

UiO : **Det juridiske fakultet**

Skatteregler for virksomhet som driver forskning og utvikling

Fra oppstart til salg av virksomhet – en gjennomgang av regler om kostnader og goodwill

Kandidatnummer: 539

Leveringsfrist: 25.11.2014

Antall ord: 14.921



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Problemstilling	1
1.2	Oppbygning av oppgaven.....	1
1.3	Metode.....	2
2	GJELDENE RETT	2
2.1	Skattesubjekt	3
2.1.1	Person bosatt i riket, jf. sktl. § 2-1	3
2.1.2	Selskap mv hjemmehørende i riket, jf. sktl. § 2-2	3
2.2	Virksomhetsinntekt	3
2.2.1	Virksomhetsinntekt etter skattelovens §§ 5-1 og 5-30.....	4
2.2.2	Fradrag etter skattelovens § 6-1 flg.....	4
2.2.3	Tidfesting av kostnader.....	7
2.3	Grensen mellom fradrag og aktivering.....	8
2.3.1	Varer og tilvirkning.....	9
2.3.2	Driftsmidler.....	9
2.3.3	Aktivering av goodwill	11
2.4	Formuesskatten.....	12
2.5	Omdanning av virksomhet til et aksjeselskap	12
2.5.1	Skattefri omdanning.....	13
2.6	Salg av aksjeselskap til tredjeperson med earn-out.....	13
2.6.1	Salg av aksjeselskap med earn-out.....	13
3	FORSKNING OG UTVIKLING VED OPPSTART AV VIRKSOMHET	14
3.1	Begrepet ”forskning og utvikling”	14
3.2	Vilkårene i sktl. § 6-25	19
3.2.1	Kostnader til ”egen forskning og utvikling”	20
3.2.2	Knyttet til ”konkrete prosjekter”	22
3.2.3	Sannsynlig at prosjektet ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”	23
3.2.4	Konklusjon	27
3.3	Fysiske driftsmidler	27
3.4	Immaterielle driftsmidler.....	28
4	FORSKNING OG UTVIKLING VED DRIFT AV VIRKSOMHET	29
4.1	Tilvirkning.....	29
4.2	Omdisponering fra vare til driftsmiddel.....	29

4.3	Omdanning av virksomhet til et aksjeselskap	30
4.3.1	Skattefri omdanning	30
4.3.2	Salg til eget aksjeselskap	31
4.4	Resultatet av forskning og utvikling	32
4.4.1	Verdier skapt som følge av forskning og utvikling	33
4.5	Formuesskattens forhold til en virksomhet som driver forskning og utvikling	34
5	FORSKNING OG UTVIKLING VED SALG AV VIRKSOMHET	35
5.1	Nærmere om goodwill og grensen til andre immaterielle driftsmidler ved salg av virksomhet.....	35
5.2	Salg til tredjepart med earn-out	37
5.2.1	Skillet mellom gevinst og fordel vunnet ved arbeid	38
5.2.2	Grensen mellom arbeids- og kapitalinntekt.	38
6	AVSLUTNING	43
7	KILDEHENVISNINGER.....	44
7.1	Lover og forskrifter	44
7.2	Forarbeider	44
7.3	Litteratur.....	45
7.4	Avgjørelser	46

1 Innledning

Forskning og utvikling er en viktig del av norsk næringsliv. I 2013 utførte næringslivet forskning og utvikling for til sammen 22,6 milliarder kroner.¹ Allikevel kan de skatterettslige reglene om virksomhet som driver forskning og utvikling framstå som uoversiktlige og utydelige.

Ved å bygge opp oppgaven etter en virksomhet sin kronologi, kan det rydde opp i de ulike skatterettslig reglene. Reglene er tenkt samlet slik en virksomhet som driver forskning og utvikling møter på dem; først i oppstartsfasen, så i driften, deretter ved salg av virksomhet.

1.1 Problemstilling

Denne avhandlingen forsøker å gi en samlet fremstilling av skattereglene som er sentrale for en virksomhet som driver forskning og utvikling. Det avgrenses mot regler om forskning og utvikling som ikke har skatterettslig karakter.

Oppgaven fokuserer på behandlingen av regler om kostnader og goodwill. Derfor avgrenses det mot regler om virksomhetsinntekt, foruten om der reglene dukker opp som en naturlig følge av kostnadens motstykke.

Det vil i oppgaven videre avgrenses mot reglene om skatteFUNN sktl. § 16-40, og kun behandle de spørsmål om kostnader til forskning og utvikling som gjør seg gjeldene ved forskning og utvikling i virksomhet.

1.2 Oppbygning av oppgaven

Kapittel 1 er en innledning til oppgaven.

I kapittel 2 skal det gjennomgås gjeldene rett. Det skal forsøkes å gi en kort fremstilling av de skatterettslige reglene som vil bli drøftet videre i oppgaven. Det vil i dette kapittelet gjennomgås hvem som kan være skattesubjekt. Det vil også bli gjennomgått helt generelt om gjeldene rett for virksomhetsinntekt etter sktl. §§ 5-1 og 5-30, fradrag etter sktl. § 6-1 flg., og om tidfesting.

¹ Tall hentet fra ssb.no

Det skal kort gjennomgå de generelle reglene om grensen mellom fradrag og aktivering, herunder også om goodwill. Formuesskatten vil bli gjennomgått som grunnlag for noen betraktninger senere i oppgaven.

Det skal også gjennomgå kort om ulike former for omdanning til- og salg av aksjeselskap.

De øvrige kapitlene er bygd opp med tanke på kronologien i en virksomhet som driver med forskning og utvikling. Kapitlene er satt opp fra oppstart av virksomhet, til drift av virksomhet, og avslutningsvis salg av virksomhet.

Kapittel 3 tar for seg de ulike skatteregler for en virksomhet som driver forskning og utvikling ved oppstart. Dette er i hovedsak regler om hva som skal aktiveres og avskrives over tid, og hva som kan kostnadsføres direkte. Det forsøkes også i dette kapitlet å klargjøre hva som ligger i begrepet ”forskning og utvikling”. Det gjennomgås også vilkårene for aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25.

Kapittel 4 skal det sees nærmere på de ulike skattereglene for forskning og utvikling som en virksomhet treffer på i driften. Dette er regler om salg av varer og tjenester, bruk av driftsmidler, og overgangen fra en vare til et driftsmiddel. I tillegg vil det i dette kapitlet også gjennomgå reglene ved omdanning av virksomheten til et aksjeselskap. Formuesskattens forhold til virksomheter som ønsker å drive forskning og utvikling, vil også bli gjennomgått.

I kapittel 5 vil det bli gjennomgått de ulike skattereglene som kommer til anvendelse ved salg av en forskning- og utviklingsvirksomhet earn-out.

Tilslutt vil det i kapittel 6 bli foretatt noen avsluttende betraktninger, etterfulgt av en liste over kilder i kapittel 7.

1.3 Metode

Skatteretten er lovfestet forvaltningsrett, og følger vanlig juridisk metode og rettskildelære. Den rettskildemessige betydningen av uttalelser fra blant andre Finansdepartementet, har gjort seg tydelig gjeldende i oppgaven.

2 Gjeldende rett

Den primære rettskilden for å løse de skatterettslige problemstillingene er skatteloven² av 26. mars 1999. Andre viktige rettskilder er lovforarbeider, og dommer fra Høyesterett og de øvrige domstolene. Myndighetspraksis gjør seg gjeldene på skatterettens område, og Lignings-ABC er en særlig rettskilde. Bindende forhåndsuttalelser er også en rettskilde i skatteretten.

2.1 Skattesubjekt

I dette kapitlet skal det kort gjennomgås hvem som kan være skattesubjekt. Skattesubjektene er de fysiske eller juridiske personene som kan pålegges å betale skatt.

2.1.1 Person bosatt i riket, jf. sktl. § 2-1

Paragrafen samler de forskjellige bestemmelsene i skatteloven om når personer har alminnelig skatteplikt til Norge. Første ledd definerer at fysiske personer er skattesubjekter og fastslår hovedprinsippet om at fysiske personer har alminnelig skatteplikt til Norge når de er bosatt i landet.

2.1.2 Selskap mv hjemmehørende i riket, jf. sktl. § 2-2

Sktl. § 2-2 oppstiller de forskjellige bestemmelsene om hvilke selskaper eller innretninger som er selvstendige skattesubjekter og hvilke som ikke er det. Paragrafen inneholder også bestemmelsene om når selskaper mv har alminnelig skatteplikt til Norge. Alminnelig skatteplikt til Norge for selskaper mv forutsetter at disse anses hjemmehørende her i skattemessig forstand.

Første ledd definerer de oppregnede selskapene mv som egne skattesubjekter, og fastslår hovedprinsippet om at selskaper mv som er egne skattesubjekter har alminnelig skatteplikt til Norge når de er hjemmehørende her. Annet ledd oppregner selskaper som ikke anses som egne skattesubjekter.

Felles for selskaper som regnes som egne skattesubjekter er at de er selvstyrt.

2.2 Virksomhetsinntekt

I dette kapitlet vil det bli gjennomgått generelt om gjeldene rett for virksomhetsinntekt etter sktl. §§ 5-1 og 5-30, fradrag etter sktl. § 6-1 flg., og om reglene for tidfesting.

² Heretter sktl

2.2.1 Virksomhetsinntekt etter skattelovens §§ 5-1 og 5-30

Hovedreglene om alminnelig inntekt finnes i skatteloven kapittel 5. Etter skattelovens § 5-1 første ledd er ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet” skattepliktig inntekt.

Alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep. For å finne alminnelig inntekt, legges bruttoinntektene fra kapital, arbeid og virksomhet sammen, og deretter trekkes det som må foreligge av fradrag fra.

Virksomhetsinntekt reguleres av skatteloven § 5-30, jf. § 5-1 første ledd. Etter skattelovens § 5-30 første ledd skal omsetning av varer og tjenester, realisasjon av formuesobjekter i virksomheten, samt avkastning av kapital i virksomheten skal anses som ”[f]ordel vunnet ved virksomhet”. Regelen kommer også til anvendelse der alle formuesobjektene i en virksomhet selges, det vil si når hele virksomheten selges.

2.2.2 Fradrag etter skattelovens § 6-1 flg.

Hovedregelen for fradrag i skatteloven er § 6-1. Der står det i første ledd at ”[d]et gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.”

Regelen i skatteloven § 6-25 er en begrensning av hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 første ledd, og avgjør når en kostnad skal aktiveres som kostpris for driftsmidler ervervet ved egen forskning og utvikling. I bestemmelsen står det at ”[k]ostnader 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.”

Etter dette skal en kostnad som oppfyller vilkårene i sktl. § 6-25 aktiveres. Den nærmere presisering og drøfting av innholdet av bestemmelsen i sktl. § 6-25, vil det bli kommet tilbake til i kapittel 3.2.

Av bestemmelsen om den generelle fradragsrett i sktl. § 6-1 kan det utledes to vilkår. Zimmer definerer disse vilkårene etter sktl. § 6-1 for rett til direkte fradragsføring av kostnader som at: Det må foreligge en oppofrelse av en fordel, og oppofrelsen må ha tilknytning til inntekt eller

inntektsskapende virksomhet.³ Det første vilkåret kan kalles et oppofrelsesvilkår, mens det andre kan kalles et tilknytningsvilkår.

Oppofrelsesvilkåret tolkes dit hen at det må foreligge en oppofrelse av en fordel for at det skal foreligge grunnlag for direkte fradragsføring etter sktl. § 6-1. Med oppofret menes at skattyter endelig har avstått fra en fordel. Dette betyr at en kostnad kan ikke fradras før fordelen er endelig oppofret, typisk gjennom en reduksjon i formuesstillingen til skatteyteren.

Rene ombytter av verdier er ikke ansett som en oppofrelse av en fordel, og derfor er for eksempel det å bytte penger i et skip, eller en annen form for ombytting av verdier, ikke å oppofre en fordel. Ved rene ombytter foretas det ingen reduksjon i skatteyters formuesstilling.

For en virksomhet som driver forskning og utvikling, er oppofrelsesvilkåret viktig. Hvis resultatet av å drive forskning og utvikling er at det blir skapt et driftsmiddel, vil det ikke bli foretatt en reduksjon i skatteyters stilling. Da vil kostnadene virksomheten har brukt på forskning og utvikling ha blitt byttet om i et driftsmiddel. Dette er begrunnelsen for spesialregelen i sktl. § 6-25 som utgjør en begrensning i sktl. § 6-1.

Oppofrelsen må også ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende virksomhet, kalt tilknytningsvilkåret.

Tilknytningsvilkåret avgrenser mot blant annet private kostnader, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Annet ledd har ikke selvstendig betydning ettersom dette følger direkte av første ledd.⁴ For en virksomhet som driver forskning og utvikling vil tilknytningsvilkåret i alle tilfeller være oppfylt ved kostnader knyttet til virksomheten, ettersom det drives virksomhet.

I vurderingen av om en kostnad skal fradras direkte eller aktiveres, kostnadene fordeles på varer og driftsmidler, og på konkrete prosjekter. Nærmere om grensen mellom fradrag og aktivisering kommer i kapittel 2.3

2.2.2.1 Skattelovens § 16-40, fradrag for skatteFUNN

Et spesiell fradragsregel, er regelen i sktl. § 16-40 om fradrag i skatt for skatteFUNN.

³ Zimmer (2014) s. 182

⁴ Zimmer (2014) s. 197

Sktl. § 16-40 ble tatt inn i skatteloven ved lov av 21. desember 2001 nr. 113. Regelen er ment å være et incentiv til å drive forskning og utvikling i næringslivet. Ifølge nettsidene til innovasjon Norge, er skatteFUNN-ordningen til for å ”motivere næringslivet til økt satsing på Forskning og Utvikling (FoU)-baserte nyskapingstiltak[, å] hjelpe foretak til å arbeide systematisk med forskning og utvikling[, å] få bevissthet om FoU som strategisk virkemiddel for morgendagens bedrifter[,og å] heve Norge i den internasjonale konkurranse – både verdimesig og FoU-innsats i forhold til BNP.”

