



# NORGES HØYESTERETT

Den 7. april 2015 avsa Høyesterett dom i

**HR-2015-00734-A, (sak nr. 2014/1814), sivil sak, anke over dom,**

I.

Lilleborg AS

(advokat Jan B. Jansen)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

(advokat Tore Skar – til prøve)

II.

Orkla Foods Norge AS

(advokat Frode Talmo)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

(advokat Tore Skar – til prøve)

## STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Stabburet AS for årene 2004–2007 og Lilleborg AS for 2007. Den reiser spørsmål om den skattemessige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling innen dagligvaremarkedet, jf. skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 første ledd.
- (2) Stabburet AS har etter dommen i tingretten endret navn til Orkla Foods Norge AS, men vil i fortsettelsen stort sett bli benevnt ved sitt tidligere navn. Selskapet produserer for det meste mat og drikke, mens Lilleborg AS er en betydelig produsent av vaskemidler og

produkter til personlig pleie. Selskapene er heleide datterselskaper av Orkla ASA. De driver innovasjonsarbeid ved utvikling av nye varemerker og nye varianter innenfor eksisterende varemerker og produktkategorier.

- (3) I begge selskaper skjer produktutviklingen gjennom en nærmere angitt prosess med fire trinn. Det første trinnet er benevnt "Charter Gate" hos Lilleborg og "Project Establishment" hos Stabburet. Her beskrives mulige ideer, og siktemålet er å avklare hvilke det bør arbeides videre med.
- (4) Neste stadium i utviklingsprosessen er kalt "Contract Gate" hos Lilleborg og "Business Case" hos Stabburet. Om dette uttaler lagmannsretten:

**"På dette trinn har ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges, men det kan fortsatt være vesentlige uavklarte spørsmål."**

- (5) På stadiet "Launch" treffes den formelle lanseringsbeslutningen. Lagmannsretten uttaler at "[i] prinsippet skal alt være klart på dette tidspunkt". Siste trinn i utviklingsprosessen kalles i begge selskaper "Evaluation". Her evalueres produktet og lanseringen. Dette kan føre til at produktet trekkes fra markedet, eller det kan bli gjort endringer.
- (6) De kostnader som Stabburet og Lilleborg bruker på utvikling gjennom disse prosessene, kan i hovedsak knyttes til fire prosjektkategorier. For det første utvikler selskapene *nye varemerker* innenfor ny eller eksisterende produktkategori. Stabburet, Nora, Grandiosa, Define og Blenda er nevnt som noen av selskapenes allerede etablerte varemerker.
- (7) Lagmannsretten har gitt følgende beskrivelse av neste kategori – "*varemerkestrekk*":

**"Dette innebærer lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype. Eksempelvis foreligger en varemerkestrekk når Stabburet går over til også å markedsføre 'StabburKaviar'. Slik innovasjon gjøres også for å opprettholde varemerkets verdi."**

- (8) Kategorien "*linje/merkeutvidelse*" er beskrevet slik i lagmannsrettens dom:

**"Dette innebærer lansering av nye varianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold. Produktet endres noe, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Eksempelvis foreligger en linjeutvidelse når Nora går over fra sukkerholdig saft til også å produsere saft uten sukker. Dette vil være tilpasning av produkter for å opprettholde et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos konsumentene."**

- (9) Den siste kategorien er *relanseringene*. Her forbedres og oppgraderes eksisterende produkter gjennom for eksempel emballasje- og formuleringsendringer. Produkttegenskapene endres ikke.
- (10) Saken gjelder utviklingskostnadene – FoU-kostnadene – i prosjekter som har nådd stadiet "Contract Gate"/"Business Case". Som jeg kommer tilbake til, er det på dette trinnet en betydelig grad av sikkerhet for at produktet kan produseres og selges. Det er utelukkende kostnader i prosjektkategoriene "linje/merkeutvidelse" og "varemerkestrekk" som er tema i saken. I de aktuelle ligningsårene foretok begge selskaper direkte utgiftsføring av utviklingskostnadene i alle prosjekter innenfor disse rammene. Spørsmålet er om kostnadene i stedet skulle vært aktivert.

