

Vedlikehold og påkostning av dataprogrammer

Her omtales den skattemessige behandlingen av utgifter til utvikling av eksisterende dataprogram. Artikkelen tar for seg skillet mellom vedlikehold og påkostning og skillet mellom eksisterende og nytt dataprogram.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattjurist
Anne Marie Hammes
Skatt Øst



Seniorrådgiver
Ivan Myklebust
Skatt Øst

Artikkelen gir uttrykk for forfatterens egne synspunkter, og kan ikke tillegges Skatt øst uten at det går fram av sammenhengen.

I virksomheter som utvikler dataprogram for salg/lisensiering, anses dataprogrammene skattemessig som egenutviklede immaterielle driftsmiddel.

Utviklere av dataprogram tilpasser programmene i takt med den generelle utviklingen i samfunnet, herunder kundenes endrede ønsker og behov. De senere år har konkurransen mellom utviklerne blitt vesentlig skjerpet og kampen om kundene har hardnet til. Den teknologiske utviklingen har som følge av det akselerert. Utviklerne må derfor endre og oppgradere programmene i et stadig raskere tempo. Av konkurransesyn må programmene gis nye og flere funksjoner, bedre yteevne, design, brukervennlighet og grensesnitt mot andre applikasjoner mv.

Utgifter til egen forskning og utvikling med sikte på å utvikle nye driftsmiddel behandles etter sktl. § 6-25. Det går fram av FIN-uttalelse inntatt i Utv. 2005 s. 833 at aktiveringsplikten er begrenset til de

utgiftene som inntreffer etter at det på et kvalifisert grunnlag er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Aktiveringsplikten forutsetter at driftsmidlet må antas å ha en økonomisk levetid på minst tre år.

Utgifter til vedlikehold av eksisterende driftsmiddel kan fradras etter sktl. § 6-11. Det er et vilkår for fradragsrett at utgiften er oppfret. Fradragsretten må derfor avgrenses mot utgifter som gir driftsmidlet en varig verdi (påkostninger) og som skal aktiveres sammen med driftsmidlets kostpris.

Rettskildegrunnlaget om grensen mellom vedlikehold og påkostning gjelder for det meste fysiske driftsmiddel, særlig fast eiendom. Det må antas at de generelle regler som kildegrunnlaget gir uttrykk for, også gjelder for immaterielle driftsmiddel og dermed også dataprogram. Dette utgangspunktet tar også FIN i sitt brev inntatt i Utv. 2011 s. 1488 om behandlingen av utgifter til forskning og utvikling av dataprogrammer.

Skillet mellom vedlikehold og påkostning

I Rt. 1999 s. 1303 (Christensen) sa Høyesterett følgende om vedlikeholdsbegrepet: «Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. I den utstrekning det i forbindelse med rehabilitering av et hus foretas utbedringer som går ut over dette, vil utgiftene bli å aktivere som en del av kostprisen. Det er den stand huset hadde, redusert med slit og

elde, som det kan vedlikeholdes tilbake til.» Disse synspunktene har senere vært lagt til grunn i teori og ligningspraksis.¹

Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov

Etter gjeldende rett er det et grunnleggende vilkår for å kunne karakterisere en utgift som vedlikehold at den dekker et vedlikeholdsbehov. Tradisjonelt har dette vært forstått slik at utgiften må være nødvendig for å utbedre en skade eller slitasje på selve driftsmiddelet.² Det er ikke et vedlikeholdsbehov som dekkes hvis det gjøres endringer på driftsmiddelet for å tilpasse det til de ytre omgivelser, uten at det er slitt eller skadet. Et eksempel på det er at utgifter til rene moderniseringer ikke anses som vedlikehold etter sktl. § 6-11.³ En utgift som ikke dekker et vedlikeholdsbehov, kan likevel være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis det kan påvises andre grunner til at den har den nødvendige tilknytning til skattepliktig inntekt.

I mange tilfeller endres dataprogram for å tilpasse det til endringer i f.eks. internasjonale standarder. Endringen skyldes ikke skade eller slitasje på selve dataprogrammet, men er nødvendig på grunn av endringer i andre programmer. Endringen er derfor ikke vedlikehold etter den tradisjonelle forståelsen.