Etter skattelovens § 16-40 får en skatteyder som ”*driver virksomhet*” fradrag i skatten og trygdeavgiften for en prosent av kostnader knyttet til et forsknings- og utviklingsprosjekt, hvis gitte vilkår er oppfylt. Disse reglene omtales gjerne som skatteFUNN.

Det er altså et fradrag i skatten som kommer i tillegg til inntektsfradraget for forsknings- og utviklingskostnader. Derfor kan det være meget lukrativt for en virksomhet å få innvilget fradrag i skatt etter sktl. § 16-40. I perioden 2003 til 2012 har det blitt utbetalt og gitt fradrag for 12 milliarder kroner gjennom ordningen.⁵

Alle skatteytere i Norge som ”*driver virksomhet*” kan få fradraget, hvis de oppfyller de andre vilkårene. Kravet til at det må ”*drives virksomhet*” gjør at det må være en virksomhet knyttet til selve forskningen og utviklingen, det er ikke nok å drive for seg selv i lukket kjeller uten mål og mening.

Bestemmelsen i skattelovens § 16-40 gir to forskjellige satser ettersom hvor stor virksomheten er. For små- og mellomstore bedrifter, såkalte SMB’er, er proSENTSatsen 20 prosent i fradrag. For større bedrifter, er satsen 18 prosent.

For å kunne få fradrag i skatten må en virksomhet, i tillegg til å oppfylle kravene i sktl. § 16-40, sende en søknad til Norges forskningsråd og få den godkjent.

2.2.2.2 Skillet mellom skattelovens § 6-25 og § 16-40

Skillet mellom sktl. § 6-25 og sktl. 16-40 er ganske klart. Etter skatteFUNN-ordningen, får virksomheten en reduksjon i skatten, gitt at virksomheten oppfyller de vilkår som kreves for å bli omfattet av bestemmelsen. I tillegg krever skatteFUNN-ordningen etter sktl. § 16-40 at virksomheten får innvilget søknaden til Norges forskningsråd.

⁵ Midtsjø, Artikkel på e24.no

Sktl. § 6-25 angir når og hvorvidt en kostnad skal aktiveres som kostprisen for et driftsmiddel som er resultatet av forskning og utvikling.

Som en resultat av dette, vil en virksomhet ønske å oppfylle vilkårene i sktl. § 16-40 og få innvilget søknaden om skatteFUNN, mens virksomheten vil ønske å havne utenfor vilkårene i sktl. § 6-25.

Regelen i sktl. § 16-40 er ikke en enten eller regel. Det føres fradrag og aktiveres etter reglene i kapittel 6, som danner grunnlaget for fradrag etter sktl. § 16-40, jf. sktl. § 16-40 annet ledd.

Det vil i oppgaven videre avgrenses mot sktl. § 16-40, og kun behandle de spørsmål om kostnader til forskning og utvikling som gjør seg gjeldene ved forskning og utvikling i virksomhet.

2.2.3 Tidfesting av kostnader

I skatteloven finnes det regler om tidfesting i kapittel 14.

Spørsmålet om tidfesting er et spørsmål om når en inntektspost skal skattlegges eller en kostnad fradras.⁶ For kostnader vil det være et spørsmål om det foreligger direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt for å avgjøre når fradraget skal tidfestes. Det blir sett nærmere på grensen mellom fradrag og aktivering i kapittel 2.3.

Frem til 2005 skulle tidfesting av inntekter og kostnader skje etter årsregnskapet, ved at de regnskapsrettslige regler ble lagt til grunn for tidfesting også i skatteretten. I 2005 ble realisasjonsprinsippet innført som alminnelig tidfestingsbegrep også for regnskapspliktige virksomhetsutøvere.⁷ Dette realisasjonsprinsippet er lovfestet i sktl. § 14-2.

Etter sktl. § 14-2 annet ledd skal kostnader tidfestes når det oppstår en ”ubetinget forpliktelse for skatteyteren til å dekke eller innfri kostnaden”. En ”ubetinget forpliktelse” vil oppstå når motparten har en ”ubetinget rett” til beløpet, jf. sktl. § 14-2 første ledd.⁸

På visse områder foreligger det mer spesielle tidfestingsregler. Ved varesalg vil fradragsretten etter sktl. § 6-1 foreligge først ved salg av varen, og kostnadene skal tidfestes etter sktl. § 14-5

⁶ Zimmer (2014) s. 318

⁷ Zimmer og BA-HR (2014) s. 59

⁸ Hauge, Rettsdata.no, Skatteloven, note (1114)

annet ledd. For tilvirkningskontrakter gjelder det samme; kostander skal tidfestes først når oppdraget er avsluttet, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd.

Utgangspunktet i sktl. § 14-2 modifiseres videre av aktiveringsplikten ved erverv av varige og betydelige driftsmidler, jf. sktl. § 14-40 flg, jf. sktl. § 6-10 første ledd. Disse varige og betydelige driftsmidlene skal saldoavskrives, enten individuelt eller gruppeavskrives. De ulike saldogrupperne er opplistet i sktl. § 14-41 første ledd, og satsene for avskrivning i de forskjellige grupperne står i sktl. § 14-43 første ledd.

For saldogrupperne i sktl. § 14-41 første ledd skal bokstav a til d gruppeavskrives, mens det fra bokstav f til i skal avskrives individuelt for hvert driftsmiddel.

Der det foreligger aktiveringsplikt og det skal avskrives etter saldoreglene, vil fradraget tidfestes med en del av kostnaden over flere år. Ettersom saldogrunnlaget er fjorårets saldo etter avskrivninger og inntektsføring av negativ saldo, vil det bli foretatt en degressiv avskrivning, jf. sktl. § 14-42 annet ledd. Dette betyr at fradraget er høyt det første året og blir lavere og lavere for hvert år, til det når grensen for direkte fradrag i sktl. § 14-47.

Ervervet goodwill skal aktiveres og avskrives etter sktl. § 14-41 første ledd bokstav a, med 20 prosent jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav b. Ervervet goodwill skal derfor gruppeavskrives, slik at all ervervet goodwill blir ført på samme konto.

Reglene om tidfesting må sees i sammenheng med reglene om fradragsrett etter sktl. § 6-1 flg, som gjennomgått i kapittel 2.2.3. Reglene i sktl. § 6-1 flg. er regler for om det foreligger fradragsrett, mens reglene om tidfesting bestemmer når en kostnad skal fradras.

2.3 Grensen mellom fradrag og aktivering

I dette kapitlet skal det gjennomgås de generelle reglene om grensen mellom fradrag og aktivering. En skatteyter vil i all hovedsak være interessert i å få fradrag så fort det lar seg gjøre, og ønsker derfor at reglene om aktivering skal tolkes så snevert som mulig.⁹

En kostnad skal etter skattelovens regler enten fradras i anskaffelsesåret, eller aktiveres. Dette omtales som direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt. Grensen mellom en direkte fradragsrett eller en aktiveringsplikt bestemmes av om det har foreligget en ”oppofrelse” i anskaffelsesåret.

⁹ Zimmer (2014) s. 339

Kostnader som er knyttet til såkalte ”varige og betydelige driftsmidler”, vil komme til fradrag gjennom avskrivninger, jf. sktl § 6-10, jf § 14-40. Dette er i motsetning til varekostnader, som kommer til fradrag når en vare blir solgt, jf. sktl. § 6-1, jf. § 14-5 andre ledd.

2.3.1 Varer og tilvirkning

For varer, er hovedregelen at salgssummen av varen skal tidfestes når varen leveres, jf. sktl. § 14-2.¹⁰ Det er ikke før ved salg av varen at kostnadene blir oppført, og når det skjer, foreligger vilkårene for fradrag etter sktl. § 6-1. Kostnadene tidfestes ved salg, og frem til salget, er det aktiveringsplikt for kostnadene. Dette kan leses ut i fra sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a, som gir regler om varebeholdningen skal verdsettes.

For tilvirkningskontrakter, skal fortjenesten fra en tilvirkningskontrakt ikke inntektsføres før oppdraget er avsluttet, ikke etter hvert som tilvirkningen skrider frem.¹¹ Dette følger av lovteksten i sktl. § 14-5 tredje ledd, som henviser til reglene i sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a.

2.3.2 Driftsmidler

Driftsmidler er viktige i en virksomhet, da disse ofte er anskaffet til bruk i driften over en lengre tidsperiode.

Selv om innholdet i begrepet ”driftsmidler” er nokså kjent, finnes det ingen definisjon av begrepet i skatteloven. Lignings-ABC definerer et driftsmiddel som et ”formuesobjekt, fysisk eller immaterielt, som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet i eller utenfor virksomhet.”¹² Dette skiller seg fra varer som nevnt ovenfor i 2.3.1, som er anskaffet for salg og ikke til bruk i inntektsgivende aktivitet.

Det skilles mellom fysiske driftsmidler, og immaterielle driftsmidler. Fysiske driftsmidler kan være for eksempel en maskin, en motorsag eller datamaskin, mens et immaterielt driftsmiddel kan være en opphavsrett, et patent, eller som det skal gjennomgås under i 2.3.3, goodwill.

Formuesobjekt anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel, og må da omklassifiseres til å være et driftsmiddel. Dette blir gått nærmere inn på nedenfor i kapittel 4.2.

¹⁰ Zimmer (2014) s. 337

¹¹ Zimmer (2014) s. 337

¹² Lignings-ABC (2014) s. 334

Et fysisk driftsmiddel kan enten direkte fradragsføres, eller aktiveres for så å avskrives. Etter sktl. § 6-10, skal ”betydelige driftsmidler” avskrives etter saldoavskrivningsreglene i sktl. § 14-40 flg. Driftsmiddelet må også være betydelig etter sktl. § 14-40 første ledd bokstav a. Et varig driftsmiddel er et driftsmiddel som ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år, mens et betydelig driftsmiddel er et driftsmiddel som har en kostpris på 15.000 kroner eller høyere.¹³ Kostprisen er inkludert moms hvis den som krever fradraget ikke er registrert i moms-registeret, mens den er eksklusive moms hvis den er registrert.

Etter dette kan fysiske driftsmidler som har en kostpris på under 15.000 kroner, eller antas å ha kortere levetid enn tre år, fradragsføres direkte.¹⁴ Varige og betydelige driftsmidler skal aktiveres og avskrives etter saldoavskrivnings-reglene i sktl. § 14-40 flg.

For immaterielle driftsmidler skilles det mellom forretningsverdi, kalt goodwill i det videre,¹⁵ og andre immaterielle driftsmidler, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. Selv om goodwill blir betegnet som et immaterielt driftsmiddel, skiller skatteloven på disse. Nærmere om goodwill vil bli gjennomgått i 2.3.3.

For andre immaterielle driftsmidler enn goodwill, skilles det mellom tidsbegrensede og tidsubegrensede rettigheter. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet, avskrives det med like stor beløp over driftsmiddelets levetid, jf. sktl. § 14-50. Dette kalles for lineær avskrivning. Et eksempel på tidsbegrensede rettigheter er patenter, som har en lovbestemt vernetid.

Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsubegrenset rettighet, gis det fradrag kun der verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. Denne bestemmelsen gjelder kun ved ervervede immaterielle rettigheter og ikke egenutviklede immaterielle rettigheter.¹⁶

For alle typer driftsmidler skilles det mellom påkostning og vedlikehold av et driftsmiddel. Ved vedlikehold av et driftsmiddel er kravet til oppofrelse i sktl. § 6-1 oppfylt og således kan kostnader fradras. Ved påkostning av driftsmidlet er vilkåret om oppofrelse ikke oppfylt, ettersom påkostninger vil være en investering i gjenstanden. Dette betyr at kostnader som regnes som vedlikehold, kan fradragsføres direkte, mens kostnader som regnes som påkostning av driftsmiddelet skal aktiveres.

¹³ Sktl. § 14-40 første ledd bokstav a

¹⁴ Sktl. § 14-40 annet ledd

¹⁵ Nærmere begrunnelse gitt i 2.3.3

¹⁶ Stoveland, Rettsdata.no, Skatteloven, note (407)

2.3.3 Aktivering av goodwill

I dette kapittelet skal det ses på reglene om aktivering av goodwill. For å gjøre dette, må det først ses på betydningen av begrepet ”goodwill”.

Begrepet ”goodwill” er ikke ettertrykkelig nevnt i skatteloven. I stedet bruker skatteloven uttrykket ”forretningsverdi”. Begrepet ”forretningsverdi” har samme innholdet som begrepet ”goodwill”, men skatteloven bruker konsekvent ”forretningsverdi”, se for eksempel sktl. § 6-10 annet ledd og sktl. § 14-40 bokstav b. Zimmer bruker derimot begrepene noe om hverandre i sin litteratur, se for eksempel side 196 og 240.¹⁷ I *Lignings-ABC* brukes ”forretningsverdi” med ”goodwill” i parentes.¹⁸ I regnskapsloven¹⁹ brukes derimot ”goodwill” fremfor ”forretningsverdi”, se for eksempel rskl. § 5-7.

I det følgende vil begrepet ”goodwill” bli brukt ved omtalelse av ”forretningsverdi”, da dette rent subjektivt framstår som det mest naturlige.

Goodwill er et immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel, se nærmere over i 2.3.2. Goodwill kan defineres som den pris markedet er villig til å betale for virksomheten uten om de identifiserbare eiendelene. Derfor kan goodwill defineres negativt ved salg eller ervervelse av goodwill.²⁰ Alle identifiserbare eiendeler, herunder også immaterielle eiendeler, legges sammen, og den restverdi som eventuelt måtte være igjen, betegnes som goodwill etter sktl. § 6-10 annet ledd.

