

Immaterielle eiendeler:

Aktivering eller utgiftsføring av kostnader

Selskaper som er innehavere av immaterielle eiendeler, pådrar seg gjerne en rekke ulike typer kostnader knyttet til disse. Skatterettslig reiser dette spørsmål om slike kostnader er direkte fradragsberettigede eller skal aktiveres. Denne problemstillingen var nylig oppe til behandling ved Sentralskattekontoret¹.

Typiske kostnader knyttet til immaterielle eiendeler er markedsføringskostnader, som er direkte fradragsberettiget etter hovedregelen i sktl. § 6-1. Andre typetilfeller kan dels være kostnader pådratt med sikte på utvikling av nye immaterielle eiendeler, dels kostnader som pådras på allerede eksisterende immaterielle eiendeler.

Spørsmålet i saken fra Sentralskattekontoret gjaldt skattemessig behandling av kostnader knyttet til ulike vare- og produktmerker. Nærmere bestemt om kostnadene, enten helt eller delvis kunne fradragsføres direkte eller måtte aktiveres som påkostning. Den aktuelle lovbestemmelsen er sktl. § 6-1, som lyder slik:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt...»

Saksforholdet

Selskap A var innehaver av en rekke kjente varemerker. I den forbindelse pådro selskapet seg en rekke kostnader. I tillegg til generelle markedsføringskostnader, kunne disse ulike kostnadene i hovedsak deles inn i fire hovedtyper av kostnader/prosjekter:

Relanseringsprosjekter

Det dreide seg om kostnader knyttet til forbedring og oppgradering i form av emballasje- og formuleringsendringer på eksisterende produkter, men med uendrede produkttegenskaper. Typisk ville dette være endringer som ble gjort i tråd med utviklingen av forbrukers smak og behov. Endringene ble oppfattet som nødvendige for at varemerket skulle opprettholde sin markedsposisjon over tid.

Linjelmerkeutvidelsesprosjekter

Dette var kostnader knyttet til lansering av nye produktvarianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold. Produktet ble noe endret, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Dette ville være tilpasning av produkter for å opprettholde et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos forbrukerne.

Varemerkestrekkprosjekter

Dette var kostnader til lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype, eksempelvis når selskapet utviklet nye produkttyper innenfor et eksisterende varemerke. Slik innovasjon ble også gjort for å opprettholde varemerkets verdi.

Prosjekter knyttet til nye varemerker:

Dette var kostnader knyttet til lansering av et helt nytt varemerke innenfor en ny eller eksisterende produktkategori.

Alle prosjektene ble behandlet i selskapets produktutviklingsstyre (PU-styret). Medlemmene av PU-styret var i det alt vesentlige identiske med selskapets ledergruppe. De ideer som ble forelagt PU-styret, gikk igjennom en definert prosess med følgende trinn:

- «Charter gate»: Dette representerte en startfase hvor mulige ideer kort ble beskrevet mht. innhold og målsetninger. Siktemålet med behandlingen i

PU var å avklare om ideen var noe å jobbe videre med. Selv om man valgte å jobbe videre med en «idé» var det mange som det ikke ble noe av, eller som ville bli vesentlig endret fra første gang den var oppe i PU.

- «Business Case»: På dette trinnet hadde ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kunne produseres og selges, men det kunne fortsatt være vesentlige uavklarte spørsmål.
- «Launch»: Dette var den formelle lanseringsbeslutningen. I prinsippet skulle alt være klart på dette tidspunktet.
- «Evaluation»: Dette innebar en evaluering av produktet og lanseringen. Denne kunne lede til at produktet ble trukket fra markedet eller at det var behov for forandringer. Ved identifisert behov for forandringer, ville man arbeide frem ideer til slike, hvilket kunne lede til et nytt «Charter».

Kostnadene pådratt til ovennevnte hovedprosjekter var regnskaps- og skattemessig utgiftsført direkte av selskapet.

Varsel om endring

Sentralskattekontoret var enig med selskapet i at kostnader pådratt i forbindelse med «relansering», som hovedregel kunne utgiftsføres direkte. Unntak kunne likevel tenkes der «relansering» medførte en vesentlig endring av varemerket, men dette var ikke aktuelt i foreliggende sak. Derimot var kontoret av den oppfatning at deler av kostnadene knyttet til prosjektene «Linjelmerkeutvidelse» og «Varemerkestrekk» skulle aktiveres. Etter nærmere konkret vurdering ble selskapet varslet om at alle kostnader pådratt etter «Business Case»-stadiet skulle aktiveres skattemessig.

Selskapets anførsler

Selskapet anførte at det ikke forelå aktiveringsplikt. Det ble vist til at det bl.a. fulgte

¹ Sak 2004-055KV og 2004-056KV.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

av sktl. § 6–25 (tidligere § 14–4 sjette ledd) og Finansdepartementets uttalelse av 30. mai 2005 (Utv. 2005 s. 833), at det ikke forelå aktiveringsplikt før man på et kvalifisert grunnlag finner at det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet og med en varighet på minst tre år. Basert på tidligere erfaringer, mente selskapet at man på et statistisk grunnlag kunne legge til grunn at det, selv på *Business Case*-stadiet (eller for den saks skyld *Launch*), var mindre enn 50 % sannsynlighet for at det enkelte prosjektet ble et varig driftsmiddel.

Sentralskattekontorets behandling

Innledningsvis bemerket kontoret at sktl. § 6–1 oppstiller til vilkår for fradragrett. Det må for det første foreligge en oppofrelse av en fordel, jf. uttrykket «kostnad» som er «pådratt». Derneft må oppofrelsen av fordelen ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. uttrykket «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Der hvor skattyteren mottar et vederlag (en verdi) som motytelse, vil det kunne være tvil om det foreligger en oppofrelse. Dette formuleres ofte som et spørsmål om det foreligger direkte fradragrett for utgiftene eller om utgiftene må aktiveres. Utgifter som har verdi for inntektsskaping også i senere år, anses som investeringer i gjenstanden (påkostninger) og må aktiveres. Grensedragningen mellom påkostninger (varig verdi) og vedlikeholdsutgifter som kan direkte utgiftsføres, er ikke alltid klar, men et hjelpebegrep i denne vurderingen er hvorvidt utgiften har medført en varig verdi for skattyteren.

Når det gjelder det andre vilkåret, tilknytningskravet, la kontoret til grunn at kostnadene hadde en tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektsskapende aktivitet. For kostnader pådratt tidlig i et prosjekt, bemerket kontoret at det kunne være et spørsmål om kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til konkrete driftsmidler eller til selskapets daglige drift. Denne problemstillingen er imidlertid ikke aktuell i foreliggende sak, da det var lagt til grunn at kostnader som var pådratt i en tidlig prosjektfase og uten konkret tilknytning til konkrete driftsmidler, kunne utgiftsføres direkte. Dette ville i hovedsak gjelde for kostnader pådratt i prosjektstadiet «*Charter gate*».

De aktuelle «driftsmidlene» i foreliggende sak gjaldt såkalte immaterielle driftsmid-

ler, dels i form av vare- og produktmerker, dels i form av oppskrifter. Det var på det rene at disse driftsmidlene var identifiserbare og var kontrollert av selskapet på en slik måte at de kunne skilles ut som egne selvstendige driftsmidler, jf. sktl. § 6–10 tredje ledd. Hovedspørsmålet i saken var derfor om de pådratte kostnadene var å anse som vedlikehold eller påkostning på de ulike immaterielle driftsmidlene. Ingen av kostnadene i den konkrete saken gjaldt erverv av nye immaterielle driftsmidler.

Forholdet til sktl. § 6–25 (tidligere § 14–4 sjette ledd)

Det fremgår av sktl. § 6–10 flg. at kostnader til *erverv* av varige og betydelige driftsmidler skal avskrives. Dette gjelder både fysiske og immaterielle driftsmidler, jf. sktl. § 6–10, jf. § 14–30 flg. Se her også Lignings-ABC 2009/10 s. 331, punkt 1.3.

I sktl. § 6–25 er det inntatt en særskilt bestemmelse om skattemessig behandling av forsknings- og utviklingskostnader (FoU) pådratt i forbindelse med utvikling av *nye* driftsmidler, herunder immaterielle driftsmidler. Bestemmelsen lyder slik:

«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.»

Bestemmelsen er et utslag av den såkalte *Forland-dommen* (Rt. 1993 s. 1012, Utv. 1993 side 1351), og må tolkes i lys av denne, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000).

Kontoret bemerket at bestemmelsen gjelder kostnader til egen FoU med sikte på etablering av *nye driftsmidler*, ikke eksisterende driftsmidler. I praksis er det lagt til grunn at det ikke foreligger aktiveringsplikt før man på et kvalifisert grunnlag finner at det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Videre er det lagt til grunn at driftsmidlet må antas å ha en økonomisk levetid av en viss varighet, slik at det ikke er et åpenbart verdifall som gjør at den økonomiske levetiden er mindre enn tre år. Dette er i samsvar med Finansdepartementets uttalelse av 30. mai 2005.

Påkostning eller vedlikehold på eksisterende driftsmidler

Det fremgår av sktl. § 6–1, sammenholdt med sktl. § 6–10 og § 6–25 at kostnader i tilknytning til produksjon eller forbedring av et varig og betydelig driftsmiddel,

skal aktiveres, og dermed vil inngå i driftsmidlets kostpris, se f.eks. Lignings-ABC 2009 s. 1338 og Finansdepartementets uttalelse av 6. januar 2007. Sistnevnte uttalelse gjaldt spørsmål om skattlegging og aktivering av mulig merverdi ut over kostpris ved egentilvirkning av driftsmidler. Departementet uttaler innledningsvis:

«... Et foretak vil i utgangspunktet utgiftsføre sine kostnader løpende, jf. skatteloven § 6–1. Kostnader til erverv av varige og betydelige driftsmidler kan likevel ikke utgiftsføres umiddelbart, men skal i stedet aktiveres. Dersom kostnadene i foretaket har tilknytning til produksjon eller forbedring av et (egget) varig og betydelig driftsmiddel, må det foretas en kostnadsaktivering der allerede innrømmet fradrag for innkjøps- og produksjonskostnader tilbakeføres gjennom en tilsvarende inntektsført aktiveringspost. Beløpet vil dermed inngå i driftsmidlets kostpris. Dette følger forutsetningsvis av skatteloven §§ 6–10 flg. for avskrivbare gjenstander generelt og av § 6–25 for kostnader til egen forskning og utvikling. ...»

Det foreligger relativt omfattende praksis for så vidt gjelder grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning, se her Lignings-ABC 2009/10 s. 1338. *Vedlikehold*, herunder reparasjon, er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som ny, jf. side 1338 i Lignings-ABC 2009/10. I Lignings-ABC 2009 s. 1338 er skillet vedlikehold/påkostning omtalt slik:

«...5.1 Hovedregel

Kostnad til arbeider som ikke er vedlikehold etter definisjonen ovenfor, kan ikke fradragføres direkte. Kostnader til slike arbeider anses i denne sammenheng som påkostning og kostnadene skal legges til formuesobjektets inngangsverdi (aktiveres), og kommer først til fradrag ved realisasjon/uttak eller eventuelt ved avskrivning. Dette gjelder selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuesobjektet. Påkostning vil således omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer eller rene endringer.

5.2 Endring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som utelukkende består i endring av et formuesobjekt, anses som

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

påkostninger. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning. For eksempel vil riving av en vegg for å få større rom ikke være vedlikehold, heller ikke for den del som erstatter vedlikehold på den vegg som rives. Flytting av en vegg vil heller ikke være vedlikehold. Likeledes vil kostnadene til å flytte et bad som utgangspunkt bli ansett som påkostninger. En midlertidig endring i bruken av formuesobjektet betyr ikke at formuesobjektet har endret karakter, se også LRD (Frostating) av 27. april 2004 i Utv. 2004/681. Endring som går ut på å omgjøre en tidligere endring, slik at gjenstanden bringes tilbake til sin opprinnelige form og stand, anses heller ikke som vedlikehold. F.eks. vil flytting av en vegg tilbake til opprinnelig sted, ikke være vedlikehold. Likeledes vil ombygging av en boligplattform i oljevirksomhet tilbake til den opprinnelige stand som boreplattform, ikke anses som vedlikehold. ...»

Problemstillingen vedlikehold/påkostning knyttet til eksisterende immaterielle driftsmidler, sammenlignet med fysiske driftsmidler, har i liten eller ingen grad vært gjenstand for skatterettslig vurdering. Den praksis som beskrives i Lignings-ABCen, er i all hovedsak knyttet til *fysiske* driftsmidler, mens foreliggende sak gjaldt kostnader knyttet til *immaterielle driftsmidler*, i hovedsak varemerker. Problemstillingen vedlikehold/påkostning gjør seg imidlertid også gjeldende i forhold til slike driftsmidler. Ved vurdering av om det foreligger aktiveringsplikt eller ikke for varige og betydelige immaterielle driftsmidler, måtte vurderingen, slik kontoret så det, ta utgangspunkt i generelle betraktninger knyttet til grensen mellom påkostning og vedlikehold. Selv om hovedbeskrivelsen er knyttet til fysiske driftsmidler, er omtalen i Lignings-ABCen generell og kunne etter kontorets oppfatning ikke forstås slik at det kun er ment å omfatte fysiske driftsmidler.

Konkrete vurderinger

Når det gjelder kostnader knyttet til eksisterende immaterielle driftsmidler, som i hovedsak var varemerker, må grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning avgjøres konkret.

Kontoret la til grunn at kostnader pådratt i forbindelse med relanseringer kunne utgiftsføres direkte. Dette var kostnader som hadde preg av å være vedlikeholdskostnader. Kontoret viste her til at det



MARKEDSFØRING: Typiske kostnader knyttet til immaterielle eiendeler er markedsføringskostnader, som er direkte fradragsberettiget etter hovedregelen i sktl. § 6-1.

dreide seg om forbedringer og oppgraderinger av emballasje- og formuleringsendringer på eksisterende produkter, men med uendrede produktegenskaper. Endringene gjøres i tråd med utviklingen av forbrukers smak og behov, og oppfattes som nødvendig for at varemerket skal opprettholde sin markedsposisjon over tid.

Linje/merkeutvidelse innebærer lansering av nye varianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold, mens varemerkestrekk innebærer lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype. Når det gjaldt kostnader knyttet til disse prosjektene (linje/merkeutvidelse og varemerkestrekk), mente kontoret at det forelå aktiveringsplikt. Slik kontoret så det, innebar disse prosjektene en utvidelse av / endringer på eksisterende immaterielle driftsmidler. Kostnader forbundet med endringer, også der det ikke medfører verdiøkning, er for fysiske driftsmidler generelt ansett som påkostning. Tilsvarende måtte, etter kontorets oppfatning, også legges til grunn for immaterielle driftsmidler.

Basert på selskapets opplysninger fant kontoret at «Business Case»-stadiet kunne legges til grunn som tidspunkt for aktiveringsplikt i forhold til de fremlagte prosjekter. På dette tidspunktet ville kostnadene normalt sett ha en slik nær tilknytning til varemerket som sådan, at kostnadene måtte aktiveres på varemerket. Videre var det på dette tidspunktet normalt gjennomført markedsundersøkelser, samt avklart at produktet både kunne

produseres og selges. Aktiveringsplikten omfattet både direkte- og indirekte kostnader.

Selskapet hadde, som grunnlag for direkte fradragsføring, vist til en uttalelse fra Skattedirektoratet referert i Utv. 1990 s. 546, hvor direktoratet la til grunn at utskifting av kassetter hos videoleiefirmaer anses som vedlikehold. Fra uttalelsen siteres:

«Vedlikeholdsutgifter er m.a.o. utgifter forbundet med opprettholdelse av den opprinnelige standarden på videokassettbeholdningen.

Skattedirektoratet antar etter dette at enhver utskifting av videokassetter innenfor det samme tekniske standardnivået i en ellers aktiveringspliktig beholdning må anses som vedlikeholdsutgifter, forutsatt at det ikke innebærer en økning i det totale antallet kassetter. En økning i antallet vil representere en utvidelse på linje med påkostninger og dermed være en aktiveringspliktig utgift.»

Etter kontorets oppfatning var kontorets standpunkt i samsvar med direktoratets uttalelse. Kontoret viste her til at det er nye varianter innenfor en eksisterende kategori og lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype, som skal aktiveres. Disse kan, slik kontoret så det, sammenlignes med direktoratets uttalelse om at en *økning* vil representere en aktiveringspliktig kostnad.

Avsluttende kommentarer

Foreliggende sak gjaldt i hovedsak prosjektkostnader pådratt i forbindelse med en *utvidelse* av eksisterende varemerker. Tilsvarende vil det foreligge aktiveringsplikt for *endringer* i varemerket som sådan, se eksempelvis sak 2001-001OLN, omtalt i Almvik/Kristiansen *Bedriftsbeskatning i praksis 2006*, Fagbokforlaget 2006 s. 174. Også kostnader knyttet til utvikling av *nye varemerker* vil det kunne foreligge aktiveringsplikt for. Dette må imidlertid avgjøres konkret, og ifølge praksis vil det ikke foreligge aktiveringsplikt før man på et kvalifisert grunnlag finner at det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Aktiveringsplikten for utvikling av nye varemerker synes imidlertid å være noe strengere sammenlignet med kostnader pådratt i tilknytning til eksisterende varemerker.