- (11) I mai 2005 varslet Sentralskattekontoret for storbedrifter at deler av Lilleborgs kostnader i to innovasjonsprosjekter etter kontorets syn var aktiveringspliktige. Kontoret ba om nærmere opplysninger. Etter en lengre dialog med Orkla traff kontoret vedtak for både Lilleborg og Stabburet 14. desember 2009. For Lilleborg ble inntekten økt med 3 639 000 kroner, et beløp som i sin helhet ble henført til 2007. Stabburets inntekt ble økt med 30 713 000 kroner fordelt på årene 2004–2007. Sentralskattekontoret mente at kostnadene var aktiveringspliktige som påkostninger på *eksisterende* immaterielle driftsmidler.
- (12) Begge vedtakene ble påklaget til skatteklagenemnda. I et særskilt vedtak 24. mars 2010 reduserte nemnda inntektspåslaget i Stabburets ligning for 2006 med 6 857 000 kroner. For øvrig fastholdt nemnda ligningen for begge selskapene i to vedtak 18. april 2012. I motsetning til Sentralskattekontoret for storbedrifter fant imidlertid nemnda at de aktuelle utviklingsprosjektene knyttet seg til *nye* driftsmidler, og at aktiveringsplikten da fulgte av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene for de to selskapene er identiske så langt gjelder de spørsmål som reiser seg i saken, og jeg skiller ikke mellom dem i det følgende.
- (13) Ved stevninger 19. oktober 2012 gikk selskapene til søksmål mot staten med påstand om at skatteklagenemndas vedtak var ugyldige. Oslo tingrett forente søksmålene til felles behandling og avsa 15. mai 2013 dom med slik domsslutning:

**"Ad søksmålet fra Lilleborg AS:**

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Lilleborg AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr. 75 165,63 – syttifemtusenetthundreogsekstifem 63/100 – i saks kostnader innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

**Ad søksmålet fra Stabburet AS:**

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Stabburet AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr. 75 165, 62 – syttifemtusenetthundreogsekstifem 62/100 – i saks kostnader innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen."

- (14) Både Lilleborg og Stabburet anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Også lagmannsretten forente ankene til felles behandling. Lagmannsretten avsa 11. august 2014 dom med slik domsslutning:

**"Lilleborg AS:**

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Saks kostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I saks kostnader for lagmannsretten betaler Lilleborg AS 72 312,50 – syttitotusentrehundreogtolv 50/100 – kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.

**Orkla Foods Norge AS:**

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Saks kostnader for tingretten tilkjennes ikke.

**3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Orkla Foods Norge AS 72 312,50 – syttitotusentrehundreogtolv 50/100 – kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter."**