I andre tilfeller må dataprogram endres og oppgraderes for å tilpasses lovpålagte krav. Rettspraksis viser at et lovpålagt krav om

1 Jf. Skattelovkommentaren 2003/04 3. utg. (til § 6-11) og Lignings-ABC 2011/12 s. 1451 flg.

2 Jf. Zimmer "Lærebok i skatterett", 6. utg. 2009 s. 174.

3 Jf. Lignings-ABC 2011/12 s. 1452.

endring ikke er ensbetydende med at det foreligger vedlikeholdsbehov. I Utv. 2002 s. 1028 LRD ble det lagt til grunn at utgifter til pålagt tilkobling av kloakk til kommunalt anlegg måtte aktiveres. Lagmannsretten fant det klart at den aktuelle utgiften ikke hadde tilknytning til vedlikehold av kloakkanlegget. Det var en nødvendig utgift fordi det forelå et offentlig pålegg, men nødvendigheten var ikke relatert til noe vedlikeholdsbehov.

De fleste endringene og oppgraderingene som gjøres i dataprogram, er begrunnet i konkurranse- og salgshensyn. Programutviklerne må holde tritt med konkurrentene når det gjelder hurtighet, ytelse, brukervennlighet og funksjoner og ikke å bli utkonkurrert. I tillegg utvikles og endres programmene i tråd med kundenes smak og ønsker for å sikre programmets markedsposisjon. I slike tilfeller ville programmene fungert uten endringene. Endringene er ikke begrunnet i et vedlikeholdsbehov, men i andre ytre forhold, og kan ikke klassifiseres som vedlikehold etter gjeldende regler. Dette gjelder uavhengig av om endringene er nødvendige for å sikre fortsatt salg.

I brevet fra FIN i Utv. 2011 s. 1488 ser det likevel ut til at endringer på dataprogram godtas som vedlikehold, selv om endringene ikke dekker et vedlikeholdsbehov. I brevet går det frem at endringer i brukergrensesnitt og kapasitet begrunnet i «tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet» skal anses som vedlikehold. Det påpekes i brevet at dette kan innebære en noe utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet. Brevet må forstås slik at den utvidede forståelsen bare skal gjelde dataprogrammer.

I praksis har det vist seg at det også er en tendens innen andre bransjer, f.eks. shipping- og eiendomsbransjen, til å klassifisere arbeider på driftsmiddel til vedlikehold med den begrunnelse at endringen er et krav fra kunden eller at det er nødvendig for å få nye oppdrag.

En avgjørelse fra Sentralskattekontoret for storbedrifter (referert i Revisjon og Regnskap nr. 4, 2010 s. 57) kan leses slik at endringer ble godtatt som vedlikehold med den begrunnelse at de var nødvendige av konkurranse- og salgshensyn. Sentralskattekontoret la til grunn at utgifter til relanseringer hadde preg av å være vedlikehold. Kontorets begrunnelse er at det gjaldt «forbedringer og oppgraderinger av

emballasje- og formuleringsendringer på eksisterende produkter, men med uendrede produkttegnegenskaper. Endringene gjøres i tråd med utviklingen av forbrukers smak og behov, og oppfattes som nødvendige for at varemerket skal opprettholde sin markedsposisjon over tid».

Det kan derfor se ut til at innholdet i vedlikeholdsbegrepet er i ferd med å utvides, ved at konkurranse- og salgshensyn blir likestilt med vedlikeholdsbehov. Denne utviklingen er etter vår mening ikke i samsvar med den rettspraksis og teori som foreligger om begrepet. I slike tilfeller må det i stedet gjøres en konkret vurdering av om utgifter som er påløpt av konkurranse- og salgshensyn er fradragsberettiget av andre grunner etter sktl. § 6-1.

Det kan vedlikeholdes tilbake til opprinnelig stand

Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake til opprinnelig stand.⁴ Dersom driftsmidlet får en høyere standard, anses det som påkostning. Det har i praksis vært godtatt at det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden driftsmidlet var nytt. Det godtas som vedlikehold at det foretas utskifting av eldre utstyr med nytt så lenge den relative standarden er den samme.⁵ Rene endringsarbeider kan ikke fradras som vedlikehold, men anses som påkostninger.⁶

Etter FINs uttalelse i Utv. 2011 s. 1487 kan egenutviklede dataprogram vedlikeholdes opp til en standard som er «i takt med den teknologiske utvikling». Det omfatter f.eks. endring av brukergrensesnitt, kapasitet og kompatibilitet. I tillegg skal reparasjoner av programfeil og oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv., anses som vedlikehold. Når det gjelder endringer som tilfører programmet nye funksjoner, sier FIN at det ofte vil være påkostninger. En ny funksjon er likevel vedlikehold hvis den faller inn under de nevnte vedlikeholdstilfellene.

Det kan ikke være tvil om at oppdateringer i takt med den teknologiske utviklingen vil kunne innebære både rene endringer av programmet og at den relative standarden blir bedre.

