

## Forskning og utvikling:

# Direkte fradrag eller aktivering av kostnader

I en sak som gjaldt kostnader til forskning og utvikling (FoU) innen dagligvaremarkedet, kom Høyesterett til at alle kostnadene kunne fradragføres direkte. Dette fordi det i disse prosjektene ikke var utviklet varige verdier.



Artikkelen er forfattet av:

Jurist  
Erling Hopen Abrahamsen  
Underdirektør  
Sentralskattkontoret for  
storbedrifter

Dommen (Sak 2004–055/56HRD) ble avsagt 7. april 2015 i saken om gyldigheten av ligningen av Stabburet AS for årene 2004–07 og Lilleborg AS for 2007. Problemstillingen var om kostnader til forskning og utvikling (FoU) innen dagligvaremarkedet kunne fradragføres direkte eller om deler av kostnadene måtte aktiveres og avskrives. Høyesterett kom til at det i disse prosjektene ikke var utviklet varige verdier, og at alle kostnadene kunne fradragføres direkte.

## Kort om faktum

Høyesterett har i denne dommen tatt stilling til spørsmålet om deler av forsknings- og utviklingskostnadene innen dagligvaremarkedet skal aktiveres etter skatteloven (sktl.) § 6–25, jf. § 14–40 første ledd. Det har ikke vært uenighet om at utgiftene som sådan er fradragsberettiget. Tvistespørsmålet i dette sakskomplekset har dreid seg om tidspunktet for fradragføring, nærmere bestemt om kostnadene fra stadiet «Contract Gate»/«Business Case» i produktkategoriene *linjelmerkeutvidelse* og *varemerkestrekk* skal aktiveres.

All produktutvikling i Stabburet AS og Lilleborg AS skjer gjennom en nærmere angitt prosess med fire trinn. I det første trinnet som heter «Charter gate» hos Lil-

leborg AS og «Project Establishment» hos Stabburet AS beskrives mulige ideer, hvor siktemålet er å avklare om ideen er noe å jobbe videre med. På det neste stadiet i utviklingsprosessen («Contract Gate» hos Lilleborg AS og «Business Case» hos Stabburet AS) har ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges. Det kan fortsatt foreligge uavklarte spørsmål. På trinn tre («Launch») treffes den formelle lanseringsbeslutningen. Det siste stadiet kalles «Evaluation». Her foretas det en evaluering av produktet og lanseringen, noe som kan føre til at produktet trekkes fra markedet.

Alle kostnadene Stabburet AS og Lilleborg AS bruker på produktutvikling gjennom nevnte prosesser knytter seg til fire prosjektkategorier: *relanseringer*, *linjelmerkeutvidelse*, *varemerkestrekk* og *nye varemerker*. I kategorien *relanseringer* foretas det forbedring og oppgradering i form av emballasje- og formuleringsendringer på eksisterende produkter. Her skjer det ingen endringer av produkttegenskapene. Når det gjelder kategorien *linjelmerkeutvidelse*, utvikles det nye varianter av produkter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innholdet. Produktet endres noe, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Et eksempel på linje/merkeutvidelse er når Nora utvikler en ny saftsmak. I kategorien *varemerkestrekk* utvikles en ny produktkategori som lanseres innenfor et eksisterende varemerke. Eksempelvis foreligger det en varemerkestrekk når varemerket Nora også brukes på en ny produktkategori (f.eks. syltetøy i tillegg til saft). Den siste kategorien er *nye varemerker*. Her lanseres et helt

nytt varemerke innenfor en ny eller eksisterende produktkategori.

Det var enighet om at alle kostnadene i produktkategorien *relanseringer* kunne fradragføres direkte – mens det for de aktuelle årene ikke var utviklet noen *nye varemerker*. Spørsmålet i denne saken gjaldt om kostnadene fra stadiet «Contract Gate»/«Business Case» i produktkategoriene *linjelmerkeutvidelse* og *varemerkestrekk* skulle aktiveres.

Skattyterne hevdet at vilkårene for aktiveringsplikt etter sktl. § 6–25 ikke var oppfylt, og at kostnadene derfor skulle fradragføres direkte etter sktl. § 6–1. Det var enighet om at det på stadiet «Contract Gate»/«Business Case» var sannsynlighetsovervekt for at prosjektet ville bli realisert, jf. kravet til «kan bli» i sktl. § 6–25. Sakens hovedvistetema har imidlertid vært om varighetskriteriet i sktl. § 14–40 første ledd nr. 1 bokstav a var oppfylt, jf. «antas å ha en brukstid på minst tre år». Skattyterne har under dette punktet bl.a. vist til statistikk som viser at kun 33 % av deres produkter fra lanseringstidspunktet (37 % fra «Contract Gate»/«Business Case» stadiet) fortsatt er i markedet etter tre år.

## Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda la til grunn at det i prosjektkategoriene *linjelmerkeutvidelse* og *varemerkestrekk* ble utviklet nye immaterielle driftsmidler, og at kostnadene skulle aktiveres etter sktl. § 6–25 fra tidspunktet «Contract Gate»/«Business Case». Nemnda var enig med skattyterne i at varighetskriteriet etter sktl. § 14–40 første ledd nr. 1 også får anvendelse for driftsmidler som er aktiveringspliktige etter sktl.

§ 6–25. Her ble det bl.a. vist til Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 (Utv. 2005 s. 833). Nemnda mente derimot at varighetskriteriet etter sktl. § 14–40 første ledd nr. 1 bokstav a, jf. «antas å ha en brukstid på minst tre år», var oppfylt i denne saken for nevnte prosjekter. Etter skatteklagenemndas syn gir reglene om aktiveringsplikt uttrykk for at i de tilfeller hvor det er utviklet driftsmidler som er ment og ansett for å være varige, dvs. at driftsmiddelets karakter tilsier at det skal være mer enn tre år, så skal det aktiveres. Ved denne vurderingen mente skatteklagenemnda at statistikk i forhold til hvilke produkter som tidligere har blitt trukket tilbake innen tre år ikke var avgjørende for spørsmålet. Skatteklagenemndas vedtak er nærmere omtalt i Carlsen (red.), *Bedriftsbeskatning i praksis*, 4. utg. s. 329 flg., og i Utv. 2013 s. 463.

### Tidligere rettsinstansers syn

For Oslo tingrett ble søksmålene fra selskapene forent til felles behandling. Oslo tingrett opprettholdt i dom av 15. mai 2013 (Utv. 2013 s. 1168) skatteklagenemndas vedtak og staten ble frifunnet. I forhold til spørsmålet om varighetskravet etter sktl. § 14–40 var oppfylt siteres følgende fra dommens s. 9:

«Lilleborg og Stabburet har anført at det på stadiet Contract Gate / Business Case er 90 % sannsynlighet for at prosjektet vil bli realisert, men bare 33 % sannsynlighet for at prosjektet får en varighet på minst tre år. Retten er enig i at statistikken representerer et generelt erfaringsmateriale som ofte har verdi ved vurderingen av varigheten, som f.eks. når varigheten er avhengig av beskaffenheten til et fysisk driftsmiddel. I prinsippet skal det foretas en konkret bedømmelse i forhold til hvert enkelt driftsmiddel. En generell anvendelse av den påberopte statistikken har derfor åpenbare svakheter slik Skatteklagenemnda har påpekt.

Retten er enig med Skatteklagenemnda i at formålet med prosjektene står sentralt. Finansdepartementets har i brevet av 30.5.2005 definert et driftsmiddel som et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten. Det er ingen grunn til å tro at det på tidspunktet der prosjektkostnadene pådras, ikke tas sikte på en utnyttelse av den immaterielle verdien så lenge som mulig. Selv om man etter dette tidspunkt uventet finner å måtte trekke varemerket eller en variant av dette fra markedet før det har gått tre år,

får det ikke betydning for den skatterettslige varighetsvurderingen, jf. Gjems Onstad: *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utgave 2012 side 160.»

Borgarting lagmannsrett kom i dom av 11. august 2014 (Utv. 2014 s. 1584) til samme resultatet som Oslo tingrett. Følgende siteres fra dommens s. 10 om varighetskriteriet:

«Lagmannsretten legger til grunn at det for immaterielle driftsmidler, på samme måte som for fysiske, blir riktig å ta utgangspunkt i at de anses som varige med mindre det foreligger konkrete holdepunkter for noe annet. Driftsmidlenes karakter tilsier at prosjektene er utviklet med sikte på at de skal ha varig verdi. De lar seg også rettighetsbeskytte.

Stabburet og Lilleborg har med tyngde anført at statistisk erfaringsmateriale viser at det bare er et mindretall av de prosjektene som lanseres, som får en levetid på minst tre år og at det ikke er mulig å foreta en kvalifisert vurdering av prosjektenes levetid på annen måte.