- (15) Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS har anket til Høyesterett. Anken gjelder primært tolkningen av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, men er angitt "i en viss grad" også å gjelde bevisbedømmelsen.
- (16) For Høyesterett har ett vitne avgitt skriftlig erklæring og deretter besvart oppfølgende spørsmål i bevisopptak. Vitnet forklarte seg også i tingretten og lagmannsretten. De ankende partene har utviklet sin argumentasjon noe for Høyesterett, men saken står i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) De ankende parter – *Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (18) Skatteklagenemnda har uriktig lagt til grunn at kostnadene til utvikling av nye varianter innenfor eksisterende varemerker er aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene må derfor oppheves.
- (19) Det utvikles ikke varige immaterielle driftsmidler innenfor prosjektkategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse". FoU-kostnadene kan mer naturlig ses som markedsføringsutgifter, idet de bidrar til økt oppmerksomhet rundt eksisterende varemerker. Markedsføringsutgifter kan fradragføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1. Alternativt kan man se på dette som kostnader til utvikling av varer. Etter en antitese fra skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a er utgiftene da ikke aktiveringspliktige.
- (20) FoU-kostnadene er direkte fradragberettigede selv om det legges til grunn at de påløper i tilknytning til utvikling av nye immaterielle driftsmidler. Varighetskravet i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a er ikke oppfylt. Produktenes økonomiske levetid er statistisk sett lavere enn tre år, noe som i mangel på mer konkrete holdepunkter må være avgjørende. Lagmannsretten har uriktig bygd sin avgjørelse på at selskapene har tatt sikte på å skape varige verdier, og på at produktene etter sin art er egnet til å ha en brukstid på mer enn tre år. Sannsynligheten for at utviklingskostnadene har gått med til noe som kan bli eller er blitt til varige driftsmidler må vurderes samlet.
- (21) Lilleborg AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsåret 2007 oppheves.**
  - 2. Lilleborg AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**
- (22) Orkla Foods Norge AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsårene 2004 - 2007 oppheves.**
  - 2. Orkla Foods Norge AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

- (23) Ankemotparten – *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Lagmannsrettens dom er korrekt i resultat og begrunnelse. Fra og med prosjektstadiet "Contract Gate"/"Business Case" utvikler selskapene nye immaterielle og varige driftsmidler innenfor kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse". FoU-kostnadene er dermed aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40.
- (25) Det er ikke tale om markedsføringsutgifter som kan føres til fradrag direkte i medhold av skatteloven § 6-1; kostnadene knytter seg ikke til markedsføring og reklame slik disse begrepene tradisjonelt forstås. Selskapene kan heller ikke få medhold i direkte fradragsrett etter reglene om beskatning av vareutviklingskostnader. Innenfor de aktuelle prosjektkategoriene utvikles det oppskrifter mv. som utgjør immaterielle driftsmidler. Kostnadene må dermed ligningsmessig bedømmes etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, ikke som vareutviklingskostnader.
- (26) Vilkårene for aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 er oppfylt. Det må gjøres en konkret vurdering av hvert enkelt prosjekt. Man må – slik lagmannsretten har gjort – først vurdere vilkåret "kan bli eller er blitt til driftsmidler" i § 6-25. Partene er enige om at kravet til sannsynlighetsovervekt her er oppfylt. Deretter må kravet til varighet i § 14-40 vurderes i en separat operasjon. Som for fysiske driftsmidler må det oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Det er dermed opp til skattyter å sannsynliggjøre at dette likevel ikke er tilfellet for det aktuelle prosjektet. Selskapene har ikke gjort dette, og kostnadene er dermed aktiveringspliktige.
- (27) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:
1. **Anken forkastes.**
  2. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (28) *Jeg er kommet til at ankene fører frem.*
- (29) Som jeg allerede har nevnt, gjelder saken spørsmålet om kostnader til produktutvikling innenfor eksisterende varemerker skal utgiftsføres direkte eller aktiveres. Det er dels tale om utvikling av nye varianter innenfor en produktkategori, for eksempel en ny smak. Dette er kalt "linje/merkeutvidelse". Dels gjelder saken såkalt "varemerkestrekk", hvor utviklingskostnader påløper i forbindelse med lansering av et eksisterende varemerke i en ny produktkategori.
- (30) *Generelt om bestemmelsene om utgiftsføring og aktivering av kostnader til forskning og utvikling*
- (31) Skatteloven § 6-1 inneholder hovedregelen om fradrag. Første ledd lyder:
- "Det 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."**