Et interessant aspekt her er at det ofte er programutviklerne selv som driver den teknologiske utviklingen og derfor selv

setter grensen for hva som er vedlikehold. Det har vært stilt spørsmål om uttalenen innebærer at den programutvikleren som først lanserer en ny funksjon må behandle den som påkostning, mens den som følger etter kan behandle den som vedlikehold med den begrunnelse at det er i takt med den teknologiske utviklingen.

Grensen mot nytt driftsmiddel

Et annet vanskelig spørsmål er om omfattende endringer og oppdateringer av dataprogrammet medfører at det må anses å foreligge et nytt driftsmiddel.

Den retts- og ligningspraksis som foreligger, gjelder i hovedsak bygg med lang levetid der tidsmessighet ofte blir utbedret ved større rehabiliteringsarbeider. I Rt. 1999 s. 1303 (Christensen) ga Høyesterett uttrykk for at når bare en mindre vesentlig del av det gamle er i behold, trekkes det i retning av at det foreligger et nytt bygg.

Dataprogram undergis en kontinuerlig endring. Det er vanlig at oppdateringer, forbedringer og nye funksjoner blir kommersialisert så raskt som mulig i nye versjoner av programmet. Det kan medføre at dataprogrammets kildekode er totalt omskrevet i løpet av tre år. Spørsmålet er om det medfører at det foreligger et nytt program før det har gått tre år. I så fall er det ikke aktiveringsplikt for utgif-



ØKOKRIM

SPEIALETTERFORSKER
MED REVISOR-/ØKONOMIBAKGRUNN

Vi har en ledig fast stilling som spesialetterforsker med revisor-/økonomibakgrunn. Stillingen er knyttet til et tverrfaglig team som har ansvar for å etterforske og irettføre økonomiske straffesaker for domstolene.

Kontaktperson: førstestatsadvokat Anna Haugmoen Mo, tlf. 23 29 10 00.

For full kunngjøringstekst: okokrim.no, politijobb.no eller nav.no.

Søknadsfrist: 23.04.2012.

ØKOKRIM Telefon: +47 23 29 10 00
www.okokrim.no

4 Jf. Rt. 1999 s. 1303 (Christensen).

5 Jf. Utv. 1975 s 586 FIN.

6 Jf. Lignings-ABC 2011/12 s. 1452.

Skatt

tene, og alle utgifter kan fradragføres direkte.⁷

Ved grensedragningen har det generelt vært lagt vekt på både fysiske/tekniske, økonomiske og funksjonelle kriterier. Etter fysiske/tekniske kriterier vil endringer i kildekoden ha betydning. Etter funksjonelle kriterier må det ses på om programmet kan brukes til samme formål som tidligere og om det har fått nye eller endrede funksjoner. En kompliserende faktor her er at store endringer i kildekoden ikke nødvendigvis medfører like store endringer i programmets brukergrensesnitt, f.eks. ved bytte av programmeringsspråk.

Med henvisning til Christensen-dommen sier FIN i sitt brev i Utv. 2011 s. 1488 at den løpende utvikling av et dataprogram normalt ikke vil lede til at det gamle programmet er realisert og et nytt er anskaffet. Det vil kun være aktuelt hvis en mindre vesentlig del av programmet slik det framsto før endringen er i behold etter endringen. FIN legger til grunn at det bare unntaksvis vil forekomme. I tillegg legges det til grunn at med forsvarlig vedlikehold vil den økonomiske levetiden for egenutviklede dataprogram normalt være over tre år.

En total omskrivning av kildekoden i løpet av tre år på grunn av løpende endringer er derfor ikke ensbetydende med at det foreligger et nytt driftsmiddel. Det avgjørende er hvor store endringer og oppgraderinger som blir kommersialisert i en ny versjon av programmet sammenlignet med den forrige versjonen. Ved vurderingen kan det ikke tas hensyn til tidligere endringer i eldre versjoner.

En konsekvens av dette er at utviklernes strategi for kommersialisering av videreutvikling av programmet vil ha direkte betydning for den skattemessige levetiden på programmet. Dersom virksomheten foretar løpende vedlikehold og gradvis videreutvikling gjennom hyppige utgivelser av nye versjoner, trekker det i retning av at det er det eksisterende dataprogrammet som videreføres. En slik strategi forlenger programmets levetid, og kan etter vår mening medføre at programmet får en levetid som er vesentlig lengre enn tre år. I de tilfellene programutviklerne velger å implementere vedlikehold og videreutvikling gjennom færre nye versjoner med større endringer og oppgraderinger, kan endringene lettere bli ansett for å være så omfattende at det foreligger et nytt driftsmiddel.



EGENTUVIKLET: I virksomheter som utvikler dataprogram for salg/lisensiering, anses dataprogrammene skattemessig som egenutviklede immaterielle driftsmiddel.

⁷ Jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a og Utv. 2005 s. 833.