Lignings-ABC stiller opp noen momenter ved virksomheten som kan tilsi om det foreligger eller ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler.²¹ Momenter ved virksomheten som tilsier at det foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan ifølge Lignings-ABC være at virksomheten er en etablert og rasjonell organisasjon, at de ansatte i virksomheten er særlig kvalifiserte og erfarne, at virksomheten har gode kontorrutiner, og at virksomheten har en kundekrets som har god bransjetilhørighet, sammensetning, og soliditet. Momenter som kan tilsi at det ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan være at det er en ny virksomhet, at virksomheten mangler eller har dårlig renommé, og at virksomheten har en kundekrets som er ugunstig sammensatt.

¹⁷ Zimmer (2014)

¹⁸ Lignings-ABC (2014) s. 369

¹⁹ Heretter rskl.

²⁰ Etter Rt. 2008 s. 343 avsnitt 36, kan goodwill defineres negativt i skatteretten slik det gjøres i regnskapsretten

²¹ Lignings-ABC (2014) s.

Goodwill kan også være personavhengig. I en virksomhet hvor eieren er involvert i driften og kjøperen ønsker å ha med personen videre på grunn av dens kompetanse og kunnskap, kan deler av goodwillen kjøperen betaler være avhengig av at denne personen blir i selskapet. Denne delen av vederlaget som betales for å få med personen videre, kan klassifiseres som personavhengig goodwill. I Rt. 2001 s. 640 uttaler førstvoterende at "[v]ed fastlegginga av goodwillen ved sal av eit personleg eigd føretak må det spørjast kva marknaden ville vere viljug til å betale for verksemda i ein situasjon der innehavaren ikkje sjølv skal følgje med, og der han heller ikkje skal etablere ny verksemd i konkurranse med den gamle verksemda si...".²² Dette er et tilfelle av såkalt earn-out, og det vil bli gjennomgått nærmere i kapittel 5.2.2.

Er goodwill negativ, kalles den for badwill. Dette forekommer ganske sjelden, og det kan tenkes at badwill kan forekomme ved at virksomheten er knyttet til en stor skandale, eller er anklaget eller dømt for en forbrytelse. Badwill betyr at det markedet er villige til å betale for virksomheten, er mindre enn summen av eiendelene i virksomheten. Etersom dette er noe som forekommer sjelden, vil det i det videre utelukkende fokuseres på goodwill.

Goodwill skal etter skatterettslige regler aktiveres når den er ervervet, jf. 14-40 første ledd bokstav b, jf. 6-10 annet ledd. Skatteloven inneholder ikke andre regler om goodwill enn om den ervervede.

2.4 Formuesskatten

Personer som er bosatt i Norge ilegges formuesskatt, jf. sktl. § 2-1.²³ Aksjeselskaper er derimot fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36. Det er aksjonærene som betaler formuesskatten gjennom den verdien aksjene har på aksjonærens hånd, jf. sktl. § 4-12 jf. § 4-1.

2.5 Omdanning av virksomhet til et aksjeselskap

Hovedregelen om omdanning av virksomhet til et aksjeselskap er at omdanningen innebærer en realisasjon av eiendeler i den virksomheten som omdannes.²⁴ Det skal da foretas et gevinst- og tapsoppgjør for alle eiendeler knyttet til den virksomhet som omdannes. Unntaket er å foreta en skattefri omdanning etter sktl. § 11-20.

²² Side 649 i dommen

²³ Gjems-Onstad (2012) s. 320

²⁴ Lignings-ABC (2014) s. 1558

2.5.1 Skattefri omdanning

I skatteloven § 11-20 første ledd er det opplistet de selskapsformer som kan foreta en skattefri omdanning av sin nåværende selskapsform til et aksjeselskap. Disse selskapsformene kan omdannes til et aksjeselskap uten at det utløser skattlegging.

Ved å foreta en skattefri omdanning skal de ”skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.” Dette framgår av skatteloven § 11-20 annet ledd.

Hjemmel til omdanningen er gitt i forskrift av departementet, jf. sktl. § 11-20 første ledd.

2.6 Salg av aksjeselskap til tredjeperson med earn-out

I det videre vil det gjennomgås salg av aksjeselskap med earn-out. Skillet mellom et vanlig salg av aksjeselskap og et med earn-out er ikke praktisk store, men salget er beheftet med tilleggsvilkår hvis det er et salg med earn-out. Disse tilleggsvilkårene vil kunne være av betydning for en bedrift som driver forskning og utvikling. Dette vil jeg drøfte nærmere i kapittel 5.2.

2.6.1 Salg av aksjeselskap med earn-out

Ved salg av aksjeselskap, bestemmes verdien av goodwill ved at de identifiserbare eiendelene trekkes fra kjøpesummen, se ovenfor i kapittel 2.3.3.

Ved salg av en virksomhet kan det for eksempel avtales at selgeren forplikter seg til å jobbe i virksomheten under de nye eierne for en bestemt tidsperiode, eller at hele eller deler av vederlaget er betinget av at selgeren fortsetter i virksomheten.²⁵ Det kan også avtales et tilleggsvederlag som skal utløses ved visse oppnådde resultater etter en tidsbestemt periode. Også vilkår i salget om at selgeren ikke skal arbeide i konkurrerende virksomheter kan avtales. Slike avtaler kalles i skatterettslig forstand for earn-out.²⁶

Felles for alle de ovenfornevnte vilkår til salget er at selgeren også har vært involvert i driften. Vilkårene vil ved salget bli klassifisert som goodwill, som den prisen kjøperen er villig til å betale for verdiene i selskapet ut over de identifiserbare eiendelene.

²⁵ Lignings-ABC (2014) s.

²⁶ Zimmer og BA-HR (2014) s. 600

Ved slag av aksjeselskap med earn-out vil det være spørsmål om hele eller deler av goodwillen skal omklassifiseres til fordel vunnet ved arbeid, ved for eksempel forskudd på lønn eller kompensasjon for bortfall av annen arbeidsinntekt, og da også beskattes som personinntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd og § 12-2 bokstav a.²⁷

3 Forskning og utvikling ved oppstart av virksomhet

Dette kapittelet tar for seg de ulike skatteregler for forskning og utvikling en virksomhet treffer på i oppstartsfasen. Dette er i hovedsak regler om hva som skal aktiveres og avskrives over tid, og hva som kan kostnadsføres direkte. Det forsøkes også å klargjøre hva som ligger i begrepet ”forskning og utvikling”.

Det kan være mange grunner til at personer går sammen for å drive virksomhet, men en ide om å gjøre noe sammen som kan ha økonomisk verdi, er felles for de fleste. Ved oppstart av en virksomhet som skal drive forskning og utvikling, kan det kreve flere ulike anskaffelser i form av driftsmidler og materialer. I det videre skal det gjennomgås ulike regler som kommer til anvendelse helt i oppstartsfasen av en virksomhet.

3.1 Begrepet ”forskning og utvikling”

En skatteyter vil i all hovedsak være interessert i å få fradrag så fort det lar seg gjøre, og ønsker derfor at reglene om aktivering skal tolkes så snevert som mulig.²⁸ Etter sktl. § 6-1 kan kostnader fradras direkte, så fremt vilkårene om oppofrelse og tilknytning er oppfylt. For kostnader til forskning og utvikling begrenser regelen i sktl. § 6-25 retten til fradrag etter sktl. § 6-1. Sktl. § 6-25 gjelder ikke alle kostnader til forskning og utvikling, men kun de som er ”knyttet til konkrete prosjekter” som ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”.

For å bestemme rekkevidden av bestemmelsen i sktl. § 6-25, er det naturlig å først definere innholdet i begrepet ”forskning og utvikling”.

Det er i skatteloven ingen legaldefinisjon av begrepet ”forskning og utvikling”. En ren ordlydsfortolkning av begrepet ”forskning og utvikling” taler for at det ved ”forskning og utvikling” foretas en handling for å oppnå et bestemt resultat. Dette støttes også av definisjonene

²⁷ Zimmer og BA-HR (2014) s. 601

²⁸ Zimmer (2014) s. 339

som finnes på ordnett.no.²⁹ Der defineres forskning som ”vitenskapelig virksomhet”, og i ”virksomhet” ligger det at det foretas en eller annen handling.

Et søk på ordet ”vitenskap” gir forklaringen at det er ”metodisk kunnskapsøking”. Å drive forskning kan derfor sies å være en handling tatt for å søke kunnskap etter definisjonen i ordboken.

I følge ordboken kan utvikling være ”progresjon”, ”det å endre” eller også ”forbedre”. Etter definisjonen i ordboken kan derfor å utvikle sies å være å foreta noe i et forsøk på å forandre noe, fortrinnsvis til det bedre.

Disse definisjonene gitt i ordboken gir på ingen måte en presisering av hvilke handlinger som faller inn under begrepet forskning og utvikling i sktl. § 6-25. Det som kan trekkes ut av den rene språklige forståelse og definisjonene, er at det foretas en handling for å tilegne seg ny kunnskap eller å foreta et forsøk på en endring.

NOU 2000:7 er fra utvalg oppnevnt av daværende Nærings- og handelsdepartementet, nå Nærings- og Fiskeridepartementet, for å finne muligheter til å stimulere forskning og utvikling i næringslivet. Dette utvalget la grunnlaget for dagens sktl. § 16-40 om fradrag i skatt for skatteFUNN. Utvalget mener dette er viktig, ettersom [f]orskning og utvikling... er avgjørende for næringslivet både for å opprettholde posisjoner og styrke eksisterende bedrifter – og for å legge grunnlaget for fremtidens næringsliv.”

I NOU 2000:7 defineres forskning og utvikling som ”virksomhet knyttet til ervervelse og utnyttelse av ny kunnskap.” Videre spesifiseres det at i ”næringslivet er [forskning og utvikling] som regel arbeid med å få fram et nytt produkt eller en ny produksjonsmetode. Det vil sjelden dreie seg om radikale endringer i produkter eller metoder. Mye av [forskning- og utviklings]virksomheten vil rette seg mot en gradvis forbedring av det eksisterende.”³⁰

Dette passer bra med den definisjonen som kunne leses ut av ordlyden. Det foretas i næringslivet handlinger for å gradvis forbedre noe, i virksomhet knyttet til ervervelse og utnyttelse av ny kunnskap.

Utvalget går videre til å begrense rekkevidden av begrepet forskning og utvikling, ved at det vil kunne være endringer i produkter eller produksjonsopplegg som ikke kan betegnes som

²⁹ Kunnskapsforlagets blå språk- og ordboktjeneste: Norsk Ordbok, <http://www.ordnett.no/>

³⁰ NOU 2000:7 pkt. 4.1

forskning og utvikling, som for eksempel ”når en bedrift kopierer produkter som allerede er i markedet eller installerer nytt utstyr.”³¹ Slik aktivitet som nevnes her vil kun være anskaffelser av eksisterende kunnskap, og ikke av ny. Derfor passer begrensningen godt i forhold til rekkevidden av begrepet forskning og utvikling.

Videre drar utvalget fram den definisjonen OECD³² bruker i den såkalte ”Frascati-manualen”, som er en håndbok skrevet av og for OECD-medlemslandenes nasjonale eksperter på FoU-statistikk, som samler inn og bearbeider data om landenes ressursinnsats i forskning og utvikling.³³

I Frascati-manualen, er ”en hovedregel for å skille [forskning og utvikling] fra annen virksomhet, at [forskning og utvikling] må inneholde et element av nyskaping og reduksjon av vitenskapelig og/eller teknologisk usikkerhet. Usikkerhet foreligger når løsningen på et problem ikke er umiddelbart åpenbar for en person som kjenner den grunnleggende kunnskapsmassen og teknikkene innenfor det aktuelle området.”³⁴

Dette understreker kravet om at det må anskaffes ny kunnskap, men her også definert til å være en reduksjon i usikkerhet. Definisjonen om når det foreligger ”usikkerhet”, bærer visse likhetstrekk til patentrettens vurdering av oppfinneshøyde, jf. patentloven³⁵ § 2 første ledd in fine. Her er et av vurderingskriteriene om en gjennomsnittlig kunnskapsrik fagmann ville forsøkt den løsningen det er søkt patent om for å løse det aktuelle problem. Hvis ikke, taler det for at oppfinneshøyde foreligger. På samme måte defineres vitenskapelig og/eller teknologisk usikkerhet av kunnskapen til en gjennomsnittlig fagperson i Frascati-manualen.

Den fulle definisjonen av forskning og utvikling i Frascati-manualen er som følger:

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

³¹ NOU 2000:7 pkt. 4.1

³² ”The Organisation for Economic Co-operation and Development”, eller på norsk, ”Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling”

³³ Beskrivelse hentet på nettsiden til Nordisk institutt for studier av innovasjon, forskning og utdanning, <http://www.nifu.no/statistikk/om-fou/frascati/>

³⁴ NOU 2000:7 pkt. 4.1

³⁵ Heretter patl.

[Forskning og utvikling] kan deles inn i følgende tre aktiviteter: grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid.

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

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

Utviklingsarbeid er systematisk virksomhet som anvender eksisterende kunnskap fra forskning og praktisk erfaring, og som er rettet mot: å fremstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter eller innretninger, eller å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer eller tjenester.”³⁶

Etter denne definisjonen, blir forskning- og utviklingsvirksomhet delt opp i tre. ”Grunnforskning” tar sikte på å fremskaffe ny kunnskap, men ”uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.” Dette vil bety at kostnader til grunnforskning vil i all hovedsak kunne direkte fradras etter sktl. § 6-1, ettersom forskningen ikke er ”knyttet til konkrete prosjekter”, jf. sktl. § 6-25.

”Anvendt forskning”, som er ”primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser”, vil oppfylle vilkåret i sktl. § 6-25 om tilknytning til et konkret prosjekt. Her vil det foreligge aktiveringsplikt for kostnadene, så sant prosjektet ”kan bli eller er blitt driftsmidler”, jf. sktl. § 6-25.

”Utviklingsarbeid” anvender eksisterende kunnskap for å skape nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter, innretninger, prosesser, systemer eller tjenester. Det interessante her er at det ikke er krav til ny kunnskap, men å forbedre eksisterende kunnskap.

Et annet sted i lovverket vi finner uttrykket forskning og utvikling, er i rskl. § 5-6. I denne bestemmelsen står det at utgifter til egen ”forskning og utvikling skal kostnadsføres.” Spørsmålet blir hvorvidt begrepet ”forskning og utvikling” i regnskapsloven har samme innhold som begrepet i skatteloven.

³⁶ NOU 2000:7 Boks 4.2

I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) uttaler Finansdepartementet at ”[s]katteloven § 14-4 sjette ledd³⁷ inneholder ingen nærmere definisjon av hva som faller innenfor begrepet «forskning og utvikling». Bestemmelsen ble innført på bakgrunn av regnskapsloven § 5-6, som bruker samme begreper. Regnskapsmessig definisjon kan gi veiledning ved tolkningen av § 14-4 sjette ledd, men virkeområdet for bestemmelsen avhenger av en selvstendig skattemessig vurdering.”³⁸

Regnskapslovens begrep ”forskning og utvikling” har i følge Finansdepartementet ikke samme innhold som begrepet i skatteloven, men det kan brukes som en tolkningsfaktor. Dette er også inntatt i Lignings-ABC, hvor det står at ”[d]et skatterettslige innholdet i begrepet «forskning og utvikling» i sktl. § 6-25, vil i stor grad sammenfalle med regnskapslovgivningens definisjon.”³⁹

Som eksempel på forskjeller i begrepene, trekker Departementet fram at ”utgifter som regnskapsmessig anses som utgifter til «forskning», antar departementet at det i praksis ikke vil være aktuelt med aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 sjette ledd⁴⁰. Det er først når det foreligger en aktivitet som regnskapsmessig anses som «utvikling» at det normalt vil kunne oppstå spørsmål om plikt til skattemessig aktivering.”⁴¹

Etter dette kan det virke som at innholdet i begrepet forskning og utvikling i regnskapsrettslig forstand kvalifiserer all forskning som ”grunnforskning”, slik som nevnt ovenfor, og tar ikke hensyn til ”anvendt forskning”. Derfor virker begrepet ”forskning” noe snevrere i regnskapsloven enn i skatteloven.

Heller ikke i regnskapslovens regler er forskning og utvikling legaldefinert. Etter Norsk RegnskapsStandard 19 Immaterielle eiendeler⁴² er forskning og utvikling definert slik:

”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 pro-

³⁷ Tilsvarende dagens bestemmelse i sktl. § 6-25

³⁸ Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) pkt. 18.2

³⁹ Lignings-ABC (2014) s. 602

⁴⁰ Tilsvarende dagens bestemmelse i sktl. § 6-25

⁴¹ Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) pkt. 18.2

⁴² Heretter NRS IE

dukter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.”⁴³

Definisjonen i NRS IE er ganske sammenfallende med de andre definisjoner som er sett på ovenfor. Ved Departementet uttalelser i Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) som sett på ovenfor, kunne det virke som at begrepet ”forskning” etter regnskapsloven utelukket en aktiveringsplikt knyttet til forskning. Dette kan ikke medføre riktighet etter dagens NRS IE, ettersom ”forskning” der defineres undersøkelser som kan ende opp i noe som har ”økonomisk anvendelse”. Dette må innebære at også forskning som ender opp i driftsmidler er omfattet av definisjonen.

Etter dette kan det konkluderes med at begrepet ”forskning og utvikling” har en bred rekkevidde, og det må avgjøres konkret i den enkelte sak hvorvidt de kostnader som er påløpt, har gått til forskning og utvikling. Alle definisjonene gjennomgått ovenfor er sammenfallene i det at ”forskning” skaper ny kunnskap, mens ”utvikling” forbedrer eksisterende kunnskap.

Derfor kan helt generelt ”forskning” defineres som undersøkelser og handlinger for å fremskaffe ny kunnskap, mens ”utvikling” kan defineres som å forbedre ved bruk av eksisterende kunnskap.

Et skille mellom forskning- og utviklingsvirksomhet og annen virksomhet, er at forskning og utvikling må inneholde et element av nyskaping og reduksjon av vitenskapelig og/eller teknologisk usikkerhet, etter Frascati-manualen.

Et skille kan også trekkes mellom ”grunnforskning” og ”anvendt” forskning, hvor grunnforskning i de fleste tilfeller vil gi direkte fradrag etter sktl. § 6-1, mens kostnader til anvendt forskning vil i de fleste tilfeller måtte aktiveres etter sktl. § 6-25. Dette viser at det ikke er alle kostnader til forskning og utvikling må aktiveres etter sktl. § 6-25, det vil bero på om de øvrige vilkårene er oppfylt. Det vil gjennomgås nærmere om vilkåret i sktl. § 6-25 om at kostnaden må knytte seg til ”konkrete prosjekter” nedenfor i kapittel 3.2.2, og om vilkåret om sannsynligheten for at prosjektet blir driftsmiddel i kapittel 3.2.3.

3.2 Vilkårene i sktl. § 6-25

I forrige kapittel ble det sett på innholdet i begrepet ”forskning og utvikling”. I dette kapitlet skal de ulike vilkårene i sktl. § 6-25 gjennomgås.

⁴³ NRS IE pkt. 2.1.3. NRS IE har hjemmel i rskl. § 4-6

Som nevnt over i kapittel 2.2.2, er hovedregelen for fradrag for kostnader sktl. § 6-1 første ledd, som gir fradrag for kostnader som er ”pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Skatteyder må ha ”pådratt” en kostnad, som betyr at det må foreligge en oppofrelse for at fradrag skal finne sted. Dette oppofrelsesvilkåret er viktig for tidfesting av kostnaden, ettersom hvis det ikke har skjedd en oppofrelse, må kostnaden aktiveres og kommer eventuelt til fradrag senere, jf. sktl. § 14-2. I tillegg foreligger det et tilknytningsvilkår, ved at kostnaden må ha tilknytning til skattepliktig inntekt.

Denne hovedregelen om fradrag for kostnader i sktl. § 6-1 gjelder også for kostnader til forskning og utvikling, men fradragsretten begrenses etter sktl. § 6-25 på gitte vilkår. I det videre skal disse vilkårene gjennomgås.

Kostnader til forskning og utvikling må etter sktl. § 6-25 oppfylle tre vilkår for å utløse en aktiveringsplikt; (1) det må være kostnader som er knyttet til ”egen forskning og utvikling”, (2) kostnadene må knytte seg til ”konkrete prosjekter”, og det må være (3) sannsynlig at prosjektet ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”. Denne bestemmelsen gjelder bare der det er forskning- og utviklingskostnader knyttet til nye driftsmidler, ikke ved vedlikehold av gamle. For mer om skillet mellom vedlikehold og påkostninger, se kapittel 2.3.2.

3.2.1 Kostnader til ”egen forskning og utvikling”

Bestemmelsen i sktl. § 6-25 gjelder kun der det er snakk om kostnader til ”egen” forskning og utvikling. Spørsmålet blir derfor hva som omfattes som ”egen” forskning og utvikling.

En tolkning av ”egen” etter normal språklig forståelse, vil kunne trekke i retning av at bestemmelsen gjelder kun for den virksomheten som foretar den faktiske forskningen og utviklingen.

I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) uttaler Finansdepartementet at ”[s]katteloven § 14-4 sjette ledd⁴⁴ gjelder utgifter til egen [forskning og utvikling], typisk lønnskostnader til egne ansatte. Hvis skattyter for eksempel velger å kjøpe [forskning og utviklings]-resultat fra andre, må spørsmålet om det foreligger aktiveringsplikt eller rett til direkte fradragsføring avgjøres på grunnlag av de alminnelige reglene. Det betyr at utgiftene som hovedregel må aktiveres hvis [forskning og utviklings]-resultatet representerer et immaterielt eller fysisk driftsmiddel, men at de for øvrig kan utgiftsføres”.⁴⁵

⁴⁴ Tilsvarende dagens bestemmelse i sktl. § 6-25

⁴⁵ Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) pkt. 18.2

Finansdepartementet uttalelse og den normale språklige forståelsen er forholdsvis lik. Om virksomheten driver selv med forskning og utvikling, ved å for eksempel ha ansatte som jobber på virksomhetens egne laboratorium med å utvikle et legemiddel, vil lønnskostnaden deres kunne fradragsføres direkte. Lønnskostnader skal i all hovedsak direkte fradragsføres etter sktl. § 6-1 så lenge vilkåret om tilknytning er oppfylt. Dette er grunnet at lønnskostnaden er oppofret for virksomheten ettersom det er antatt at motytelsen ikke har noen verdi ut over det aktuelle året.

Lønnskostnaden til forskerne vil kunne gå over til å være aktiveringspliktig, ved at de andre vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt. Lønnen vil således kunne aktiveres i det det er snakk om at prosjektet "kan bli eller er blitt til driftsmidler", jf. sktl. § 6-25.

I et annet eksempel kan det tenke seg at virksomheten ikke har et eget laboratorium eller egne forskere, slik at virksomheten inngår en avtale med et selskap om forskning og utvikling av et parti med legemidler, som virksomheten skal selge videre. Her vil selskapet som skal utvikle legemiddelet måtte aktivere kostnadene etter sktl. § 6-25, mens virksomheten som skal selge det videre må aktivere varekostnaden etter sktl. § 14-5 tredje ledd, og får fradrag ved videre salg, jf. Sktl. § 6-1.

Endres forutsetningene i eksempelet til at virksomheten ikke skal videreselge et parti med legemidler, men de skal produsere de etter oppskriften de har bestilt fra selskapet, kommer reglene til anvendelse på en litt annen måte.

Virksomheten har da bestilt et immaterielt driftsmiddel, som skal avskrives enten etter sktl. § 14-50 eller etter sktl. § 6-10 tredje ledd. Det vil bli foretatt en nærmere gjennomgang av reglene om immaterielle driftsmidler i kapittel 3.4.

Virksomheten har i dette eksempelet hele risikoen for forskningen og utviklingen, og sitter også igjen som eier av resultatet. De kostnader knyttet til forskningen og utviklingen skal derfor aktiveres som kostprisen til driftsmiddelet, jf. sktl. § 6-25, mens selskapet skal aktivere kostnadene som påløper etter sktl. § 14-5 tredje ledd.

Det skilles altså i den skattemessige behandlingen av kostnader til forskere i virksomhetens egne laboratorium og i en innleid laboratorium. Begrunnelsen for dette er at det vil være avgjørende hvem som sitter igjen med resultatet av forskningen og utviklingen, og hvem som har full råderett over de økonomiske fordeler som følger av forskningen og utviklingen.

Det kan derfor konkluderes med at vilkåret om ”egen” forskning og utvikling, kan strekkes litt lengre enn ordlyden tilsier, ved at det omfatter også de tilfeller hvor forskningen og utviklingen er foretatt av andre, men hvor virksomheten har full risiko for prosessen og sitter igjen med full rådighet over de økonomiske fordelene.

3.2.2 Knyttet til ”konkrete prosjekter”

I det videre skal det gjennomgås nærmere rekkevidden vilkåret i sktl. § 6-25 om at kostnaden til forskning og utvikling må være ”knyttet til konkrete prosjekter”.

Etter normal språklig forståelse, byr ikke begrepet ”knyttet til konkrete prosjekter” på særlige vanskeligheter. Det må foreligge et ”prosjekt”, noe som taler for at det foreligger et visst rammeverk rundt det som skal gjøres. I tillegg må prosjektet være ”konkret”, noe som taler for at det må være mer framskredent enn bare i tankene. Konkretiseringen gjør at det må være mulig å skille mellom forskjellige prosjekter.

Rekkevidden kan imidlertid by på visse problemer, ettersom det kan være vanskelig å se hvilke kostnader som er ”knyttet til konkrete prosjekter”

Dette spørsmålet har vært oppe for Høyesterett. I saken inntatt i Rt. 2014 s. 108 kom spørsmålet om leteutgifter for to selskaper i Statoil-konsernet kunne fradragsføres direkte, eller om de måtte aktiveres på de respektive lete- og utvinningstillatelsene og deretter avskrives. Selskapene hadde fradragsført kostandene direkte, mens ved etterfølgende ligningsvedtak ble det lagt til grunn at leteutgiftene måtte aktiveres.

Om kostnadene er en del av vederlaget eller ikke, har stor betydning, ettersom kostnader som skal regnes som en del av vederlaget, må aktiveres på formuesgodet og avskrives.