- (32) Bestemmelsen gir fradrag rett bare dersom kostnaden har en nødvendig tilknytning til den skattepliktige inntekten. Det er ikke omtvistet at tilknytningskravet er oppfylt i denne saken. Kostnaden må videre være "pådratt". I dette ligger et krav til oppofrelse av en fordel – det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. En ren ombytting av verdier innebærer ikke oppofrelse, se Rt. 2014 side 108 avsnitt 48 med videre henvisning.
- (33) Forsknings- og utviklingsutgifter anses i utgangspunktet oppofret så snart de er pådratt, slik at de kan utgiftsføres direkte i medhold av § 6-1. Av § 6-1 første ledd andre punktum fremgår imidlertid at fradrag retten er presisert, utvidet eller innskrenket i andre bestemmelser i skatteloven. Aktiveringsplikt for visse FoU-kostnader følger av § 6-25. Paragrafen har følgende ordlyd:
- "Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel."**
- (34) Bestemmelsen ble opprinnelig vedtatt som § 14-4 sjette ledd i 1999, men ble flyttet til § 6-25 i 2005. I Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 72 uttaler departementet følgende om bestemmelsen:
- "Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum skal som nevnt alle motytelser som vil påvirke skattyterens inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå en slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen, jf ovenfor."**
- (35) Paragraf 6-25 må ses i sammenheng med skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, som direkte gjelder hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives. Her heter det at et driftsmiddel regnes som varig "når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år". Det er lagt til grunn at kravet om brukstid på minst tre år også gjelder driftsmidler som er aktiveringspliktige i medhold av § 6-25, se Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833.
- (36) Andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi kan avskrives etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Her heter det:
- "Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50."**
- (37) Av det siterte avsnittet fra Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 72 fremgår at aktiveringsregelen i § 6-25 – opprinnelig § 14-4 sjette ledd – i all hovedsak var ment å kodifisere Forland-dommen, inntatt i Rt. 1993 side 1012. Dommen gjaldt kostnader til utvikling av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Høyesterett la til grunn at kostnadene var aktiveringspliktige, fordi de knyttet seg til et konkret prosjekt som sannsynligvis ville bli realisert.

- (38) I Rt. 2014 side 108 Statoil Angola var tvistetemaet spørsmålet om aktiveringsplikt for utgifter til leting etter petroleum. Også her foretok Høyesterett en vurdering av sannsynligheten for at kostnadene ville føre til varige verdier. Førstvoterende uttaler følgende i avsnitt 56:
- "Videre kan verken leting innenfor leteforpliktelsene eller utover det selskapet er forpliktet til, anses som en påkostning på tillatelsen. 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 fradragføres 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."**
- (39) I dokument nr. 8:90 (2004–2005) fremmet tre Stortingsrepresentanter forslag om å endre skatteloven § 14-4, slik at alle FoU-kostnader kunne utgiftsføres direkte. Departementet vurderte forslaget, men gikk inn for å videreføre de gjeldende reglene, se Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 71–74. Forslaget ble ikke vedtatt. Proposisjonen bygger på dette punkt i betydelig grad på Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, som jeg tidligere har nevnt. Gjennom lovbehandlingen har brevet dermed fått noe større vekt som rettskilde enn det ellers ville hatt.
- (40) Aktiveringsplikt for FoU-kostnader etter § 6-25 forutsetter på denne bakgrunn at kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Bestemmelsen gjelder bare varige driftsmidler, noe som innebærer et krav om brukstid på minst tre år, jf. § 14-40 første ledd bokstav a. Rettspraksis har slått fast at det må foretas en sannsynlighetsvurdering av om vilkårene er oppfylt. Jeg kommer tilbake til hva dette nærmere betyr for vurderingen av varighetskravet.
- (41) *Markedsføring, vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler?*
- (42) Spørsmålet er for det første om § 6-25 i det hele tatt får anvendelse på de utviklingskostnader som er tema i saken. Svaret avhenger av om det innenfor kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse" skapes nye immaterielle driftsmidler.
- (43) De ankende parter har på dette punkt for det første anført at utviklingskostnadene må anses som *markedsføringsutgifter*, som kan utgiftsføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1. Det er uomtvistet og ikke tvilsomt at reelle markedsføringsutgifter kan utgiftsføres direkte, se for eksempel Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014 side 184. Jeg finner det imidlertid klart at de utviklingskostnader som er tema i denne saken, ikke kan sies å ha påløpt til markedsføring og reklame, slik disse begrepene tradisjonelt har blitt forstått. Denne anførselen kan derfor ikke føre frem.
- (44) Stabburet og Lilleborg har videre gjort gjeldende at retten til direkte utgiftsføring følger av at vi her har å gjøre med *vareutviklingskostnader*. Heller ikke på dette punktet er det uenighet om de rettslige utgangspunktene. Skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a gir en uttømmende regulering av hvilke vareutviklingskostnader som er aktiveringspliktige. De rene produksjonskostnadene omfattes av aktiveringsplikten. FoU-kostnader er imidlertid ikke nevnt og kan dermed utgiftsføres direkte, se Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) side 136 og Lignings-ABC 2014/15 side 1527.

