet grunnforskning.⁵⁴ Med grunnforskning menes eksperimentell virksomhet som utføres for å skaffe til veie ny kunnskap, uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.⁵⁵ Dette minner om den ordlydsfortolkningen som ble gjort under pkt. 2.1, hvor det påpekes at generell forskning i utgangspunktet kan fradragsføres direkte fordi det ikke vil dreie seg om «konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler» etter § 6-25. Etter dette vil grunnforskning som et utgangspunkt være direkte fradragsberettiget etter § 6-1.

Videre i bokstav b nevnes «søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater, eller annen kunnskap». Og i bokstav c nevnes «søken, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons,- eller prosessalternativer». Disse aktivitetene ligner på det som ofte beskrives som anvendt forskning.⁵⁶ Anvendt forskning dreier seg i større grad om å gjøre forskningsinnsatsen til økonomisk nytte for bedriften. På dette stadiet vil skattyter være nærmere tidspunktet for aktivering av kostnadene, ettersom forskningen i større grad begynner å lede frem til noe som kan bli til et immaterielt driftsmiddel. Det kan likevel fremdeles være et stykke igjen til det foreligger et ferdigutviklet driftsmiddel. Departementet har uttalt at for kostnader «som regnskapsmessig anses som utgifter til ‘forskning’, antar departementet at det i praksis ikke vil være aktuelt med aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 sjette ledd [nå § 6-

⁵⁴ Begrepet stammer fra OECDs definisjon av FoU nedfelt i den såkalte Frascati-manualen, som blir sitert i Ot.prp.nr 1 (2001-2002) s. 25

⁵⁵ Se Ot.prp.nr 1 (2001-2002) s. 25

⁵⁶ Ibid.

25]». ⁵⁷ Her oppstilles nærmest en presumsjon om at kostnader til forskning ikke oppfyller vilkårene for aktiveringsplikt etter § 6-25.

3.3.2.2 *Utvikling*

Utvikling defineres i standarden som «bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.» Denne formuleringen er vid. Hva som nærmere ligger i «bearbeidelse og videreføring» kan være vanskelig å fastslå. Begrepene forutsetter at det foreligger et eller annet som foretaket kan bygge videre på, og det ligger for så vidt allerede innbakt i begrepet «utvikling». Som standarden poengterer, kan det være vanskelig å fastlegge overgangen fra forskningsstadiet til utviklingsstadiet.

Standarden gir også en lengre liste (a-f) over aktiviteter som regnes som utvikling. Blant annet nevnes design, konstruksjon og testing av prototyper, engineering aktivitet påkrevd for å utvikle utforming av et produkt, samt design av verktøy, sjabloner, former og lignende. Disse aktivitetene knytter seg i langt større grad til et identifiserbart produkt. På dette stadiet synes det å være mer sannsynlig at satsningen «kan bli eller er blitt til driftsmidler» etter sktl. § 6-25. Som departementet uttaler er det «først når det foreligger en aktivitet som regnskapsmessig anses som ‘utvikling’ at det normalt vil kunne oppstå spørsmål om plikt til skattemessig aktivering». ⁵⁸

3.4 **Merkelappen FoU – hvilken betydning har den?**

Gjennomgangen av FoU-begrepet viser at det har et nokså diffust innhold. I henhold til motivene til sktl. § 16-40 om skattefunn er dette en følge av at FoU-kostnader normalt kommer til fradrag på lik linje med andre næringsutgifter, og at det derfor er unødvendig å foreta noen skarp grensedragnings (for reglene om skattefunn vil det derimot være helt nødvendig siden skattefradraget bare gis for aktiviteter som kan defineres som «forsknings- og utviklingsprosjekt»). ⁵⁹ Jeg har også tidligere, under pkt. 2.1, vist til uttalelser i forarbeidene til § 6-25 hvor departementet fremhever at aktiveringsplikten for FoU-kostnader langt på vei bygger på det underliggende prinsippet i § 6-1 om aktiveringsplikt for kostnader til erverv av varige verdier. ⁶⁰ Dette er likevel ikke ensbetydende med at tidspunktet for aktivering etter § 6-25 uten videre svarer fullt ut til den generelle grensedragningen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt etter § 6-1. Problemstillingen er således hvilken betydning det har for aktiverings-

⁵⁷ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ot.prp.nr 1 (2001-2002) s. 25

⁶⁰ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

plikten at en kostnad knytter seg til en aktivitet som enten faller utenfor eller innenfor FoU-begrepet i § 6-25.

Dette spørsmålet avklares langt på vei i Høyesteretts avgjørelse om fradragsrett for letekostnader inntatt i Rt. 2014 s. 108 (heretter også omtalt som Statoil Angola II). Saken gjaldt spørsmålet om Statoils leteutgifter etter petroleumsforekomster på angolsk og dansk kontinentalsokkel kunne føres til fradrag direkte, eller om kostnadene måtte aktiveres som en del av kostprisen for lete- og utvinningstillatelsen. Før denne avgjørelsen var det i utgangspunktet nærliggende å regne leteutgifter som FoU-kostnader, fordi det i forarbeidene til § 6-25 heter at leteutgifter tilknyttet petroleumsinnvinningen «antas i utgangspunktet å falle innenfor de generelle reglene om forskning og utvikling».⁶¹ Høyesterett fant imidlertid at utgiftene kunne fradragsføres direkte etter § 6-1. Skatteloven § 6-25 ble likevel trukket frem som støtte for denne konklusjonen, og førstvoterende sier riktignok ikke uttrykkelig at letekostnader skal holdes utenfor § 6-25. Men valget av § 6-1 som det sentrale rettsgrunnlaget tilsier at letekostnader faller utenfor det skatterettslige FoU-begrepet, særlig med hensyn til at skattyter også anførte at § 6-25 skulle få direkte anvendelse.⁶²

Domspremissene viser at grensedragningen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt er langt på vei sammenfallende enten kostnadene behandles etter § 6-1 eller etter § 6-25. Førstvoterende fastslår med utgangspunkt i § 6-1 at aktiveringsplikten inntre når det er gjort drivverdige funn og det er sannsynlig at det vil bli feltutbygging. Først da kan de påløpte kostnader anses å skape varige verdier. Som har jeg vært inne på tidligere, vil også aktiveringsplikten etter § 6-25 inntre når det er sannsynlig at det vil bli utviklet driftsmidler.⁶³

Det er også interessant at førstvoterende knytter aktiveringsplikten til hvorvidt kostnadene kan anses å skape «varige verdier».⁶⁴ Dette er for så vidt ikke overaskende, ettersom det er det underliggende prinsippet for skillet mellom direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt etter § 6-1. Men denne formuleringen ligner også på det opprinnelige forslaget til Finansdepartementet vedrørende FoU, som foreslo en regel om at kostnader til forskning og utvikling skulle aktiveres så langt det ved utgiftene var ervervet varige verdier for selskapet.⁶⁵ Forløperen til § 6-25 var derfor foreslått å ha en ordlyd som i stor grad ligner på det vurderingstema som førstvoterende oppstiller med utgangspunkt i § 6-1. Det bemerkes at ordlyden ble endret som følge av

⁶¹ Ibid. (1999-2000) s. 74

⁶² avs. 39. Leteutgifter etter petroleumsforekomster faller også utenfor det regnskapsrettslige FoU-begrepet, jf. NRS 19 pkt. 1.

⁶³ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

⁶⁴ Se avs. 56

⁶⁵ Finansdepartementets høringsnotat 21. mai 1999 pkt. 3.3.2

innvendinger fra næringslivet, som hevdet bestemmelsen ville være vanskelig å praktisere.⁶⁶ Departementet valgte derfor heller å knytte aktiveringsplikten til «konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler». Men det grunnleggende prinsippet i bestemmelsen forble det samme - ordlyden som ble valgt skulle gjøre det enklere å avgjøre når kostnadene kunne anses å skape varige verdier. Dette kan ha hatt betydning for Høyesteretts tolkning av § 6-1. Det må også påpekes at Høyesterett henviser direkte til § 6-25 og dens forarbeider for å underbygge sin tolkning av § 6-1.

Samlet, illustrerer Statoil Angola II-dommen at § 6-25 mer eller mindre presiserer hovedregelen om fradrag i § 6-1. Bestemmelsene legger opp til parallelle løsninger med hensyn til tidspunktet for aktivering, der § 6-25 hverken ser ut til å utvide eller innskrenke fradragsretten for FoU-kostnader. Dette reduserer betydningen av å avgjøre om en aktivitet faller innenfor eller utenfor FoU-begrepet med hensyn til spørsmålet om aktiveringsplikt. Jeg vil derfor ikke redegjøre nærmere for hvilke aktiviteter som faller innenfor eller utenfor FoU-begrepet.⁶⁷

Det kan for øvrig tilføyes at problemstillingen i Statoil Angola II-dommen ikke lenger er aktuell som følge av skatteloven § 2-39 som ble tilføyd ved lov 7. desember 2012 nr. 76, med virkning f.o.m. inntektsåret 2013. Etter denne bestemmelsen gis det ikke fradrag for kostnader pådratt for å sikre inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet. Motsatsen er at inntekten fra utvinning av petroleum i utlandet ikke er skattepliktig, jf. § 2-39 første ledd. For leteutgifter på norsk sokkel er det ikke aktiveringsplikt.⁶⁸

3.5 Vilkåret «egen forskning og utvikling»

Paragraf 6-25 retter seg utelukkende mot «egen forskning og utvikling», slik at kjøpt FoU som utføres av andre behandles etter andre regler enn § 6-25. I motivene til endringsloven av 2005 heter det at kjøpt FoU må avgjøres på grunnlag av de alminnelige reglene.⁶⁹ Etter departementets syn vil det i henhold til det grunnleggende skatterettslige prinsippet om fradrag være aktiveringsplikt dersom «FoU-resultatet representerer et immaterielt eller fysisk driftsmiddel». Øvrige utgifter kan fradragsføres. Etter dette vil aktiveringsplikt for kjøpt FoU først inntre når kostnadene knytter seg til et prosjekt som er blitt til et ferdigutviklet driftsmiddel. Her ser det ut til at departementet hopper over den vanskeligere vurderingen av om kostnadene må aktiveres allerede når det foreligger noe som kan bli til et driftsmiddel.

⁶⁶ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

⁶⁷ Se nærmere NRS 19 pkt. 2.1.4 for egentilvirkning som ikke regnes som FoU og FSFIN § 16-40-2 tredje ledd om aktiviteter som faller utenfor FoU-begrepet slik dette defineres i reglene om skattefunn.

⁶⁸ Forskrift 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum § 3

⁶⁹ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

Den skattemessige vurderingen av kjøpte FoU-tjenester kan hevdes å være mer nyansert enn det departementets uttalelse gir inntrykk av. Et særlig praktisk spørsmål er hvordan kostnader til innleide konsulenter som skal utføre forskning og utvikling på vegne et selskap skal behandles. Problemstillingen har paralleller til Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken).