Høyesterett uttaler ved konstituert dommer Sæbø om dette at ”[d]et må imidlertid være en forutsetning for at verdien av en forpliktelse skal anses som del av vederlaget, at forpliktelsen går ut på noe annet enn å utøve den virksomhet som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet til. Dersom erververen bare har forpliktet seg til å utøve den virksomhet som formuesgodet er tenkt benyttet til, kan forpliktelsen ikke anses som del av vederlaget for formuesgodet. I den foreliggende sak er det ervervede formuesgodet tillatelse til å lete etter og å utvinne petroleum. Når et selskap erverver en slik tillatelse, er det for å utøve den aktivitet som tillatelsen gir selskapet rett til. At erververen mottar tillatelsen på vilkår om å utføre leteaktivitet er ikke uttrykk for at tillatelsen har høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble

stilt slike vilkår. Dette må være avgjørende for rekkevidden av vederlagssynspunktet i forhold til skatteloven § 6-1.”⁴⁶

Det konstituert dommer Sæbø uttaler her, er at kostnader som knyttet seg direkte til utnyttelsen av et formuesgode, ikke er en del av vederlaget selv om det er en del av forpliktelsen ved ervervelse av et formuesgode. Om forpliktelsen hadde gått ut på noe annet som ikke hadde noe med utnyttelsen av formuesgodet å gjøre, ville dette blitt regnet som en del av vederlaget. Eksempel på dette kan tenkes ut i fra faktum i dommen. Hvis de to selskapene hadde ved ervervelse av lete- og utvinningstillatelse av petroleum, også forpliktet seg til å legge ny asfalt utenfor rådhuset i den lokale byen, må dette regnes som en del av vederlaget. Dette fordi forpliktelsen ikke har noe direkte med utnyttelsen av det ervervede formuesgodet å gjøre, nemlig å lete etter og utvinne petroleum. Dette presiseres i avsnitt 55 i dommen:

”For at en leteforpliktelse skal være å anse som en del av vederlaget for letetillatelsen, må det være klart at den går utover det som for erververen vil være en naturlig leteaktivitet. Dersom leteforpliktelsen ikke går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet da tillatelsen ble gitt, kan letekostnadene ikke anses som del av vederlaget for tillatelsen, men som kostnader som blir oppofret etter hvert som de påløper.”

Derfor kan det etter dette konkluderes med at vilkåret i sktl. § 6-25 om at kostnadene må være ”knyttet til konkrete prosjekter”, innebærer at det må være en viss grad av nærhet mellom prosjektet og kostnadene. Dette må avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle.

Det vil i neste kapittel bli gjennomgått det siste vilkåret i sktl. § 6-25, om det er sannsynlig at et prosjekt ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”. Dette vilkåret og vilkåret i dette kapitlet må vurderes parallelt for å bestemme om sktl. § 6-25 kommer til anvendelse. I brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 26. oktober 2011, skriver Finansdepartementet at ”[a]ktiviseringsplikten etter skatteloven § 6-25 gjelder kostnader ”knyttet til” det konkrete prosjektet, og er begrenset til de kostnader som inntreer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at det er sannsynlig at driftsmidlet blir realisert.”

3.2.3 Sannsynlig at prosjektet ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”

I det videre skal det gjennomgås nærmere om rekkevidden av vilkåret i sktl. § 6-25 om det er sannsynlig at et prosjekt ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”.

⁴⁶ Avsnitt 53 og 54 i dommen

Innledningsvis bemerkes det at bestemmelsen i sktl. § 6-25 gjelder kun for driftsmidler ettersom prosjektet må ende opp som et ”driftsmiddel” altså vil ikke varer bli omfattet av regelen. Grensdragningen mellom hva som er en vare og hva som er et driftsmiddel, kan i noen tilfeller by på problemer. For eksempel ved utvikling av en prototype som senere skal masseproduseres, vil det kunne stilles spørsmål ved om prototypen skal regnes som en vare eller som et driftsmiddel.

Finansdepartementet uttaler i et brev til Skattedirektoratet datert 30. mai 2005 at ”[d]epartementet 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.... 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.”

Finansdepartementet referanse til sktl. § 14-4 sjette ledd er til skatteloven av 1911, hvor sktl. § 14-4 sjette ledd tilsvarer skatteloven av 1999 § 6-25.

Utvikling av det som departementet betegner som ”egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer”, er altså å regne som immaterielle driftsmidler, og faller således under bestemmelsen i sktl. § 6-25.

I det videre skal det gås nærmere inn på vilkåret om det er sannsynlig at et prosjekt ”kan bli eller er blitt til driftsmidler”, jf. sktl. § 6-25.

For å bestemme rekkevidden for dette vilkåret, vil det være mest skjønnsomt å fokusere på vilkåret om at noe ”kan bli” et driftsmiddel. Dette gjøres ettersom det vil i de tilfellene hvor noe er ”blitt til driftsmidler”, kunne slås fast at det foreligger et driftsmiddel. Vanskeligheten vil ligge i å avgjøre når det er sannsynlig at noe ”kan bli” et driftsmiddel. Det må i den konkrete sak foretas en sannsynlighetsvurdering.

Dette spørsmålet har vært oppe for Høyesterett.

I Rt. 1993 s. 1012 Forland-dommen, gjaldt saken fradrag for utgifter vedrørende planlegging av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Skatteloven av 1911 § 14-4 sjetteledd, som er

nåværende sktl. § 6-25, er regnet som en kodifisering av den rettstilstand som Forlanddommen oppstiller.⁴⁷

Førstvoterende dommer Langvand uttaler i dommen at høsten 1984 mottok rederiet en muntlig henvendelse fra Seismograph Service Ltd, heretter SSL, om at selskapet var ”interessert i å befrakte et spesialskip for seismiske målinger. Det ble gitt opplysninger om hvilke særlige egenskaper skipet måtte ha med hensyn til stabilitet, støy og vibrasjoner. Rederiet satte straks i gang et planleggingsarbeid med sikte på å utvikle et slikt fartøy som SSL ønsket... Det må antas at rederiet også i denne fase hadde forbindelse med SSL om spesifikasjonene for skipet. Rederiet pådro seg på denne måten utgifter i 1984 på ca 1 million kroner. Planleggingen var ved årets utgang kommet så langt at prøving i modelltank var påbegynt. Ved utgangen av februar 1985 rettet SSL en formell henvendelse til rederiet og bad om tilbud innen 8 mars.”⁴⁸

SSL hadde kun høsten 1984 rettet en muntlig henvendelse til rederiet. Den formelle henvendelsen kom ikke før februar året etter. Allerede her kommer det på spissen om når det er sannsynlig at det ”kan bli” et driftsmiddel. Kostnadene rederiet har pådratt seg på 1 million kroner kan fradras i 1984 hvis det enda ikke er sannsynlig at prosjektet ”kan bli” et driftsmiddel, og er det sannsynlig at det ”kan bli” det, må kostnadene aktiveres på driftsmiddelet.

Om betydningen av den formelle henvendelsen kontra den muntlige, slår førstvoterende fast at ved den formelle henvendelsen, var allerede utviklingsarbeidet ”kommet så langt at rederiet var i stand til å etterkomme en amodning fra SSL om innen fastsatt frist å fremlegge spesifikasjon for et spesialskip, opplysning om hvilket verft det skulle bygges ved, timeplan for modelltanktesting, samt forslag til certeparti med delte drifts- og finansomkostninger og opplysninger vedrørende pris og betingelser for finansiering av skipet. Den 8 mars 1985 gav SSL en betinget bekreftelse på at rederiets forslag var godkjent. Jeg ser det slik at rederiet allerede høsten 1984 påbegynte prosjekteringen av et fartøy med bestemte spesifikasjoner med sikte på en befrakningsavtale som rederiet regnet med å ha utsikt til å få.

De betydelige omkostninger rederiet pådro seg til prosjekteringsarbeidet var etter mitt syn ikke alminnelige utviklingsutgifter... men utgifter til et helt konkret prosjekt. Selv om det var en usikkerhet til stede, har rederiet arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville bli realisert, jf de betydelige utgifter rederiet pådro seg. Ved årsskiftet 1984/85 var det ikke noe som viste

⁴⁷ Brev av 30. mai 2005

⁴⁸ Side 1051 i dommen

at prosjektet ikke ville bli realisert, og det var da ikke grunnlag for å utgiftsføre prosjekteringskostningene.”⁴⁹

Formuleringene til førstvoterende i Forland-dommen om kostnader knyttet til ”konkretprosjekt” er kjent fra bestemmelsen i sktl. § 6-25. For sannsynlighetsvurderingen er de viktige momentene i førstvoterendes uttalelser at prosjektet var langt fremskredet allerede på tidspunktet for den formelle henvendelsen. Det forelå allerede ved den muntlige henvendelsen en forventning om at prosjektet kom til å bli realisert, og selv om det ikke var helt sikkert, var det mest sannsynlig. I tillegg hadde rederiet ingen grunn til å tro senere at prosjektet ikke ville bli realisert.

Det virker også som at de betydelige kostnadene trekkes inn som et moment som taler for at prosjektet mest sannsynlig ville bli realisert. Ved at rederiet pådrar seg betydelige kostnader etter å ha fått en muntlig henvendelse, taler for at også rederiet allerede høsten 1984 tok antok det som mest sannsynlig at prosjektet ville bli realisert.

En annen sak som har vært oppe for Høyesterett er saken inntatt i Rt. 2014 s. 108, som er gjennomgått i kapittelet ovenfor. Det henvises dit for gjennomgang av saksforholdet.

Førstvoterende uttalte om når prosjektet mest sannsynlig kan bli et driftsmiddel, at inntil det blir gjort drivverdig funn blir det ved letingen ikke skapt verdier som tilsvarer de påløpte kostnader. Kostnadene må anses som fortløpende forbrukt og kan derfor fradragsføres etter hvert som de påløper. 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. Dette synspunktet støttes av skatteloven § 6-25....”⁵⁰

Det er tidspunktet hvor letingen gir resultater i form av drivverdige funn slik at det kan foretas feltutbygging, som bestemmer når det er mest sannsynlig at prosjektet blir driftsmidler. Fra det tidspunkt hvor funnene blir gjort, vil kostnader som påløper mot utbyggingen av oljefelt måtte aktiveres etter sktl. § 6-25.

Videre i dommen presiserer førstvoterende litt om bakgrunnen for bestemmelsen, og begrunner avgjørelsen.

⁴⁹ Side 1051 i dommen

⁵⁰ Avsnitt 57 i dommen

”Det fremgår av forarbeidene at formålet med bestemmelsen [i sktl. § 6-25] er å oppstille en plikt til å aktivere kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter når det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet... I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71 har departementet fremholdt at aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-25 inntreer i tilknytning til «et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle». Det blir her presisert at det «bare [er] utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, som må aktiveres», og at den foretatte utgiftsføring av tidligere kostnader ikke skal reverseres.»⁵¹

I siste avsnittet trekker førstvoterende fram at det kun er kostnader fra det tidspunkt hvor det er mest sannsynlig at driftsmiddelet som skal aktiveres, mens kostnader foretatt før dette kan kostnadsføres. Dette er underforutsetning av at vilkårene i sktl. § 6-1 er oppfylt. I forhold til saksforholdet i dommen, betyr det at alle kostnader pådratt før det ble gjort drivverdige funn kunne kostnadsføres direkte, og at disse kostnadene ikke skal reverseres på tidspunktet det viser seg at prosjektet mest sannsynlig blir et driftsmiddel.

3.2.4 Konklusjon

Etter dette kan det konkluderes med at rekkevidden av aktiveringsplikten i sktl. § 6-25 omfatter flere forskjellige situasjoner, men på langt nær alle situasjoner hvor det er snakk om kostnader til forskning og utvikling. I flere tilfeller vil de alminnelige reglene om fradrag og aktivering komme til anvendelse. De kumulative vilkårene i sktl. § 6-25 gjør at bestemmelsen rekker noe snevrer enn det som framstår av ordlyden. Dette støttes opp av brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 30. mai 2005, hvor Finansdepartementet skriver det kan ”konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid”

3.3 Fysiske driftsmidler

Ved oppstart av virksomhet, er det ikke utenkelig at virksomheten går til anskaffelse av fysiske driftsmidler. Fysiske driftsmidler skiller seg fra de immaterielle ved at de er materielle og gjør seg gjeldende i noe fysisk.

⁵¹ Avsnitt 58 i dommen

Varige og betydelige driftsmidler er, som nevnt over i kapittel 2.3.2, driftsmidler som antas å ha en brukstid på minst tre år, og en kostpris på 15.000 kroner eller mer, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

For en virksomhet som skal drive forskning og utvikling, kan et slikt driftsmiddel i oppstartfasen for eksempel være anskaffelse av lokaler til virksomheten eller utstyr til et laboratorium som skal drive forskning. Disse kostnadene skal derfor aktiveres etter reglene i sktl. § 14-40 flg.

For uvarige eller ubetydelige fysiske driftsmidler, gjelder hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1. Disse driftsmidlene kan derfor fradras direkte, så lenge oppofrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret er oppfylt. Her følger det også en avskrivningsrett etter sktl. § 14-40 annet ledd, som gir virksomheten valgfriheten mellom å fradragsføre direkte eller å avskrive.

Slike driftsmidler skal komme derfor ikke til direkte fradrag, men over flere år gjennom avskrivning.

3.4 Immaterielle driftsmidler

For immaterielle driftsmidler skilles det mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. Se nærmere om dette i kapittel 2.3.2.

I oppstarten av en virksomhet, vil det ikke foreligge noe goodwill av betydning. Lignings-ABC lister opp noen momenter som kan tilsi at det ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler.⁵² Disse momentene er blant annet at virksomheten er ny og at virksomheten ikke har eller har dårlig renommé. Ettersom goodwill er den merverdien som markedet er villige til å betale i tillegg til de identifiserbare eiendelene i virksomheten, er det klart at en virksomhet som nettopp har startet, ikke har rukket å opparbeide seg en slik verdi. Derfor vil ikke spørsmålet om behandling av goodwill komme opp ved oppstart av en forskning- og utviklingsvirksomhet.

For andre immaterielle driftsmidler enn goodwill, skilles det mellom tidsbegrensede og tidsubegrensede rettigheter. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet, avskrives det med like stor beløp over driftsmiddelets levetid, jf. sktl. § 14-50. Dette kalles for lineær avskrivning. Et eksempel på tidsbegrensede rettigheter er patenter, som har en lovbestemt vernetid.

⁵² Lignings-ABC (2014) s. 369

Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsubegrenset rettighet, gis det fradrag kun der verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. Denne bestemmelsen gjelder kun ved ervervede immaterielle rettigheter og ikke egenutviklede immaterielle rettigheter.

4 Forskning og utvikling ved drift av virksomhet

I kapittel 3 ble det gjennomgått forskjellige regler som kommer til anvendelse ved oppstart av en virksomhet som skal drive forskning og utvikling. I dette kapitlet skal det sees nærmere på de ulike skattereglene for forskning og utvikling som en virksomhet treffer på i driften. Dette er regler om salg av varer og tjenester, bruk av driftsmidler, og overgangen fra en vare til et driftsmiddel. I tillegg vil det i dette kapitlet også gjennomgå reglene ved omdanning av virksomheten til et aksjeselskap. Formuesskattens forhold til virksomheter som ønsker å drive forskning og utvikling, vil også bli gjennomgått.

4.1 Tilvirkning

Ved å drive forskning og utvikling,

4.2 Omdisponering fra vare til driftsmiddel

Det kan tenkes at en virksomhet som har produsert opp en vare og lagt den inn i varelageret, ønsker å omdisponere varen og ta det i bruk som et driftsmiddel.

Det avgjørende for om dette utløser skatteplikt er om denne omdisponeringen er å anse som en ”fordel” for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. Fordelen vil ligge i den lavere kostprisen for driftsmiddelet i forhold til den forhandlerpris som selskapet betaler.

Dette spørsmålet kom opp i Høyesterett i Rt. 1992 s. 1379. Der hadde et selskap omdisponert anleggsmaskiner fra varelager til driftsmidler. Slik omdisponering kan gi grunnlag for beskatning etter sktl. § 5-1 dersom omdisponeringen etter en konkret vurdering innebærer en fordel. Dommen er avsagt under skatteloven av 1911, hvor § 42 første ledd var den tilsvarende bestemmelsen til dagens sktl. § 5-1. Spørsmålet om det foreligger en ”fordel”, forutsetter i følge førstvoterende dommer Tjomsland at ”kostprisen for de omsetningsaktiva som er omdisponert til driftsmidler, er lavere enn omsetningsverdien på selskapets hånd.”

Videre uttaler førstvoterende at ”Skattedirektoratet har i flere uttalelser som har vært knyttet til konkrete og nokså forskjelligartete saker, lagt til grunn at en fordel som oppstår ved en omdisponering av omsetningsaktiva til driftsmidler skal beskattes ved omdisponeringen.”

Her viser førstvoterende den rettskildemessige verdien av Skattedirektoratets uttalelser. I følge disse uttalelsene utløser den fordel som oppstår ved omdisponeringen skatteplikt for virksomheten. Det uttales også i dommen at hvor spørsmålet har blitt behandlet i juridisk teori, har de fleste uttalt seg i tråd med Skattedirektoratets uttalelser.

Videre i dommen så går førstvoterende inn på grunnlaget det som fordelten skal regnes av. Førstvoterende uttaler at det er ”den pris selskapet måtte betale ved innkjøp av en maskin til utleie - dersom denne pris er lavere enn omsetningsverdien - som må sammenlignes med kostprisen. Den fordel selskapet har hatt ved billige innkjøp, kan i alle fall i utgangspunktet ikke anses innvunnet allerede ved kjøpet.”

Verdien som legges til grunn for å vurdere størrelsen på fordelten er altså den prisen som virksomheten faktisk kunne skaffet driftsmiddelet til som er avgjørende, ikke den prisen virksomheten selv selger driftsmiddelet. Dette er under forutsetning av at den prisen er lavere enn den prisen virksomheten har satt for driftsmiddelet. Er den ikke det, er det den laveste prisen som teller.

Dette minker fordelten til virksomheten, ettersom forskjellen mellom omsetningsverdi og kostpris blir lavere. Uansett så er konklusjonen den at fordelten som virksomheten oppnår ved omdisponering av en vare, skal beskattes etter sktl. § 5-1 som ”fordel” vunnet ved virksomhet.

4.3 Omdanning av virksomhet til et aksjeselskap

Det er et høyst praktisk scenario at en virksomhet ønsker å omdanne virksomheten til et aksjeselskap. Det kan være mange grunner til dette, den mest fremtredende og vanlige grunnen er at deltakerne ønsker å beskytte seg økonomisk ved kun å stå økonomisk ansvarlig overfor selskapet med den innskutte aksjekapitalen, såkalt begrenset aksjonæransvar, jf. aksjeselskapsloven § 1-2.⁵³

Det vil i det videre bli sett på to tilfeller av omdanning av virksomhet til et aksjeselskap; skattefri omdanning (4.3.1) og salg til eget aksjeselskap (4.3.2)

4.3.1 Skattefri omdanning

I sktl. § 11-20 første ledd er det opplistet de selskapsformer som kan foreta en skattefri omdanning av sin nåværende selskapsform til et aksjeselskap. Disse selskapsformene kan om-

⁵³ Heretter asl.

dannes til et aksjeselskap uten at det utløser skattlegging. De vanligste selskapsformene for en virksomhet som driver forskning og utvikling er i sktl § 11-20 første ledd enkeltpersonforetak, jf. bokstav a, og deltakerlignet selskap som omfattes av sktl. § 10-40, jf. bokstav d. De deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 er ansvarlige selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltakere.

Ved å foreta en skattefri omdanning skal de ”skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.”⁵⁴ Nærmere regler og vilkår for skattefri omdanning er gitt i FSFIN § 11-20 flg.

Etter FSFIN § 11-20-2 kan omdanning skje uten beskatning når det nystiftede aksjeselskapet ”overtar virksomheten, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten.” Dette betyr at for at en forskning- og utviklingsvirksomhet skal kunne foreta en skattefri omdanning til et aksjeselskap, må hele virksomheten flyttes over i det nystiftede aksjeselskapet.

4.3.1.1 Egenutviklet goodwill ved skattefri omdanning

På det tidspunkt hvor virksomheten er i gang med driften, vil det være skapt egenutviklet goodwill.

Ved skattefri omdanning trer det nystiftede aksjeselskap inn i skatteposisjonene til den gamle virksomheten, jf. FSFIN § 11-20-2. Dette betyr at alt overføres fra den gamle virksomheten til det nye aksjeselskapet, og at det nye aksjeselskapet beholder inngangsverdien til den gamle virksomheten. Det vil derfor ikke bli foretatt en skattemessig verdsettelse av egenutviklet goodwill ved skattefri omdanning. Eventuell ervervet goodwill som virksomheten hadde, vil fortsette med eventuelle avskrivninger og beholde inngangsverdi fra den gamle virksomheten.

Selv om det ikke skal foretas skatterettslig en verdsettelse av egenutviklet goodwill ved skattefri omdanning, foreligger det goodwill på omgjørings tidspunktet. I og med at det ikke foreligger realisasjon, vil ikke denne bli verdsatt. Hadde det blitt foretatt en realisasjon, ville ervervet goodwill blitt aktivert og kommet til fradrag gjennom saldoreglene, jf. sktl. § 14-40, jf. sktl. § 6-10.

4.3.2 Salg til eget aksjeselskap

⁵⁴ Sktl. § 11-20 annet ledd

Et enkeltpersonforetak og et aksjeselskap er to atskilte rettssubjekter og det vil ikke ha noe å si for realisasjonen at aksjeselskapet eies 100 % av den aksjonær som skyter inn sitt enkeltpersonforetak som naturalinnskudd ved stiftelsen, slik at det økonomisk er full identitet og kontinuitet i eierforhold. Det er sikker rett at salg fra enkeltpersonforetak til heleid aksjeselskap utløser realisasjonsbeskatning, jf. Paulsen og Alst-dommene.⁵⁵

Ved salg til eget aksjeselskap, ønsker næringsdrivende at verdien skal være så høy som mulig, slik at inngangsverdien er høy og så mye som mulig kan avskrives som goodwill. Ved salg vil det derfor ofte være spørsmål om hvor høyt vederlaget kan settes, og hvor mye som skal klassifiseres som goodwill.

I Rt. 2007 s. 1543 belyses dette. Førstvoterende uttaler her at i ”denne sak overføres en personlig næringsvirksomhet til et aksjeselskap, hvor den næringsdrivende er eneaksjonær og styrets leder. I slike tilfeller har man ingen sikkerhet for at verdien er fastsatt på en balansert måte, og heller ikke for at den gir uttrykk for markedsverdien i et uavhengig marked. Det må da etterprøves om oppført vederlag for forretningsverdi i realiteten er vederlag for andre aktiva eller for framtidige arbeidsvederlag... I slike tilfeller må skattyter godtgjøre [goodwillen], og at prisingen har skjedd som ved overdragelse mellom to uavhengige parter.

Prisen skal altså settes som om overdragelsen har skjedd mellom to uavhengige parter. Det må etterprøves i det konkrete tilfellet hvorvidt slik prising har funnet sted.

Om grensen mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler, se kapittel 5.1.

4.3.2.1 Egenutviklet goodwill ved salg til eget aksjeselskap.

Goodwill blir verdsatt ettersom det skjer en realisasjon, jf. sktl. § 6-10 annet ledd. Det kan derfor avskrives etter reglene om saldoavskrivninger i sktl. § 14-40 flg.

4.4 Resultatet av forskning og utvikling

En virksomhet som driver med forskning og utvikling, ønsker å oppnå noe. Noen eksempler på hva virksomheten ønsker å oppnå kan være å utvikle en prototyp til masseproduksjon, utvikle en ny maskin til bruk i produksjonen eller å forske på måter å effektivisere driften. Uansett hva som er målet med forskningen og utviklingen, vil det påløpe kostnader og skapes verdier som følge av det.

⁵⁵ Gjems-Onstad (2012) s. 785

4.4.1 Verdier skapt som følge av forskning og utvikling

De helt tydelige verdiene som skapes av virksomheter som driver forskning og utvikling er produktet av forskningen og utviklingen. Om det er en ny type vare eller en ny maskin til bruk i produksjon, kan som oftest verdiene bestemmes ut i fra henholdsvis salgsverdien på varen, eller markedsverdien til maskinen.

Et produkt av forskning og utvikling som også skapes uten så tydelig verdifastsettelse, er goodwill. Som et direkte resultat av forskningen og utviklingen, skapes flere verdier som øker goodwillen i virksomheten. Ved å jobbe med forskning og utvikling, vil de personene som bedriver det øke sin humankapital.

Størrelsen på humankapitalen til en virksomhet vil variere fra bransje til bransje. I bransjer hvor det kreves mye spesiell kunnskap og hvor personer ikke så lett kan erstattes med andre, vil humankapitalen ofte kunne utgjøre en betydelig del av verdiene til virksomheten. Et eksempel på en slik bransje er IT-bransjen, hvor det finnes et hav av forskjellige programmer til forskjellig bruk i en virksomhet, men en person ofte kun kan benytte seg av fåtallet av de.

I en liten virksomhet som for eksempel driver med forskning og utvikling av et legemiddel, vil den humankapitalen kunne vokse seg stor. Der kan det tenkes at et fåtall av personer jobber med forskning og utvikling av et legemiddel som ikke finnes på markedet. De personene vil gjennom flere år med arbeid rundt det samme legemiddelet, opparbeide seg inngående kunnskap rundt dette tema. I tillegg til den verdien de skaper i legemiddelet, har de skapt en verdi i virksomheten ved å øke humankapitalen og dermed goodwillen, kun i den egenskap av å drive med forskning og utvikling.

Det er ikke noe tvil om at hvis disse personene som har drevet forskning og utvikling i flere år, utgjør en stor verdi for selskapet. Særlig for, som i eksempelet et legemiddel, hvor det tar mange år fra forskningen og utviklingen starter til produktet kan selges på markedet, er goodwillen den største delen av selskapet. En artikkel publisert på videnskab.dk, som er gjengitt på norsk på forskning.no, har sett på hva som kreves av tid og penger fra en virksomhet begynner forskning og utvikling av et nytt legemiddel, til det faktisk kommer på markedet.⁵⁶ Der skriver de at det fra en virksomhet oppdager at en sykdom krever behandling, til en ny medisin kommer på markedet er det gått 15 år, blitt testet på mellom 2000 og 5000 mennes-

⁵⁶ <http://forskning.no/medisiner/2011/01/slik-lager-man-nye-medisiner>

ker, undersøkt og kassert omkring 500 000 stoffer fordi de ikke helbredet og blitt brukt mellom 15 og 20 milliarder kroner.

Den skatterettslige verdien av dette vil ikke materialisere seg før det er snakk om salg av virksomheten. Det samme gjelder for et verditap.

Hvis virksomheten mister en eller flere personer under denne lange prosessen, er det ikke tvil om at dette kan utgjøre et stort verditap for virksomheten. Men den skatterettslige verdsettelsen av dette tapet vil ikke bli materialisere seg før virksomheten selges, jf. sktl. § 6-10 annet ledd.

Det kan stilles spørsmålsteget ved dette. Verdien av egenutviklet goodwill vil komme til uttrykk gjennom balansen i regnskapet for egenutviklede immaterielle verdier. I tillegg er den egenutviklede goodwillen anerkjent som en størrelse i sktl. § 4-2 første ledd bokstav f, som sier at egenutviklet goodwill skal holdes utenfor ved beregning av skattepliktig formue.

Det kan framstå som betenkelig at fra dagen før et salg av virksomhet til dagen etter, vil goodwillens endre seg fra å ikke verdsettes, til å verdsettes. Verdiene i virksomheten fra dagen før til dagen etter salg er reelt sett den samme og av samme karakter, men verdsettelsen av goodwill gjør at virksomheten kan ha stor forskjell i den skatterettslige verdien.

4.5 Formuesskattens forhold til en virksomhet som driver forskning og utvikling

Det skal i skatteloven legges opp til å drive forskning og utvikling. Dette kommer klart frem av NOU 2000:7 som går ut på å finne muligheter til å stimulere forskning og utvikling i næringslivet. Utvalget mener det er viktig å stimulere til forskning og utvikling, ettersom [f]orskning og utvikling... er avgjørende for næringslivet både for å opprettholde posisjoner og styrke eksisterende bedrifter – og for å legge grunnlaget for fremtidens næringsliv.”

For at en virksomhet skal kunne gjøre investeringer til forskning og utvikling, trenger virksomheten midler.

Selv om det ikke er virksomheten som er rammet av formuesskatten, er aksjonærer og deltakere rammet gjennom den aksjeverdi de har i selskapet, jf. sktl. § 4-1. Dette betyr at for å betale formuesskatten, må det tas ut kapital av virksomheten for å betale formuesskatten. Dette kan framstå spesielt tankevekkende for aksjonærer, som ved å ta ut utbytte av aksjeselskapet må betale utbytteskatt på 27 prosent. Dette betyr at en aksjonær må ta ut utbytte som er stort nok til å dekke utbytteskatten i tillegg til formuesskatten. For eksempel vil det for en aksjonær

som skal betale 1 million i formuesskatt, være nødvendig å ta ut rett i underkant av 1,4 millioner kroner.⁵⁷

Ved at aksjonærene må betale utbytteskatt for å betale formuesskatt, vil det bli foretatt en ekstra tapping av virksomhetens kapital. Påstanden om at formuesskatten opptrer som et sprikende incentiv for å drive forskning og utvikling, vil derfor kunne ha noe sannhet ved seg.

Jo mindre midler det er i virksomheten til å investere og utøve forskning og utvikling, desto mindre forskning og utvikling vil bli foretatt av virksomheten.

Derfor kan det stilles spørsmål ved hvorvidt formuesskatten opptrer som et sprikende incentiv for forskning og utvikling i virksomheten.

5 Forskning og utvikling ved salg av virksomhet

I kapittel 4 ble det gjennomgått ulike regler som kommer til anvendelse i driften av en virksomhet som driver med forskning og utvikling. I dette kapitlet vil det i det følgende bli gjennomgått de skattereglene som kommer til anvendelse ved salg av en forskning- og utviklingsvirksomhet. Det vil i det videre gjennomgå reglene om goodwill og grensen til andre immaterielle driftsmidler, og de skatteregler som kommer til anvendelse ved salg av virksomheten med earn-out.

5.1 Nærmere om goodwill og grensen til andre immaterielle driftsmidler ved salg av virksomhet

I dette kapitlet skal det ses nærmere på reglene om goodwill og grensen til andre immaterielle driftsmidler ved salg av virksomhet. Om aktivering av goodwill og begrepet, se kapittel 2.3.3. For immaterielle eiendeler, se kapittel 2.3.2.

Goodwill er et immaterielt driftsmiddel og kan defineres som den pris markedet er villig til å betale for virksomheten uten om de identifiserbare eiendelene. Derfor kan goodwill defineres negativt ved salg eller ervervelse av goodwill. Alle identifiserbare eiendeler, herunder også immaterielle eiendeler, legges sammen, og den restverdi som eventuelt måtte være igjen, betegnes som goodwill etter sktl. § 6-10 annet ledd.

⁵⁷ Forutsatt dagens sats på 0,75%

Skillet mellom goodwill og andre immaterielle rettigheter er av betydning i forhold til hvilken skatteposisjon kjøperen av virksomhet har.

Ervervet goodwill skal aktiveres og saldoavskrives, jf. 14-40 første ledd bokstav b, jf. 6-10 annet ledd. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet, avskrives det med like stor beløp over driftsmiddelets levetid, jf. sktl. § 14-50. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsubegrenset rettighet, gis det fradrag kun der verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd.

Spørsmålet om grensene mellom goodwill og annet immaterielt driftsmiddel har flere ganger vært oppe for Høyesterett.

Rt. 2007 s. 1543 gjaldt spørsmålet om et vederlag på 475 000 kroner til eneaksjonær, som ble utbetalt etter overtakelse av et agentur, skulle anses for å være betaling for goodwill etter skatteloven § 6-10 andre ledd eller for annet immaterielt driftsmiddel etter § 6-10 tredje ledd.

I denne sak uttalte førstvoterende at det ”overføres en personlig næringsvirksomhet til et aksjeselskap, hvor den næringsdrivende er eneaksjonær og styrets leder. I slike tilfeller har man ingen sikkerhet for at verdien er fastsatt på en balansert måte, og heller ikke for at den gir uttrykk for markedsverdien i et uavhengig marked. Det må da etterprøves om oppført vederlag for forretningsverdi i realiteten er vederlag for andre aktiva eller for framtidige arbeidsvederlag.... I slike tilfeller må skattyter godtgjøre [goodwillen], og at prisingen har skjedd som ved overdragelse mellom to uavhengige parter.”

Her ble vederlaget ansett for å være fullt ut goodwill.

I Rt. 2008 s. 343 Hafslund-nett kjøpte et energiverk et overføringsanlegg for levering av elektrisk energi med tilhørende områdekonsesjoner som ga enerett til levering av strøm til abonnenter i nettet. Spørsmålet i saken var hvorvidt ved kjøp av overføringsanlegget i sin helhet skulle anses som forretningsverdi eller om deler av det måtte anses som immaterielt driftsmiddel, jf hhv. skatteloven § 6-10 andre ledd bokstav a og skatteloven § 6-10 tredje ledd.

Høyesterett fant at det var riktig med en fordeling av merverdien mellom goodwill og annet immaterielt driftsmiddel og at ligningsmyndighetens tilordning av om lag en fjerdedel som immaterielt driftsmiddel var forsvarlig.

Om ”åpenbart” verdifall i skatteloven § 6-10 tredje ledd, uttalte førstvoterende at det ”må etter min mening forstås slik at skattyter må godtgjøre et markert avvik i verdifall sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmiddelets levetid”.

Det må etter dette vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle hvor grensen mellom goodwill og andre immaterielle driftsmidler går. Etter vurderingene gjort av Høyesterett, kan det først forsøkes å identifisere verdien på de andre immaterielle driftsmidlene, for deretter å avgrense negativt verdien på goodwill.

5.2 Salg til tredjepart med earn-out

I dette kapittelet skal det gjøres rede for de reglene som kommer til anvendelse for salg med earn-out av en virksomhet som driver forskning og utvikling.

For en forskning- og utviklingsvirksomhet vil det ved et salg av virksomheten være høyst praktisk med salg med earn-out, under forutsetning av at eierne også har vært involvert i driften. Det kan tenkes at de personene som startet virksomheten har stått for driften hele veien, samtidig som de har innehatt fullt eierskap. Det kan tenkes tre forskere som gikk sammen og startet en virksomhet for å forske på og utvikle et legemiddel, og ved salg av virksomheten er deres kunnskap og kompetanse viktig for videre forskning og utvikling.

Ved salg av virksomheten kan det da for eksempel avtales at selgeren forplikter seg til å jobbe i virksomheten under de nye eierne for en bestemt tidsperiode, eller at hele eller deler av vederlaget er betinget av at selgeren fortsetter i virksomheten.⁵⁸ Det kan også avtales et tilleggsvederlag som skal utløses ved visse oppnådde resultater etter en tidsbestemt periode. Også vilkår i salget om at selgeren ikke skal arbeide i konkurrerende virksomheter kan avtales.

I en kunnskapsbedrift vil det være høyst aktuelt med earn-out, hvor virksomhetens viktigste innsatsfaktor er kunnskap og kompetanse. Det er ikke utenkelig at eierne er en viktig del av denne kunnskapen og kompetansen.

Som gjennomgått ovenfor i kapittel 2.5.2, vil det ved salg med earn-out være spørsmålet om hele eller deler av goodwillen skal omklassifiseres til fordel vunnet ved arbeid, ved for eksempel forskudd på lønn eller kompensasjon for bortfall av annen arbeidsinntekt, og da også beskattes som personinntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd og § 12-2 bokstav a.⁵⁹ Det kan sies å foreligge et skille mellom den goodwill som følger selskapet, og den goodwill som følger personen.

⁵⁸ Lignings-ABC (2014) s.

⁵⁹ Zimmer og BA-HR (2014) s. 601

5.2.1 Skillet mellom gevinst og fordel vunnet ved arbeid

Der hvor det foreligger en interesse for kjøperen til å beholde selgeren i virksomheten, vil et salg med earn-out være lønnsomt både for den eller de som selger, og for den eller de som kjøper. Det får store skatterettslige konsekvenser for partene i salget om vederlaget ved salg av virksomhet kvalifiseres som fordel vunnet ved arbeid, eller om det kvalifiseres som vederlag ved salg av virksomhet. I det følgende vil det fokuseres på gevinst ved salg av aksjeselskap, men reglene om sontringen mellom arbeids- og kapitalinntekt er like om det dreier seg om andre selskapsformer.

Klassifiseres vederlaget fullt ut som salg av aksjer, skal dette inngå som gevinst ved salg og bare skattlegges som alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-30 jf. § 5-20. Det betyr at selgeren skatter 27 prosent.

Klassifiseres vederlaget som fordel vunnet ved arbeid, som for eksempel forskudd på lønn eller kompensasjon for bortfall av annen arbeidsinntekt, skal den delen av vederlaget som er omklassifisert også beskattes som personinntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd og § 12-2 bokstav a. Dette betyr at den marginale skattesatsen for selgeren bli 47,2 prosent.⁶⁰

Forskjellene for selger i form av skattesats gjør at selger ønsker vederlaget beskattet som aksjegevinst, men også for kjøper har klassifiseringen konsekvenser.

Ved at vederlaget omklassifiseres til å være lønn, oppstår det en forpliktelse for kjøperen til å betale arbeidsgiveravgift på inntil 14,1 prosent, jf. folketrygdloven § 23-2.

Det framstår etter dette som at det er i både kjøpers og selgers interesse å klassifisere vederlaget som goodwill, med den følge at det beskattes som aksjegevinst.

5.2.2 Grensen mellom arbeids- og kapitalinntekt.

Spørsmålet om grensen mellom kapital- og lønnsinntekt er ikke nærmere regulert verken i skatteloven eller i forskriftene til skatteloven.⁶¹ For å finne ut når det er aktuelt å omklassifisere vederlag til fordel vunnet ved arbeid, må det sees hen til rettspraksis.

⁶⁰ Zimmer og BA-HR (2014) s. 601

⁶¹ Zimmer og BA-HR (2014) s. 601

To sentrale dommer om dette er inntatt i Rt. 2008 s. 1307 Alvdal bygg og Rt. 2009 s. 813 Gaard.

I Rt. 2008 s. 1307 Alvdal bygg ble enkeltpersonforetak solgt til Alvdal bygg der selgeren, malermester Skogli, ble ansatt. Den totale salgsprisen var på 2 millioner kroner, hvorav de identifiserbare eiendelene utgjorde 400.000 kroner. De resterende 1,6 millionene ble av Skogli og Alvdal bygg ansett som goodwill. Ligningsmyndigheten omklassifiserte 1,3 millioner av vederlaget fra goodwill til forskuddsbetaling av lønn til malermester Skogli med hjemmel i ligningsloven § 8-1.⁶² Ligningsmyndighetene begrunnet dette med at dette beløpet var det som var verdien av at Skogli ble ansatt i selskapet, såkalt personavhengig goodwill. Høyesterett opprettholdt dette vedtaket.

Førstvoterende dommer Bårdsen uttaler at det ved ” [v]ed personlig eide foretak med få eller ingen ansatte, vil store deler av [goodwillen] kunne bero umiddelbart på eieren. Man snakker da gjerne om personavhengig [goodwill] - som et motstykke til den fullt ut virksomhetsrelaterte [goodwill]. Spørsmålet som er reist i saken, er om vederlag for en slik personavhengig forretningsverdi skatterettslig kan bedømmes på like fot med virksomhetens øvrige forretningsverdi, eller om den har slik sammenheng med selgerens fortsatte innsats i virksomheten at vederlaget må rubriseres som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-10.”⁶³

Førstvoterende trekker fram to dommer hvor spørsmålet har vært opp tidligere, Paulsen-dommen⁶⁴ og Alst-dommen⁶⁵, og tolker ut av de dommene at man ”ved den skatterettslige bedømmelsen av [goodwillen] skal holde utenfor verdien det har for kjøper at selger tar ansettelse hos ham etter overdragelsen. [Goodwillen] skal fastsettes som om selgeren tenkes borte. Dette innebærer at personavhengig [goodwill] trekkes ut før den skatterettslige [goodwillen] fremkommer.”⁶⁶

Dette er et sentral sitat, med støtte i to eldre dommer. Sitatet er også gjengitt i Gaard-dommen.⁶⁷ Dette gir innholdet i sitatet tung rettskildemessig verdi. Ved beregningen av goodwill skal altså den personavhengige goodwillen holdes utenfor. I en virksomhet som driver med forskning og utvikling, kan det få stor betydning ved salg av virksomheten med earn-out.

⁶² Heretter lignl.

⁶³ Avsnitt 29 i dommen

⁶⁴ Rt. 2000 s. 772 Paulsen

⁶⁵ Rt. 2001 s. 640 Alst

⁶⁶ Avsnitt 32

⁶⁷ Rt. 2009 s. 813 avsnitt 50

Som nevnte tidligere, kan det lett tenkes at en virksomhet som driver forskning og utvikling består av personer som også eier virksomheten fullt ut. Dette kan for eksempel være tre forskere som i sin tid gikk sammen og startet en virksomhet som driver med forskning og utvikling av et legemiddel. Etter en stund gjør virksomheten seg bemerket, for eksempel ved at forskningen gir resultater som ser lovende ut, og tiltrekker seg oppmerksomheten til de store aktørene i markedet. De store aktørene ønsker å tilegne seg denne potensielt lønnsomme ideen, og ønsker å kjøpe virksomheten.