- (45) Spørsmålet er om kostnadene i foreliggende sak må sies å knytte seg til vareutvikling, eller om det skapes immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen. Om denne grensegangen heter det i brevet fra Finansdepartementet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833:

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

- (46) Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet "driftsmiddel". Finansdepartementet uttaler i brevet jeg nettopp siterte fra at et driftsmiddel er "et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten". I Lignings-ABC 2014/15 side 338 defineres driftsmiddel som "et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters aktivitet".
- (47) Som det fremheves i en annen sammenheng i Rt. 2014 side 986 avsnitt 44, kan regnskapsreglene ofte gi veiledning også i skatterettslige spørsmål, se også Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 71. I Norsk Regnskapsstandard 19 gis følgende definisjon av immaterielle eiendeler:

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

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

- (48) Som eksempel på immaterielle eiendeler "som kan falle innenfor definisjonen" er nevnt blant annet patenter og varemerker, samt "modeller, prototyper, resepter, formler etc".
- (49) Det må etter dette være klart at et varemerke er et immaterielt driftsmiddel. Kostnader knyttet til utvikling av nye varemerker vil dermed kunne være aktiveringspliktige etter § 6-25. Denne saken gjelder imidlertid produktvarianter innenfor eksisterende registrerte merker. Jeg antar at også slike nye vareideer i form av oppskrifter, resepter eller lignende etter omstendighetene vil kunne utgjøre immaterielle driftsmidler. Forutsetningen må være at de skiller seg så vidt mye fra det opprinnelige, at det er naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi.
- (50) I denne saken har hovedspørsmålet vært om varighetskravet i § 6-25 er oppfylt. Spørsmålet om det i det hele tatt utvikles driftsmidler innenfor kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse", har i mindre grad vært fremme. Partene har



ikke fremlagt materiale som gjør det mulig for Høyesterett konkret å vurdere om det under de mange enkeltprosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler. Som jeg straks kommer til, er vilkårene for aktiveringsplikt etter mitt syn ikke oppfylt selv om man skulle legge til grunn at immaterielle driftsmidler i utgangspunktet utvikles innenfor disse kategoriene. På denne bakgrunn finner jeg det verken hensiktsmessig eller nødvendig å konkludere på dette punktet. Jeg tilføyer imidlertid at jeg har vanskelig for å se at det under *alle* prosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sine vedtak.