Spørsmålet i Tronviken-dommen var om et ansvarlig selskap (Tronviken ANS) som hadde satt bort inndrivningen av 300 misligholdte fordringer til et inkassoselskap, kunne identifiseres med inkassoselskapet slik at gevinsten fra fordringene var skattepliktig for Tronviken. Høyesterett kom til at inndrivningen måtte tilordnes Tronviken, slik at Tronviken ble skattepliktig for gevinsten. Høyesterett la vekt på at Tronviken hadde beholdt eierskapet til fordringene og den økonomiske interessen som lå i disse. Overskuddet fra fordringene, etter fradrag for provisjonen til inkassoselskapet, tilfalt Tronviken. I tillegg ble det påpekt at dersom investeringene i fordringsmassen hadde gitt tap, var det Tronviken som hadde måtte bære dette tapet. Det ble uttalt at «Hovedinteressen i aktiviteten har ligget hos Tronviken, og aktiviteten er utført på vegne av selskapet».⁷⁰

Høyesteretts uttalelser er nokså generelle, og det fastslås at det er «på det rene at en aktivitet kan tilordnes skattyter som virksomhet selv om den ikke er utøvet av skattyteren selv».⁷¹ De sentrale vurderingsmomentene i Tronviken-dommen var hvem som hadde den reelle interessen i aktiviteten, m.a.o. hvem som fikk godene av en eventuell gevinst og hvem som måtte bære et eventuelt tap.⁷² Disse momentene har overføringsverdi til problemstillingen om selskapet som leier inn konsulenter for å utføre FoU på deres vegne. Dersom selskapet mottar de eventuelle økonomiske fordelene av et vellykket FoU-prosjekt hvor det utvikles driftsmidler, men samtidig må bære tapet dersom FoU-innsatsen mislykkes, vil det på bakgrunn av Tronviken-dommen være grunnlag for å identifisere selskapet med konsulentene. Selskapet vil i så måte bedømmes som om det var selskapet selv som utførte FoU-innsatsen, og kostnadene vil behandles etter det samme prinsippet som i § 6-25.

Dersom selskapet på den annen side har betalt for et ferdigutviklet immaterielt driftsmiddel, som riktignok skal tilvirkes av oppdragstaker gjennom forskning og utvikling, vil det være nærliggende å knytte aktiveringsplikten opp mot det endelige driftsmiddelet. I et slikt tilfelle har skattyter betalt for et resultat, og situasjonen kan sammenlignes med et alminnelige kjøp. Da vil aktiveringsplikten inntre når FoU-innsatsen er blitt til et driftsmiddel.

⁷⁰ avs. 39 i dommen

⁷¹ avs. 36 i dommen

⁷² Ibid.

Drøftelsen illustrerer at spørsmålet om de innleide konsulentene oppfyller vilkåret til «egen forskning og utvikling» og om de således faller innenfor eller utenfor § 6-25 blir av mer underordnet betydning. Avgjørende er heller om det på bakgrunn av momentene i Tronvikendommen er grunnlag for å identifisere selskapet med konsulentene, og dermed anvende prinsippet i § 6-25 som om det var selskapets egne ansatte som utførte FoU. Da vil tidspunktet for aktivering langt på vei bli det samme enten det dreier seg om «egen» FoU eller kjøpte FoU-tjenester. Dette harmonerer også med konklusjonen under pkt. 3.4, om at tidspunktet for aktivering er langt på vei sammenfallende enten kostnadene behandles etter § 6-25 eller § 6-1.

4 De immaterielle driftsmidlene

4.1 Driftsmidler

Skatteloven § 6-25 retter seg mot FoU-kostnader tilknyttet konkrete prosjekter som «kan bli eller er blitt til driftsmidler». Etter ordlyden faller øvrige FoU-kostnader utenfor bestemmelsen. Kostnader tilknyttet utvikling av varer vil for eksempel ikke gi aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25.⁷³ Slike utgifter kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a. Det er derfor først nødvendig å skille mellom (i) varer og (ii) driftsmidler, og deretter mellom (iii) fysiske driftsmidler og (iv) immaterielle driftsmidler. Sistnevnte dreier seg i utgangspunktet om en nokså variert gruppe med formuesobjekter, og det er ikke uten videre opplagt hva som ligger i det immaterielle begrepet. Som også påpekt innledningsvis under pkt. 1.3, er det en forutsetning å ha klart for seg hvilke kriterier som avgjør om det foreligger et immaterielt driftsmiddel, for å kunne ta stilling til om FoU-prosjektet «kan bli» til et immaterielt driftsmiddel etter § 6-25. Definisjonen av immaterielle driftsmidler vil i den forstand kunne spille en viktig rolle med hensyn til å avklare når aktiveringsplikten inntreffer.

Det er naturlig å begynne med begrepet «driftsmiddel», som både omfatter fysiske og immaterielle eiendeler.⁷⁴ Skatteloven gir ingen legaldefinisjon av begrepet. Det er likevel vanlige å definere driftsmidler, om enn noe upresist, som formuesobjekter hvis avkastning er inntekt.⁷⁵ Men dette vil i utgangspunktet også kunne omfatte varer. Finansdepartementet har i Utv. 2005 s. 833 definert driftsmidler som objekter med «økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». Det sentrale etter denne definisjonen er objektets funksjon, og det er først og fremst dette som skiller driftsmidler fra varer. Eksempler på driftsmidler kan være datamaskiner i en IT-bedrift, hjullasteren til et entreprenørfirma, patentrettigheter i et legemiddelfirma,

⁷³ Ot.prp.nr (1999-2000) s. 71

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Zimmer (2013) s. 191

mobiltelefonen til en advokat, osv. Disse objektene utgjør en langsiktig del av skattyterens inntektsskapende aktivitet, og kan også klassifiseres som anleggsmidler.⁷⁶

De samme objektene ville vært varer dersom skattyter tok sikte på å omsette dem. Dette kan illustreres ved å se på forskjellen til funksjonen til mobiltelefoner i henholdsvis Apple og i et advokatfirma. For Apple er mobiltelefonen et produkt som skal omsettes, m.a.o. en vare. I et advokatfirma vil mobiltelefonen derimot være et praktisk verktøy ved utføringen av advokatarbeidet, m.a.o. et driftsmiddel. Varer kan for øvrig klassifiseres som omløpsmidler.⁷⁷

Den skattemessige behandlingen av driftsmidler reguleres først og fremst av sktl. §§ 6-10 sammenholdt med 6-1, og 14-40 m.fl. Skatteloven § 6-10 gir rett til fradrag for avskrivninger av driftsmidler som følge av verdiforringelse ved slit eller elde. Bestemmelsen gir i utgangspunktet rett til avskrivninger for både fysiske og immaterielle driftsmidler, men reglene varierer betydelig avhengig av hva slags type driftsmiddel det gjelder. For immaterielle driftsmidler skilles det mellom «forretningsverdi» og «annet immaterielt driftsmiddel». Skillet har stor betydning for retten til fradrag for avskrivninger. Forretningsverdi kan avskrives med inntil 20 %, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav b. Avskrivninger for «annet immaterielt driftsmiddel» gis i utgangspunktet bare der «verdifallet er åpenbart», jf. § 6-10 tredje ledd.

4.2 Nærmere om skillet mellom driftsmidler og varer

Som poengtert under pkt. 4.1, vil grensedragningen mellom driftsmidler og varer bero på objektets funksjon i virksomheten. For ferdig tilvirkede objekter vil dette skillet som regel være nokså uproblematisk, jf. drøftelsen over. Men ved forskning og utvikling av immaterielle eiendeler kan det oppstå situasjoner hvor grensen blir mer uklar. Dersom et selskap for eksempel driver med egenproduksjon av dagligvarer, vil produksjon som regel bygge på et etablert varemerke som selskapet selv har utviklet. Varemerke vil i den forbindelse utgjøre et immaterielt driftsmiddel, mens dagligvarene er varer. I slike situasjoner kan utviklingen skje mer eller mindre sammenhengende, og det kan oppstå praktiske vanskeligheter med å skille mellom kostnader som knytter seg til utvikling av varemerke og kostnadene til produksjon av dagligvarene. Men utgangspunktet ligger fast. Kostnader til utviklingen av varemerket vil kunne være aktiveringspliktige som kostnader til utvikling av driftsmidler etter § 6-25, mens produksjonskostnadene må behandles etter andre regler. Departementet har blant annet uttalt at kostnader til eksempelvis «egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignen-

⁷⁶ Begrepet er hentet fra regnskapsretten.

⁷⁷ Også hentet fra regnskapsretten

de kunnskap som ligger til grunn for produksjonen av (egentilvirkede) varer, etter omstendighetene vil kunne være immaterielle driftsmidler som skattemessig skal aktiveres».⁷⁸

I en del tilfeller vil det også kunne utvikles varer direkte uten at det foreligger noe mellomliggende driftsmiddel. Departementet uttaler at «den nærmere vurdering av om det skjer direkte utvikling av vare, eller om det også utvikles et immaterielt driftsmiddel som danner grunnlag for videre vareproduksjon, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.»⁷⁹ Denne problemstillingen oppstår typisk ved utvikling av skreddersydde produkter som ikke kan gjenbrukes eller omsettes til andre, eksempelvis ved utvikling og design av logoer til bedrifter. Her kan utviklingen av det underliggende varemerket og selve produktet (varen) skje direkte, uten at det foreligger noe mellomliggende driftsmiddel. Da vil skattyter kunne fradragføre alle kostnadene, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a.

4.3 Det immaterielle begrepet

Skatteloven har ingen egen definisjon av begrepet «immaterielle driftsmidler». Det er ikke overaskende med tanke på at skatteloven heller ikke definerer begrepet «driftsmiddel». I utgangspunktet vil ord og uttrykk i skattelovgivningen ha samme betydning som ellers i privatreppen.⁸⁰ I privatrettslig sammenheng er begrepet immaterielt blitt karakterisert som «ikke legegmlige rettsgoder».⁸¹ Dette omfatter typisk patentrettigheter, programvare, varemerker og lignende - i utgangspunktet alt det som ikke lar seg definere fysisk.

I forarbeidene til skattereformen 1992 drøftes Aarbakkegruppens forslag om å utvide saldo-systemet til å gjelde avskrivninger av ervervede immaterielle verdier.⁸² Departementet fant det imidlertid «lite hensiktsmessig å plassere alle immaterielle verdier i en saldogruppe med en avskrivningssats», og fremmet kun forslag om at ervervet goodwill skulle avskrives etter saldoreglene. I denne sammenheng ble det gitt følgende forklaring av begrepet «immaterielle verdier»:

«Begrepet 'immaterielle verdier' er vidtrekkende og omfatter en meget uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art. I tillegg til goodwill (forretningsverdi) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten. Tilsvarende omfattes i blant også finansobjekter; penger, pengefordringer og selskapsandeler, av begrepet, men disse er ikke gjenstand for avskrivninger, og begrepet nyttet i denne sammenheng vil ikke omfatte disse.»

⁷⁸ Utv. 2005 s. 833

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Zimmer (2013) s. 51

⁸¹ Rognstad (2009) s. 56

⁸² Ot.prp.nr 35 (1990-1991) s. 116

Uttalelsen viser at begrepet «immaterielle verdier» favner vidt. Beskrivelsen av immaterielle verdier som «alle formuesobjekter av ikke-fysisk art» er i realiteten det samme som den privatrettslige karakteristikken av immaterielle verdier som ikke legemlige formuesobjekter nevnt ovenfor. Høyesterett har tatt utgangspunkt i denne uttalelsen ved fortolkningen av det immaterielle begrepet i skatteloven § 6-10, og definisjonen har blitt sitert jevnlig.⁸³ Det er interessant at forarbeidene bruker begrepet «immaterielle verdier», i motsetning til det skatterettslige begrepet «immaterielle driftsmidler». Begrepet «immaterielle verdier» er ikke å finne i hverken någjeldende skattelov eller den tidligere skatteloven av 1911. Begrepet ble antakelig ansett som en treffende betegnelse på den type formuesobjekter Aarbakkegruppen ønsket en egen saldogruppe for. Men også andre betegnelser kunne vært valgt, eksempelvis immaterielle gjenstander eller immaterielle objekter (selv om disse kanskje henspiller mer på noe håndgripelig og er derfor ikke like presise).

Valg av terminologi kan ha vært ubevisst, og det har antakelig begrenset rettslig betydning ettersom retten til avskrivninger først og fremst beror på gjenstandens funksjon og karakter. Men begrepet «immaterielle verdier» er en kjent terminologi innenfor regnskapsretten, og dette kan ha hatt betydning for lovgivers valg av begreper.⁸⁴ Som påpekt innledningsvis under pkt. 1.3, har Høyesterett i en rekke saker tatt utgangspunkt i regnskapsrettens definisjoner i saker som gjelder immaterielle driftsmidler etter skatteloven § 6-10.⁸⁵ Regnskapsretten, og særlig definisjonen av immaterielle eiendeler i NRS 19, spiller således en viktig rolle for den skattemessige klassifiseringen av immaterielle driftsmidler. Hva som utgjør immaterielle driftsmidler vil også, som påpekt under pkt. 1.3, være sentralt med hensyn til å fastlegge når aktiveringsplikten inntreffer etter § 6-25, jf. «kan bli eller er blitt til driftsmidler». I det følgende vil jeg redegjøre nærmere for den regnskapsrettslige definisjonen av immaterielle eiendeler i NRS 19.

4.3.1 Immaterielle eiendeler

I Norsk Regnskapsstandard 19 under punkt 2.1.1. skilles det mellom immaterielle verdier og immaterielle eiendeler. Immaterielle verdier omfatter «alle ikke-pengeposter uten fysisk substans som har en verdi for foretaket». Dette er et videre begrep enn immaterielle eiendeler, ettersom immaterielle eiendeler ikke omfatter goodwill.

⁸³ Rt. 2007 s. 1543 og blant annet sitert i Lignings ABC 2014 s. 365

⁸⁴ Se Norsk Regnskapsstandard 19 (desember 2012)

⁸⁵ Rt. 2000 s. 772 (Paulsen), Rt. 2001 s. 640 (Alst), Rt. 2005 s. 1461 (Firda Sjøfarmer), Rt. 2007 s. 1543 (Scansales), Rt. 2008 s. 343 (Hafslund Nett), Rt. 2008 s. 1307 (Alvdal Bygg), HR-2014-2069-A (heretter Roa Medisinske Senter)

Immaterielle eiendeler defineres som «ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i sin tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak eller for administrative formål.» Det kreves i tillegg at de er «identifiserbare» og «kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket». Dette er i utgangspunktet de samme kriteriene som oppstilles i den internasjonale regnskapsstandarden IAS 38 om «Intangible Assets» (immaterielle verdier).⁸⁶ IAS 38 oppstiller i tillegg som et selvstendig kriterium at eiendelen har fremtidig økonomisk verdi for foretaket, jf. «future economic benefits». Det kan reises spørsmål ved om fremtidig økonomisk verdi også er et krav etter NRS 19, eller om det etter norsk regnskapsrett utelukkende stilles krav til identifiserbarhet og kontrollerbarhet.

I utgangspunktet kan kravet om økonomisk verdi hevdes å være innbakt i definisjonen av immaterielle eiendeler som «ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i sin tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak eller administrative formål». Dersom foretaket må benytte den immaterielle verdien i sin inntektsskapende aktivitet for at den skal kvalifisere til en immateriell eiendel, vil dette per definisjon innebære at eiendelen har økonomisk verdi for foretaket. Dette taler for at det er tre forutsetninger som må være oppfylt etter NRS 19 for at det skal foreligge immaterielle eiendeler; eiendelen må (i) identifiseres, (ii) kontrolleres og (iii) ha økonomisk verdi for foretaket. Kravene til identifiserbarhet og kontroll krever en nærmere forklaring.

4.3.1.1 Identifiserbar

NRS 19 redegjør nærmere for hva som ligger i kravet til at den immaterielle eiendelen skal være identifiserbar under pkt. 2.1.1. Det sentrale er først og fremst at eiendelen kan skilles fra goodwill. En eiendel kan alltid skilles fra goodwill dersom den er «utskillbar». Med dette menes at «foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen». En eiendel kan likevel være identifiserbar uten å være utskillbar. At eiendelen er utskillbar er derfor ikke et absolutt krav. Her kan det blant annet vises til fastlegeavtaler som var tema i Roa Medisinske Senter-dommen.⁸⁷ Disse kan ikke overføres til tredjepersoner, men vil likevel kunne identifiseres (Høyesterett tok riktignok ikke stilling til identifikasjonsspørsmålet fordi kontrollkriteriet uansett ikke var oppfylt, se avsnitt 48). NRS gir selv ingen eksempler på hvordan en immateriell eiendel kan identifiseres uten å være utskillbar. I IAS 38 heter det at en immateriell eiendel også kan identifiseres hvis den «arises from contractual or other legal rights», m.a.o. om den kan forankres i kontraktuelle eller andre juridiske rettigheter.

⁸⁶ Vektlagt av Høyesterett i Hafslund Nett-dommen

⁸⁷ HR-2014-2069-A

4.3.1.2 Kontroll

Kravet til kontroll innebærer at foretaket kan «sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene». Særlig sentralt er forutsetningen om at selskapet kan hindre at andre får tilgang til fordelene. Kontroll vil typisk oppnås gjennom juridisk beskyttelse. Juridisk beskyttelse er likevel ikke en «nødvendig forutsetning for kontroll». Kontroll kan også oppnås gjennom hemmeligholdelse.⁸⁸ Men som førstvoterende uttrykker i Scansales-dommen avsnitt 45:

«Hvis posisjonen ikke er rettslig beskyttet, vil imidlertid skattyter normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier i forhold til regnskapslovens regler. Tilsvarende må etter min mening gjelde ved anvendelse av § 6-10 tredje ledd.»

Førstvoterende oppstiller nærmest en presumsjon for at foretaket mangler tilstrekkelig kontroll over de immaterielle verdiene dersom de ikke er juridisk beskyttet. Juridisk beskyttelse vil typisk oppnås gjennom patenter, avtaler, lov og lignende. Sitatet illustrerer også NRS 19 betydelige vekt ved fortolkningen av skatteloven § 6-10 tredje ledd.

4.3.2 Goodwill

I regnskapsloven § 5-7 defineres goodwill som «differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten». Goodwill blir således en restverdi som beregnes etter at de immaterielle eiendelene er identifisert. Goodwill vil typisk omfatte opparbeidet kundekrets, kompetanse hos ansatte, o.l. Slike verdier vil ofte kunne identifiseres, men sjeldent kontrolleres på en slik måte at de kan klassifiseres som immaterielle eiendeler etter NRS 19 eller IAS 38.

4.4 Noen immaterielle driftsmidler

NRS 19 gir en oversikt over verdier som kan oppfylle kravene til immaterielle eiendeler etter standarden.⁸⁹ Blant annet nevnes varemerker, EDB programvare, patenter og konsesjoner. Denne oversikten blir også sitert i Lignings-ABC 2014 i forbindelse med omtalen av hva som ligger i begrepet «immaterielt driftsmiddel».⁹⁰ I det følgende vil jeg se nærmere på noen av de eksemplene som gis, og vurdere de opp mot definisjonen av immaterielle eiendeler i NRS 19. Jeg har valgt å fokusere på noen av de immaterielle eiendelene som typisk skapes gjennom forskning og utvikling.

⁸⁸ NRS 19 pkt. 2.1.1

⁸⁹ NRS 19 pkt. 2.1.1

⁹⁰ s. 365-366

4.4.1 Varemerker

Varemerkeutvikling er et område hvor det kan brukes store ressurser på forskning og utvikling. Borgarting lagmannsrett har til illustrasjon nylig avsagt en dom om FoU-kostnader på over kr 30 000 000 tilknyttet utviklingen av varemerker i selskapene Stabburet AS og Lilleborg AS, begge heleide datterselskaper i Orklakonsernet (dommen kommenteres nærmere nedenfor under pkt. 6.3.2).⁹¹

I varemerkeloven av 26. mars 2010 nr. 8 § 2 (heretter vml.) heter det at 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.». Et varemerke er i den forstand de kjennetegn som gir grunnlag for å skille foretakets varer eller tjenester fra andre selskapers varer og tjenester. Eksempler på kjente varemerker er eple symbolet til elektronikkjiganten Apple (figurmerke), ordmerke H&M til kleskjeden Hennes & Mauritz og emballasjemerke på Coca Cola-flasken.

Med hensyn til definisjonskriteriene for immaterielle eiendeler etter NRS 19, kan varemerker for det første identifiseres ved at de er utskillbare. Et foretak kan for eksempel overdra sine varemerker til tredjepersoner «uten forbindelse med den virksomheten som varemerket er knyttet til», jf. vml. § 53. Varemerkene kan for det andre kontrolleres ved at de kan registreres i varemerkeregisteret, jf. vml. § 3. Dette gir rettslig beskyttelse mot at andre selskaper bruker varemerkene ulovlig. Varemerker vil i så måte oppfylle kriteriene for å defineres som en immateriell eiendel etter NRS 19, og derfor også kunne regnes som immaterielle driftsmidler i skattelovens forstand.

4.4.2 EDB programvare

EDB er en forkortelse for elektronisk databehandling. Som nevnt under pkt. 1.2, har Finansdepartementet i brev til Skattedirektoratet av 26. oktober 2011 utgitt en egen uttalelse om forskning og utvikling av dataprogrammer.⁹² Her påpekes det at EDB-programvare vil blant annet omfatte dataspill, tekstbehandlingsprogrammer og nettlesere osv. For utviklere av programvare vil den økonomiske verdien først og fremst ligge i salg eller lisensiering av programmene. Dette gjør programvaren utskillbar og følgelig identifiserbar. Programvaren vil i tillegg kunne beskyttes opphavsrettslig og i så måte oppfylle kravet til kontroll etter NRS

⁹¹ LB-2013-146814

⁹² Utv. 2011 s. 1487

19.⁹³ EDB programvare vil dermed kunne regnes som en immateriell eiendel regnskapsmessig, og som et immaterielt driftsmiddel etter skatteloven.

4.4.3 Patenter

Den som har gjort en oppfinnelse som kan «utnyttes industrielt» kan etter søknad få patent på oppfinnelsen og «derved oppnå enerett til å utnytte den i nærings- eller driftsøyemed», jf. patentloven av 15. desember 1967 nr. 9 § 1.⁹⁴ Det kan brukes store ressurser på forskning og utvikling av patenter, særlig innenfor legemiddelindustrien. Patenter er utskillbare i den forstand at de kan overdras til andre ved salg eller lisensiering, jf. patl. § 43. Patentet kan også kontrolleres ved at de oppnår rettslig vern ved registrering, vanligvis for 20 år, jf. patl. § 40. Patenter vil således oppfylle kravene til immaterielle eiendeler etter NRS 19 og kunne regnes som immaterielle driftsmidler i skattelovens forstand.

Etter en grundig gjennomgang av immaterielle driftsmidler, vil jeg i det følgende se nærmere på vilkåret til «konkrete prosjekter», og deretter på vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler».

5 Konkrete prosjekter

5.1 Kort om vilkårets historikk

Vilkåret om at kostnadene til forskning og utvikling må knytte seg til «konkrete prosjekter» kan først og fremst oppfattes som et fremmedelement i den norske skatteloven. Det brukes bare i skatteloven § 6-25, og det skiller seg fra typisk skatterettslig sjargong. Lovspråket i skatteloven er som regel teknisk, og det brukes ofte terminologi som har et innarbeidet privatrettslig meningsinnhold. Vilkåret «konkret prosjekt» avviker i så måte fra typisk skatte- og regnskapslovspråk.⁹⁵

Som nevnt tidligere under pkt. 3.4, var det i det opprinnelige forslaget til Finansdepartementet foreslått aktiveringsplikt så langt det ved utgiftene var ervervet varige verdier for foretaket.⁹⁶ Etter innvendinger fra Oljeindustriens Landsforening og Norsk Oljeforening for Rettighetshavere ble ordlyden endret og begrepet «konkrete prosjekter» kom inn i bestemmelsen etter forslag fra de nevnte instansene.⁹⁷ Den opprinnelige formuleringen «varige verdier» ble kritisert for å være upresis og medføre usikkerhet og manglende forutberegnelighet. Formuleringen

⁹³ Jf. åndsverkloven av 5 desember 1961 nr. 2 § 1 annet ledd nr 12

⁹⁴ Se Stenvik (2013) kap. II for en nærmere gjennomgang av patentloven § 1

⁹⁵ Se også Solheim (2005) s. 164 som karakteriserer ordvalget som skattemessig uvanlig.

⁹⁶ Finansdepartementets høringsnotat 21. mai 1999 pkt. 3.3.2

⁹⁷ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 72

«konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler» ble derfor foreslått for å unngå uklarheter. Det kan diskuteres om denne formuleringen egentlig er noe særlig klarere enn den opprinnelige.

Det var likevel ikke et nytt begrep. Det var allerede brukt av ligningsmyndighetene i Lignings-ABC 1997 for tidfesting av kostnader til forskning og utvikling, som tok utgangspunkt i Rt. 1993 s. 1012 (Forland-dommen).⁹⁸ Dommen gjaldt den skattemessige behandlingen av kostnader pådratt ved planlegging av et spesialskip for seismiske undersøkelser, altså prosjekteringskostnader. Høyesterett kom til at kostnadene måtte aktiveres som investeringer i det skipet som tilslutt ble utviklet og senere kontrahert. Førstvoterende brukte det faktum at det forelå et «helt konkret prosjekt» som et tungtveiende moment i retning av at kostnadene knyttet seg til noe som sannsynligvis ville utvikles til et fysisk driftsmiddel. Dommens betydning omtales nedenfor under pkt. 5.2.

5.2 Vilkårets betydning for aktiveringsplikten

Som påpekt under pkt. 2.1, signaliserer ordlyden «konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler» at FoU-kostnadene må knytte seg til noe mer enn generell forskning for at det skal foreligge aktiveringsplikt etter § 6-25. Det kan hevdes at når det først foreligger et konkret prosjekt, er skattyter nærmere utviklingsfasen og forbi det regnskapsstandarden NRS 19 definerer som forskning. Samtidig vil det også kunne innvendes at enkelte forskningsprosjekter nærmest fra begynnelsen av kan karakteriseres som konkrete prosjekter – da gir ikke begrepet særlig veiledning med tanke på aktiveringsplikten likevel. For eksempel dersom et selskap som driver med fiskeoppdrett ønsker å utvikle en motgift mot fiskelus. Et slik prosjekt vil allerede i startfasen kunne beskrives som konkret, selv om det likevel kan hefte stor usikkerhet med hensyn til om selskapet lykkes med å utvikle noe som kan bli til en effektiv motgift.

Vilkåret «konkrete prosjekter» må likevel tolkes i lys av Forland-dommen. Her bruker førstvoterende begrepet for å skille kostnadene fra «alminnelige utviklingsutgifter som omhandlet i regnskapsloven § 21 syvende ledd» (henvisningen er til den gamle regnskapsloven av 1977). Regnskapsloven § 21 syvende ledd la opp til at kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid mv. kunne oppføres som anleggsmidler for så vidt det ved disse kostnadene var ervervet vesentlige verdier for selskapet. Når Høyesterett taler om «alminnelige utviklingsutgifter», er det naturlig å sammenligne disse med alminnelige driftskostnader som fradragsføres direkte etter § 6-1. Dette har også paralleller til generelle forskningsutgifter. Her kan det minnes om definisjonen som ble gitt av FoU-begrepet under pkt. 3.3.2.1, hvor forskning, særlig grunn-

⁹⁸ Lignings-ABC 1997 s. 1065

forskning, ble karakterisert som så usikkert og ubestemt at det presumtivt ikke kunne oppfylle vilkårene for aktiveringsplikt etter § 6-25.⁹⁹ Når dette sammenholdes med førstvoterendes uttalelser i Forland-dommen, vil mer generelle forskningsutgifter i utgangspunktet kunne fradragføres løpende etter § 6-1 fordi det ikke oppfyller vilkåret til «konkrete prosjekter».

Kravet til «konkrete prosjekter» vil først være oppfylt når FoU-kostnadene retter seg mot noe mer avgrenset og definert. Relevante momenter kan kanskje være om selskapet har opprettet et eget prosjektrekskap og utarbeidet et konkretisert forskningsmål. Sånn sett, kan det hevdes at eksempelet om fiskelus nevnt over, oppfyller vilkåret til «konkrete prosjekter» fordi forskningsmålet var såpass tydelig definert. Samtidig var det i dette eksemplet meget usikkert om prosjektet ville være vellykket med hensyn til om selskapet ville utvikle immaterielle driftsmidler. Det betyr at selv om vilkåret til «konkrete prosjekter» er oppfylt, vil ikke dette uten videre gi noen særlig veiledning med tanke på det nærmere tidspunktet for aktivering etter § 6-25. Vilkårets funksjon vil først og fremst være å avgrense aktiveringsplikten mot mer generelle forskningsutgifter.

6 Hva er det som kan bli til immaterielle driftsmidler?

6.1 Vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler»

Etter skatteloven § 6-25 er det bare de FoU-kostnadene som knytter seg til et konkret prosjekt «som kan bli eller er blitt til driftsmidler» som skal aktiveres. Bestemmelsen refererer både til de prosjektene som kan bli til driftsmidler og de som allerede er blitt til driftsmidler. For de prosjektene hvor FoU-innsatsen allerede har ført til et driftsmiddel, vil aktiveringsplikten for ytterligere FoU-kostnader følge av det grunnleggende utgangspunktet om at kostnadene ikke lenger kan anses pådratt. På dette stadiet knytter kostnadene seg til en konkret eiendel av økonomisk verdi for selskapet. Kostnadene kan sammenlignes med alminnelige anskaffelseskostnader ved kjøp av driftsmidler. For øvrig vil det i henhold til definisjonen av FoU i NRS 19 under pkt. 2.1.3 være nærliggende å karakterisere slike kostnader som utviklingskostnader framfor forskningsutgifter.

Men § 6-25 knytter også aktiveringsplikt til kostnader tilknyttet konkrete prosjekter «som kan bli» til driftsmidler. Aktiveringsplikten inntre, som nevnt innledningsvis, før FoU-innsatsen «er blitt til driftsmidler». I så måte kan det hevdes at formuleringen «er blitt til driftsmidler» er overflødig – skattyter må uansett aktivere kostnadene på et tidligere tidspunkt i utviklingsprosessen, jf. «kan bli til driftsmidler». Bestemmelsen er antakelig formulert på denne måten

⁹⁹ Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 71

for å understreke det selvsagte, nemlig at aktiveringsplikten ikke opphører når man har et ferdigutviklet driftsmiddel.

Grensen mellom fradragsrett og aktiveringsplikt beror dermed på en tolkning av hva som ligger i ordlyden «kan bli til driftsmidler». Dette er for det første en ganske vag formulering. Ordlyden legger i utgangspunktet opp til aktiveringsplikt for kostnader selv når det bare er en mer teoretisk mulighet for at det «kan» skapes noe nytt - all FoU-aktivitet kan i prinsippet tenkes å bli til driftsmidler. Det er først når formuleringen «kan bli» leses i sammenheng med «konkrete prosjekter» at det er grunnlag for å legge til grunn en «nokså smal»¹⁰⁰ aktiveringsplikt, slik departementet tolker bestemmelsen. Begrepet «konkrete prosjekter» kan i den forstand fremstå som det mer sentrale vilkåret i bestemmelsen. Det er likevel svakheter ved dette begrepet, illustrert ved fiskeluseksempelen over under pkt. 5.2. At et prosjekt er konkret betyr ikke nødvendigvis at det vil være vellykket når det gjelder å utvikle driftsmidler.

6.1.1 En sannsynlighetsvurdering

Under pkt. 2.1 ble det påpekt at det i forarbeidene til § 6-25 at bestemmelsen innebærer at «utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres».¹⁰¹ Selv om departementet ikke utdyper sannsynlighetsgraden nærmere, er det naturlig å tolke «sannsynlig» som at det må kreves sannsynlighetsovervekt.¹⁰² Det vil si at det må være mer sannsynlig at det utvikles driftsmidler enn at det ikke gjør det. Det kan reises spørsmål ved om sannsynlighetsovervekt per definisjon innebærer at det også foreligger et konkret prosjekt etter § 6-25. Det er antakelig ingen logisk forbindelse mellom disse vilkårene, ettersom det kan tenkes tilfeller hvor en FoU-prosess kan karakteriseres som et konkret prosjekt før det foreligger sannsynlighetsovervekt for at prosjektet kan bli til driftsmidler. Avgjørende for aktiveringsplikten vil snarere være om det er sannsynlig at prosjektet «kan bli» til driftsmidler. Sannsynlighetsvurderingen er i henhold til forarbeidene en kodifisering av «den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen».¹⁰³ Dommen er derfor sentral med tanke på å forstå hva departementet legger i «sannsynlig» utvikling av driftsmidler.

6.1.2 Forland-dommen

Som nevnt under pkt. 5.1, gjelder dommen kostnader pådratt ved planlegging av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Høyesterett fant at prosjekteringskostnadene måtte aktiveres fordi de måtte anses som en investering i skipet som ble kontrahert. Kostnadene ble dermed tilknyttet utviklingen av et fysisk driftsmiddel direkte (skipet), uten at prosjekteringsunderla-

¹⁰⁰ Utv. 2005 s. 833

¹⁰¹ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 72

¹⁰² Se Solheim (2005) s. 165 for lignende synspunkter.

¹⁰³ Ibid.

get i seg selv ble regnet som et mellomliggende immaterielt driftsmiddel. Dommen er likevel svært sentral i denne sammenheng fordi § 6-25, som påpekt tidligere, er en kodifisering av avgjørelsen.

Ellen Forland ble ved hennes personlig eide rederi kontaktet av Seismograph Service Ltd. (SSL) høsten 1984, som var interessert i at det ble utviklet et spesialskip for seismiske målinger. SSL hadde også kontaktet et annet rederi med samme forespørsel, slik at det på dette tidspunktet forelå en konkurranse mellom rederiene. SSL hadde for øvrig allerede befraktet Forlandrederiets (heretter rederiet) skip M/S Seismariner i en årrekke. Høsten 1984 påbegynte rederiet arbeidet med å prosjektere og utvikle grunnlaget for skipet. Kostnadene forbundet med dette ble fradragsført direkte ved ligningen for inntektsåret 1984. Først på våren 1985 ble det inngått en betinget avtale mellom rederiet og Drammen Slip- og Verksted om bygging av skipet. Rederiet og SSL inngikk forsommeren 1985 avtale om et 5 års certeparti for skipet.

Høyesterett fant at det forelå aktiveringsplikt for prosjekteringskostnadene allerede da de begynte å løpe høsten 1984. Det er særlig to forhold som ser ut til å være utslagsgivende for resultatet. Det første knytter seg til rederiets egen opptreden høsten 1984 og utover i 1985. Høyesterett påpekte at rederiet satte «straks» i gang planleggingsarbeidet og pådro seg kostnader til prosjektering på ca. 1 million kroner allerede høsten 1984. Dette viste etter Høyesteretts oppfatning at rederiet arbeidet med det «siktepunkt at prosjektet ville bli realisert, jf. de betydelige utgiftene rederiet pådro seg». Som førstvoterende også understreker, regnet rederiet allerede høsten 1984 «med å ha utsikt til å få» befraktningsavtalen, se side 1015. Det til tross for at det på dette tidspunktet også var et annet rederi som deltok i konkurransen om å vinne kontrakten. Samlet, tydet disse omstendighetene på at rederiet anså prosjekteringskostnadene mer som en investering enn som en utgift.

Det andre forholdet som talte for aktiveringsplikt var at prosjekteringskostnadene knyttet seg til et prosjekt som fra begynnelsen var nokså konkret. Prosjektet var et bestillingsverk fra SSL, og som Høyesterett fremhever, forelå det konkrete krav til skipet, herunder krav til «stabilitet, støy og vibrasjoner» allerede da prosjekteringen ble igangsatt. Prosjektet var dermed gjennomgående preget av spesifikke krav og forutsetninger, slik at rederiet arbeidet ut ifra et konkretisert mål allerede fra et tidlig stadium. Det er likevel ikke uvanlig at det i FoU-prosjekter i startfasen er mer uklart hva som er den endelige målsettingen med prosjektet. Det kan vises tilbake til gjennomgangen av forskningsbegrepet slik dette defineres i NRS 19, gjennomgått under pkt. 3.3.1.1. Her illustreres det at forskning, særlig til å begynne med, kan kjennetegnes ved at målsettingen er å frembringe ny viten eller kunnskap uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk (grunnforskning). Dette vil være en annen type prosess enn det som kjennetegner saksforholdet i Forland-dommen, hvor det endelige resultatet (skipet) var identi-

fiserbart nærmest fra første stund. Dette kan også være grunnen til at prosjekteringskostnader ikke regnes som FoU etter NRS 19.

Med dette som bakteppe, understreker førstvoterende at kostnadene knyttet seg til et «et helt konkret prosjekt». Høyesterett påpeker også at det ved årsskiftet 1984/85 heller ikke var «noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert, og det var da ikke grunnlag for å utgiftsføre prosjekteringsomkostningene». Dette er riktignok en annen test enn den sannsynlighetsvurderingen som forarbeidene gir anvisning på og utleder fra denne avgjørelsen. Solheim foretrekker for øvrig denne testen framfor sannsynlighetsvurderingen, som han mener åpner for svært vanskelige vurderinger.¹⁰⁴ Samlet, tyder uttalelsene i Forland-dommen på at det etter Høyesterett oppfatning var mer enn bare sannsynlighetsovervekt for at SSL ville kontrahere skipet allerede på det tidspunktet prosjekteringskostnadene begynte å løpe. Det kan heller ikke utelukkes at det forhold at skipet faktisk ble kontrahert og tilvirket også kan ha påvirket Høyesteretts avgjørelse.

6.1.3 Presiseringer i Utv. 2005 s. 833

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 har blitt sitert flere ganger allerede i løpet av denne oppgaven.¹⁰⁵ Uttalelsen spiller en sentral rolle i denne sammenheng fordi departementet utdypet hva som ligger i den sannsynlighetsvurderingen som forarbeidene gir anvisning på.¹⁰⁶

Departementet fremhever at sannsynlighetsvurderingen må foretas på et «kvalifisert grunnlag». Departementet fortsetter med å påpeke at «alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel» må inngå i sannsynlighetsvurderingen. Det «kvalifiserte grunnlaget» ser dermed ut til å være et sett med «vesentlige forutsetninger eller kriterier» som sannsynlighetsvurderingen skal bygge på. Departementet gir med dette inntrykk av at vurderingen er nokså skjematisk og firkantet. Dette kan virke optimistisk – en sannsynlighetsvurdering vil som regel være av en mer skjønnsmessig karakter. Departements språkbruk kan imidlertid se ut til å være inspirert av NRS 19, hvor det er snakk om «kriterier» for balanseføring av immaterielle driftsmidler. Som departementet også påpeker i uttalelsens neste avsnitt, vil regnskapsreglene kunne «gi veiledning og være et tolkningsmoment ved vurderingen av om det foreligger aktiveringsplikt.»

Det heter videre at «utgiftene må ha tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle». Her formulerer departementet to kriterier som

¹⁰⁴ Solheim (2005) s. 165

¹⁰⁵ Utv. 2005 s. 833

¹⁰⁶ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 72

må være oppfylt for at det skal være «sannsynlig» at driftsmiddelet vil bli utviklet. Det første kravet om at kostnadene må knytte seg til et «planlagt konkret driftsmiddel» er nærmest det samme som at kostnadene må knytte seg til et «konkret prosjekt», som allerede er et vilkår i ordlyden til § 6-25. Det andre kravet om at foretaket må ha «ønske og ressurser til å utvikle» driftsmiddelet er en naturlig forutsetning for at prosjektet overhodet skal bli realisert. Dette kan også sies å medføre en lavere terskel for aktiveringsplikt enn det som fremgår av vilkårene i § 6-25. At et foretak har ønske om og ressurser til å utvikle driftsmidler vil isolert sett ikke være nok til at driftsmidler sannsynligvis vil bli utviklet.

Det understrekes videre at foretaket må ha de «tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet, jf. også faktum i Forland-dommen». Denne formuleringen kan forstås på flere måter. Ett tolkningsalternativ er at foretaket i seg selv må ha de forutsetningene som skal til for å fullføre prosjektet, herunder kvalifiserte ansatte og tilstrekkelige midler. Det blir mer eller mindre en presisering av den foregående setningen om at foretaket må ha «ressurser til å utvikle» driftsmidler. Det vil også føre til at en nokså vid aktiveringsplikt, noe som er i strid med departementets øvrige uttalelser i brevet.¹⁰⁷

Et annet tolkningsalternativ er at forutsetningene knytter seg til det konkrete prosjektet. Det vil innebære at aktiveringsplikt etter departementets syn først inntreer når de vesentlige forutsetningene for utvikling av det konkrete driftsmidlet foreligger. Etter min mening har den sistnevnte tolkningen mye for seg, særlig med hensyn til at vurderingstema er om det er «sannsynlig at driftsmiddel vil bli en realitet». Det krever en individuell vurdering av den konkrete prosessen. Departementet underbygger uttalelsen ved å vise til Forland-dommen, som i realiteten kan sies å gjelde hvorvidt rederiet hadde «tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger» for å utvikle skipet da prosjekteringskostnadene begynte å løpe høsten 1984. Høyesterett konkluderte med aktiveringsplikt først og fremst fordi rederiet hadde opptrådt som om det var sannsynlig at SSL ville inngå avtalen om å befrakte skipet (kommersielle og økonomiske forutsetninger), i tillegg til at skipets spesifikasjoner i stor grad var konkretisert fra et tidlig tidspunkt i prosessen (tekniske forutsetninger).

Departementets presisering av at aktiveringsplikt først inntreer når foretaket har «tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger» for å realisere prosjektet, tilsier at aktiveringsplikten oppstår på et nokså modent stadium i FoU-prosessen. Dette var riktignok ikke tilfellet i Forland-dommen hvor aktiveringsplikt forelå allerede fra et tidlig tidspunkt. Men som forklart over, var saksforholdet i dommen ganske utypisk for det som kjennetegner mange FoU-

¹⁰⁷ Jf. tredje siste avsnitt om at «området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt».

prosjekter. Som kommentert flere ganger tidligere, kan forskningsperioden ofte preges av uvisshet med hensyn til fremtidige resultater. I denne fasen av prosjektet vil det neppe foreligge sannsynlighetsovervekt for at det kan utvikles driftsmidler. Tvert imot kan det nærmest legges til grunn at de nevnte forutsetningene ikke vil foreligge før selskapet har klart å utvikle noen form for vitenskapelig nyvinning med mulig økonomisk anvendelse. Det underbygger funnene fra pkt. 3.3.1.1 ytterligere, ved at det under forskningsstadiet normalt ikke vil være aktiveringsplikt. Dette er også i tråd med retningslinjene for balanseføring i NRS 19. Etter regnskapsstandarden vil balanseføring først være aktuelt når foretaket kan identifisere en immateriell eiendel og demonstrere at det er sannsynlig at utviklingsarbeidet vil være vellykket og at de fremtidige økonomiske fordelene tilknyttet eiendelen vil tilflyte selskapet.¹⁰⁸

Det er samtidig viktig å understreke at balanseføring etter regnskapsretten og aktivering etter skatteloven er to ulike vurderinger. Regnskapsrettens balanseføringskriterier bygger blant annet på et forsiktighetsprinsipp, som skal sørge for at balansen så langt det er mulig gir uttrykk for virkelige verdier i selskapet.¹⁰⁹ Det kan i tvilstilfeller tale for at kostnadene etter regnskapsretten skal kostnadsføres istedenfor å balanseføres. Det samme kan i utgangspunktet hevdes å gjelde for FoU-kostnader etter sktl. § 6-25, særlig med tanke på at Finansdepartementet beskriver området for aktivering som «nokså smalt».¹¹⁰ I Orkla-dommen kan det imidlertid se ut til at lagmannsretten bygger på et utgangspunkt der kostnadene ved tvil skal aktiveres. Dette omtales nærmere under pkt. 6.3.2 og 7. Tidspunktet for aktivering etter sktl. § 6-25 må uansett fastlegges på grunnlag av en selvstendig skattemessig vurdering.

Samtidig har jeg flere ganger i løpet av denne oppgaven, både under pkt. 1.2.1, 4.3 og 4.4, vist at definisjonen av immaterielle eiendeler i NRS 19 har stor betydning for hvordan immaterielle driftsmidler klassifiseres skattemessig. Som jeg også har påpekt flere ganger i løpet av oppgaven, har Finansdepartementet også uttalt at regnskapsreglene kan gi veiledning og være et tolkningsmoment ved den skatterettslige vurdering om aktiveringsplikt.¹¹¹

For å sammenfatte, består den regnskapsrettslige definisjonen av immaterielle eiendeler av følgende tre komponenter: (i) identifiserbarhet, (ii) kontrollerbarhet og (iii) økonomisk verdi for foretaket.¹¹² Det kan spørres om disse kriteriene i større grad er egnet til å kaste lys over

¹⁰⁸ NRS 19 pkt. 2.3.3 om kriterier for balanseføring ved egen tilvirkning av immaterielle eiendeler

¹⁰⁹ Jf. rskl. § 4-1 først ledd nr. 4

¹¹⁰ Utv. 2005 s. 833

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Balanseføringskriteriene etter NRS 19 pkt.2.3.3 tilsvarer langt på vei kriteriene i definisjonen av immaterielle eiendeler i NRS 19. Balanseføring av immaterielle eiendeler krever i tillegg at anskaffelseskost for tilvirkningen av immaterielle eiendeler kan måles pålitelig, slik at kostnadene tilknyttet FoU kan skilles fra andre aktiviteter, jf. pkt. 2.3.3.

når det foreligger sannsynlighetsovervekt for utvikling av driftsmidler enn den vurderingen departementet legger opp til ved formuleringen «tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger». I så fall kan det være nyttig å se nærmere på disse med hensyn til aktiveringsplikten.

6.2 Forholdet mellom regnskapsrettens definisjoner og aktiveringsplikten

Dersom skattyter kommer til et tidspunkt i FoU-prosessen hvor det kan (i) identifiseres en immateriell eiendel som kan gi grunnlag for videre utvikling, og denne i tillegg kan (ii) kontrolleres slik at de (iii) økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket, kan dette være et overbevisende argumentet om at man har å gjøre med noe som «kan bli» til driftsmidler etter sktl. § 6-25. Dette tidspunktet må riktignok være før definisjonskriteriene for immaterielle eiendeler i NRS 19 er oppfylt, fordi da har FoU-prosessen allerede blitt til et immaterielt driftsmiddel, slik at man er forbi skjæringstidspunktet for aktivering, jf. «kan bli» etter § 6-25. Tanken er imidlertid å bruke definisjonskriteriene som momenter ved vurdering av hva som «kan bli» til immaterielle driftsmidler.

Denne tilnærmingen har paralleller til Høyesteretts uttalelser i Statoil Angola II-dommen.¹¹³ Selv om dommen ikke gjelder FoU-kostnader, vil leting etter petroleumsforekomster ha en del likhetstrekk med forskning og utvikling.¹¹⁴ Begge situasjoner kjennetegnes av at skattyter i startfasen pådrar seg kostnader uten å kunne påvise at disse knytter seg til konkrete verdier for selskapet. Verdiskapningen skjer snarere gjennom en prosess – hvor overgangen fra oppfrelse til ombygging kan være vanskelig å identifisere.

I Statoil Angola II-dommen uttaler førstvoterende at «Det er først fra det tidspunkt det blir gjort drivverdig funn og det er sannsynlig at det vil bli feltutbygging, at kostnader som påløper til ytterligere undersøkelser og utbygging i denne henseende kan anses å skape varige verdier». Etter dette vil det ikke være aktiveringsplikt for letingskostnader pådratt før skattyter har identifisert hvilke områder som inneholder petroleumsforekomster og som sannsynligvis kan bli gjenstand for feltutbygging. Uttalelsen illustrerer i den forstand at grensdragning mellom fradragsrett og aktiveringsplikt først kan være aktuelt når det kan identifiseres noe konkret som kan gi grunnlag for videre utvikling. Kontrollen kan sies å ligge i den tildelte lete- og utvinningstillatelsen, som for øvrig kan utgjøre en immateriell eiendel etter NRS 19 og således klassifiseres som et immaterielt driftsmiddel etter skatteloven.

¹¹³ Rt. 2014 s. 108 avs. 56, også omtalt under pkt. 3.4

¹¹⁴ Jf. Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 73 hvor departementet i utgangspunktet antok at leteutgifter ville falle inn under de generelle reglene om FoU

Verdien av å bruke definisjonskriteriene i NRS 19 som momenter ved vurderingen av aktiveringsplikt etter § 6-25 kan også illustreres ved hjelp av et tenkt eksempel fra legemiddelindustrien. Ved forskning og utvikling av medisiner, vil det på et tidspunkt i prosessen kunne oppstå en situasjon hvor det kan identifiseres en lovende medisin som legemiddelprodusenten mener vil motvirke en bestemt sykdom. På dette tidspunktet kan det fremdeles gjenstå uavklarte spørsmål, blant annet knyttet til medisinen eventuelle skadevirkninger.¹¹⁵ Dersom legemiddelprodusenten mener at det dreier seg om en medisin som er så lovende (stor overvekt av nytte i forhold til eventuell risiko) at den etter hvert vil kunne kommersialiseres, vil det være nærliggende å legge til grunn at selskapet kan identifisere en potensiell immateriell eiendel etter NRS 19. Medisinen vil også kunne kontrolleres gjennom patentbeskyttelse når vilkårene for dette foreligger.¹¹⁶ Selv om det på dette tidspunktet ikke foreligger et ferdig utviklet immaterielt driftsmiddel, vil det ved hjelp av disse kriteriene kunne argumenteres godt for at det foreligger noe som sannsynligvis «kan bli» til et immaterielt driftsmiddel.

Verdien av definisjonskriteriene for den skattemessige vurderingen er samtidig avhengig av at det ikke foreligger sannsynlighetsovervekt for utvikling av driftsmidler før det kan identifiseres en potensiell immateriell eiendel som etter sin art kan kontrolleres. Da vil aktiveringsplikten uansett inntre på et tidligere tidspunkt, og man vil måtte se hen til andre forhold for å avklare tidspunktet for aktivering. Det er likevel vanskelig å se for seg at det kan foreligge sannsynlighetsovervekt for utvikling av driftsmidler før det overhodet kan identifiseres en mulig immateriell eiendel som kan videreutvikles. Dette kan illustreres ved hjelp av et ytterligere eksempel. En brusprodusent går i gang med å utvikle en nye idé til en brusmak, men brusens oppskrift er fremdeles vesentlig uavklart. På dette stadiet er det neppe grunnlag for å identifisere en immateriell eiendel. Selv om idéen kan være god, vil det i mangel en oppskrift likevel være et godt stykke frem til det foreligger et endelig salgsprodukt. Aktiveringsplikten vil antakelig ikke inntre før oppskriften er på plass og det er tatt skritt for å avklare om brusen kan produseres og selges. Først på dette tidspunktet vil det kunne identifiseres en immateriell eiendel som kan utvikles og etter hvert kontrolleres på en slik måte at det sannsynligvis vil utvikles driftsmidler. På dette stadiet vil brusprodusenten kunne sikre kontroll gjennom hemmeligholdelse, slik tilfellet er med oppskriften på Coca Cola.¹¹⁷

Ved å bruke definisjonskriteriene for immaterielle eiendeler ved vurderingen av aktiveringsplikt etter § 6-25, vil en samtidig utelukke aktiveringsplikt for kostnader tilknyttet egenutviklet goodwill. Goodwill er en restverdi som per definisjon ikke oppfyller definisjonskriteriene

¹¹⁵ Produsenten må kunne dokumentere at legemiddelet ikke vil medføre uheldige bivirkninger for å få markedsføringstillatelse slik at legemiddelet kan omsettes, se legemiddeloven § 8.

¹¹⁶ Jf. patl. § 1. Se Stenvik (2013) kap. II for en nærmere gjennomgang.

¹¹⁷ Coca Cola (2010)

for immaterielle eiendeler etter NRS 19.¹¹⁸ Et selskap vil i løpet av en FoU-prosess typisk kunne skape verdier som kan klassifiseres som goodwill, for eksempel økt kompetansenivå hos ansatte eller større kundemasse. Slike verdier kan identifiseres, men vil sjeldent kunne kontrolleres på en slik måte at selskapet kan sikre at de økonomiske fordelene knyttet til eiendelene vil tilflyte foretaket. Når selskapet ikke kan være trygg på at fordelene vil tilflyte foretaket på sikt, vil kostnadene forbundet med disse eiendelene heller ikke kunne anses for å skape varige verdier for foretaket. En tolkning av § 6-25 som innebærer at det ikke er aktiveringsplikt for kostnader til utvikling av goodwill harmonerer således med det underliggende prinsippet bak bestemmelsen. Egenutviklet goodwill vil derfor kunne fradragsføres direkte etter § 6-1.

Dette kan også sies å være forenlig med skattelovens system, siden det utelukkende gis fradrag for avskrivninger for ervervet forretningsverdi (goodwill), jf. § 6-10 annet ledd og tredje ledd sammenholdt med § 14-40. Skatteloven har dermed ingen hjemmel for fradrag for avskrivninger for egenutviklet goodwill. Dette gir en naturlig overgang til oppgavens neste tema, om hvordan reglene om avskrivninger for varige og betydelige driftsmidler i § 14-40 m.fl. påvirker aktiveringsplikten etter § 6-25.

6.3 Varige og betydelige driftsmidler

Reglene om avskrivninger faller i utgangspunktet utenfor denne oppgaven. Disse reglene kan likevel påvirke spørsmålet om aktiveringsplikt, og det er derfor hensiktsmessig med en kort oversikt. Det rettslige grunnlaget for avskrivninger er skatteloven § 6-10, sammenholdt med § 6-1. Fradrag for avskrivninger gis på grunnlag av den verdiforringelsen som driftsmiddelet utsettes for ved slit eller elde. Verdiforringelsen vil således utgjøre en «kostnad» (eller oppofrelse) i henhold til § 6-1 som skattyteren får fradrag for gjennom avskrivninger.¹¹⁹ Dersom driftsmiddelet ikke er utsatt for verdiforringelse, er det heller ingen grunn til å gi fradrag for avskrivninger.¹²⁰ Reglene i § 14-40 m.fl. regulerer avskrivninger nærmere, herunder hva som forstås med varige og betydelige driftsmidler.

Varige driftsmidler defineres som driftsmidler som ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år, mens betydelige driftsmidler foreligger når kostpris er 15.000 kroner eller mer, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a. Etter skatteloven § 14-40 annet ledd kan driftsmidler med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15.000 kr fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives. Skattyter gis dermed valgfritt mellom direkte fradragsføring eller saldoav-

¹¹⁸ Se NRS 19 pkt. 2.1.1

¹¹⁹ Se blant annet Rt. 1980 s. 1428 (Continental III)

¹²⁰ HR-2014-2069-A

skrivning for driftsmidler som er ikke-varige eller ikke-betydelige. Zimmer¹²¹ karakteriserer bestemmelsen som liberal ettersom den åpner for større grad av fradragsføring enn det som i utgangspunktet ville fulgt av § 6-1.

Etter § 14-40 er det imidlertid bare fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi som er gjenstand for saldoavskrivninger. Dette følger mer forutsetningsvis av opplistingen av saldo-gruppene i § 14-41. Øvrige immaterielle driftsmidler faller utenfor, og avskrives bare dersom verdifallet er «åpenbart», jf. § 6-10 tredje ledd. Slike driftsmidler avskrives lineært over driftsmiddelets levetid.¹²² Siden immaterielle driftsmidler ikke avskrives etter saldoreglene, er det grunn til å stille spørsmål ved om reglene i § 14-40 om ikke-varige og ikke-betydelige driftsmidler kommer til anvendelse for forskning og utvikling av immaterielle driftsmidler etter § 6-25.

6.3.1 Gjelder reglene om ikke-varige og ikke-betydelige driftsmidler etter § 14-40 for FoU etter § 6-25?

I utgangspunktet kunne det vært naturlig å sett bort fra § 14-40 ved behandlingen av FoU-kostnader tilknyttet immaterielle driftsmidler etter § 6-25. Siden immaterielle driftsmidler ikke avskrives etter saldosystemet, kan det argumenteres for at reglene om ikke-varige og ikke-betydelig driftsmidler ikke kommer til anvendelse for disse kostnadene. Særlig med tanke på at § 14-40 legger til rette for en videre fradragsrett enn det som i utgangspunktet følger av det underliggende prinsippet i § 6-1. Alternativet er at § 6-25 gir en uttømmende regulering av aktiveringsplikten for FoU-kostnader tilknyttet immaterielle driftsmidler. Ordlyden i § 6-25 gir også grunnlag for en slik slutning, jf. formuleringen «skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.» Dette taler for at aktiveringsplikten inntreer så fort vilkårene i § 6-25 er oppfylt, uavhengig av reglene i § 14-40. Bestemmelsen er etter sin ordlyd tross alt en særregel om aktiveringsplikt, i motsetning til § 6-1 som i utgangspunktet er en regel om fradragsrett. Samlet taler dette for at § 6-25 regulerer aktiveringsplikt for FoU-kostnader uttømmende, uten at aktiveringsplikten modifiseres av reglene i § 14-40.

Finansdepartementet har imidlertid systematisk lagt til grunn at § 14-40 også får anvendelse ved behandlingen av FoU-kostnader tilknyttet immaterielle driftsmidler etter § 6-25.¹²³ Etter departementets syn vil det ikke være aktiveringsplikt for utgifter til immaterielle driftsmidler med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15.000 kr. Det vil si at selv om vilkårene i § 6-25 er oppfylt, kan det tenkes at det likevel ikke foreligger aktiveringsplikt fordi det

¹²¹ Zimmer (2013) s. 186

¹²² Utv. 2005 s. 833

¹²³ Utv. 2005 s. 833 og Utv. 2011 s. 1487

immaterielle driftsmiddelet som søkes utviklet ikke oppfyller kravene til varige og betydelige driftsmidler etter § 14-40 første ledd bokstav a.

Dette ble også lagt til grunn av Borgarting lagmannsrett i den nylig avsagte dommen om FoU-kostnader tilknyttet utviklingen av varemerker i selskapene Stabburet AS og Lilleborg AS (lagmannsretten konkluderte riktignok med aktiveringsplikt, som kommenteres nærmere nedenfor under punkt 6.3.2).¹²⁴ Lagmannsretten baserer sin fortolkning på uttalelsene til Finansdepartementet i Utv. 2005 s. 833. Lagmannsretten kommenterer ikke det problematiske forholdet til ordlyden i § 6-25, som ikke gir grunnlag for at det ikke skal foreligge aktiveringsplikt fordi driftsmiddelet ikke oppfyller kravene til varige og betydelige driftsmidler i § 14-40. Det er heller ikke støtte i forarbeidene for en slik tolkning.¹²⁵ Det er derfor ikke uten videre klart at § 14-40 kommer til anvendelse i denne sammenheng.

På bakgrunnen av hvordan § 6-25 praktiseres i dag, både av myndighetene og underrettsdomstolene, vil det i den følgende redegjørelsen likevel forutsettes at reglene i § 14-40 gjelder, slik at det ikke foreligger aktiveringsplikt for utvikling av ikke-varige og ikke-betydelige immaterielle driftsmidler etter § 6-25 sammenholdt med § 14-40 (2).

Det er først og fremst varighetskriteriet som kan volde problemer for aktiveringsspørsmålet etter § 6-25. Et selskap som engasjerer seg i FoU-aktivitet vil som regel pådra seg kostnader langt utover grensen for ikke-betydelige driftsmidler på 15.000 kroner. Avgjørende bli dermed om driftsmiddelet vil ha en antatt brukstid på mindre enn 3 år. Med brukstid forstås først og fremst driftsmiddelets økonomiske levetid for eier, framfor teknisk levetid eller faktisk bruk hos en kunde.¹²⁶ Dette er et viktig poeng med tanke på immaterielle driftsmidler, som i utgangspunktet ikke er utsatt for fysisk slitasje. Her er det først og fremst endringer i ytre betingelser som kan medføre at det immaterielle driftsmiddelet får en mer begrenset levetid. I departementets uttalelse om dataprogrammer påpekes det at stadig teknologisk utvikling kan gjøre programvaren utdatert og følgelig kommersielt verdiløst i løpet av kort tid.¹²⁷ Dette gjelder også for varemerker innen dagligvaresektoren, som kan ha nokså kort økonomisk levetid dersom etterspørselen er for lav og produktet som et resultat av dette må trekkes fra markedet. Dette gjør vurderingen av varighetskravet vanskelig, noe lagmannsrettens avgjørelse om FoU-kostnader tilknyttet vare- og produktutvikling i Orklakonsernet (heretter også omtalt som Orkla-dommen) er en god illustrasjon på.¹²⁸

¹²⁴ LB-2013-146814

¹²⁵ Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 65-75

¹²⁶ Se både Utv. 2005 s. 833 og Utv. 2011 s. 1487 pkt. 2.2

¹²⁷ Utv. 2011 s. 1487 pkt. 2.2

¹²⁸ LB-2013-146814

6.3.2 Orkla-dommen

Orkla-dommen gjelder hvorvidt kostnader til produkt- og varemerkeutvikling innenfor dagligvareselskapene Stabburet AS og Lilleborg AS skulle fradragsføres direkte eller aktiveres i henhold til § 6-25, sammenholdt med § 14-40. Som poengtert under pkt. 4.4.1, er begge selskapene heleide datterselskaper i Orkla-konsernet. Kostnadene var tilknyttet prosjekter som internt ble betegnet som «linje/merkeutvidelse» og «varemerkestrekk», som henholdsvis dreier seg om lansering av nye varianter innenfor en eksisterende produktkategori og lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori. «Linje/varemerkestrekk» kan for eksempel dreie seg om lansering av et mer miljøvennlig oppvaskmiddel (ny variant av eksisterende produkt), mens «varemerkestrekk» er i dommen eksemplifisert ved at Stabburet går over til å markedsføre «StabburKaviar (samme varemerke brukt på nytt produkt). Lagmannsretten konkluderte med aktiveringsplikt for FoU-kostnadene. Avgjørelsen er påanket av skattyter, og er per dags dato til behandling i Høyesteretts ankeutvalg.

Begge selskapene hadde organisert sitt produktutviklingsarbeid i fire forskjellige faser, hvor de aktuelle kostnadene i saken tilhørte fasen «Contract Gate» hos Lilleborg og «Business Case» hos Stabburet. Disse blir i skatteklagenemndas vedtak beskrevet som et trinn hvor «ideen har begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges, men hvor det fortsatt kan være vesentlige uavklarte spørsmål». ¹²⁹ Det var opplyst at 90 % av sakene som passerer dette trinnet kommer til lansering. Orkla-selskapene erkjente at det var sannsynlighetsovervekt for at prosjektene som nådde dette stadiet, ville bli realisert. Partene var enige om at vilkårene i § 6-25 var oppfylt, slik at denne isolert sett ga grunnlag for aktiveringsplikt. Det avgjørende spørsmålet i saken var imidlertid om kravet til minst tre års varighet i § 14-40 var oppfylt, m.a.o. om kostnadene kunne fradragsføres fordi lanserte prosjekter kunne ha en økonomisk levetid på mindre enn tre år.

Orkla-selskapene anførte at det ikke var sannsynlighetsovervekt for at det utvikles prosjekter med en varighet på minst tre år, og at det derfor ikke kunne være aktiveringsplikt for kostnadene. Dette ble underbygd med statistisk erfaringsmaterialet, som viste at kun 33 % av det totale antallet prosjekter hadde en økonomisk levetid på over tre år. Det store flertallet av prosjektene ble dermed trukket fra markedet før det hadde gått tre år.

Staten hevdet motsetningsvis at det avgjørende måtte være at selskapene hadde som siktemål å utvikle varige driftsmidler. Dette ble også lagt tillagt avgjørende vekt av både Skatteklage-

¹²⁹ Inntatt i Utv. 2013 s. 463, kommentert i *Bedriftsbeskatning i praksis* (2012) s. 329

nemnda og Oslo tingrett.¹³⁰ Staten anførte videre at dersom prosjektene likevel ble trukket fra markedet tidligere enn ønsket, ville dette kompenseres gjennom rett til fradrag for avskrivninger for de aktiverte kostnadene, jf. «åpenbart verdifall» i § 6-10. Det statistiske erfaringsmaterialet kunne heller ikke etter statens syn erstatte en konkret vurdering av det enkelte prosjektet.

Etter en generell fortolkning av § 6-25, slår lagmannsretten fast at kravene til varige og betydelige driftsmidler i § 14-40 kommer til anvendelse for utvikling av driftsmidler etter § 6-25. Deretter understrekes det at immaterielle driftsmidler i utgangspunktet vil anses for å være varige med mindre det foreligger holdepunkter for noe annet. Her oppstilles det en slags presumsjon om aktivering. En lignende presumsjon ble også oppstilt av Skatteklagenemnda, basert på uttalelser i Lignings ABC 2007-2008 om fysiske driftsmidler.¹³¹ Etter lagmannsrettens syn vil risikoen for at det aktiveres driftsmidler som viser seg å ha kortere økonomisk levetid enn tre år, avhjelpest ved at det gis fradrag for avskrivninger for åpenbart verdifall etter sktl. § 6-10 tredje ledd. Dette er så langt i tråd med statens anførsel.

Det heter videre, om Orkla-selskapens varemerke- og produktutvikling, at «Driftsmidlenes karakter tilsier at prosjektene er utviklet med sikte på å ha varige verdi, og at de også lar seg rettighetsbeskytte». Dette må ses i sammenheng med Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2005 s. 833, hvor det heter at FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid som regel vil ha en varighet på mindre enn tre år. Lagmannsretten uttaler videre at det statiske erfaringsmaterialet presentert av Orkla-selskapene har gjort vurderingen vanskelig. Det blir likevel fastslått at § 6-25 forutsetter at det skal foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjektet – det ville ikke være riktig «å la statistikk fra tidligere prosjekter være avgjørende for aktiveringsplikten for det enkelte nye prosjektet (driftsmiddelet)». Dette er etter min mening et naturlig utgangspunkt – avgjørende er om det konkrete prosjektet kan bli til driftsmidler.

Lagmannsretten fastholder at skattelovens bestemmelser forutsetter at driftsmidler som utvikles «med sikte på varig utnyttelse, skal aktiveres». Det siktes antakelig til § 14-40 første ledd bokstav a, hvor det heter at varige driftsmidler foreligger når de «ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år». Men en naturlig språklig forståelse av denne ordlyden gir ikke uten videre grunnlag for å legge avgjørende vekt på formålet med ervervet. Avgjørende er heller om det etter en konkret vurdering av driftsmiddelet er grunn til å tro at det er egnet til å vare i

¹³⁰ Oslo tingsretts dom inntatt i Utv. 2013 s. 1168

¹³¹ Se nemndas drøftelse under den siste overskriften før oppsummeringen

mer enn tre år. Gjems-Onstad presiserer at bestemmelsen innebærer at man skal vurdere objektets sannsynlige samlede brukstid for erververen og fremtidige erververe.¹³²

At Lagmannsrettens legger avgjørende vekt på siktemålet med varemerke- og produktutviklingen, synes i stor grad å være basert på Finansdepartementets uttalelser i Utv. 2005 s. 833. Her heter det at driftsmidler skal forstås som «et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». Det er for øvrig denne uttalelsen som blir sitert av Skatteklagenemnda og tingretten for å underbygge at det er skattyternes formål med utviklingsarbeidet som er avgjørende for om kravet til varighet er oppfylt. Uttalelsen er imidlertid en definisjon av driftsmidler, og den treffer ikke problemstillingen i denne saken direkte.

I henhold til lagmannsrettens tolkning av varighetskravet i § 14-40, vil aktiveringsplikt bero på om skattyter subjektivt sett har intensjoner om å utvikle driftsmidler med en varighet på mer enn tre år. Med tanke på at de fleste som driver med innovasjonsarbeid ønsker å skape varige verdier, vil dette antakelig medføre en vidtrekkende aktiveringsplikt når det først foreligger sannsynlighetsovervekt for at prosjektet kan bli til driftsmidler. Det kan spørres om Orkla-selskapenes argumentasjon ligger nærmere det underliggende prinsippet i § 6-25 sammenholdt med § 6-1, om at det skal være aktiveringsplikt for kostnader som knytter seg til erverv av varige verdier. Ved å heller formulere vurderingstema slik at det avgjørende er om det foreligger sannsynlighetsovervekt for at det skapes immaterielle driftsmidler med en varighet på minst tre år, vil fokuset skifte fra skattyters subjektive intensjoner til en mer objektiv vurdering av om det foreligger noe som kan bli til varige verdier for foretaket. Dette vil kreve en løpende vurdering underveis i FoU-prosessen, som i praksis kan være vanskelig å gjennomføre. Avgjørelsen vil til sist måtte bygge på en konkret vurdering av det enkelte prosjektet. Denne vurderingen kan hevdes å være mindre egnet for presumsjoner, slik lagmannsretten legger opp til.

7 Avsluttende kommentarer

Avslutningsvis ønsker jeg å se på aktiveringsplikten for FoU-kostnader i et mer overordnet perspektiv. Aktiveringsplikten for FoU-kostnader etter § 6-25, var i utgangspunktet ment å være nokså snever. Som påpekt under pkt. 2.1, faller generelle forskningsutgifter utenfor ordlyden i § 6-25 og kan kostnadsføres direkte etter § 6-1. I henhold til forarbeidene skal bestemmelsen reflektere det underliggende prinsippet i § 6-1, slik at kostnadene til forskning og utvikling først skal aktiveres når de knytter seg til erverv av varige verdier. Finansdeparte-

¹³² Gjems-Onstad (2012) s. 160

mentet har fulgte opp denne linjen med å presisere at området for aktivering etter § 6-25 skal være «nokså smalt».¹³³

Orkla-dommen antyder imidlertid et skifte i denne utviklingen. Lagmannsrettens avgjørelse kan sies å legge opp til «overaktivering» av immaterielle driftsmidler, jf. synspunktet om at aktiverte verdier uansett kan fradragsføres ved «åpenbart verdifall» etter § 6-10 tredje ledd. At dette bryter med utgangspunktet om en relativt snever aktiveringsplikt, mener lagmannsretten likevel ikke tilsier at det skal foretas en annen vurdering.¹³⁴ Det er også interessant at det er Finansdepartementets definisjon av driftsmidler i Utv. 2005 s. 833 som legger grunnlaget for lagmannsrettens konklusjon – når Finansdepartementet samme sted uttaler at området for aktivering er nokså smalt.

Det må samtidig understrekes at Orkla-dommen utelukkende gjelder varighetskravet i § 14-40 første ledd bokstav a, ikke sannsynlighetsvurdering etter § 6-25. Det dreier seg også om én lagmannsrettsdom, i motsetning til en lang rekke med avgjørelser som enstemmig trekker i samme retningen. Det taler for å være forsiktig med å utlede for store konklusjoner om aktiveringsplikten mer generelt. Poenget er likevel at måten lagmannsretten og myndighetene resonnerer på, kan hevdes å være preget av en mer grunnleggende holdning om at skattyter ved tvil skal aktivere kostnader til forskning og utvikling, jf. den presumsjonen om aktivering som oppstilles. Dersom denne holdningen også blir gjennomgående for praktiseringen av sannsynlighetsvurderingen etter § 6-25, kan det i større grad åpne for aktiveringsplikt i tvilstilfeller. Basert på at området for aktivering i utgangspunktet var ment å være forholdsvis snevert, kan det spørres om det ved tvil heller burde være mer nærliggende å konkludere med direkte fradrag.

En mulig utvikling i retning av en mer vidtrekkende aktiveringsplikt vil i utgangspunktet skyldes ligningsmyndighetenes opprinnelige fortolkning av § 6-25 sammenholdt med § 14-40. Lagmannsrettens uttalelser i Orkla-dommen svarer i stor grad til det Skatteklagenemnda uttaler i sitt vedtak av 18. april 2012.¹³⁵ I et rettspolitisk perspektiv, kan det reises innvendinger mot at det er forvaltningsorganene sammen med underrettsdomstolene som skal styre utviklingen bort fra det utgangspunktet som følger av ordlyden og forarbeidene. En prinsippavgjørelse fra Høyesterett på dette punktet vil i så måte være etterlenget.

Avslutningsvis kan det også spørres om en mer vidtrekkende aktiveringsplikt for FoU-kostnader kan virke hemmende for norsk næringsliv. At skattyter får mindre direkte fradrag

¹³³ Utv. 2005 s. 833 og Ot.prp.nr 1 (2005-2006) s. 73

¹³⁴ Se dommens tredje siste avs.

¹³⁵ Utv. 2010 s. 483

for FoU-kostnader, kan dempe insentivene til å investere i forskning og utvikling i Norge. Dette kan hevdes å være særlig uheldig med tanke på at det stadig rapporteres om nedbemanninger og kutt innen norsk oljeindustri, samtidig som oljeprisen er historisk lav.¹³⁶ Norsk økonomi kan ha behov for en større satsning på forskning og utvikling på nye områder i fremtiden. Hvorvidt dagens regler for aktivering av FoU-kostnader er forenlig med dette behovet, gjenstår å se.

¹³⁶ SSB opplyser at oljeprisen per fat var 78,5 dollar den 18. november, se Statistisk sentralbyrå (2014)

Litteraturliste

- Andenæs, Mads Henry *Rettskildelære*. 2. utgave. Oslo, 2009.
- Bedriftsbeskatning i praksis* Redigert av Knut Morten Carlsen. 4. utgave. Oslo, 2012.
- Gjems-Onstad, Ole *Mer avklaring om goodwill fra Høyesterett - 11 år med fem dommer og én kjennelse av Riksskattenemnda*. Gyldendal Rettsdata. 2014.
- Gjems-Onstad, Ole *Norsk Bedriftsskatterett*. 8. utgave. Oslo, 2012.
- Kildal, Tor S. *Skatt og immaterielle eiendeler*. I: Skatterett. (2000), s. 283-293 (Sisert fra Lovdata)
- Kinserdal, Arne *Grunnleggende finansregnskapsforståelse*. 5. utgave. Oslo, 2008.
- Ludvigsen, Eivind og Kjell Magne Baksaas *Skatterettens grense mellom goodwill og immaterielle eiendeler – kan den påvirkes eller belyses av regnskapsreglene? I: Skatterett*. (2010), s 46-61 (Sisert fra Idunn)

- OECD/G20 *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. 16. september 2014.
<http://www.oecd.org/tax/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles-9789264219212-en.htm>
- Rognstad, Ole-Andreas i samarbeid med Birger Stuevold Lassen *Opphavsrett*. Oslo, 2009.
- Schwencke, Hans R. *Goodwill eller konsesjon? – En regnskapskommentar til en skattedom*. I: Skatterett. (2007), s 14-21 (Sisert fra Idunn)
- Solheim, Gaute *Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger*. I: Skatterett. (2005), s. 153-183 (Sisert fra Idunn)
- Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Oslo, 2013
- Zimmer, Fredrik *Skatteincentiv til miljøinvesteringer?* I: Pro Natura: Festskrift til Hans Christian Bugge. (2012), s. 638-649 (Sisert fra Lovdata)
- Zimmer, Fredrik i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt*. 6. utgave. Oslo, 2014.

Rettspraksis

Rt. 1980 s. 1428

(Continental III)

Rt. 1990 s. 958	(Quatro)
Rt. 1992 s. 1379	(Dynpac)
Rt. 1993 s. 1012	(Forland)
Rt. 2000 s. 772	(Paulsen)
Rt. 2001 s. 640	(Alst)
Rt. 2005 s. 577	(Baker Hughes II)
Rt. 2005 s. 1461	(Firda Sjøfarmer)
Rt. 2007 s. 1543	(Scansales)
Rt. 2008 s. 343	(Hafslund Nett)
Rt. 2008 s. 1307	(Alvdal Bygg)
Rt. 2009 s. 578	(Fast ansettelse)
Rt. 2013 s. 421	(Tronviken)
Rt. 2014 s. 108	(Statoil Angola II)
HR-2014-2069-A	(Roa Medisinske Senter)
LB-2013-146814	(Orkla)
Utv. 2013 s. 1168	

Lover, forskrifter og forarbeider

Lov av 18. august nr 8 1911 om skatt av formue og inntekt	(skatteloven) (opphevet)
Lov av 12. mai 1961 nr 2 om opphavsrett til åndsverk m.v.	(åndsverkloven)
Lov av 15. desember 1976 nr 9 om patenter	(patentloven)
Lov av 13. mai 1977 nr 35 om regnskapsplikt m.v.	(regnskapsloven) (opphevet)

<p>Lov av 4. desember 1992 nr 132 om legemidler m.v.</p>	<p>(legemiddeloven)</p>
<p>Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v.</p>	<p>(regnskapsloven)</p>
<p>Lov av 26. mars 1999 nr 14 om skatt og formue av inntekt</p>	<p>(skatteloven)</p>
<p>Lov av 26. mars 2010 nr 8 om beskyttelse av varemerker</p>	<p>(varemerkeloven)</p>
<p>Forskrift av 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum.</p>	<p>(Forskrift om skatt av petroleumsvirksomhet)</p>
<p>Forskrift av 19. november 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14</p>	<p>(FSFIN)</p>
<p>Finansdepartementets høringsnotat av mai 1999</p>	<p>25. Høringsnotat om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven</p>
<p>Ot.prp.nr 46 (1975-1976)</p>	
<p>Ot.prp.nr 19 (1983-1984)</p>	<p>Lov om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt</p>
<p>Ot.prp.nr 35 (1990-1991)</p>	<p>Skattereformen 1992</p>
<p>Ot.prp.nr 1 (1999-2000)</p>	<p>Skatte- og avgiftsopplegget 2000 - Lovendringer</p>
<p>Ot.prp.nr 1 (2001-2002)</p>	<p>Skatte- og avgiftsopplegget 2002</p>
<p>Ot.prp.nr 1 (2005-2006)</p>	<p>Skatte- og avgiftsopplegget 2006</p>

Ot.prp.nr 26 (2005-2006)

Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

Innst.S.nr 325 (2001-2002)

Andre kilder

Utv. 2005 s. 833

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005

UFIN-2004-2179-2

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 01. juni 2007

Utv. 2011 s. 1487

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 26. oktober 2011

Lignings-ABC 1997

Lignings-ABC 2014

NRS 19 Immaterielle eiendeler (Desember 2012) (Sisert fra Rettsdata)

IAS 38 Intangible Assets [engelsk versjon, konsolidert] (Sisert fra Rettsdata)

Coca Cola

Spørsmål og svar. (2010). http://www.coca-cola.no/nordic-corp/cc/no_NO/pages/customer/faq.html
[Sisert 20.11.2014]

Statistisk sentralbyrå

Olje- og gassvirksomhet, internasjonale markedsforhold, 3. kvartal 2014. 21. november 2014. <http://www.ssb.no/energi-og-industri/statistikker/ogintma/kvartal/2014-11-21> [Sitert 25.11.2014]