Etter de sitatene ovenfor skal markedsverdien til virksomheten bestemmes ut i fra hva en kjøper ønsker å betale hvis den personavhengige goodwillen tenkes bort. I eksempelet over kan en markedsverdi uten at de tre gründerne fortsetter i virksomheten og en markedsverdi hvor de avtaler seg til å fortsette, være ganske forskjellige. Den kunnskapen og erfaringen de tre gründerne har, vil kunne potensielt være verdt mye.

Spørsmålet vil videre bli om når det kan sies å foreligge personavhengig goodwill, og hvordan den skal beregnes.

I Alvdal bygg-dommen, var rettigheter som fulgte med i overdragelsen blant annet rett til å bruke selgers firmanavn i reklame og markedsføring, og rett til å bruke kjedenavnet ”Mesterfarve”.⁶⁸ Disse rettighetene mener førstvoterende bygger på en klar forutsetning om at malemester Skogli skulle være med videre i virksomheten.⁶⁹ I og med at enkeltpersonforetaket heter Malermester Kjell Olav Skogli, ville bruken av navnet uten at Skogli var knyttet til virksomheten, vært villedende markedsføring⁷⁰.

Ved å fastslå at det foreligger en forutsetning i avtalen om at Skogli skulle fortsette i virksomheten, ligger det da i vederlaget at noe av goodwillen er knyttet til Skogli sin fortsettelse.⁷¹ Ved en slik forutsetning vil det derfor være en klar indikator på at det ligger personavhengig goodwill i vederlaget.

I Gaard-dommen er saksforholdet litt annerledes, men spørsmålet var også her om vederlag ved salg av virksomhet skulle omklassifiseres til fordel vunnet ved arbeid, jf. sktl. § 5-10.

⁶⁸ Avsnitt 43

⁶⁹ Avsnitt 44

⁷⁰ Se markedsføringsloven § 26 og også foretaksnavneloven § 2-3

⁷¹ Avsnitt 52

I Gaard-dommen hadde tre aksjonærer startet og opparbeidet et selskap kalt Gaard Consultants AS. De eide selskapet fullt ut, og avtalte å overdra alle aksjene til Maritime Industry AS, heretter MIS, for 12 millioner kroner. Dette skulle de gjøre i tre trinn, første januar i henholdsvis 1998, 2000 og 2001. Ved hvert trinn skulle også en del av kjøpesummen betales ut, 5 millioner i 1998 og 3,5 millioner i 2000 og 2001. I tillegg var de tre aksjonærene pliktet til å jobbe i selskapet ut år 2000, og kunne heller ikke drive konkurrerende virksomhet mens de var ansatt der, en såkalt karensklauseul.

Ved ligningen ble de 3,5 millionene utbetalt i 2000 og 2001 omklassifisert til fordel vunnet ved arbeid. Førstvoterende dommer Matningsdal uttaler at avgjørelsen om det foreligger personavhengig goodwill, vil bero på ”hva partene har avtalt.” Videre uttales det at det ”[b]åde i rettsraksis [sic] og teori har det vært lagt til grunn at avtaler i næring mellom profesjonelle parter som utgangspunkt skal fortolkes objektivt, og at avtalens ordlyd må tillegges stor vekt.”

Det er avtalen mellom selger og kjøper som skal tolkes, slik det også ble gjort i Alvdal Byggdommen. Ved tolkningen i Gaard-dommen, kommer førstvoterende til at hele restvederlaget måtte regnes som ”fordel vunnet ved arbeid”, ettersom utbetalingen av det var betinget av aksjonærenes fortsatte arbeid i virksomheten, og også at en betydelig restvederlaget måtte anses som vederlag for karensklauseulen.

Videre blir spørsmålet hvor mye av goodwillen som skal omklassifiseres til å gjelde personavhengig goodwill.

For å finne ut hvor mye av goodwillen som skal omklassifiseres, vil ofte de forhold som taler for klassifisering som lønn gi anvisning på hvor stor del av vederlaget som skal anses som lønn.⁷² Dette var tilfellet i Gaard-dommen, hvor restvederlaget ble ansett å være betinget av aksjonærenes fortsatte arbeid i virksomheten, og også som vederlag for karensklauseulen. Karensgodtgjørelse skal regnes som personinntekt etter sktl. § 12-2 første ledd a, jf. FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift § 12-2-3. Derfor ble hele restvederlaget omklassifisert.

I Alvdal Bygg-dommen, foreligger det ingen klare forhold om hvordan vederlaget skulle fordeles. Beregningen ble derfor gjort basert på en skjønnsvurdering.

Ved beregning av hvor mye av goodwillen som er personavhengig goodwill, trekker førstvoterende i Alvdal Bygg-dommen frem overligningsnemndas vurdering i saken slik det ble vurdert i lagmannsretten. Der går de konkret igjennom alle forhold som Alvdal Bygg AS had-

⁷² Zimmer og BA-HR (2014) s. 605

de påberopt seg som grunnlaget for at det forelå goodwill. Disse er gjengitt i avsnitt 55 i dommen. Der støtter Høyesterett seg til de vurderinger gjort av overligningsnemnda. Det ble ansett som personavhengig goodwill at Alvdal Bygg AS ”overtatt et selskap med generelt godt renommé” og som var ”godt profilert over et stort distrikt over lang tid” da disse var i det vesentlige knyttet til navnet. Det at disse momentene var knyttet til navnet, gjorde, som nevnt over, at Skogli måtte fortsette i virksomheten for at navnet skal kunne lovlig utnyttes. Derfor var dette personavhengig goodwill.

Dette vilkåret vil være spesielt ved enkeltpersonforetak, og ved foretaksnavn som bærer en beskyttet tittel.⁷³ Det er et krav til enkeltpersonforetak at de inneholder innehaverens etternavn, og foretaksnavnet vil derfor ikke kunne overdras med mindre innehaveren følger med.⁷⁴

Andre forhold som ble trukket fram var at enkeltpersonforetaket hadde ”gode kontorrutiner som lett kunne videreføres” og at Skogli fikk sine ”to viktigste underleverandører til å ta ansettelse i Alvdal Bygg AS.” Disse ble tillagt liten verdi.

Det at selskapet fikk ”ubegrenset adgang til den etablerte kundekretsen som bestod av kunder med sikker økonomi”, La overligningsnemnda til grunn at var en fordel knyttet til virksomheten og at verdien var goodwill. ”Men verdien var forholdsvis begrenset så lenge det ikke forelå langsiktige kontrakter med kundene.”⁷⁵

Til slutt så mente Alvdal Bygg AS at det var ”vanskelig å starte opp nytt malerfirma uten å gå veien om oppkjøp av en bestående bedrift”. Momentet her talte for at goodwillen var personavhengig, ettersom det Alvdal Bygg AS ønsket å oppnå var ”å få knyttet til seg Skogli med hans unike kompetanse samtidig som en konkurrent ble kjøpt ut.”⁷⁶

Etter dette vurderte overligningsnemnda skjønnsmessig den virksomhetsrelaterte goodwill til å være 300.000 kroner, av en goodwill som Alvdal Bygg AS hadde vurdert til 2 millioner kroner.

Lagmannsretten støtter seg til det overligningsnemnda kom fram til, og sammenfatter begrunnelsen sin for det med at ”[d]et var tale om et enkeltmannsforetak med en liten organisasjon

⁷³ I dommen trekkes det frem at det i mesterbrevlovens § 1 tredje ledd legges et forbud mot å benytte seg av betegnelsen ”mester” eller andre betegnelser som skaper forvekslingsfare, uten å ha gyldig mesterbrev.

⁷⁴ Foretaksnavneloven § 2-2 første ledd

⁷⁵ Avsnitt 55

⁷⁶ Avsnitt 55

og uten faste ansatte. Foretaket drev i en bransje uten faste tilbakevendende kunder slik som for eksempel i revisor- og tannlegebransjen.”

Etter dette kan det konkluderes med at det er tolkningen av avtalen som ligger til grunn for klassifiseringen for vederlaget ved salg av virksomhet, og at størrelsen på personavhengig goodwill må vurderes ut i fra konkrete momenter i den foreliggende sak.

For virksomhet som har drevet med forskning og utvikling, kan det tenkes at det ofte ved salg med earn-out blir lite igjen av det som kan regnes som virksomhetstilknyttet goodwill. Ved at fastsettelsen av virksomhetens goodwill verdsettes ved at selgeren tenkes bort, vil goodwillen i typiske kompetanse- og kunnskapsbedrifter i all hovedsak ofte bestå av personavhengig goodwill.

Dette er særlig tydelig som i dommene ovenfor, hvor det dreier seg om enkeltpersonforetak eller aksjonærer som startet virksomheten. I alle eksempler hvor et begrenset antall personer med eierskap i virksomheten driver forskning og utvikling, vil kompetansen og kunnskapen vokse, og med den vil også den personavhengige goodwillen vokse ved salg med earn-out.

6 Avslutning

Til slutt i oppgaven er det ønskelig med noen avsluttende betraktninger om reglene i skatteretten om kostnader og goodwill for virksomhet som driver forskning og utvikling.

Reglene for kostnader knyttet til forskning og utvikling kan framstå som litt uoversiktlige, men ved å suksessivt gå igjennom de ulike stadiene i en virksomhet, er det en klar sammenheng.

Egenutviklet goodwill har foreløpig ikke funnet sin plass i skatteretten. Det kan allikevel være at det foreligger tendenser til at den blir verdsatt. Etter en bindende forhåndsuttalelse i sak om egenutviklet goodwill ved inntreden i rederiskatteordningen, konkluderer Skatteetaten med at egenutviklet goodwill skal hensyntas ved det inntektsoppgjøret som foretas ved inntreden i rederiskatteordningen.

Selv om det egenutviklet goodwill hensyntas ved inntreden i rederiskatteordningen, er ikke det sikkert det er noe mer enn et tegn på at det foreligger en realisasjon. Det betyr at den goodwill i form av kunnskap og kompetanse som skapes av virksomhet som driver forskning og utvikling, fortsatt ikke verdsettes av skattereglene.

7 Kildehenvisninger

7.1 Lover og forskrifter

1911	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 08
1967	Lov om patenter (patentloven) av 15. desember 1967 nr. 9
1980	Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
1985	Lov om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjenne- tegn mv. (foretaksnavneloven) av 21. juni 1985 nr. 79
1986	Lov om mesterbrev i håndverk og annen næring (mester- brevloven) av 20. juni nr. 35
1997	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44
1997	Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19
1998	Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
1999	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN Forskrift til skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
1999	Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjen- nomføring mv. av skatteloven (FSSD Skattedirektoratets skatteforskrift) av 22. november 1999 nr. 1160
2009	Lov om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv. (markedsføringsloven) av 9. januar 2009 nr. 2

7.2 Forarbeider

Ot.prp.nr. 19 (1990-1991)	Skattereformen 1992
NOU 2000:7	Ny giv for nyskaping, Vurdering av tiltak for økt FoU i næringslivet.

Ot.prp.nr. 1 (2000-2001) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendringer

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

7.3 Litteratur

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Oslo, 2014

Zimmer, Fredrik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA *Bedrift, selskap og skatt – Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. 6. Utgave. Oslo, 2014

Gjems-Onstad, Ole *Norsk Bedriftsskatterett*. 8. utgave. Oslo, 2012. Digital kopi rettsdata.no, <http://rettsdata.no/direkte?grlink=gBEDRIFTSSKATTERETT2012z2DKOMz5FFORORD>

Skattedirektoratet *Lignings-ABC*. 2014

Stoveland, Per Helge *Lovkommentar* (Fra Rettsdata.no). Alle noter hovedrevidert 6. mai 2014

Hauge, Harald *Lovkommentar* (Fra Rettsdata.no) Alle noter hovedrevidert 6. juli 2012

Kunnskapsforlagets blå språk- og ordboktjeneste: Norsk Ordbok, <http://www.ordnett.no/>

Norsk RegnskapsStandard 19 *Immaterielle eiendeler*, vedtatt desember 2012. Lenke: <http://www.cobuilder.com/coBuilderDocuments/getfile?&dokid=655753&code=MTE1Mzk5JTJGOTYwMzAyMS5wZGY=&ext=.pdf>

Midtsjø, Line, Artikkel på e24.no om skatteFUNN-ordningen, <http://e24.no/naeringsliv/nofas/skattefunn-har-delt-ut-12-milliarder-men-ingen-faar-vite-til-hvem/23333118>

Nordisk institutt for studier av innovasjon, forskning og utdanning, beskrivelse av Frascati-manualen, <http://www.nifu.no/statistikk/om-fou/frascati/>

Brev av 30. mai 2005 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, <http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Bondevik-II/fin/Andre-dokumenter/Brev/2005-3/kostnader-til-egen-forskning-og-utviklin.html?id=102944>

Brev av 26. oktober 2011 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet,

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2011/skattemessig-behandling-av-kostnader-til.html?id=661533

Foreløpige tall for Forskning og Utvikling i næringslivet, 2013, fra ssb.no,
<http://ssb.no/teknologi-og-innovasjon/statistikker/foun/aar-forelopige/2014-10-24#content>

Skatteetaten, *Bindende forhåndsuttalelse i sak om egenutviklet goodwill ved inntreden i redetriskeordningen*, publisert 15. august 2014. Link:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Bindende-forhandsuttalelse-fra-Skattedirektoratet/>

7.4 Avgjørelser

Rt. 1992 s. 1379

Rt. 1993 s. 1012 Forland

Rt. 2000 s. 772 Paulsen

Rt. 2001 s. 640 Alst

Rt. 2007 s. 1543

Rt. 2008 s. 343 Hafslund-nett

Rt. 2008 s. 1307 Alvdal bygg

Rt. 2009 s. 813 Gaard

Rt. 2014 s 108