- (51) *Spørsmålet om vilkårene for aktivering i § 6-25 er oppfylt*
- (52) Jeg har holdt det åpent om selskapene i det hele tatt utvikler driftsmidler under kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse". Under forutsetning av at dette "inngangsvilkåret" er oppfylt, går jeg så over til å vurdere de øvrige vilkårene i § 6-25.
- (53) Kostnadene må for det første være knyttet til prosjekter som "kan bli eller er blitt til" driftsmidler – "kan bli-vilkåret". Slik bestemmelsen er forstått, ligger det i dette et krav om sannsynlighetsovervekt for at utviklingen fører til et driftsmiddel. Partene er enige om at 90 prosent av de prosjekter som når stadiet "Contract Gate"/"Business Case", resulterer i lansering. På den bakgrunn har begge parter lagt til grunn at dette første vilkåret er oppfylt, noe jeg er enig i.
- (54) Som jeg har nevnt, er det videre et vilkår for aktiveringsplikt at driftsmiddelet "ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år", jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a. Forståelsen av dette varighetskravet har vært sakens hovedvistepunkt. Stabburet og Lilleborg har anført at "kan bli-vilkåret" i § 6-25 og varighetskravet i § 14-40 må ses i sammenheng, og at det samlet sett kreves sannsynlighetsovervekt. Staten har sluttet seg til tilnærmingen i skatteklagenemndas vedtak, som er tiltrådt av tingretten og lagmannsretten. Kjernen i statens argumentasjon er at det må foretas en separat vurdering av varighetskravet. Det må ifølge staten – basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger – oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Aktiveringsplikt foreligger da etter statens syn med mindre skattyter påviser konkrete omstendigheter som gjør at driftsmidlene likevel ikke kan anses varige. Formålet med utviklingen og produktenes egnethet anføres å være sentrale vurderingskriterier.
- (55) Vilkårene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a må etter mitt syn ses i sammenheng. Utgangspunktet er at FoU-utgifter anses oppofret etter hvert som de påløper, jf. § 6-1. For at aktiveringsplikt skal inntre, må kostnadene være knyttet til konkrete prosjekter, som kan bli eller er blitt til betydelige driftsmidler med en varighet på minst tre år. Det må derfor foretas en samlet vurdering av om det er grunnlag for aktiveringsplikt med utgangspunkt i vilkårene i § 6-25 jf. § 14-40. Sammenhengen med hovedregelen i § 6-1 tilsier videre at det må kreves sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for aktivering samlet sett er oppfylt.
- (56) En slik tilnærming samsvarer etter mitt syn best med Høyesteretts dom i Rt. 2014 side 108 Statoil Angola, hvor førstvoterende nettopp foretar en sannsynlighetsvurdering av om vilkårene for aktiveringsplikt – samlet sett – er oppfylt. Finansdepartementets brev 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833, gir også en viss støtte til det syn jeg her tar til orde for. Departementet uttaler i brevet at det "ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmidlet

antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år". Avslutningsvis heter det:

**"Oppsummeringsvis kan det 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. Aktiveringsplikten er betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten begrenset til de kostnader som inntreer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet."**