At et flertall av de prosjektene som lanseres, trekkes fra markedet før det er gått tre år, gjør at lagmannsretten har funnet vurderingen av varighetskravet vanskelig. Skatteloven § 6–25 bygger imidlertid på at det skal foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjektet. Det tilsier at det ikke vil være riktig å la statistikk fra tidligere prosjekter være avgjørende for aktiveringsplikten for det enkelte nye prosjekt (driftsmiddel). Statistikken varierer fra år til år både innen det enkelte selskap og mellom selskapene. Det vil ut fra det statistiske materialet, ikke være mulig å identifisere hvilke prosjekter som vil lykkes eller hvilke som ikke vil lykkes. Et avgjørelsesgrunnlag som bygger på en portefølje av historiske prosjekter, vil etter lagmannsrettens syn ikke være tilstrekkelig.

[...]

### Høyesteretts syn

Innledningsvis slo Høyesterett fast at det avgjørende for om forsknings- og utviklingskostnader kan fradragføres, vil være om kostnadene er ansett for å være «pådratt», jf. sktl. § 6–1. Det var ikke omtvistet at tilknytningskravet var oppfylt i denne saken. Høyesterett la til grunn at for at en kostnad skal anses «pådratt», må det foreligge en oppofrelse av en fordel. Det ble vist til at en ren ombytting av

verdier ikke innebærer en oppofrelse. Det ble i denne forbindelse vist til Rt. 2014 s. 108 *Statoil Angola* avsnitt 48 med videre henvisning.

Høyesterett uttalte at forsknings- og utviklingskostnader i utgangspunktet anses oppofret så snart de er pådratt, slik at de kan utgiftsføres direkte etter sktl. § 6–1. Det følger imidlertid av sktl. § 6–1 første ledd annet punktum at fradragretten er presisert, utvidet eller innskrenket i andre bestemmelser i skatteloven. Høyesterett viste således til sktl. § 6–25 hvor det er nedfelt aktiveringsplikt for visse FoU-kostnader. Bestemmelsen lyder som følger:

«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.» Høyesterett slo også fast at varighetskravet etter sktl. § 14–40 første ledd bokstav a også gjelder driftsmidler som er aktiveringspliktige i medhold av sktl. § 6–25. Det ble i denne forbindelse vist til Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 (Utv. 2005 s. 833).

Høyesterett gikk først inn og vurderte om sktl. § 6–25 i det hele tatt ville komme til anvendelse. Det mente Høyesterett var avhengig av om det innenfor prosjektkategoriene *linje/merkeutvidelse* og *varemerkestrekk* ble utviklet nye immaterielle driftsmidler.

Skattyterne hadde under dette punktet flere anførelser – for det første at utviklingskostnadene måtte anses for å være markedsføringskostnader, som kunne fradragføres direkte etter hovedregelen i sktl. § 6–1. Høyesterett delte ikke skattyternes syn på dette, og fant det klart at utviklingskostnadene i denne saken ikke var påløpt til markedsføring og reklame.

### Vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler?

Høyesterett gikk deretter over til å vurdere om kostnadene knyttet seg til vareutvikling eller om det ble utviklet immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen. Skattyterne hadde gjort gjeldende for Høyesterett at kostnadene var ansett for å være vareutviklingskostnader som kunne fradragføres direkte, jf. sktl. § 14–5 annet ledd a annet punktum. Om denne grensdragningen siterer Høyesterett følgende fra Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 (Utv. 2005 s. 833):

«Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer, faller utenfor aktiveringsplikten etter skatteloven § 14–4 sjette ledd [dagens § 6–25], jf. forutsetningsvis skatteloven § 14–5 annet ledd a annet punktum og Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) punkt 16.3.3.1. I den enkelte sak kan det dermed være nødvendig å trekke en grense mellom FoU til egenutvikling av henholdsvis driftsmiddel og vare. Varer er gjenstander anskaffet med sikte på videre salg, mens driftsmidler er gjenstander som er anskaffet med sikte på varig bruk i bedriften. Avgjørende for klassifiseringen er en konkret vurdering av hvilken funksjon eiendelen har i virksomheten. Ved egenutvikling av varer kan utviklingsforløpet skje i én sammenhengende prosess, eller i to trinn via utvikling av et immaterielt driftsmiddel. Departementet antar at egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, etter omstendighetene vil kunne være immaterielle driftsmidler som skattemessig skal aktiveres etter skatteloven § 14–4 sjette ledd, jf. vilkårene ovenfor. 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.»

## Nærmere om begrepet driftsmiddel

I forlengelsen av dette hadde Høyesterett noen betraktninger rundt hva som er vilkåret for at det foreligger et driftsmiddel. Det siteres fra avsnitt 46–48 i dommen:»

(46) Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet «driftsmiddel». Finansdepartementet uttaler i brevet jeg nettopp siterte fra at et driftsmiddel er «et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». I Lignings-ABC 2014/15 side 338 defineres driftsmiddel som «et formuesobjekt (fysisk eller immateriell) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters aktivitet».

(47) Som det fremheves i en annen sammenheng i Rt. 2014 side 986 avsnitt 44, kan regnskapsreglene ofte gi veiledning også i skatterettslige spørsmål, se også Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 71. I Norsk Regnskapsstandard 19 gis følgende definisjon av immaterielle eiendeler:

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og

tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

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

(48) Som eksempel på immaterielle eiendeler «som kan falle innenfor definisjonen» er nevnt blant annet patenter og varemerker, samt «modeller, prototyper, resepter, formler etc».

Høyesterett mente på bakgrunn av dette at nye vareideer i form av oppskrifter, resepter eller lignende etter omstendighetene vil kunne være et immaterielt driftsmiddel. Dog ble det presisert at forutsetningen måtte være at disse skiller seg så vidt mye fra det opprinnelige driftsmiddelet, at det er naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi.

Høyesterett tok imidlertid ikke endelig stilling til om det ble utviklet egne immaterielle driftsmidler innenfor kategoriene *linjelmerkeutvidelse* og *varemerkestrekk*. Høyesterett mente det ikke var nødvendig å konkludere på dette punkt, ettersom vilkårene for aktiveringsplikt etter sktl. § 6–25 uansett ikke var oppfylt. Det ble derimot presisert at Høyesterett hadde vanskelig for å se at det under *alle* prosjektene ble utviklet immaterielle driftsmidler.

## Om vilkårene for aktiveringsplikt og varighetskravet

Høyesterett vurderte deretter om vilkårene for aktivering i sktl. § 6–25 var oppfylt, under den forutsetning av at det ble utviklet immaterielle driftsmidler.

Kostnadene må for det første være knyttet til prosjekter som «kan bli eller er blitt til «driftsmidler («kan bli-vilkåret»). Høyesterett bemerket at det her foreligger et krav om sannsynlighetsovervekt for at utviklingen fører til et driftsmiddel. Høyesterett var enig med staten og skattyterne i at «kan bli-vilkåret» i sktl. § 6–25 var oppfylt for prosjektene når en har kommet til stadiet «Contract Gate»/«Business Case». På dette tidspunktet vil 90 prosent av prosjektene resultere i lansering.

Når det gjelder varighetskravet etter sktl. § 14–40 første ledd bokstav a, var Høyesterett uenig med staten i at det må foretas en separat vurdering av varighetskravet. Høyesterett la til grunn at vilkårene i sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd bok-

stav a, må ses i sammenheng. Det ble her vist til Høyesteretts dom i Rt. 2014 s. 108 *Statoil Angola*, hvor førstvoterende nettopp foretok en sannsynlighetsvurdering av om vilkårene for aktiveringsplikt *samlet sett* var oppfylt. Høyesterett mente også at Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 (Utv. 2005 s. 833) også ga en viss støtte for dette.

Høyesterett la videre til grunn at det er driftsmiddelets økonomiske levetid som er avgjørende for vurderingen av varighetskravet, jf. begrepet «brukstid» i sktl. § 14–40 første ledd nr. 1, slik det også fremgår i ovennevnte brev fra Finansdepartementet hvor departementet uttaler at det «ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmidlet antas å ha en kortere levetid (markedsverdi) enn tre år». Konkurrans- og markedssituasjonen vil dermed kunne begrense den antatte brukstiden. Høyesterett var således ikke enig med staten i at vurderingstemaet er om driftsmiddelet er egnet til å vare i minst tre år, og heller ikke om formålet har vært å skape et varig driftsmiddel.

Høyesterett slo fast at etter sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd bokstav a, skal det foretas en konkret vurdering av hvert enkelt prosjekt – ikke en samlet vurdering av alle prosjektene. Høyesterett var derfor enig i at statistikk i utgangspunktet ikke i seg selv kan være avgjørende.

Høyesterett viste til at skatteklagenemnda heller ikke synes å ha foretatt en konkret vurdering av det enkelte prosjekt. I denne sammenheng mener man at nemnda også hadde tilnærmet seg spørsmålet ved hjelp av et generelt erfaringsmateriale, ved å vise til at det for fysiske driftsmidler – «basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger» – måtte oppstilles en presumsjon for varighet. Høyesterett mente imidlertid at «erfaringsgrunnsetningene» i denne saken var



*Det skal foretas en konkret vurdering av hvert enkelt prosjekt.*

andre enn for fysiske driftsmidler, ved at flertallet av de immaterielle driftsmidlene statistisk sett hadde en varighet som var kortere enn tre år. Det kunne derfor ikke oppstilles en presumsjon for at varighetskriteriet var oppfylt.

Staten hadde pekt på at ved å vektlegge statistikken ville det gi en adgang til å utgiftsføre kostnadene til de prosjektene

som rent faktisk fikk en varighet over tre år. Til dette bemerket Høyesterett at statens syn vil føre til aktiveringsplikt for alle prosjekter, hvorav kun et mindretall ville oppfylle vilkårene i sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd nr. 1.

I mangel på andre holdepunkter la Høyesterett avgjørende vekt på statistikken og mente at varighetskravet i sktl. § 14–40

første ledd dermed ikke var oppfylt. Høyesterett konkluderte altså med at skatteklagenemndsvedtakene bygget på en uriktig tolkning av sktl. § 6–25, jf. sktl. § 14–40 første ledd nr. 1, og at vedtakene som følge av dette måtte oppheves.

# Mulig lovfesting av dagens ulovfestede gjennomskjæringsregel

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Janne Sylta Hagen  
Advokatfirmaet Steenstrup  
Stordrange



Advokat  
Preben Aas  
Partner i advokatfirmaet Steenstrup  
Stordrange

Scheel-utvalget har i NOU 2014:13 foreslått å lovfeste dagens ulovfestede omgåelsesnorm og samtidig senke terskelen for hva som er akseptabel skatteplanlegging for å motvirke omgåelser av skattereglene samt styrke normen.

Scheel-utvalgets forslag er å lovfeste gjennomskjæringsnormen som i dag er ulovfestet. Denne lovregelen vil i så fall måtte vurderes i forhold til dagens skattelov

§ 14–90. Scheel-utvalget foreslår slik lovfesting av normen pga. den senere utviklingen i rettspraksis og stiller spørsmålstegn ved hvorvidt dagens ulovfestede norm er en egnet regel til å motvirke uthuling av norsk skattegrunnlag på generelt grunnlag. Utvalget mener at utviklingen av normen i senere rettspraksis er uheldig, særlig mht. at praksis går i retning av en mer subjektiv bedømmelse av skattemotivet. Utvalget velger ikke å gå inn på hvordan en slik regel bør utformes, men påpeker at regelen bør være generell og dynamisk slik at nye tilfeller av omgåelser kan fanges opp.

En slik lovfesting som Scheel-utvalget foreslår, kan absolutt ha noe for seg, men det er da viktig at lovgiver er klar over noen av de utfordringene en lovfesting av omgåelsesnormen kan medføre.

Høyesterett avsa i mars 2014 dom i ConocoPhillips-saken (Rt. 2014 s. 227) og konkluderte med at fisjon av et selskap hvor aksjene var besluttet solgt, ikke var gjenstand for skatterettslig ulovfestet gjennomskjæring. Langvarig ligningspraksis ble ved denne dommen snudd tvert om. Dommen kan benyttes som eksempel på problemstillingen lovgiver må ta stilling til ved en

lovfesting av dagens ulovfestede omgåelsesnorm.

## Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Privatrettslige disposisjoner legges som utgangspunkt til grunn for beskatningen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gir imidlertid skattemyndighetene hjemmel til å sette til side en privatrettslig disposisjon og skattemessig klassifisere den som noe annet, også kalt beskatning etter realiteten. Virkningen av gjennomskjæringsregelen kan være at skatteposisjoner, eksempelvis fremførbare underskudd, bortfaller eller at en overdragelse av aksjer i et eiendomsselskap blir skattemessig omklassifisert til overdragelse av innmat.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er ment å ramme disposisjoner som innretter seg etter skattereglene på en måte som strider mot formålet bak disse reglene. Gjennomskjæringsregelen er nødvendig og ønskelig, men den er ikke ment som et verktøy for skattemyndighetene til å gjennomskjære eller omklassifisere alle disposisjoner som inneholder elementer av skattebesparelse. Heller ikke i de tilfellene skattebesparelsen har vært betydelig.