- (57) Området for aktiveringsplikt er altså ment å være "smalt". Det syn staten har tatt til orde for i denne saken, samsvarer etter mitt syn dårlig med dette utgangspunktet.
- (58) Som det fremgår i Finansdepartementets brev, ligger det i begrepet "brukstid" at den økonomiske levetiden er avgjørende. Vurderingstemaet er ikke om driftsmiddelet er egnet til å vare i minst tre år, og heller ikke om formålet har vært å skape et varig driftsmiddel. Konkurrans- og markedsituasjonen vil dermed begrense den antatte brukstiden. Her finner jeg det tilstrekkelig å vise til Statoil Angola-dommen inntatt i Rt. 2014 side 108. De letekostnader som saken gjaldt, var åpenbart egnet til å skape varige verdier i form av drivverdige funn. Dette var også formålet med leteboringen. Det ble imidlertid ikke ansett avgjørende – aktiveringsplikt ble først konstatert fra det tidspunkt det ble gjort drivverdige funn og feltutbygging fremsto som sannsynlig.
- (59) Med dette som bakgrunn ser jeg på de konkrete forholdene i foreliggende sak. Jeg minner først om at saken gjelder utviklingskostnader i prosjekter som har nådd stadiet "Contract Gate"/"Business Case". Som nevnt er det i disse prosjektene 90 prosent sannsynlighet for produktlansering. Men partene er enige om at bare 37 prosent av de lanserte prosjektene får en levetid på minst tre år, noe som innebærer at bare 33 prosent av alle prosjekter tilfredsstiller varighetskravet.
- (60) Det skal under skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjekt – ikke en samlet vurdering av alle prosjektene slik skatteklagenemnda synes å ha gjort. I dette ligger at statistikk ikke i seg selv kan være avgjørende. Det statistiske materialet gir imidlertid et erfaringsgrunnlag som i mangel på andre holdepunkter kan få avgjørende betydning. Også skatteklagenemnda har tilnærmet seg problemstillingen ved hjelp av et generelt erfaringsmateriale. Nemnda har tatt utgangspunkt i at det for fysiske driftsmidler – "basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger" – må oppstilles en presumsjon for varighet. Fra dette har nemnda utledet en tilsvarende presumsjon for de immaterielle driftsmidler som er tema i saken. Men "erfaringsgrunnsetningene" er andre for de immaterielle driftsmidlene enn for de fysiske. Som jeg nettopp har vært inne på, har de immaterielle driftsmidlene i saken statistisk sett en varighet som er kortere enn tre år. Dermed kan det ikke oppstilles en presumsjon om varighet, og nemndas vurdering blir feil.
- (61) Staten har pekt på at et mindretall av prosjektene statistisk sett har en varighet over tre år, og at vektlegging av statistikk dermed vil føre til adgang til direkte utgiftsføring for prosjekter som egentlig skulle vært aktiveringspliktige. Til dette bemerker jeg at statens syn vil føre til aktiveringsplikt for alle prosjekter, hvorav bare et mindretall vil oppfylle vilkårene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a.

- (62) Det har fremgått at de fleste produktvariantene statistisk sett har en kortere økonomisk levetid enn tre år. I mangel på andre holdepunkter ser jeg det slik at varighetskravet i § 14-40 første ledd nr. 1 dermed ikke er oppfylt. Selv om man skulle legge til grunn at det utvikles immaterielle driftsmidler i kategoriene "varemerkestrekk" og "linje/merkeutvidelse", foreligger det da ikke aktiveringsplikt. Skatteklagenemndas to vedtak blir etter dette å oppheve.
- (63) *Sakskostnader*
- (64) De ankende parter har vunnet saken fullt ut og må i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd tilkjennes sakskostnader for samtlige instanser. For tingretten har de ankende parter i fellesskap krevd sakskostnader med 256 125 kroner med tillegg av rettsgebyr. Kravet tas til følge. Det er opplyst at rettsgebyr er beregnet med 6 880 kroner. Selskapene tilkjennes totalt 263 005 kroner i sakskostnader for tingretten.
- (65) Selskapene har for lagmannsretten krevd 267 600 kroner i sakskostnader med tillegg av ankegebyr. Ankegebyret for to saker utgjør 43 860 kroner. Også dette kravet tas til følge, slik at selskapene tilkjennes 311 460 kroner i fellesskap.
- (66) For Høyesterett er kravet fra de ankende partene i fellesskap 869 624 kroner, hvorav utlegg utgjør 10 124 kroner. Staten har protestert på sakskostnadsoppgaven og gjort gjeldende at timeforbruket på totalt 295,55 timer er for høyt. Etter mitt syn kan nødvendige sakskostnader for Høyesterett settes til 600 000 kroner, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Ankegebyr for to saker på 43 860 kroner kommer i tillegg, slik at sakskostnader for Høyesterett på samlet 643 860 kroner blir å tilkjenne de to ankende partene i fellesskap.
- (67) Det totale kostnadsbeløpet utgjør etter dette 1 218 325 kroner.
- (68) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004–2007 oppheves.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 – enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (69) Dommer **Skoghøy:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (70) Dommer **Normann:** Likeså.
- (71) Dommer **Arntzen:** Likeså.
- (72) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (73) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004–2007 oppheves.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 – enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: