

Grensen mellom vedlikehold og påkostning

i relasjon til fast eiendom

Kandidatnummer: 31

Antall ord: 14 212



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.21

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling	4
1.1.1 Oppofrelse	5
1.2 Aktualitet.....	5
1.2.1 Fradragsrett eller aktiveringsplikt	6
1.3 Boligunntaket	7
1.3.1 Arbeider- og funksjonærboliger	8
1.4 Metodiske særegenheter ved avhandlingens problemstilling og metode generelt.....	9
1.5 Avgrensning og systematikk av oppgaven.....	10
2 Skillet mellom vedlikehold og påkostning.....	11
2.1 Vedlikehold – generelt	11
2.1.1 Kravet om vedlikeholdsbehov.....	11
2.2 Hvem sin eiertids standard skal legges til grunn.....	13
2.2.1 Rettspolitiske betraktninger.....	13
2.3 Påkostning	15
2.4 Når går man over fra å vedlikeholde boligen til å anskaffe en ny i skatterettslig forstand.....	16
2.4.1 Rettspolitiske betraktninger.....	18
2.4.2 Konsekvenser av Christensen-dommen	18
2.5 Forbedring/endring, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold.....	20
2.5.1 Fradragspost: riving av storkjøkken.....	21
2.5.2 Fradragspost: riving av innerveggene	21
2.5.3 Fradragspost: fasade.....	22
2.5.4 Fradragspost: elektrisk anlegg.....	23
2.5.5 Konklusjon	23
2.6 Myndighetspålagte forbedringer	23
3 Det større bildet.....	26
3.1 Post for post vs. helhetsvurdering	26
3.2 Skillet vedlikehold/utskiftning av selvstendig formuesobjekt	26
4 Avsluttende bemerkninger	28

5 Kilderegister 29

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Denne avhandlingen har til hensikt å trekke opp grensen mellom vedlikehold og påkostning for fast eiendom. Grensedragningen får betydning for fastsettelsen av skattyters alminnelige inntekt. I dag er rettstilstanden nok så klar de lege lata, men det er rom for enkelte de lege ferenda-betraktninger. Disse betraktningene vil bli gjort rede for underveis.

Frem til og med 2004 hadde man en ordning for boligbeskatning hvor man hovedsakelig prosentlignet boliger.¹ Det vil si at fordelene av å bo i egen bolig ble skattlagt, hvor beregningen tok utgangspunkt i en viss prosent av boligens ligningsverdi – som normalt var meget lav.² Dette gjorde at man frem til og med 2004, litt forenklet sagt, hadde anledning til å føre vedlikeholdsfradrag også på egen bolig.³ Bakgrunnen for opphevelse av ordningen var at den slo uheldig og tilfeldig ut.⁴ Det ble ansett å være for krevende å utforme et takstsystem som var administrativt håndterbart og som ikke samtidig ga urimelige utslag i enkelttilfeller.⁵

For at problemstillingen skal komme på spissen i dag er det en forutsetning at skattyter har «skattepliktig inntekt» fra fast eiendom, jf. skatteloven (sktl.) § 6-1 (1).⁶ Videre heter det i bestemmelsen at det gis fradrag for «kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre» denne skattepliktige inntekten.⁷ Bestemmelsen er skattelovens hovedregel om fradrag og er en videreføring av sktl. 1911 § 44 (1).⁸ Her ble fradrag gitt for «utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse».⁹ Kortformen «utgift til inntekts ervervelse» er kanskje en av skatterettens mest kjente formuleringer, og brukes fortsatt ofte i skatterettslig dagligtale.¹⁰

Som en følge av at sktl. § 6-1 er hovedregelen om fradrag, «presiserer, utvider eller innskrenker» bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32 fradragretten.¹¹ Skatteloven § 6-11, hvilket er sentral for denne avhandlingen, presiserer fradragretten. Av dette kan det utledes to konsekvenser. For det første må de hensyn som sktl. § 6-1 bygger på også ligge til grunn bak sktl. § 6-11. For det andre forutsettes «vedlikehold» etter § 6-11 å være en «kostnad» etter § 6-1. I nevnte rekkefølge skal jeg knytte noen betraktninger til disse to konsekvensene.¹²

Skattelovens hovedregel om fradrag bygger på *skatteevneprinsippet*.¹³ På det generelle plan tar prinsippet høyde for skattyters evne til å bære skattebelastningen.¹⁴ Mer konkret justeres skattebelastningen ut ifra skattyters netto inntekt fra hver enkelt inntektskilde. Det ville gi liten mening å skattlegge en person med utelukkende høy utleieinntekt hardt, dersom vedkommende har brukt tilsvarende store summer på å skaffe seg inntekten i første omgang. Vedkommendes nettoinntekt fra denne kilden er da gått i null. På bakgrunn av dette omtales ofte fradrag som gis etter sktl. § 6-1 som *kostnadsfradrag*.¹⁵ Vedlikehold er et eksempel på en kostnad som pådras nettopp for å opprettholde skattepliktige utleieinntekter. Vedlikeholdskostnader bidrar derfor ikke til å øke

¹ Zimmer (2018) s. 174 (petit)

² Ibid.

³ Syversen (1996) s. 93, pkt. 2.2.4.5

⁴ Innst. O nr. 10 (2004 – 2005) s. 11, pkt. 3.1

⁵ Ibid.

⁶ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

⁷ Jf. sktl. § 6-1 (1) første pkt.

⁸ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

⁹ Jf. sktl. 1911 § 44 (1)

¹⁰ Zimmer (2018) s. 188 (petit)

¹¹ Sktl. § 6-1 (1) annet pkt.

¹² For nærmere om «kostnad», se avhandlingens pkt. 1.1.1

¹³ Zimmer (2018) s. 185

¹⁴ Op.cit. s. 30

¹⁵ Op.cit. s. 185

skattyters skatteevne. Det er også disse betraktninger som ligger til grunn bak skattyters anledning til å gjøre fradrag i alminnelige inntekt – og bare alminnelig inntekt.

1.1.1 Oppofrelse

Frdrag etter sktl. § 6-1 krever at to vilkår er oppfylt. For det første må det foreligge en «kostnad som er pådratt», ofte omtalt som oppofrelsesvilkåret.¹⁶ For det andre må kostnaden som er pådratt ha tilknytning til inntekten eller en inntektsskapende aktivitet. Tilknytningsvilkåret er for denne avhandlingens problemstilling ikke sentralt og det forutsettes i det videre at vilkåret er oppfylt.

Ordlyden av vilkåret «kostnad» tilsier at det må ha skjedd en oppofrelse av en fordel. Det må med andre ord ha skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling.¹⁷ Kostnader til vedlikehold av fast eiendom er en slik oppofrelse ettersom vedlikeholdskostnadene pådras for å holde skattyters formue på samme nivå som tidligere. Kravet om oppofrelse gjør at fradragsretten avgrenses mot tilfeller hvor skattyter bare endrer på sammensetningen av vedkommendes formue, hvilket er tilfellet ved påkostning av fast eiendom. Skattyter bruker eksempelvis midler for å bygge på en ny etasje på utleieboligen sin. Skattyters formue er i dette eksemplet ikke svekket ettersom formuen ikke har tapt seg, men bare endret form.

Det er hele tiden skattyters skatteevne som er det sentrale – har skattyters evne til å betale skatt blitt svekket eller ikke. Det er gjennomgående i skatteloven at endringer i skattyters formuesstilling enten skal skattlegges eller fradragsføres. Dette bekreftes i HR-2018-580-A (avsnitt 30), hvor det uttales at det overordnede siktemålet med sktl. § 6-1 er å komme «fram til skattyters netto inntekt og derved også skatteevne».

Om det har skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling eller ikke, er veldig tydelig i de tilfeller hvor skattyter påkoster en ny etasje eller vedlikeholder et nedslitt gulv. Mindre tydelig blir det når skattyter gjør omfattende rehabiliteringsarbeider, kombinert med endringer på boligen eller får pålagt ytterligere krav til boligstandard av myndighetene. Likevel er det også i disse tilfellene viktig å holde fast ved det grunnleggende – er skattyters formuesstilling redusert eller ikke. At dette er noe Høyesterett også selv gjør ser vi blant annet i HR-2016-1801-A (avsnitt 40) hvor det uttales at «det styrende for grensdragningen [er] hvorvidt utbedringen referer til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, eller om den har mer preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden.» Dommen behandles i avhandlingens punkt 2.5.

1.2 Aktualitet

Eiendom i Norge har vært et yndet investeringsobjekt i lang tid, noe skattestrukturen nok må ta noe av skylden for. Den skattemessige totalbelastningen på fast eiendom har gjort det lukrativt å investere i bolig fremfor arbeidsplasser og annet.¹⁸ Dette er for øvrig noe et regjeringsoppnevnt utvalg ønsker å endre på i kjølvannet av pandemien.¹⁹ En slik dyrking av eiendom som investeringsobjekt har gjort at svært mange eier og leier ut fast eiendom og på denne måten mottar skattepliktig inntekt. Denne avhandlingens hovedspørsmål er derfor en problemstilling som fort kan oppta svært mange. Både private og juridiske personer kan være mottakere av skattepliktig inntekt fra fast eiendom, og dermed bli stilt overfor grensespørsmål som skillet mellom vedlikehold

¹⁶ HR-2020-2018-A avsnitt 35

¹⁷ Se også Rt. 2015 s. 367 avsnitt 32

¹⁸ Zimmer (2018) s. 174

¹⁹ Karl Wig, «Regjeringsutvalg vil øke boligskatten – Sanner nekter», *E24*, 15. februar 2021, <https://e24.no/norsk-ekonomi/i/PRja6b/regjeringsutvalg-vil-oeke-boligskatten-sanner-nekter> (lest: 25.02.21)

og påkostning.²⁰ At dette også forekommer rent praktisk ser man i rettspraksis. Problemstillingen har vært oppe for Høyesterett ved en rekke anledninger.²¹

Når det gjelder konsekvensene av at en kostnad kategoriseres som enten vedlikehold eller påkostning, er klassifiseringen av potensiell stor økonomisk betydning for skattyter. Ved rehabiliteringsarbeid *må* kostnadene rubriseres som enten det ene eller det andre.²²

1.2.1 Fradragsrett eller aktiveringsplikt

Klassifiseres kostnadene som vedlikehold kan skattyter trekke utgiftene direkte fra sin totale leieinntekt, hvilket medfører lavere totalinntekt, som igjen resulterer i lavere skattebelastning. En slik direkte fradragsføring har skattyter forøvrig også anledning til å gjøre ved erverv av *driftsmidler* til under 15 000 kroner og som antas å ha en brukstid på under 3 år.²³ Et driftsmiddel er et fysisk formuesobjekt som anskaffes til bruk i skattyters inntektsgivende aktivitet.²⁴ Av den grunn er driftsmidler ikke noe som er forbeholdt bedrifter, men er et formuesobjekt som også private personer kan inneha. Motstykket til driftsmidler er omløpsmidler da dette er formuesobjekter som anskaffes for videre salg. Eksempel på sistnevnte vil være et næringsbygg som bygges med tanke på videresalg av de enkelte lokaler.

Rubriseres kostnaden som påkostning, må utgiften *aktiveres*.²⁵ Det betyr at kostnaden enten legges til eiendommens inngangsverdi, eller tillegges gjenstandens saldogrunnlag.²⁶ En aktivering på eiendommens inngangsverdi illustreres best ved et eksempel. Skattyter kjøper en utleiebolig for 5 millioner kroner, for senere å påkoste boligen med ytterligere 500 000 kroner. Ny inngangsverdi blir nå 5,5 millioner kroner. Som alminnelig regel er inngangsverdien det gjenstanden har kostet selgeren og gjelder både hvor selgeren har kjøpt gjenstanden, og hvor han har produsert den selv.²⁷ Et eksempel på en kostnad som derimot må tillegges formuesobjektets saldogrunnlag, vil være utleiers erverv av vaskemaskin. Vaskemaskinen vil her være et driftsmiddel til over 15 000 kroner og som antas å ha en brukstid på over 3 år.²⁸

I ligningspraksis er det lagt til grunn at skattyter kan velge å fradragsføre vedlikeholdskostnader direkte eller å aktivere kostnadene som en del av inngangsverdien/saldogrunnlaget for de aktuelle eiendeler.²⁹ Skattyter har altså en fradragsrett, mens han for påkostninger ikke har noe valg. Likevel vil skattyter i de aller fleste tilfeller ønske direkte fradrag ettersom dette fører til en umiddelbar skattemessig utligning for skattyter sin del, som igjen gir større økonomisk handlingsrom.³⁰

For en kostnad som er avgjort aktiveringspliktig, er det to måter å behandle utgiften på videre; enten skrives kostnaden ned gjennom avskrivninger – hvilket er tilfellet ved kostnader som er lagt til gjenstandens

²⁰ For juridiske personer som er merverdiavgiftspliktige har problemstillingen også en side mot justeringsreglene, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (mval.) kapittel 9. Inngående mva. på kostnader til vedlikehold av fast eiendom er imidlertid ikke gjenstand for justering ettersom de ikke omfattes av «kapitalvarer» jf. mval. § 9-1 jf. Ot.prp. nr. 59 (2006 – 2007) s. 52, pkt. 7.6.2

²¹ Se blant annet Rt. 1999 s. 1303 og HR-2016-1801-A. Dommene behandles senere i avhandlingen.

²² Jf. sktl. § 6-11 jf. § 6-1 og forutsetningsvis av § 14-40 (3)

²³ Jf. sktl. §§ 14-40 (1) a) jf. vilkårene «varig» og «betydelig»

²⁴ Jf. sktl. §§ 6-10 jf. 6-1 (1); se også Zimmer (BAHR) s. 90 for nærmere om begrepet.

²⁵ Zimmer (2018) s. 195

²⁶ Folkvord (2020) s. 93

²⁷ Zimmer (2018) s. 307

²⁸ Jf. sktl. § 6-10 jf. § 14-40 (1) a)

²⁹ Kaarbø (2015) s. 176, pkt. 9.1 med videre henvisninger til Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) pkt. 6.5.1.2 D

³⁰ Som et særtilfelle hvor skattyter ikke nødvendigvis ønsker direkte fradragsføring kan livselskaper nevnes. Dette skyldes at disse er underlagt egne skatteregler og er herunder unntatt skatteplikt på utleieinntekt – se Prop. 1 LS (2018-2019) s 109, pkt. 7.2. Når man ikke skatter på utleieinntekt vil man heller ikke nødvendigvis være interessert i å redusere totalinntekten.

saldogrunnlag.³¹ Alternativt gjøres kostnaden opp skattemessig først ved salg og gjennom et gevinst/tapsoppgjør. Dette er tilfellet ved kostnader som er lagt til eiendommens inngangsverdi.³²

Ved et gevinst/tapsoppgjør vil utgiften enten redusere skattepliktig gevinst jf. sktl. § 5-1 (2) eller øke skattyters fradragrett jf. sktl. § 6-2 (1). Ved en slik kostnadsbehandling blir skattyter utlignet skattemessig først ved salg, hvis eiendommen i det hele tatt blir solgt. Dette innsnevrer normalt sett skattyters økonomiske handlerom frem til oppgjør finner sted.

For kostnader som skal aktiveres på gjenstandens saldogrunnlag, gjøres kostnaden opp skattemessig gjennom saldoavskrivninger.³³ Saldoavskrivninger er en sjablonmessig kostnadsføring over lenger tid enn ett år, hvor man etter norsk rett følger det *degressive prinsipp*.³⁴ Det vil si at avskrivningene er størst i begynnelsen før de jevnlig avtar. Dette skyldes at størrelsen på de årlige avskrivningene beregnes på de til enhver tid gjenværende verdier.³⁵ Dette krever imidlertid at formuesobjektet utsettes for verdiforringelse gjennom «slit eller elde».³⁶ Midler som ikke utsettes for «slit eller elde» vil derfor ikke kunne avskrives. Eksempler på sistnevnte er kunst, tomt, bolig og finansielle eiendeler.³⁷ At boliger ikke utsettes for «slit eller elde» fremstår lite plausibelt. Dette er imidlertid et unntak som springer ut av forarbeider og omtales ofte som *boligunntaket*.³⁸

1.3 Boligunntaket

Det følger av skatteloven at «bygg» er et driftsmiddel som årlig avskrives med fire prosent.³⁹ Etter sin ordlyd rekker «bygg» svært vidt og omfatter boliger og leiligheter for å nevne de viktigste. Etter ordlyden av «bygg» skulle altså boliger vært avskrevet med fire prosent årlig. Når det likevel ikke er anledning til å avskrive boliger som driftsmiddel, skyldes dette en forarbeidsuttalelse som siden har blitt fulgt opp i rettspraksis.⁴⁰ Første gang rettspraksis gjorde unntak for avskrivning på boliger var i Rt-1937-271 og Rt-1938-707. Det er grunn til å minne om at avskrivninger forutsetter at det tale om et middel til bruk ved innvinning av skattepliktig inntekt. For boligunntaket spiller det dermed ingen rolle om boligen eies av fysiske eller juridiske personer, og heller ikke om skattyter bruker boligen selv eller leier den ut.⁴¹ Begrunnelsen for unntaket bygger på at verdien av boliger uansett kan opprettholdes gjennom vedlikehold over et så langt tidsrom, at avskrivningssatsen ville blitt ubetydelig.⁴² Sagt med andre ord er begrunnelsen at forretningsbygg slites vesentlig mer sammenlignet med boliger, og at verdien av forretningsbygg ikke kan opprettholdes i tilstrekkelig grad utelukkende gjennom vedlikehold. Synspunktet virker ikke overbevisende i et hvert tilfelle. Forestiller man seg en gipsvirksomhet eller annen virksomhet hvor slitaskjen er betydelig, står begrunnelsen seg. Er det derimot tale om en administrativ virksomhet hvor slitaskjen på byggene er beskjeden, vil jeg hevde at begrunnelsen ikke står seg. Verdien av bygget vil også her kunne opprettholdes i tilstrekkelig grad utelukkende gjennom alminnelig vedlikehold.

Rettstilstanden reiser vanskelige grensespørsmål mellom boligeiendommer og hoteller ettersom hoteller kan avskrives årlig med fire prosent jf. sktl. § 14-41 h) jf. § 14-43 h). I lys av begrunnelsen for boligunntaket er det naturlig å tenke at slitaskjen på hoteller er større da inn- og utflytting skjer hyppigere og at man derfor behandler

³¹ Jf. sktl. § 14-40 jf. § 14-41

³² Jf. sktl. §§ 5-1 (2) og 6-2 (1)

³³ Jf. sktl. §§ 6-10 jf. 14-40 (1) a)

³⁴ Jf. sktl. §§ 14-41 til 14-48 og Zimmer (2018) s. 362

³⁵ Zimmer (2018) s. 361 – 362

³⁶ Jf. sktl. §§ 6-10 som viser til 14-30 flg.

³⁷ Sml. sktl. § 14-40

³⁸ Ble første gang forutsatt i SKI 1904 s. 126

³⁹ Jf. sktl. § 14-41 (1) h) jf. § 14-43 h)

⁴⁰ Se SKI 1904 s. 126

⁴¹ Zimmer (2018) s. 202

⁴² SKI 1904 s. 126 hvor det uttales: «For vaaningshuse synes der dog ikke at være grund til at tilstede noget afdrag for værdiforringelse. Disse kan nemlig gennem forsvarlig vedlikeholdelse bevares gennem et saa langt tidsrum, at den aarlige avskrivningsprosent vilde blive høist ubetydelig.»

boliger og hoteller forskjellig. Ellers trekker teorien frem det faktum at hoteller ikke utgjør fast bolig for beboerne.⁴³

1.3.1 Arbeider- og funksjonærboliger

En type bolig som *ikke* er omfattet av boligunntaket er arbeider- og funksjonærboliger.⁴⁴ Denne typen boliger kan dermed avskrives med fire prosent årlig.⁴⁵ Også dette typetilfellet er utviklet i rettspraksis og bygger videre på resonnetet om at slitasjen ikke kan opprettholdes i tilstrekkelig grad gjennom alminnelig vedlikehold.⁴⁶ Anledningen til å avskrive arbeider- og funksjonærboliger forklares best ved å knytte situasjonen opp mot vilkårene «slit eller elde» på betydelige «driftsmidler» jf. § 6-10. Høyesterettspraksis synes imidlertid ikke å holde subsumsjonen under de to vilkårene skarpt adskilt, noe som har ført til en inkonsekvent rettspraksis.⁴⁷

Det er ikke slik at alle boliger som en bedrift eier og leier ut til sine ansatte anses som arbeider- og funksjonærboliger i skatterettslig forstand. Det ligger derfor i dagen at det må gjøres en vanskelig avgrensning mot det nevnte boligunntaket. En måte å sammenfatte rettskildene på er ved å si at det stilles strengere krav til vilkåret «driftsmidler» i relasjon til avskrivningsrett for arbeider- og funksjonærboliger, kontra øvrige driftsmidler. Vanligvis er det nok å konstatere at et formuesobjekt bidrar til innvinning av skattepliktig inntekt, for å konstatere at det er tale om et driftsmiddel.⁴⁸ For arbeider- og funksjonærboliger synes det derimot å kreves en betydelig tilknytning.⁴⁹ I Rt-1923-96 (Sulitjelma) ble avskrivningsrett gitt med den begrunnelse, at boligene ville reduseres vesentlig i verdi ved virksomhetens opphør grunnet bedriftens øde plassering.⁵⁰ En slik verdireduksjon ved driftens opphør er noe som kan sies å være karakteristisk for et driftsmiddel. Videre ble det gitt som begrunnelse at byggene var et «nødvendig driftsmiddel».⁵¹ Det ble ikke utdypet hva som lå i denne nødvendighetsvurderingen, men Aarbakke hevder at det i dette ligger et krav om at boligene er en avgjørende forutsetning for at bedriften skal oppnå et visst driftsresultat.⁵² Dermed er det ikke nok at boligene bidrar til innvinning av skattepliktig inntekt for virksomhetens del, hvilket er det alminnelige kravet til driftsmidler.

I senere dommer har dette verdireduksjons-synspunktet som ble gitt i Sulitjelma delvis blitt forkastet og delvis fraveket. Delvis forkastet ettersom flertallet i Rt-1972-974 (Askim) uttalte at vurderingen ville blitt den samme uavhengig av om boligene ville reduseres i verdi ved virksomhetens opphør.⁵³ Her ble det i stedet lagt vekt på stedets sentrale beliggenhet og boligenes art og plassering i boligmiljøet.⁵⁴ Delvis fraveket ble synspunktet i Rt-1965-60 (Løvenskiold) og Rt-1998-811 (Smuk). Her ble avskrivning gitt med begrunnelse i sakenes «spesielle forhold».⁵⁵ I dette lå blant annet at virksomheten hadde vært drevet på samme måte over flere hundre år og neppe ville bli nedlagt med det første, samt at boligene hadde vært fornyet og utskiftet etter hvert som det ble nødvendig.⁵⁶ I det store og hele fungerte boligene som et nødvendig driftsmiddel i næringen deres. Et tankekors som fremheves i teorien er at det i Smuk-dommen legges stor vekt på et resonnet fra Løvenskiold-dommen som tiden har løpt fra.⁵⁷ I dag brukes nemlig boligene fra Løvenskiold-dommen delvis som fritidseiendommer og delvis som eneboliger ettersom Oslo har ekspandert.⁵⁸ Det er neppe en overdrivelse å si at verdien av disse

⁴³ Zimmer (2018) s. 202

⁴⁴ Jf. rettspraksis. Se bl.a. Rt. 1923 s. 96 og Rt. 1998 s. 811

⁴⁵ Se sktl. § 14-43 (1) h)

⁴⁶ Se SKI 1904 s. 126

⁴⁷ Se Rt. 1923 s. 96, Rt. 1965 s. 60 og Rt. 1998 s. 811 sml. Rt. 1961 s. 827 U og Rt. 1972 s. 874

⁴⁸ Jf. sktl. §§ 6-10 jf. 6-1 (1)

⁴⁹ Se bl.a. Rt. 1998 s. 811 s. 816

⁵⁰ Rt. 1923 s. 96 s. 109

⁵¹ Rt. 1923 s. 96 s. 99

⁵² Aarbakke (1973) s. 54

⁵³ Rt. 1972 s. 874 s. 880

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Rt. 1965 s. 60 s. 63

⁵⁶ Se Rt. 1965 s. 60 s. 63 og Rt. 1998 s. 811 s. 818

⁵⁷ Folkvord m.fl. (2018) s. 227 (petit)

⁵⁸ Ibid.

boligene har skutt i været, noe som gjør at deres rett til avskrivninger avviker fra avskrivningsrettens opprinnelige begrunnelse.⁵⁹

Ser man situasjonen med arbeider- og funksjonærboliger opp mot vilkåret «slit eller elde» i sktl. § 6-10, bør det kreves en ekstraordinær slitasje.⁶⁰ En slitasje som gjør at boligens verdi ikke kan opprettholdes i tilstrekkelig grad gjennom alminnelig vedlikehold.⁶¹ Flertallets resultat i Askim kan tas til inntekt for en slik fortolkning da flertallet nektet avskrivning på grunnlag av at boligene ikke var utsatt for en større verdiforringelse enn andre boliger på stedet eller i andre alminnelige boligstrøk i landet.⁶² Likevel kan en ekstraordinær verdiforringelse ikke oppstilles som et ubetinget vilkår jf. Smuk-dommens side 821.⁶³ For å få dommen til å passe inn i det store bildet kan det hevdes at retten favoriserer tradisjonsrike næringer der særlige hensyn gjør seg gjeldende.⁶⁴ I dommen sies det nemlig at man i vurderingen også må legge vekt på hvilken løsning som er egnet til å likestille reindriftsnæringen med andre landbaserte primærnæringer som jord- og skogbruk.⁶⁵ «Man forskjellsbehandler for oppnå en form for ideell likhet».⁶⁶

Som vist er praksis rundt arbeider- og funksjonærboliger ikke konsekvent. Siste ord er nok heller ikke sagt da også Smuk-dommen hadde skarp dissens (3-2).

1.4 Metodiske særegenheter ved avhandlingens problemstilling og metode generelt

Som en følge av at skatteretten er en del av den spesielle forvaltningsretten, kommer prinsippet om domstolskontroll med forvaltningen også til anvendelse her.⁶⁷ Sentralt i denne læren står skillet mellom rettsanvendelsesskjønn og forvaltningsskjønn. Knyttet opp mot spørsmålet om skillet mellom vedlikehold/påkostning, er det klart at dette er et rettsanvendelsesspørsmål hvor retten har full prøvingsrett. Ikke like klart er det om retten har anledning til å fastsette fullt ut hvor mye som skal kategoriseres som henholdsvis vedlikehold og påkostning, dersom partene er enige om at det foreligger delvis vedlikehold og delvis påkostning, men bare er uenige om størrelsen på kategoriseringen. Som argument for at også dette skal anses som rettsanvendelsesskjønn, kan nevnes at de skjønsmessige sider ved spørsmålet om hva som er fradragsberettiget som vedlikehold er nært knyttet til rettsregelen. Videre er det gjennom høyesterettspraksis avgjort at domstolene har full prøvingsrett ved fordelingsskjønn.⁶⁸ Dommene omhandler fordeling av arbeidsinntekt og kapitalinntekt, men rettssetningen er generell og har derfor overføringsverdi til foreliggende tilfelle.⁶⁹ Retten skal likevel være tilbakeholden med å fravike det resultat som forvaltningen har kommet til dersom skjønnet er godt overveid og begrunnet.⁷⁰

Til forskjell fra mange andre skatterettslige problemstillinger, foreligger det en rekke høyesterettsdommer om grensdragningen vedlikehold/påkostning. Ved utpensling av grensdragningen vil alminnelig juridisk metode benyttes, og Høyesterettspraksis veier i den sammenheng tungt. For fastleggelse av grensdragningen i tilfeller som ikke er dekket av rettspraksis, vil ligningspraksis, Skatte-ABC, bindende forhåndsuttalelser (BFU) og uttalelser fra Finansdepartementet bidra til fastleggningen. Ettersom jeg vil benytte meg av disse kildene skal jeg kort kommentere vekten av disse i den juridiske metoden generelt. Alminnelig juridisk metode bygger i stor grad

⁵⁹ SKI 1904 s. 126; se fotnote 42 for hele begrunnelsen.

⁶⁰ Jf. SKI 1904 s. 126

⁶¹ Ibid.

⁶² Se Rt. 1972 s. 874 s. 880 og Arbakke (1973) s. 57

⁶³ Sml. Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 343, pkt. 16.5.8

⁶⁴ Folkvord m.fl. (2018) s. 228

⁶⁵ Rt. 1998 s. 811 s. 817

⁶⁶ Folkvord m.fl. (2018) s. 229 (petit)

⁶⁷ Zimmer (2018) s. 37

⁶⁸ Rt. 2009 s. 105 og Rt. 2010 s. 527

⁶⁹ Rt. 2009 s. 105 avsnitt 112 og Rt. 2010 s. 527 avsnitt 47

⁷⁰ Ibid.

på hvordan Høyesterett har løst rettsspørsmål over tid.⁷¹ Det vil derfor være relevant å undersøke i hvilken grad Høyesterett vektlegger de nevnte kildene. Når det gjelder skattemyndighetenes praksis ser vi ut fra Høyesterettspraksis at vekten varierer med dens varighet, frekvens og dens konsistens.⁷² Ligningspraksis som har vært nettopp høyfrekvent, konsistent og vedvart over lang tid ilegges tung vekt.⁷³ Når det gjelder Skatte-ABC-en er dette en håndbok utformet av skatteetaten og fungerer i første omgang som en instruks til de som jobber i etaten.⁷⁴ Boken gir sånn sett ofte uttrykk for administrativ praksis og vekten vil derfor variere tilsvarende.⁷⁵ En viktig presisering er imidlertid at boken ikke gir uttrykk for tvil rundt rettsspørsmål, selv om det skulle foreligge. Når det gjelder bindende forhåndsuttalelser og uttalelser fra Finansdepartementet har disse minimal rettskildemessig vekt i seg selv. Derimot kan også disse få indirekte vekt gjennom administrativ praksis.

1.5 Avgrensning og systematikk av oppgaven

Praktisk viktige situasjoner hvor grensedragningen vedlikehold/påkostning ikke kommer på spissen, er skattyters bruk av privat bolig, fritidsbolig og en viss utleie av slik bolig ettersom denne typen fordeler er unntatt fra skatteplikt.⁷⁶ Disse tilfellene faller i utgangspunktet innunder hovedregelen om skattepliktig inntekt jf. sktl. § 5-1, men er eksplisitt unntatt fra beskatning og gir dermed skattemessige fordeler til eiere av bolig som andre ikke får.

Ellers har jeg valgt å avgrense problemstillingens betydning mot alle andre formuesobjekter enn fast eiendom. Det er likevel klart at dette ikke er noen skarp avgrensning da det ofte inngår en rekke ulike formuesobjekter på en fast eiendom, eksempelvis tomt, elektriske anlegg og så videre. All den tid avhandlings formål er å tegne opp en grensedragning, vil det være hensiktsmessig å ha ulike formuesobjekter å belyse grensedragningen med. Jeg velger derfor ikke å gjøre ytterligere avgrensninger. Det ligger også i problemstillingens formulering – trekke opp en *grensedragning*, at utpenslingen beror på skjønnsmessige kriterier.

I denne avhandlingen vil følgende rettsspørsmål bli behandlet; hvem sin eiertids standard skal legges til grunn (punkt 2.2) – dette spørsmålet henger så tett sammen med grensedragningen vedlikehold/påkostning at det naturlig må behandles her. Deretter vil grensen mot nyanskaffelse behandles (punkt 2.4), før jeg tar for meg endringsarbeid – hvor trekkes grensen ved såkalt «tenkt vedlikehold» (punkt 2.5). Videre ser jeg på hvordan myndighetspålagte forbedringer skal behandles (punkt 2.6). Alle typetilfellene stammer fra rettspraksis og de relevante dommene vil bli behandlet underveis. For helhetens skyld vil også problemstillinger som vedlikehold/utskiftning av selvstendig formuesobjekt behandles (punkt 3.2), samt hovedregelen om at kostnader skal behandles post for post (punkt 3.1).

Det vil underveis bli tydelig at grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning trekkes på bakgrunn av kriteriene *fysiske-tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold*. Vekten av hvert enkelt kriterie vil imidlertid variere med hvilket typetilfelle man står overfor. Felles for alle typetilfeller er at det må foreligge et *vedlikeholdsbehov* for at skattyter skal kunne gjøre fradrag for vedlikeholdsarbeider. Dette vies derfor noe plass under punkt 2.1.1.

⁷¹ Tande (2011) s. 4, pkt. 2.1 i sin omtale av Eckhoffs rettskildelære.

⁷² Zimmer (2018) s. 55

⁷³ Se HR-2016-1801-A avsnitt 49 sml. Rt. 1998 s. 811 s. 817

⁷⁴ Folkvord (2020) s. 29

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Jf. sktl. §§ 7-1 og 7-2

2 Skillet mellom vedlikehold og påkostning

I del 2 er hovedformålet først å vise hva som menes med vedlikehold på den ene siden og påkostning på den andre siden. Deretter vil jeg ta for meg grensetilfeller fra rettspraksis og se hvordan skillet der er trukket opp.

2.1 Vedlikehold – generelt

Etter sktl. § 6-11 gis det fradrag for «kostnad til vedlikehold» av hus og annet driftsmiddel. Ordlyden av «vedlikehold» tilsier at man gjenoppretter formuesobjektets form og tilstand helt eller delvis. Gjennom tidens tann vil eiendommen naturlig eldes eller utsettes for slitasje gjennom bruk. Det er den stand huset opprinnelig hadde, redusert med slit og elde som det kan vedlikeholdes tilbake til.⁷⁷ Videre er det ikke selve slitasjen som gir rett til fradrag, men kostnaden til utbedring av vedlikeholdsbehovet. Også dette kan hjemles i ordlyden «kostnad til vedlikehold».⁷⁸

Ordlydstolkningen angitt over finner støtte i Ot.prp. nr. 86 (1997 – 98) s. 60. Her presiseres det at retten til fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er «nødvendig for å holde objektet [...] i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand».⁷⁹ Utover dette er innholdet i vedlikeholdsbegrepet først og fremst utviklet gjennom lignings- og rettspraksis ettersom det ikke finnes noen legaldefinisjon av vedlikeholdsbegrepet.⁸⁰

Det karakteristiske for vedlikehold er at det i hovedsak referer seg til inntektsskapningen i samme eller tidligere inntektsår, mens påkostninger har verdi for inntektsskapningen også i senere år.⁸¹ Samtidig er det klart at også vedlikehold har betydning for fremtiden ettersom det er forover i tid man vil ha nytte av vedlikeholdet.⁸² Grensedragningen er altså ikke like intuitiv som en først kan få inntrykk av, og de vanskeligste spørsmålene oppstår ved grensedragningen mellom kostnader som delvis har preg av vedlikehold og delvis anses som investeringer i gjenstanden. Før jeg beveger meg inn på disse grensetilfellene fra rettspraksis, vil jeg gjøre rede for to ting. Først tar jeg for meg kravet om vedlikeholdsbehov som i alle tilfeller må være oppfylt. Deretter vil jeg i punkt 2.2 redegjøre for en problemstilling som legger føringer for størrelsen på vedlikeholdsfradraget.

2.1.1 Kravet om vedlikeholdsbehov

For at skattyter skal få fradrag for vedlikeholdskostnader kreves det i alle tilfeller at det foreligger et vedlikeholdsbehov.⁸³ Det er i dag avklart at dette også gjelder dersom skattyter ønsker å bytte ut et eldre formuesobjekt med et nytt, tilsvarende objekt som holder samme relative standard – høy, middels eller lav.⁸⁴ Om det foreligger et vedlikeholdsbehov beror på en objektiv, byggefaglig vurdering som i utgangspunktet er uavhengig av skattyters subjektive hensikt med arbeidene.⁸⁵ I praksis vil det si at dersom skattyter har en utleieleilighet hvor veggene er oppskrapte og trenger ny overflatebehandling, vil det foreligge et vedlikeholdsbehov som gir grunnlag for fradrag uavhengig av om skattyter ønsker å male over veggene på grunn av kjedsomhet eller at man simpelthen er lei fargen. Det kan dermed oppstilles et «nødvendighetskriterium» for vedlikeholdsutgifter – utgiftene må ha vært nødvendige for å oppfylle et objektivt konstaterbart

⁷⁷ Rt. 1999 s. 1303 s. 1307

⁷⁸ Jf. sktl. § 6-11

⁷⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997 – 1998) s. 60

⁸⁰ Se også HR-2016-1801-A avsnitt 38

⁸¹ Zimmer (2018) s. 195

⁸² HR-2020-2018-A avsnitt 36

⁸³ Jf. bl.a. Rt. 1999 s. 1303 s. 1307 og Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1542, pkt. 4

⁸⁴ HR-2020-2018-A avsnitt 49

⁸⁵ Dragvold (2013) s. 55

vedlikeholdsbehov.⁸⁶ Hvis det overhodet ikke foreligger noe behov for å foreta et bestemt arbeid, kan utgiftene ikke karakteriseres som vedlikehold.

Det sentrale for kravet om vedlikeholdsbehov er om formuesobjektet har oppnådd sin levetid – den tiden det tar før objektet ikke lenger oppfyller visse minimumskrav.⁸⁷ Hvilke minimumskrav som stilles til formuesobjektet avhenger av hva slags objekt det er tale om og i hvilken sammenheng objektet brukes. Eksempelvis vil en brannstige på et hotell måtte holdes i topp stand til enhver tid av sikkerhetsmessige grunner. Brannstigens levetid vil dermed være kortere sammenlignet med en tilsvarende stige som skulle tjent andre formål.

En skiller mellom *teknisk, funksjonell, estetisk og økonomisk* levetid.⁸⁸ Vedlikeholdsbehovet oppstår når den funksjonen som gir kortest levetid er utløpt.⁸⁹ Når det gjelder den tekniske og funksjonelle levetiden til ulike bygningsdeler, behøver ikke bygningsdelen å ha mistet sin funksjon fullstendig, eksempelvis at en strøminstallasjon ikke lenger leverer strøm. Det kan godt være at installasjonen fremdeles leverer strøm helt fint, men at den likevel er så gammel at man konstaterer et vedlikeholdsbehov. Veiledning for hvor lang tid som i så fall må ha gått, finner man i levetidsstandardtabellene som utarbeides i byggfaglige miljøer.⁹⁰ En gjengs oppfatning er eksempelvis at en dyr vaskemaskin skal holde i 20 år. Etter 20 år vil skattyter derfor kunne bytte ut vaskemaskinen og karakterisere kostnadene som vedlikehold selv om maskinen fungerte helt fint på utskiftningstidspunktet.

Estetisk levetid er tiden frem til en bygningsdel byttes ut fordi den ikke lenger er estetisk tilfredsstillende.⁹¹ Dette vil typisk gjelde en oppripet parkett eller solblekede malingsoverflater. En barnefamilie på 5 vil ripe opp en parkett fortere sammenlignet med en enslig student, noe som vil påvirke gulvets estetiske levetid. Derimot synes det å være noe uenighet i teorien om en ren utidsmessighet vil omfattes av den estetiske levetiden og dermed kvalifisere som et vedlikeholdsbehov.⁹² Eksempelvis at ferskenfargen i utleieleiligheten ikke lenger er moteriktig og at en ny runde maling vil kunne fradragføres som vedlikehold utelukkende av den grunn. For at den estetiske levetiden skal samsvare med kravene til de øvrige formene for levetid, bør nok også her kreves en eller annen form for slitasje. Dette vil også samsvare best med resultatet og premissene i HR-2020-2018-A som behandles senere i avhandlingen.⁹³ En annen sak er det derimot at utgiften til fargeendring gjerne kan fradragføres på annet grunnlag etter sktl. § 6-1, men ikke som *vedlikeholdsutgift*.

Når det gjelder økonomisk levetid er det optimal tid før utskiftning er nødvendig basert utelukkende på økonomiske betraktninger.⁹⁴ Kriteriet vil først og fremst være relevant for formuesobjekter hvor utviklingen går i en rasende fart, eksempelvis for dataprogrammer og er derfor mindre relevant for fast eiendom.⁹⁵

Dersom en malingsprodusent anbefaler ny behandling etter 10 år, kan man sannsynligvis ikke nekte fradrag for vedlikehold fordi huset ble malt etter 8 år på bakgrunn av at eieren foretrekker et nymalt hus.⁹⁶ Derimot kan det stilles spørsmål ved om det bare skal gis delvis fradrag for vedlikehold i de tilfeller hvor skattyter utfører vedlikeholdsarbeid lenge før et normalt vedlikeholdsintervall. Eksempelvis at skattyter maler huset etter bare 2 år. Mye kan da tale for at man gir fradrag for den forholdsmessige andel av utgiftene til ny behandling som svarer til den reelle slitasje – altså 1/5 av utgiftene i eksemplet.⁹⁷

En regel som delvis bygger på dette synspunktet utledes av sktl. § 7-10. Her gis det vedlikeholdsfradrag for inntil 10 000 kroner ved overgangen fra skattefritak til skatteplikt. Fradrag for overskytende beløp reduseres med 10

⁸⁶ Syversen (1996b) s. 121, pkt. 4.1.2

⁸⁷ Dragvold (2013) s. 55

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Dragvold (2013) s. 56

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² Se Syversen (1996b) s. 121, pkt. 4.1.2 og Dragvold (2013) s. 56 sml. Folkvord m.fl. (2018) s. 156, pkt. 6.3.1 og 6.3.2

⁹³ Se avhandlingens pkt. 2.6

⁹⁴ Dragvold (2013) s. 56

⁹⁵ Se Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1545, pkt. 5.7

⁹⁶ Syversen (1996b) s. 121, pkt. 4.1.2 og Folkvord m.fl. (2018) s. 156

⁹⁷ Syversen (1996b) s. 121 – 122, pkt. 4.1.2 og Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1544, pkt. 5.4, under «Eksempel».

prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene. Det vil eksempelvis si at dersom skattyter har gått over fra å bruke leiligheten selv til å leie den ut, og det konstateres et vedlikeholdsbehov pålydende 50 000 kroner på gulvet etter tre år, vil skattyter kunne fradragføre 30 000 kroner. Hvis det så viser seg at skattyter bare har fått 20 000 kroner i leieinntekter dette året, vil man i utgangspunktet kunne fradragføre de øvrige 10 000 kronene i annen skattepliktig inntekt.⁹⁸ Hvis det ikke er aktuelt, kan man fremføre underskuddet til neste år.⁹⁹ Det kan i denne sammenheng også nevnes at man sannsynligvis får fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra utleieaktivitet til egen bruk, så sant man gjør rehabiliteringsarbeidene kort tid etter endt utleieperiode.¹⁰⁰

2.2 Hvem sin eiertids standard skal legges til grunn

Problemstillingen i punkt 2.2 oppstår når eiendommen har vært overdratt én eller flere ganger og legger føringer for størrelsen på vedlikeholdsfradraget. Boligen har fått et vedlikeholdsbehov som følge av slit og elde gjennom flere eieres bruk. Spørsmålet som da oppstår er om skattyter bare kan vedlikeholde boligen tilbake til den standard boligen hadde ved nåværende eiers erverv, eller om vedkommende kan vedlikeholde helt tilbake til den standard boligen har hatt på sitt beste, uavhengig av om det var i nåværende eiers tid eller tidligere eiers tid.

Dom inntatt i Rt. 1940 s. 594 A (videre: Von Koss) er her et sentralt prejudikat. Von Koss kjøpte en landeiendom og pusset den opp for 9000 kroner like etter overtakelse. Samtlige utgifter ble fradragført som vedlikeholdsutgifter, noe skattemyndighetene motsatte seg. De mente at skattyter bare kunne kreve fradrag for kostander til utbedringer av slitasje som var påløpt i hans eiertid. Flertallet (4-1) i Høyesterett ga Von Koss medhold. Retten tok utgangspunkt i landskatteloven § 44 (1) bokstav b) – hvilket sktl. § 6-11 er en direkte videreføring av,¹⁰¹ og uttalte at «lovbestemmelsen gir ikke holdepunkt for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidden av denne regel», slik som skattemyndighetene påberopte seg.¹⁰² Nåværende eier måtte derfor ha samme rett til fradrag for vedlikeholdsutgifter som tidligere eiere ville hatt.¹⁰³ Nærmere begrunnelse for hvorfor det ikke var grunnlag for å avgrense rekkevidden av lovbestemmelsen ble ikke gitt.

Det positive med prejudikatet er først og fremst at flertallets løsning gjerne vil bidra til en mer effektiv ressursutnyttelse. Det er alminnelig kjent at det ofte er dyrere å gjøre totalreovering av et bygg sammenlignet med å rive ned og bygge nytt. Mange velger derfor naturligvis sistnevnte og ytterligere ressurser forbrukes. Ved flertallets løsning gis det derimot incentiv til å vedlikeholde huset, noe som er heldig i et samfunnsressursperspektiv. I lys av regjeringens fokus på miljøvennlig atferd som et av hovedtrekkene i dagens skatte- og avgiftspolitik, bør argumentet tillegges vekt til fordel for en løsning som er god *også* de lege ferenda.¹⁰⁴

2.2.1 Rettspolitiske betraktninger

Skal man derimot se resultatet i Von Koss-dommen i lys av grunnleggende skatterettslige prinsipper, er resultatet ikke like tilfredsstillende. Både skatteevneprinsippet, *subjektprinsippet* og *nøytralitetsprinsippet* synes dårlig ivaretatt.¹⁰⁵ Den klare hovedregel er at det kreves særskilt hjemmel for å flytte skatteposisjoner mellom ulike skattesubjekter, hvilket omtales som subjektprinsippet.¹⁰⁶ Nøytralitetsprinsippet går ut på at skattereglene ikke

⁹⁸ Jf. sktl. § 6-3 (1)

⁹⁹ Jf. sktl. § 6-3 (4)

¹⁰⁰ Se Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 290, pkt. 3.6 og vedtak fra Skatteklagenemda. 01 NS 46/2017. Avgitt 31. mai 2017. «Frdrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra utleie av bolig til egen bruk».

¹⁰¹ HR-2016-1801-A avsnitt 39

¹⁰² Rt. 1940 s. 594 s. 595

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Prop. 1 LS (2020 – 2021) s. 17, pkt. 1.1

¹⁰⁵ Folkvord (2020) s. 96

¹⁰⁶ Zimmer (2018) s. 111

skal gi incentiver til å handle på en bestemt måte for å oppnå skattemessige fordeler.¹⁰⁷ I det lange løp anses nemlig dette å gi den beste samfunnmessige avkastningen av ressursene.¹⁰⁸ Grunnen til at det kan sies å være viktig å ivareta grunnleggende skatterettslige prinsipper gjennom domsavsigelser, er at dette bevarer forutsigbarhet for skattyter. Reglene i skatteretten endres hyppig på bakgrunn av politiske synspunkter som ikke nødvendigvis er tuftet på skattesystemet som helhet. Regelverket har derfor en tendens til å bli noe usammenhengende. Videre gjennomføres lovendringene ofte relativt fort uten nødvendigvis svært veloverveide formuleringer.¹⁰⁹ I et metodisk perspektiv vil det derfor ofte skape best koherens i regelverket om rettsanvenderen holder seg til grunnleggende skatterettslige prinsipper i tvilstilfeller. Dette vil på lengre sikt skape forutsigbarhet for skattyter. Mindretallet kan sies å ta dette poenget delvis i betraktning da han uttaler at flertallets løsning vil «betegne en påfallende ufullkommenhet ved skattelovens regler».¹¹⁰

I tråd med subjektprinsippet skulle utgangspunktet være at bare slit og elde i egen eiertid kan gi fradrag.¹¹¹ Dette trekker mindretallet frem som argument da han sier at «eiendomsovergangen» utgjør et «skatterettslig skille, slik at den nye eier helt ut lignes ut fra sine egne forhold [...] uten hensyn til hva eiendommen har kostet den tidligere eier eller til den skatteleggelse som har funnet sted på hans hånd».¹¹² Noe annet krever som nevnt særskilt rettsgrunnlag.¹¹³

Også Syversen gir i sin artikkel støtte til mindretallet da han mener mindretallets løsning har mye for seg ut fra en reell økonomisk betraktning.¹¹⁴ Med det mener han at erverv av et nedslitt objekt med omfattende rehabilitering på siste erververs hånd, har mer karakter av anskaffelseskostnader – hvilket skal aktiveres, enn vedlikehold slik flertallet la til grunn.¹¹⁵

I forlengelsen av subjektprinsippet har ikke nåværende eier fått redusert sin evne til å betale skatt tilsvarende mye som boligen er slitt ned. Boligens totale slitasje kan tilbakeføres tidligere eiere og delvis nåværende eier - avhengig av hvor lang tid det er gått siden skattyter overtok eiendommen. Ved ervervelse av eiendommen, fikk nåværende eier imidlertid kompensasjon for tidligere eieres slitasje på boligen gjennom lavere kjøpspris. Man betaler naturligvis ikke for mer enn det man får. Når flertallet her gir nåværende eier fradrag for vedlikeholdskostnader pådratt for tidligere eieres slitasje, blir skattyter i realiteten kompensert to ganger.¹¹⁶ Først gjennom lavere kjøpspris, deretter for fradrag for vedlikeholdskostnader pådratt for å utbedre tidligere eiers slitasje. Denne løsningen virker ikke nøytralt da den gir incentiv til å la kjøperen ta hånd om vedlikeholdsarbeidet, og ikke selgeren.¹¹⁷

På tross av manglende ivaretagelse av grunnleggende prinsipper valgte lovgiver ikke å endre på ordlyden ved vedtakelsen av sktl. § 6-11. Det vil si at dagens ordlyd uomtvistet skal tolkes i samsvar med flertallets løsning den dag i dag. Dette kan tyde på at lovgiver ikke har vært helt overbevist av mindretallets resonnering og påfølgende kritikk av flertallets votum. Noe som underbygger denne tanken er at det i forbindelse med skattereformen i 1992, eksplisitt ble vurdert å fremlegge et forslag om en endring som nektet fradrag for tidligere eiers slit og elde.¹¹⁸

Finanskomiteens flertall ser problemet med flertallsvotumet i Von Koss-dommen da de uttaler at «dagens praksis reelt sett innebærer at [nåværende eier] etter vedlikehold kan sitte igjen med en gjenstand som er bedre enn den han kjøpte.»¹¹⁹ Komiteens flertall er derfor prinsipielt enig i en endring av rettsstilstanden hvor nåværende eier

¹⁰⁷ Zimmer (2018) s. 31

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Zimmer (2018) s. 50

¹¹⁰ Rt. 1940 s. 594 s. 596

¹¹¹ Folkvord (2020) s. 95

¹¹² Rt. 1940 s. 594 s. 596

¹¹³ Folkvord (2020) s. 95

¹¹⁴ Syversen (1996) s. 96, pkt. 3.3.2

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Folkvord (2020) s. 96

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Innst. O. nr. 80 (1991 – 1992) s. 291 – 292

¹¹⁹ Innst. O. nr. 80 (1991 – 1992) s. 291

bare får fradrag for slit og elde i hans eiertid.¹²⁰ De går likevel ikke så langt som å legge ned et forslag om faktisk endring, men mener Regjeringen bør se nærmere på forslaget.¹²¹ Grunnen til flertallets tilbakeholdenhet er at en endring vil kunne føre til avgrensingsproblemer og derfor være vanskelig å praktisere.¹²² Hva gjelder vanskelig praktisering sikter de til kontrollproblemer.¹²³ Etter min mening vil ikke avgrensingsproblemer og kontrollproblemer bli et problem. Eiendomsoverdragelsen utgjør et klart og tydelig skille og det vil i den forbindelse utarbeides en rekke dokumenter som sier noe om eiendommens stand på overdragelsestidspunktet. Av samme grunn ser jeg heller ikke med uro på økt fare for omgåelse, hvilket flertallet videre trekker frem som argument for tilbakeholdenhet og mot en endring av rettstilstanden.¹²⁴

Når det gjelder Finanskomiteens mindretall fra Fremskrittspartiet, slutter de seg til resultatet i Von Koss-dommen. Deres innvendinger mot proposisjonens forslag er at selger vil kunne utgiftsføre en større del av forbedringen før realisasjon enn hva kjøperen kan.¹²⁵ Videre mener de at den foreslåtte endring vil føre til en skatteskjerpelse.¹²⁶ Finanskomiteens mindretall har helt rett i det de sier, men disse bemerkningene er imidlertid helt i tråd med det norske skatterettslige system som sådan.

Selv 81 år etter domsavsigelse står Von Koss-dommen seg som et stødig prejudikat. Rettskildebildet fortøner seg nokså likt som like etter domsavsigelsen, med unntak av kritikken som dommen har møtt. Likevel er konklusjonen klar den dag i dag. Skattyter får fradrag for tidligere eiers slit og elde og kan dermed vedlikeholde boligen tilbake til sin historisk beste stand.

2.3 Påkostning

Arbeider på boligen som ikke anses som vedlikehold klassifiseres som påkostninger. Påkostning kan sånn sett sies å være en negativ avgrensning av vedlikeholdsbegrepet. Til forskjell fra ordet vedlikehold, benyttes ikke begrepet påkostning i skatteloven og det kan derfor ikke gjøres noen ordlydstolkning av begrepet. Likevel gir påkostningsbegrepet assosiasjoner til at formuesobjektet må ha fått økt verdi etter utført arbeid. Dette er imidlertid ikke et krav.

For det første vil kostnader til å sette boligen i en *stand den tidligere ikke har hatt*, bli ansett som en påkostning.¹²⁷ Dette vil si at oppføring av gjerde eller mur rundt eiendommen, vil anses som en påkostning. I dette eksemplet tilføres eiendommen noe den tidligere ikke har hatt. Videre vil utskiftning av et gammelt og slitt kjøkken med et moderne kjøkken av ypperste kvalitet anses som en delvis påkostning. De merkostnader som fører til en oppgradering av kjøkkenet ut over den standard kjøkkenet hadde tidligere, anses som en påkostning og må aktiveres. Hvis kjøkkenet derimot ikke er tilstrekkelig utslitt til at full utskiftning kan fradragføres, begrenses fradraget til de kostnader en reparasjon ville kostet.¹²⁸ I dette eksemplet ble et allerede eksisterende formuesobjekt forbedret. Teorien omtaler dette ofte som en *standardforbedring* – enten at man benytter bedre og dyrere materialer sammenlignet med tidligere, eller man benytter bedre bygningsmetoder.¹²⁹ En nyansé i denne sammenheng er at det må tas i betraktning den samfunnsutvikling som er funnet sted for det aktuelle formuesobjektet/byggetoden sin del.¹³⁰ Det vil si at så lenge gammelt og nytt formuesobjekt holder samme relative standard – lav, middels eller høy, vil utskiftningen som helhet kunne klassifiseres som vedlikehold. Eksempelvis utskiftning av ett-lags-vinduer (middels standard før i tiden) med to-lags-vinduer (middels standard

¹²⁰ Innst. O. nr. 80 (1991 – 1992) s. 292

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1542 pkt. 4

¹²⁸ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1545, pkt. 5.4; det avgjørende er altså størrelsen på det objektivt konstaterbare vedlikeholdsbehovet.

¹²⁹ Se Syversen (1996b) s. 126 – 127, pkt. 4.4.2.2 og Zimmer (2018) s. 195 – 196

¹³⁰ Se Utv. 1975 s. 586 FIN som i dag er en utbredt oppfatning jf. bl.a. HR-2020-2018-A avsnitt 49

i dag). Samme prinsipp gjelder ved bygningsmetoder. Var det eksempelvis vanlig å bygge en mur for hånd før i tiden, mens man i dag sandblåser muren i tillegg for å gjøre den ekstra herdet og fin, vil utgiften i sin helhet kunne fradragføres som vedlikehold. Imidlertid må det nok fastsettes en begrensning i rekkevidden av retten til å oppgradere innenfor samme relative standard.¹³¹ Denne avgrensningen blir mest krevende i de tilfeller hvor de opprinnelige materialer fremdeles eksisterer på markedet, men hvor det er blitt alminnelig å bruke andre former for materialer. Skiftes det eksempelvis ut takpapp på et hus, må nok bruk av takstein som erstatning anses som en delvis påkostning. Teorien foreslår at man gjør en avgrensning i retten til å fradragføre relative standardforbedringer i de tilfeller hvor de nye produkter er vesentlig dyrere enn de opprinnelige.¹³² Dette er en rettssetning jeg slutter meg til. Denne avgrensningen kommer ikke i konflikt med mitt tidligere eksempel om oppgradering av ett-lags-vinduer til to-lagsvinduer, da to-lags koster tilsvarende mye som ett-lags gjorde før i tiden, tatt pengeinflasjon i betraktning.

For det andre vil arbeider som utelukkende fører til en *ren endring av boligen* anses som en påkostning.¹³³ Det vil eksempelvis si at utgifter til rene forandringer i planløsningen ikke vil kunne fradragføres. Herunder det tilfellet at man river en vegg for bedre romutnyttelse. Et interessant spørsmål under endringsarbeider er spørsmålet om en omgjøring av en tidligere endring, slik at boligen bringes tilbake til sin opprinnelige form og stand, skal anses som påkostning eller vedlikehold. Den klare hovedregel må være at kostnader til en slik omgjøring skal anses som en påkostning.¹³⁴ Dette til tross for prinsippet i Von Koss-dommen hvor det å føre eiendommen tilbake til sin historisk beste stand, ikke ble ansett som en påkostning.¹³⁵ Grunnen til at prinsippet i Von Koss ikke vinner frem, skyldes det faktum at man ved en omgjøring av en tidligere endring gjør et nytt endringsarbeid, og da kommer innunder kriteriene fra HR-2016-1801-A. Denne dommen behandles under avhandlingens punkt 2.5.

2.4 Når går man over fra å vedlikeholde boligen til å anskaffe en ny i skatterettslig forstand

Spørsmålet om hvor grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse skal trekkes, er et spørsmål som har mange likhetstrekk med grensdragningen mellom vedlikehold og påkostning. De faktiske arbeider som utføres kan i begge situasjoner være identiske, det handler bare om forskjell i omfang. Faktiske likheter taler for rettslig likebehandling, hvilket er grunnen til at problemstillingen tas med i denne avhandlingen. Vekten av de rettslige kriteriene kan imidlertid varieres under de to problemstillingene. Skrider man over grensen for nyanskaffelse, må samtlige kostnader aktiveres. Formålet med punkt 2.4 er å gå gjennom gjeldende rett.

Ordlyden av vilkåret «vedlikehold» i sktl. § 6-11 avgrensner mot nyanskaffelser. Det å anskaffe en bolig til erstatning for en annen bolig vil dermed være noe annet enn å vedlikeholde den opprinnelige boligen. Det er altså en forutsetning at det dreier seg om samme bolig før og etter arbeidene for at det skal anses som vedlikehold. Hva som skal til for at en bolig gjennomgår en så omfattende rehabilitering at det ikke lenger anses som samme bolig, var problemstillingen i Rt. 1999 s. 1303 (heretter Christensen-dommen).

Christensen kjøpte en eiendom i Stavanger for 525 000 kroner hvor tanken var at eiendommen skulle brukes delvis i egen næring og delvis som utleieobjekt. Før den tid, gjennomførte han omfattende rehabiliteringsarbeider på boligen for totalt 1 658 033 kroner. Planen var i utgangspunktet å bruke bare 400 000 kroner på arbeidet, men etter hvert som arbeidet skred frem dukket det opp stadig større vedlikeholdsbehov i form av råde- og soppskader. Til slutt var det bare grunnmur, reisverk, trappehus med trapp fra første til tredje etasje, samt store deler av ytterpanelet på vestveggen som stod igjen fra det gamle huset. Høyesterett (4-1) kom til at grensen mot nyanskaffelse var overskredet og at samtlige kostnader måtte aktiveres og siden avskrives. Det

¹³¹ Syversen (1996b) s. 128, pkt. 4.4.3 og Folkvord m.fl. (2018) s. 159

¹³² Syversen (1996b) s. 128, pkt. 4.4.3 og Dragvold (2013) s. 58

¹³³ HR-2016-1801-A avsnitt 42

¹³⁴ Se Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1543, pkt. 5.2; Folkvord m.fl. (2018) s. 162 og Syversen (1996b) s. 122, pkt. 4.1.3

¹³⁵ Se avhandlingens punkt 2.2

avgjørende var etter en helhetsvurdering, at det gamle bare fremstod som en «mindre vesentlig» del av det ferdige huset.¹³⁶ Partene var uenige om hvilke kriterier som skulle legges vekt på i denne vesentlighetsvurderingen.¹³⁷ Staten på sin side mente at økonomiske forhold måtte få tyngst vekt, mens skattyter mente man først og fremst måtte legge vekt på hvordan huset fremtrådte fysisk og bygningsmessig etter ombyggingen, i tillegg til i hvilken grad huset funksjonelt ble brukt på vesentlig samme måte som tidligere.¹³⁸ Høyesterett konkluderte med at fysiske, bygningstekniske og økonomiske forhold skulle vektlegges tyngst, mens funksjonelle forhold skulle vektlegges i annen rekke.¹³⁹

Det er vanskelig å si konkret hvor lite av det gamle huset som kan være i behold før grensen mot nyanskaffelse vil være overtrådt på bakgrunn av uttalelsen om «mindre vesentlig» del.¹⁴⁰ Uttalelsen viser til en skjønsmessig vurdering. Zimmer hevder i sin artikkel at uttalelsen innebærer at det ikke foreligger et nybygg straks kostnadene til de nye bygningselementene utgjør mer enn 50 % av byggets totale verdi.¹⁴¹ Han uttaler videre at hvis det hadde vært kriteriet, ville det ikke vært grunnlag for den tvil om resultatet som ledet til at skattyteren ikke ble idømt saksomkostninger.¹⁴² På bakgrunn av dette konkluderer han med at det må kreves en betydelig overvekt av nye elementer, og da gjerne ut fra både en fysisk og en økonomisk betraktning.¹⁴³

Når det gjelder det nærmere innholdet av kriteriet fysiske og bygningstekniske forhold, handler det om hvor store deler av det gamle huset man rent faktisk gjenfinder i det nye huset.¹⁴⁴ Derimot er det ikke i seg selv avgjørende i hvilken utstrekning huset etter rehabiliteringen fremtrer som en kopi av det opprinnelige.¹⁴⁵ Ettersom den konkrete grensdragningen er skjønsmessig og vanskelig å fastlegge konkret, vil det mest hensiktsmessige for etterfølgende saker være å sammenligne omfanget av arbeidet i Christensen-saken opp mot saken man har foran seg. En slik tilnærming finner man blant annet i UTV-2004-681. Her var en leilighet i en bygård benyttet som lagerrom under oppussing av bygårdens øvrige deler. Så fort behovet for lagerrom opphørte, ble også denne leiligheten pusset opp. Rehabiliteringsarbeidet var omfattende, men det avgjørende for lagmannsretten var at leilighetens bærende konstruksjoner og vegger var i behold, samt at vinduer ikke var skiftet.¹⁴⁶ Til sammenligning ble det i Christensen-dommen også gjort arbeider på husets bærende elementer. Etter lagmannsrettens vurdering var grensen mot nyanskaffelse derfor ikke overskredet.

Når det gjelder det nærmere innholdet av kriteriet økonomiske forhold, uttalte førstevoterende at de «gjenbrukte bygningsdeler som er i behold – også når de vurderes samlet – [utgjør] etter mitt syn en mindre vesentlig del av bygget i den skikkelse det nå har.»¹⁴⁷ Det gjøres her en sammenligning av verdien av det gamle byggets gjenværende deler, opp mot verdien av det ferdige bygget som helhet. Like etter gjør retten en sammenligning av verdien av de gamle bygningsdeler opp mot kjøpesummen av den gamle eiendommen.¹⁴⁸ Videre holdes dette opp mot rehabiliteringskostnadene i sin helhet.¹⁴⁹ Det synes altså ikke å være noen faste rammer for hva man skal sammenligne verdien av de gamle bygningsdelene opp mot. Syversen på sin side mener det ville være naturlig å sammenligne verdien av objektet som helhet før rehabilitering opp mot de verdier som er tilført gjennom arbeidet.¹⁵⁰ Han begrunner dette med at arbeider som tilfører boligen verdier mer har karakter av nyanskaffelse enn et normalt løpende vedlikehold sett i lys av sin økonomiske realitet.¹⁵¹

¹³⁶ Rt. 1999 s. 1303 s. 1308

¹³⁷ Op.cit. s. 1305 – 1307

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Zimmer (2000) s. 343 med videre henvisning til Rt. 1999 s. 1303 s. 1308

¹⁴⁰ Rt. 1999 s. 1303 s. 1308

¹⁴¹ Zimmer (2000) s. 343

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Rt. 1999 s. 1303 s. 1309

¹⁴⁵ Op.cit. s. 1308

¹⁴⁶ UTV-2004-681 (Frostatting lagmannsrett) s. 5

¹⁴⁷ Rt. 1999 s. 1303 s. 1309

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ Syversen (1996b) s. 124, pkt. 4.3.4

¹⁵¹ Ibid.

2.4.1 Rettspolitiske betraktninger

Flertallets resultat i Christensen-dommen har av flere vært hevdet å være noe strengt.¹⁵² Det var ingen tvil om at boligen hadde et omfattende vedlikeholdsbehov, som etter mindretallets mening fint kunne skilles ut fra påkostningsarbeidet.¹⁵³ Mindretallet ønsket derfor å gi fradrag for vedlikeholdsarbeidet og aktivere påkostningene, og mente med det at grensen mot nyanskaffelse her ikke var overskredet.¹⁵⁴ Som mindretallet påpeker, ville skattyter fått fradrag for vedlikeholdskostnadene dersom han først gjorde vedlikeholdsarbeidet og deretter påkostet eiendommen.¹⁵⁵ Etter mindretallets mening kunne ikke denne fradragsretten tapes når arbeidet ble utført i én omgang, hvilket var det rasjonelle å gjøre.¹⁵⁶ Det å gjøre alt arbeidet i én omgang, kan også hevdes å være den beste utnyttelsen av samfunnsressursene. En oppstyking av arbeidet i to omganger ville derimot ført til sløsing med ressurser. Zimmer på sin side innvender mot dette at han ikke kan se hvordan et slikt oppdelt arbeid skulle vært gjort rent praktisk.¹⁵⁷

Zimmer sier seg likevel enig i at flertallets resultat er noe strengt og hadde sånn sett ikke hatt noe imot om flertallet skilte rettslig mellom tilfeller hvor arbeidets omfang var planlagt stort på forhånd av skattyter, annerledes enn hvor vedlikeholdsbehovet utviklet seg som i denne saken – hvor vedlikeholdsbehovet vokste på veien.¹⁵⁸ Flertallet hevder imidlertid at vurderingen må være objektiv.¹⁵⁹ Grunnen til dette er nok delvis at spørsmålet de står overfor – om det foreligger et nybygg, indikerer en helt objektiv vurdering.¹⁶⁰ Det er naturlig å tenke at også retts tekniske hensyn spiller en rolle.¹⁶¹ Av de ovennevnte grunner har jeg ingen sterke innvendinger mot flertallets resultat.

2.4.2 Konsekvenser av Christensen-dommen

Her i punkt 2.4.2 vil særlig to konsekvenser av Christensen-dommen trekkes frem. For det første utgjør resultatet i Christensen-dommen en innskrenkning i fradragsretten som følger av Von Koss-dommen. Hvis skattyter kjøper en bolig som lider av et så stort vedlikeholdsbehov at rehabiliteringsarbeidet i realiteten fører til at skattyter anskaffer en ny bolig, tapes fradragsretten fullt ut. Også dette kan sies å avhjelpe den kritikk som er fremsatt de lege ferenda vedrørende flertallets løsning i Von Koss-dommen.¹⁶²

Den andre konsekvensen jeg ønsker å trekke frem er at dersom man finner grensen mot nyanskaffelse å være overskredet, bør man få fradrag for kostprisen til det gamle huset.¹⁶³ Tanken er følgende; ved realisasjon skal det finne sted et gevinst-/tapsoppgjør og ødeleggelse er en form for realisasjon jf. sktl. § 9-2 (1) bokstav f). Ettersom skattyter ikke har oppfylt vilkårene for skattefritt salg, har skattyter krav på fradrag for tap jf. symmetriprinsippet i sktl. § 9-4. Det betyr at en eventuell gjenværende saldo verdi skal føres som tap.¹⁶⁴ Hvordan dette gevinst/tapsoppgjøret mer konkret skal gjennomføres avhenger av hva slags driftsmidler man står overfor. Det kan eksempelvis være et tilfelle hvor tomteverdien er 1 000 000 kroner, gjenværende saldogrunnlag for bygget er 500 000 kroner, saldo verdien for det elektriske anlegget er 400 000 kroner, og rivningskostnadene beløper seg til 250 000 kroner. I dette eksemplet skal skattyter ikke bygge opp noe nytt næringsbygg, men bare ferdigstille tapsoppgjøret. Ettersom gjenværende saldogrunnlag skal føres som tap, betyr det at de 500 000 kronene for

¹⁵² Zimmer (2000) s. 344 og Folkvord m. fl. (2018) s. 165

¹⁵³ Rt. 1999 s. 1303 s. 1311

¹⁵⁴ Op.cit. s. 1310

¹⁵⁵ Op.cit. s. 1311

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Zimmer (2000) s. 344

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ Rt. 1999 s. 1303 s. 1308

¹⁶⁰ Zimmer (2000) s. 344

¹⁶¹ Se også Zimmer (2000) s. 344

¹⁶² Se avhandlingens pkt. 2.2.1

¹⁶³ Benn Folkvord, Skatterett 1 - opptak forelesning 4. september 2020, 3:09 og Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1547 pkt. 7.1

¹⁶⁴ Jf. sktl. § 14-44 (2) og (3)

bygget skal føres på gevinst/tapskonto og nedskrives med inntil 20 % årlig.¹⁶⁵ Her vil også hoveddelen av rivningskostnadene inkluderes.¹⁶⁶ Når det gjelder de 400 000 kronene for det elektriske anlegget, skal disse ikke føres på gevinst/tapskonto, men «nedskrives på saldoen for driftsmidlet» jf. § 14-44 (2) (gruppe j). Dette innebærer avskrivning med 10 % i året. Hva gjelder tomten er denne ikke realisert og skal derfor ikke behandles på noen spesiell måte.

I neste omgang tenker vi oss at skattyter også skal bygge opp et nytt næringsbygg. I de tilfellene vil det være av betydning om skattyter fører opp næringsbygget på samme fysiske sted som det gamle, eller om det oppføres en annen plass på tomten - i hvert fall om man skal følge ligningspraksis. Byggets plassering får tilsynelatende betydning for behandlingen av rivningskostnadene. I BFU-2004-86 var tilfellet at et morselskap ønsket å rive et næringsbygg i fire faser, samtidig med gjenoppføring av nytt bygg på samme plass som det gamle. Dette var for å kunne holde deler av bygget åpent og i drift parallelt med rivningsarbeidet. Selskapet ba om en bindende forhåndsuttalelse om blant annet hvordan rivningskostnader skattemessig skulle behandles. Skattedirektoratet påpekte at rivningskostnader som var nødvendige for oppføring av nytt bygg skulle aktiveres som anskaffelseskost på det nye bygget.¹⁶⁷ At rivningskostnadene skal knyttes til det nyoppførte bygget og ikke til rivningen av det gamle bygget, kan diskuteres.¹⁶⁸ For det første hjemler skattedirektoratet rettssetningen sin i Christensen-dommen, som i prinsippet ikke gjelder rivningskostnader. For det andre har lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1962 s. 179, blitt tatt til inntekt for at rivningskostnadene behandles sammen med det revne bygget.¹⁶⁹ Også generelt sett allokeres kostnader til det formuesobjekt det har nærmest tilknytning til. Rettskildebildet er imidlertid her ikke overbevisende i hverken den ene eller andre retning.

Tilbake til eksemplet over, betyr det at dersom skattyter oppfører et nytt bygg til 5 000 000 kroner på samme fysiske sted som det gamle, og man følger skatteetatens forståelse, blir inngangsverdien på den nye eiendommen følgende;

	Tomt	1 000 000 kr.
+	Rivningskostnader	250 000 kr.
+	Byggekostnader nytt bygg	5 000 000 kr.
+	Tekniske installasjoner	400 000 kr.
	Totalt:	6 650 000 kr.

Saldogrunnlaget for det nye bygget blir derimot 5 250 000 kroner (byggekostnader nytt bygg + rivningskostnader gammelt bygg) og avskrives årlig med fire prosent.¹⁷⁰

Dersom skattyter så river bygget og fører opp nytt bygg en annen plass på tomten, slik at rivning av det gamle bygget ikke var nødvendig for oppføring av det nye bygget, kan det stilles spørsmål ved om rivningskostnadene skal aktiveres på tomten eller inngå på gevinst-/tapskontoen sammen med det gamle byggets resterende saldoverdi. Kaarbø hevder at rivningskostnadene må inngå på gevinst-/tapskontoen ettersom rivningskostnadene er knyttet til det gamle bygget.¹⁷¹ Dette er et synspunkt jeg slutter meg til på bakgrunn av tidligere argumentasjon. Hvis skattyter derimot kjøpte eiendommen i falleferdig stand slik at bygget uansett måtte rives, vil nok rivningskostnadene måtte aktiveres på tomten.¹⁷²

¹⁶⁵ Jf. sktl. § 14-45 (4)

¹⁶⁶ Kaarbø (2015) s. 169, pkt. 8.4.1 og Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1547, pkt. 7.1

¹⁶⁷ Bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet. BFU 86/04. Avgitt august 2014. «Spørsmål om samtidig riving og oppføring av bygning, samt pålegg om utbedring av infrastruktur», under pkt. «Skattedirektoratets vurderinger».

¹⁶⁸ Se Kaarbø (2015) s. 170, pkt. 8.4.2 og Folkvord m.fl. (2018) s. 220, pkt. «b Rivning» flg.

¹⁶⁹ Se Folkvord m.fl. (2018) s. 221

¹⁷⁰ Jf. sktl. § 14-41 (1) h) jf. § 14-43 h) så sant bygget ikke omfattes av boligunntaket omtalt i avhandlingens punkt 1.4

¹⁷¹ Kaarbø (2015) s. 171 pkt. 8.4.3

¹⁷² Folkvord m.fl. (2018) s. 220 og Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 665, pkt. 2.6.2

2.5 Forbedring/endring, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold

Overordnet formål med punkt 2.5 er å vise hva som skal til for at en endring/forbedring skal kunne føres som vedlikeholdsarbeid. For selv om forbedringer og endringer i utgangspunktet skal aktiveres, er det en viss adgang til å fradragsføre også dette som vedlikehold. En forutsetning er i begge tilfeller at det foreligger et objektivt konstaterbart vedlikeholdsbehov.¹⁷³ I så fall har skattyter i utgangspunktet krav på fradrag for de kostnader som kreves for å utbedre det konstaterbare vedlikeholdsbehovet - såkalt «tenkt vedlikehold».¹⁷⁴ Dette utgangspunktet innsnevres av ytterligere to kriterier.

For det første er de fradragsberettigede kostandene *begrenset oppad til tenkte vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere* – lav, middels og høy.¹⁷⁵ Inn under dette faller blant annet det særtilfellet at man skifter ut et formuesobjekt som i dag er utgått eller ulovlig.¹⁷⁶ Man skifter eksempelvis ut en oljefyr med en vedovn. I de tilfeller vil endringen i sin helhet kunne fradragsføres.¹⁷⁷ For ytterligere utpensling av hva som ligger i denne begrensningen vises til avhandlingens punkt 2.3 annet avsnitt.

For det andre må *endringsarbeidet virkelig erstatte et vedlikeholdsbehov*.¹⁷⁸ Preget av investering eller nyanskaffelse må ikke bli for dominerende.¹⁷⁹ Dette kriteriet ble innført ved HR-2016-1801-A (videre Norrønadommen). Skattyter hadde i Norrønadommen gjort omfattende vedlikeholds- og endringsarbeider på en bygård i Trondheim. Arbeidene i sin helhet kostet ca. 17,3 millioner kroner, hvorav ca. 14,9 millioner kroner ble utgiftsført som vedlikehold av skattyter. Skattekontoret var uenig med skattyters utgiftsfordeling, og mente at ytterligere 3,4 millioner kroner måtte aktiveres. Skattekontoret begrunnet vedtaket med at det ikke kan kreves vedlikeholdsfradrag for kostnader tilknyttet funksjoner som ikke videreføres.¹⁸⁰ Stevningen rettet seg særlig mot fire utgiftsposter; fradrag for riving av storkjøkkenet og innervegger, hvor storkjøkkenet og flere vegger aldri ble satt opp igjen, samt ombygging av fasade og modernisering av det elektriske anlegget.¹⁸¹ Rivningskostnadene ble nektet i sin helhet, mens utgiftene til endring av fasade og elektrisk anlegg var avkortet fra 100 til 75 prosent. Høyesterett ga skatteetaten enstemmig tilslutning. Avgjørende for Høyesterett var at endringene virkelig måtte «erstatte[...] et vedlikehold. Ble[...] preget av investering eller nyanskaffelse det dominerende», måtte kostnadene aktiveres.¹⁸² Om dette var tilfellet, måtte bero på fysisk-tekniske, økonomisk og funksjonelle forhold, hvor sistnevnte skulle tillegges størst vekt.¹⁸³

Dommen ble av mange oppfattet som en innsnevring i fradragsretten sammenlignet med gjeldende rett tidligere.¹⁸⁴ Før Norrønadommen var den rådende oppfatning at man fikk fradrag for vedlikeholdskostnader for å bringe eiendommen tilbake til den beste relative historiske stand, forutsatt at det forelå et vedlikeholdsbehov.¹⁸⁵ I tillegg var det et kriterie at standarden ikke ble hevet – eksempelvis fra lav til høy.¹⁸⁶ Ut over dette, kunne man gjøre de endringer man fant hensiktsmessige.¹⁸⁷ Sistnevnte var strengt tatt ikke vedlikehold i ordets alminnelige forstand, men ligningspraksis tillot likevel vedlikeholdsfradrag i nevnte tilfeller.¹⁸⁸ Jeg skal ikke se på om Norrønadommen faktisk har ført til en endring i rettstilstanden eller om den bekrefter det som allerede var

¹⁷³ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1544, pkt. 5.4; for nærmere om vedlikeholdsbehov se pkt. 2.1.1

¹⁷⁴ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1544

¹⁷⁵ Ibid.

¹⁷⁶ Op.cit. s. 1545, pkt. 5.4

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1544, pkt. 5.4

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ HR-2016-1801-A avsnitt 8

¹⁸¹ Op.cit. avsnitt 9

¹⁸² Op.cit. avsnitt 47

¹⁸³ Op.cit. avsnitt 48

¹⁸⁴ Se Dragvold (2017) s. 39, pkt. «Avsluttende bemerkninger» og Myklebust m.fl. (Estate)

<https://www.estatenyheter.no/aktuelt/hoyesterett-presiserer-fradragsretten-for-vedlikeholdsutgifter/120072> (lest: 03.03.21)

¹⁸⁵ Myklebust m.fl. (Estate) (lest: 03.03.21)

¹⁸⁶ Myklebust m.fl. (Estate) (lest: 03.03.21)

¹⁸⁷ Myklebust m.fl. (Estate) (lest: 03.03.21)

¹⁸⁸ Myklebust m.fl. (Estate) (lest: 03.03.21) og Dragvold (2017) s. 35

gjeldende rett. Det jeg derimot ønsker å se nærmere på, er i hovedsak hvilken betydning denne dommen får for skattytere som i dag planlegger å gjøre kombinerte vedlikeholds- og endringsarbeider. Mer konkret er spørsmålet hva som ligger i Høyesterett sin uttalelse om at formuesobjektets funksjoner må videreføres.¹⁸⁹ Jeg vil derfor i punktene 2.5.1 til 2.5.4 se nærmere på Høyesteretts begrunnelse opp mot de enkelte fradragspostene.

2.5.1 Fradragspost: riving av storkjøkken

Kostnader for riving av storkjøkken ble nektet fradragsført med den begrunnelse at «kjøkkenfunksjonen ikke [ble] videreført» og at rivningen var begrunnet «i behovet for å tilpasse lokalene til nye leietakere.»¹⁹⁰ For å ta den siste delen av begrunnelsen først, kan den gi inntrykk av at skattyter sitt subjektive motiv for vedlikeholds-/endringsarbeidet er av betydning, hvilket Dragvold påpeker, ikke kan være riktig.¹⁹¹ Som vist under punkt 2.1.1 er vedlikeholdsbehovet et objektivt konstaterbart faktum som gjøres på bakgrunn av en byggfaglig vurdering. Om skattyter bytter ut kledningen av arkitektoniske grunner, foreligger det like fullt vedlikeholdsfradrag så sant kledningen hadde et vedlikeholdsbehov. Slik jeg forstår den siste delen av begrunnelsen til Høyesterett, ønsket de med uttalelsen å finne et støtteargument for sin konklusjon om nektelse av fradrag for rivningskostnader vedrørende kjøkkenet. Den første delen av begrunnelsen er derimot lettere å forholde seg til. Kjøkkenfunksjonen er ikke videreført og dermed får ikke skattyter fradrag for rivningskostnader. Dette er en løsning som fint kan forsvares da den finner trygg forankring i ordlyden av «vedlikehold» jf. § 6-11.

2.5.2 Fradragspost: riving av innerveggene

Når det gjelder rivningskostnader vedrørende innerveggene, fremkommer det ikke tydelig om innerveggene ble satt opp igjen andre plasser i bygget, eller om de aldri ble satt opp igjen. Leser man høyesterettsdommen virker det som at de aldri ble satt opp igjen.¹⁹² Leser man tingrettsdommen synes enkelte vegger å ha blitt satt opp igjen andre plasser i bygget.¹⁹³ Dette er av betydning for spørsmålet om man har fradragsrett for «tenkt vedlikehold» ved nedrivning og flytting av objektet til en annen plass i bygget. I dette tilfellet ved nedrivning av innervegger som lider av et vedlikeholdsbehov, for så å sette opp nye innervegger en annen plass i huset. I Skatte-ABC-en gis det eksempel på et bad med et vedlikeholdsbehov pålydende 300 000 kroner som flyttes en annen plass i huset.¹⁹⁴ Skattyter får da fradrag for de 300 000 kronene ved oppføring av nytt bad en annen plass i huset, mens kostandene til selve flyttingen og eventuelle merkostnader må aktiveres.¹⁹⁵ På bakgrunn av dette har sannsynligvis ikke Norrønadommen endret på rettsstilstanden vedrørende spørsmålet om fradrag for «tenkt vedlikehold» ved nedrivning og flytting av objekt innad i huset.

Derimot har Norrønadommen gjennom sitt standpunkt til innerveggene, gjort det tydelig at man ikke får fradrag for «tenkt vedlikehold» dersom man fjerner et formuesobjekt for å vedlikeholde et annet formuesobjekt. Eksempelvis at man fjerner innerveggene for å få vedlikeholdt gulvet. Nettopp dette ble anført av Norrøna Eiendom AS – at de fjernet innerveggene til fordel for å kunne vedlikeholde gulvet, hvilket hadde et uomtvistelig vedlikeholdsbehov.¹⁹⁶ Før Norrønadommen var det anledning til en slik fradragsføring gjennom lignings- og underrettspraksis.¹⁹⁷ Dragvold hevder i sin artikkel at Høyesteretts bruk av funksjonalitetsbegrepet i denne sammenheng, medfører en aktivering av kostnader i strid med oppofrelsesprinsippet.¹⁹⁸ Hans oppfatning

¹⁸⁹ HR-2016-1801-A avsnitt 48

¹⁹⁰ Op.cit. avsnitt 57

¹⁹¹ Dragvold (2017) s. 33, pkt. 4.2

¹⁹² HR-2016-1801-A avsnitt 9

¹⁹³ UTV-2014-1958 (Oslo tingrett) under pkt. «Saksøkerens påstandsgrunnlag:»

¹⁹⁴ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1544, pkt. 5.4

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ UTV-2016-40 (Borgarting lagmannsrett) under pkt. «Den ankende part, Norrøna Eiendom AS, har i hovedtrekk anført:»

¹⁹⁷ Dragvold (2017) s. 37, hvilket kan bekreftes ved å sammenligne tidligere Lignings-ABC (2014) s. 1514, pkt. 5.4 med dagens Skatte-ABC (2020-2021) s. 1544, pkt. 5.4

¹⁹⁸ Dragvold (2017) s. 36

er at kostnadene til riving av innervegger er en del av kostnadene knyttet til vedlikeholdet av gulvet, og at dette innebærer en oppofrelse for skattyter sin del.¹⁹⁹ Dragvold var forøvrig advokat for Norrøna Eiendom AS i førsteinstans.

2.5.3 Fradragspost: fasade

Når det gjelder nedjusteringen av fradraget fra 100 til 75 prosent i relasjon til fasaden, var dette begrunnet med at «endringsarbeidene hadde elementer av tilbygg og nye funksjoner».²⁰⁰ At det forelå aktiveringsplikt for kostander til utvidet gulvareal ble imidlertid aldri bestridt av skattyter.²⁰¹ Øvrige forandringer som ble gjort på fasaden var utskifting med større vinduer og innsetting av nytt inngangsparti med ny plassering.²⁰² Til informasjon kostet også arbeidene mindre enn hva det ville kostet å vedlikeholde den eksisterende fasaden, slik at merutgiftssynspunktet ikke gjaldt.²⁰³ Selv har jeg vanskelig for å se hvilke funksjonsendringer fasaden har gjennomgått. For å sette det litt på spissen, hadde fasaden funksjon som fasade både før og etter utført arbeid. Hvis det virkelig skal eksistere en adgang til å gjøre fradrag for «tenkt vedlikehold», og man holder seg innenfor merkostnads- og standardhevingskriteriet, burde dette etter min mening vært et tilfelle hvor man fikk fradrag fullt ut.

Synspunktet mitt kan forankres i skatteevneprinsippet. Hvis fasaden har et vedlikeholdsbehov pålydende 100, råder det enighet om at skattyters formuesstilling reduseres med 100 så sant skattyter velger å utbedre vedlikeholdsbehovet fullt ut. Skattyter velger så å gjøre kombinerte vedlikeholds- og endringsarbeid på fasaden i en og samme omgang av praktiske og samfunnsressursmessige årsaker. Endringene består i nytt inngangsparti med ny plassering og større vinduer, hvor arbeidene i sin helhet koster 70. På bakgrunn av skatteevneprinsippet burde skattyter fått anledning til å fradragsføre de 70 fullt ut. Skattyter ville tross alt fått fradrag for 100 om han vedlikeholdt fasaden slik den stod i utgangspunktet.

På den andre siden kan det hevdes at argumenter forankret i skatteevneprinsippet ikke bør tillegges tung vekt i disse typetilfellene. I Norrønadommen (avsnitt 48) uttales det at fradrag for «tenkt vedlikehold» gis på bakgrunn av «sammenhengen i systemet og for å sikre praktiske og virkelighetsnære løsninger». Jeg tolker denne uttalelsen som at en aksept for fradrag for «tenkt vedlikehold» ikke ligger i kjernen av sktl. § 6-1, men likevel aksepteres for å skape sammenheng og dynamikk i rettstilstanden. Ettersom skatteevneprinsippet ligger til grunn som fundament for sktl. § 6-1, vil også styrken av prinsippet avta jo lenger bort fra kjernen man kommer. Foreliggende tilfelle tenderer mot investeringer og nyanskaffelser og ligger derfor i bestemmelsens randsone. Dette reduserer vekten av forrige argument.

På bakgrunn av Høyesteretts begrunnelse holder det sannsynligvis ikke å se fasaden som ett formuesobjekt. Høyesterett selv kaller det et krav om at formuesobjektets funksjoner må videreføres.²⁰⁴ En alternativ tilnærming er å stykke opp fasaden og isolere hvert enkelt formuesobjekt som fasaden består av. Vi kan tenke oss at fasaden før utført arbeid bestod av en heldekkende vegg av høyglans-plater. Etter utført arbeid består veggen delvis av høyglans-plater og delvis av utstillingsvinduer. Videre tenker vi oss at platene hadde et vedlikeholdsbehov pålydende 100 før utført arbeid. Skattyter får da fradrag for inntil 100 avhengig av om vedkommende setter høyglans-platene helt eller delvis tilbake i den stand de var i tidligere. Av hensyn til nye leietakers utstillingsbehov setter skattyter inn to nye vinduer hvor vedlikeholds/endringsarbeidet i sin helhet koster 70. Nå er imidlertid deler av høyglans-veggene borte, slik at det ikke er mulig utnytte veggens vedlikeholdsbehov på 100 fullt ut. Ser vi på kostnadene til vinduene medfører ikke disse en oppofrelse, men utgjør snarere en omdisponering i skattyters formue – ombytting fra ren pengeverdi til vinduer, noe som tilsier aktiveringsplikt –

¹⁹⁹ Dragvold (2017) s. 36

²⁰⁰ HR-2016-1801 avsnitt 58

²⁰¹ Se også Dragvold (2017) s. 35

²⁰² UTV-2016-40 (Borgarting lagmannsrett) under pkt. «Rehabilitering av fasade:»

²⁰³ Ibid.; Merutgiftssynspunktet går ut på at man ikke får fradrag for utgiftene som representerer en standardforbedring. For forklaring av begrepet standardforbedring – se avhandlingens punkt 2.3

²⁰⁴ HR-2016-1801-A avsnitt 48

eller i dette tilfellet en reduksjon i fradragsretten på fasaden. Holder man arbeidet med veggen og vinduene hver for seg, kan man også holde seg til de tradisjonelle synspunktene rundt grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning. Konklusjonen bør i begge tilfeller bli den samme.

2.5.4 Fradragspost: elektrisk anlegg

Også kostnadsfradraget vedrørende den elektriske installasjonen ble nedjustert fra 100 til 75 prosent med den begrunnelse at man ikke «videreførte de særskilte delene av anlegget som skulle betjene storkjøkkenet [...]».²⁰⁵ Som Dragvold påpeker er det slik at hvis retten virkelig mente dette, burde de nektet fradrag for en langt større del av kostnadene relatert til installasjonen.²⁰⁶ Dette skyldes at den delen av installasjonen som tjente kafeen også var tilpasset en annen virksomhet og retten burde dermed også ansett denne delen som 'fjernet'.²⁰⁷ Rettens vurdering er her svært lite inngående. Når begrunnelsen også viser seg å slå sprekker på den måten som Dragvold påpeker, kan det stilles spørsmål ved hvor stor rettskildemessig vekt man skal gi Høyesteretts uttalelser her.

Et annet poeng er at det elektriske anlegget, hvilket også hadde et uomtvistet vedlikeholdsbehov, anses som ett formuesobjekt.²⁰⁸ Vedlikeholdsbehovet knyttet seg til installasjonen som helhet. Det betyr at når enkelte ledninger på det elektriske anlegget er utslitt og må byttes ut med nye, anses ikke dette som en nyanskaffelse, men snarere som vedlikehold på installasjonen.²⁰⁹ Det blir derfor galt når skattekontoret begrunner avkortningen med at «[s]trømkablene på kjøkkenet er fjernet, ikke vedlikeholdt. Kablene er byttet ut med kabler tilpasset en annen strømføring som passer til den nye funksjonen som butikklokale. Det elektriske anlegget har i stor grad fått en ny funksjon i det renoverte bygget.»²¹⁰ Skattekontoret synes her å dele opp installasjonen i ulike formuesobjekter og gjør på den bakgrunn en avkortning. Tingretten slutter seg til skattekontorets begrunnelse og denne står seg hele veien opp til Høyesterett.

2.5.5 Konklusjon

På bakgrunn av det ovennevnte mener jeg at Høyesterett er utydelig når det gjelder hvilke funksjoner som ikke er videreført. Særlig gjelder dette for fasaden og det elektriske anlegget. Det hjelper heller ikke at rettens vurdering i alle instanser er svært lite nyansert og lite inngående. En forklaring her kan være at retten skal vise tilbakeholdenhet med å fravike skattemyndighetenes skjønnsutøvelse.²¹¹ Det er derfor vanskelig å svare presist på hva som ligger i kravet om at formuesobjektets funksjoner må videreføres. Særlig uheldig er dette da funksjonskriteriet uttales å være det viktigste vurderingsmomentet for grensedragningen vedlikehold/påkostning i typetilfeller som dette.²¹² For en skattyter med planer om å gjøre kombinerte vedlikeholds- og endringsarbeider skaper dette uforutsigbarhet og kan i ytterste konsekvens påvirke verdiskapningen i samfunnet. Som følge av usikkerheten bør skattyter hvert fall sørge for å ha svært god dokumentasjon på påståtte vedlikeholdsarbeider.

2.6 Myndighetspålagte forbedringer

Som gjort rede for i punkt 2.3 anses forbedringer i utgangspunktet som påkostninger. Tidligere rådet det noe usikkerhet om dette også gjaldt ved myndighetspålagte forbedringer. At utgangspunktet står seg også i disse

²⁰⁵ HR-2016-1801-A avsnitt 59

²⁰⁶ Dragvold (2017) s. 38

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ Hvilket var fremme i UTV-2016-40 (Borgarting lagmannsrett) under pkt. «Den ankende part, Norrøna Eiendom, har i hovedsak anført:»

²⁰⁹ Nærmere om denne problemstillingen under avhandlingens pkt. 3.2

²¹⁰ UTV-2014-1958 (Oslo tingrett) under pkt. «Saksøktes påstandsrundlag:»

²¹¹ Se avhandlingens innledning pkt. 1.4

²¹² HR-2016-1801-A avsnitt 48

tilfeller bekrefte gjennom HR-2020-2018-A (videre: Lyse Energi). Dommen rydder opp i tidligere usikkerhet rundt rettstilstanden og legger de siste brikkene på plass for grensedragningen vedlikehold/påkostning. Formålet med punkt 2.6 er først å forklare hvordan Lyse Energi får betydning for grensedragningen vedlikehold/påkostning for fast eiendom ettersom dommen gjaldt damanlegg direkte. Deretter vil jeg gå gjennom dommen og siden vise hvilke elementer dommen tilfører grensedragningen vedlikehold/påkostning.

Selv om dommen omhandler myndighetspålagte krav for damanlegg, kan tilsvarende situasjonen oppstå for fast eiendom. Man kan tenke seg at det innføres nye TEK-krav til enkelte typer bygninger. I Bergen er det eksempelvis krav om at enhver peis skal være rentbrennende fra og med 1. januar 2021. I den forbindelse vil en byggherre kunne pådra seg kostnader for innsetting av peisinnsatser for å oppfylle nettopp disse kravene. Byggherren hevder så at kostnadene kan fradragføres som vedlikehold, og dermed har vi tilsvarende problemstilling for fast eiendom. Faktiske likheter taler for rettslig likebehandling, noe som gir dommen prejudikatvirkning også for grensedragningen vedlikehold/påkostning i relasjon til fast eiendom. Som vi skal se er premissene i Lyse Energi heller ikke avgrenset til det konkrete faktum i dommen.

I Lyse Energi ble Svartvassdammen pålagt økte sikkerhetskrav i kjølvannet av ny forskrift om damsikkerhet. Dette innbar blant annet forhøyet damkroner med påfølgende bombekappe, økt dambredde i bunn, og en total økning i dammasse med 9,2 %. Lyse Energi eide 41 % av dammen og krevde fradrag for sin del av kostnadene pålydende 44,8 millioner kroner. Skattekontoret mente imidlertid at utgiftene måtte aktiveres. Høyesterett sluttet seg til skattekontoret, hvilket innebar avskrivning med 1,5 % over 67 år for Lyse Energi sin del. Høyesterett tok utgangspunkt i fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold, hvor det fysisk-tekniske forholdet ble fremhevet som det viktigste.²¹³ Etter Høyesteretts mening var de utførte arbeidene så omfattende at det var naturlig å anse kriteriet om fysisk-tekniske endringer oppfylt.²¹⁴ Også det at dammen nå holdt et enda høyere sikkerhetsnivå ble bedømt som en funksjonsforbedring.²¹⁵ Dette til tross for at det var svært usannsynlig at det skulle inntreffe en hendelse som gjorde at man fikk bruk for forhøyet sikkerhetsnivå.²¹⁶ Til slutt ble det vektlagt at forhøyet sikkerhetsnivå hadde økonomisk betydning for skattyter. Både fordi det ville hindre sannsynligheten for driftsavbrudd, men også fordi oppgraderingen var en forutsetning for å få lov til å fortsette virksomheten.²¹⁷

Ved Høyesteretts utpensling av hvilke kriterier som skal vektlegges tyngst ved grensedragningen vedlikehold/påkostning, er Høyesterett veldig generell.²¹⁸ Generell i den forstand at det kan stilles spørsmål ved om førstevoterendes rangering av hvilke kriterier som skal vektlegges tyngst, gjelder ved enhver utpensling av grensedragningen, uavhengig av saksforhold. Prinsippet om *lex specialis* må likevel begrense førstevoterendes rangering og vektlegging av kriteriene mot andre høyesterettsdommer hvor vekten av kriteriene omtales.

En avklaring vedrørende grensedragningen vedlikehold/påkostning som Lyse Energi bidrar med, er overføringsverdien av praksis for dataprogrammer.²¹⁹ Man har tradisjonelt akseptert vedlikeholdsfradrag i større utstrekning for dataprogrammer, sammenlignet med hva tilfellet er for andre formuesobjekter.²²⁰ At dette er et unntak fra hovedregelen begrunnet i teknologiens raske utvikling, bekrefte også i Lyse Energi-dommen.²²¹ Det ble uttalt at praksis for dataprogrammer «ikke [har] overføringsverdi til tilfeller som saken her.»²²² Når praksis for dataprogrammer ikke har overføringsverdi her, er det ikke så mange andre plasser enn akkurat for dataprogrammer at denne praksisen kan få betydning.

²¹³ HR-2020-2018-A avsnitt 44 – 45

²¹⁴ Op.cit avsnitt 57

²¹⁵ Op.cit. avsnitt 55

²¹⁶ Ibid.

²¹⁷ Op.cit. avsnitt 55 – 56

²¹⁸ Se op.cit. avsnitt 45 – 47

²¹⁹ Sml. Zimmer (BAHR) s. 98 (petit)

²²⁰ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1545, pkt. 5.7.3

²²¹ HR-2020-2018-A avsnitt 50

²²² Ibid.

Ytterligere et spørsmål som ble tatt stilling til i Lyse-Energi-dommen var spørsmålet om en oppgradering til samme relative standard som eiendelen hadde som ny, kunne anses som vedlikehold.²²³ Til dette uttaler Høyesterett at det i disse tilfeller kreves at det foreligger et vedlikeholdsbehov.²²⁴ Problemstillingen kan oppstå ved at en originaldel på et formuesobjekt ikke lenger er å få tak i. Da er en slik relativ oppgradering ikke til å unngå, og også akseptert av Høyesterett som vedlikehold.²²⁵ Problemstillingen kan også komme på spissen hvor eldre materialer eller bygningsmetoder fremdeles eksisterer, men man i alminnelighet benytter andre og mer moderne metoder eller materialer i dag. Problemstillingen er nærmere behandlet under punkt 2.3 annet avsnitt.

Selv om dommen konkluderer med at Lyse Energi ikke får fradrag for myndighetspålagte forbedringer i deres tilfelle, kan det stilles spørsmålet ved om ikke dommen etterlater rom for en annen konklusjon i tilfeller hvor arbeidene er av mindre omfang. Tanken bygger på det faktum at Høyesterett legger størst vekt på fysisk-tekniske forhold – demningsmassen økes blant annet med 9,2 prosent og damkronen forhøyes.²²⁶ Alle disse fysiske endringene fører etter rettens mening til en funksjonsforbedring i form av økt sikkerhetsnivå på dammen.²²⁷ Økt sikkerhetsnivå er igjen et krav for videre drift for Svartvassdammen sin del, ergo har arbeidene stor økonomisk betydning etter rettens mening.²²⁸ Kriteriene henger altså uløselig sammen og påvirker hverandre. Hvis vi så tenker oss at damforskriften bare ville ført til en økning i dammassen på to prosent ville vekten av det fysisk-tekniske forholdet blitt svekket, noe som ville påvirket vekten av funksjonskriteriet. Vekten av det økonomiske kriteriet ville imidlertid forblitt det samme. Skatte-ABC-en synes nokså kategorisk å legge til grunn at enhver forbedring pålagt av det offentlig skal anses som en påkostning.²²⁹ Også Syversen synes å mene dette.²³⁰ For å opprettholde konsistens og logikk i grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning, bør nok et objektivt konstaterbart vedlikeholdsbehov kreves også i disse tilfellene og dermed etterlates det sannsynligvis ikke rom for andre konklusjoner.

²²³ Op.cit. avsnitt 49

²²⁴ Ibid.

²²⁵ Ibid.

²²⁶ Op.cit. avsnitt 57

²²⁷ Op.cit. avsnitt 55

²²⁸ Op.cit. avsnitt 55 – 56

²²⁹ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1543 pkt. 5.3

²³⁰ Syversen (1996b) s. 128, pkt. 4.4.4

3 Det større bildet

For å vise hvordan grensedragningen mellom vedlikehold/påkostning fort kan forveksles med skillet mellom vedlikehold/utskiftning av selvstendig objekt, behandles også sistnevnte problemstilling i avhandlingen. I del 3 behandles også hovedregelen om at skatteetaten i utgangspunktet skal vurdere vedlikehold/påkostning i relasjon til hvert enkelt formuesobjekt, men at de i enkelte tilfeller kan gjøre unntak.

3.1 Post for post vs. helhetsvurdering

Ved innsending av skattemeldingen må skattyter selv ta stilling til hvor store deler av kostnaden som skal allokere til fradragsposten som vedlikehold og hvor mye som skal aktiveres som påkostning. Når skatteetaten senere skal se gjennom skattemeldingen, vil de måtte ta utgangspunkt i skattyters innsendte opplysninger. Etter skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 8-1 skal skattyter gi «riktige og fullstendige opplysninger».²³¹ Det vil si at skattyter må oppgi hvordan boligen så ut før, hvilke arbeider som er utført, og hvordan boligen ser ut nå. Finner skatteetaten opplysningene mangelfulle, vil de kunne forespørre ytterligere opplysninger jf. sktfvl. § 10-1. På bakgrunn av innsendte opplysninger vil myndighetene ta stilling til om de er enig i skattyters vurdering, eller om det må gjøres enkelte endringer i tråd med sktfvl. § 12-1.

Utgangspunktet for skatteetaten i denne vurderingen er at hver post skal vurderes for seg.²³² Det vil si at dersom både kjøkken, gulv og bad rehabiliteres, må de gjøre en konkret vurdering av hvor store deler av kostnadene som skal defineres som vedlikehold eller påkostning, relatert til henholdsvis kjøkken, bad og gulv, hver for seg. En konsekvens av dette er at skattyter ikke kan «motregne» en post mot en annen. Eksempelvis hvis skattyter påkoster vinduene med tre-lags glass, mens han nedgraderer gulvet, kan ikke disse postene utligne hverandre.

Likevel kan det i enkelte tilfeller bli uforholdsmessig vanskelig for skatteetaten å gjøre en slik post for post vurdering, og det er i slike tilfeller tillatt med en helhetsvurdering.²³³ Da tar man hensyn til en eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet.²³⁴ Christensen-dommen vil fort kunne tjene som et eksempel her, eventuelt rehabilitering av et kjøpesenter. I slike store prosjekter vil det være uforholdsmessig tids- og ressurskrevende for skatteetaten å holde orden på alle innsendte kvitteringer og summer som relaterer seg til hvert enkelt formuesobjekt.

3.2 Skillet vedlikehold/utskiftning av selvstendig formuesobjekt

Som vist under punkt 2.4 går det en grense for hvor omfattende rehabiliteringsarbeid skattyter kan gjøre før det anses som erverv av nytt bygg. Problemstillingen har en side mot spørsmålet om det er tale om ett eller flere driftsmidler. En forutsetning er imidlertid at arbeidet ikke vurderes under ett totalt sett, slik som vist under punkt 3.1. Dette forutsettes gjennom hele kapitlet.

Ved omfattende rehabiliteringsarbeid på en næringseiendom vil arbeidet gjerne berøre en rekke ulike formuesobjekter. Skattyter vil da være interessert i å kategorisere størst mulig del av kostnadene som vedlikehold, eventuelt allokere kostnadene til den saldogruppen som har høyest avskrivningssats. Spørsmålet som gjerne oppstår da, er hva som anses som ett selvstendig formuesobjekt – slik at kostnader potensielt kan utgjøre vedlikehold av enkeltobjektet. Eventuelt om kostnadene relaterer seg til et annet formuesobjekt og dermed må behandles på en annen måte.

²³¹ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

²³² Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1545, pkt. 5.6

²³³ Ibid.

²³⁴ Ibid.

Etter forarbeidene skal det ved grensedragningen legges vekt på hvilken saldogruppe driftsmidlet naturlig hører innunder.²³⁵ Dette vurderes på bakgrunn av driftsmidlets fysiske beskaffenhet og verdiforringelse.²³⁶ Skattemyndighetenes utgangspunkt er at kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, samles på en og samme saldo.²³⁷

Overført til et eksempel kan vi tenke oss at det gjøres omfattende rehabiliteringsarbeid på en næringseiendom. Eiendommen består blant annet av bygg, elektrisk anlegg, garasjer og sidefløy. Basert på fysisk beskaffenhet og verdiforringelse er det kun arbeider relatert til sidefløyen som potensielt kan kategoriseres som vedlikehold av hovedbygget.²³⁸ Dette gir mening all den tid bygningsmassene utsettes for like stor slitasje og dermed presumtivt har like lang levetid, noe som tilsier lik avskrivningssats. Også utskiftning av elektrisk anlegg vil kunne karakteriseres som vedlikehold av bygget, så sant bygget ikke er avskrivbart.²³⁹ De øvrige driftsmidlene har egne avskrivningssaldoer og behandles for seg. Om arbeider relatert til disse formuesobjektene kan kategoriseres som vedlikehold må avgjøres i samsvar med kriteriene gjort rede for i avhandlingens del 2.

Hvis ett og samme bygg brukes til ulike aktiviteter, slik at deler av bygget ikke kan avskrives eller må henføres til ulike avskrivningsgrupper, avgjøres en eventuell avskrivning på bakgrunn av leieverdien til de ulike delene.²⁴⁰ Dersom leieverdien på de arealer som brukes til utleie, overstiger de arealer som brukes til bolig – og dermed ikke vil kunne avskrives,²⁴¹ vil bygget i sin helhet kunne avskrives. Og tilsvarende motsatt.

Ser vi nærmere på formuesobjekter som gjerne finnes i en utleiebolig, må det også her avgjøres hvilke objekter som regnes som en del av boligen og hvilke som ikke gjør det. Igjen er grensen av betydning for om man kan fradragføre reparasjoner av objektene som vedlikehold av boligen eller ikke. Som et utgangspunkt kan oppstilles at objekter som i handel og vandel følger med eiendommen ved kjøp og salg, omfattes av boligen. I Skatte-ABC-en skiller man mellom ikke-fastmonterbare og fastmonterbare gjenstander, hvor sistnevnte anses som en del av boligen.²⁴² Til slutt vil også «innbo og løsøre» i en utleiebolig være inntektsgivende og dermed gjenstand for vedlikeholdsfradrag, men da ikke som en del av selve boligen.

²³⁵ Se Ot.prp. nr. 19 (1983 – 1984) s. 17

²³⁶ Ibid.

²³⁷ Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1546, pkt. 6.1

²³⁸ Ibid.

²³⁹ Kan derimot bygget ikke avskrives, vil kostnader relatert til elektrisk anlegg anses som en del av vedlikehold av bygget – se Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1546, pkt. 6.2.1

²⁴⁰ Jf. sktl. § 14-41 (2)

²⁴¹ Jf. boligunntaket gjort rede for under avhandlingens punkt 1.4

²⁴² Skatte-ABC (2020 – 2021) s. 1546, pkt. 6.2.1

4 Avsluttende bemerkninger

Etter denne avhandlingen mener jeg den største usikkerheten rundt grensedragningen vedlikehold/påkostning, knytter seg til hvordan kriteriet «funksjonelle forhold» skal anvendes. Kriteriet tillegges særlig vekt i Norrønadommen, og det fremstår der uklart hvilke konkrete funksjoner Høyesterett mener må videreføres.²⁴³ De åpenbare tilfeller er hvor det gamle formuesobjektet ikke videreføres og dermed heller ikke objektets funksjoner. Uklart blir det imidlertid hvor skattyter gjør kombinerte vedlikeholds- og endringsarbeider på et objekt som også er i behold etter arbeidet, men nå har fått en annen fremtoning. Formodentlig skal man sammenligne objektet før og etter utført arbeid, og ta stilling til hvilke deler som konkret er videreført og hvilke som er tatt bort.²⁴⁴ De deler som er tatt bort vil utgjøre en skjønsmessig avkortning i fradragretten. Rettstilstanden etterlater usikkerhet hos skattyter som planlegger å gjøre kombinerte vedlikeholds- og endringsarbeider.

Jeg bemerker at rettstilstanden harmonerer mindre godt med det faktum at man får fradrag fullt ut for oppgradering til samme relative standard.²⁴⁵ Ved en oppgradering innenfor samme relative standard kan det også ha oppstått enkelte nye funksjoner, men i de tilfellene får man fradrag fullt ut.²⁴⁶

Skulle man som rettsanvender kommer over en situasjon hvor grensedragningen vedlikehold/påkostning må trekkes i relasjon til fast eiendom, og som enda ikke er behandlet i Høyesterettspraksis, vil man forslagsvis kunne gjøre bruk av følgende resonnement; man stiller seg spørsmålet – hvilke av kriteriene har gjennom skattyters arbeid endret seg mest og er grunnen til at problemstillingen er oppstått i første omgang. Svaret på dette vil være de kriterier som skal vektlegges tyngst i den aktuelle problemstillingen. Resonnementet bygger delvis på Norrønadommen og delvis på Lyse Energi (avsnitt 43 – 47). I Norrøna følger det at problemstillingen de der stod overfor, oppstod *typisk* der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang.²⁴⁷ Det fremstod «derfor som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner».²⁴⁸ Av resonnementet følger det også at funksjonelle forhold kommer som en følge av fysisk-tekniske endringer. Ettersom det ikke alltid er like lett å si noe om endret funksjonalitet,²⁴⁹ vil kriteriet heller ikke være avgjørende i alle tilfeller.²⁵⁰ Når det gjelder økonomiske forhold vil dette kriteriet sannsynligvis aldri være avgjørende i noen retning da også vedlikehold vil ha verdi for fremtiden.

Etter flere høyesterettsdommer om hvordan grensedragningen skal trekkes, er skillet vedlikehold/påkostning for fast eiendom ikke lenger like uklart. Likevel er materien kompleks og det er lett å trekke u hensiktsmessige slutninger. Så lenge vi som rettsanvendere holder oss til banalitetene og forholder oss til kravet om vedlikeholdsbehov i enhver situasjon, samt supplerer med kriteriene fra Høyesterett, vil grensedragningen bli stadig tydeligere i fremtiden.

²⁴³ Se særlig avhandlingens pkt. 2.5.3 til 2.5.5

²⁴⁴ Se avhandlingens pkt. 2.6

²⁴⁵ Se avhandlingens pkt. 2.3

²⁴⁶ Se avhandlingens pkt. 2.3 annet avsnitt.

²⁴⁷ HR-2016-1801-A avsnitt 48

²⁴⁸ Ibid.

²⁴⁹ Se eksempelvis HR-2020-2018-A hvor formuesobjektet skulle utføre de samme oppgaver både før etter utført arbeid.

²⁵⁰ Se HR-2020-2018-A avsnitt 46

5 Kilderegister

Litteratur

- Aarbakke (1973) Aarbakke, Magnus, «Avskrivninger på funksjonærboliger» *Lov og Rett* 1973, s. 52 – 58.
- Dragvold (2013) Dragvold, Petter, «Rehabilitering av byggverk» *Revisjon og Regnskap* 2013 nr. 5, s. 55 – 59.
- Dragvold (2017) Dragvold, Petter, «Norrønadommen – en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet?» *Skatterett: Tidsskrift for skatt og avgift* 2017, s. 30 – 40.
- Folkvord m.fl. (2018) Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferdowski og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg., Gyldendal Norsk Forlag AS 2018, Rettsdata.no.
- Folkvord (2020) Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*, 1. utg., Gyldendal Norsk Forlag AS 2020.
- Kaarbø (2015) Kaarbø, Tone, «Skattemessig behandling av kostander ved utvikling av eiendom» *Tidsskrift for eiendomsrett* 2015, s. 150 – 183.
- Myklebust m.fl. (Estate) Myklebust, Anders, Kristin Wiese Bromander og Ander Mello-Kildal, «Høyesterett presiserer fradragretten for vedlikeholdsutgifter», *Estatenyheter*, 29. august 2016, <https://www.estatenyheter.no/aktuelt/hoyesterett-presiserer-fradragretten-for-vedlikeholdsutgifter/120072> (lest: 03.03.21)
- Syversen (1996) Syversen, Jan, «Vedlikehold og skatt: - herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeid», *Revisjon og regnskap* 1996 nr. 2, s. 86 – 96.
- Syversen (1996b) Syversen, Jan, «Vedlikehold og skatt: - herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeid», *Revisjon og regnskap* 1996 nr. 3, s. 120 – 128.
- Tande (2011) Tande, Knut Martin, «Individuelle valg og vurderinger i rettsanvendelsesprosessen», *Jussens Venner* 2011, s. 1 – 36.
- Wiig (E24) Wiig, Karl, «Regjeringsutvalg vil øke boligskatten – Sanner nekter», *E24*, 15. februar 2021, <https://e24.no/norsk-oekonomi/i/PRja6b/regjeringsutvalg-vil-oেকে-boligskatten-sanner-nekter> (lest: 25.02.21)
- Zimmer (2000) Zimmer, Fredrik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 1999» *Skatterett: Tidsskrift for skatt og avgift* 2000, s. 341 – 366.

Zimmer (2018)	Zimmer, Fredrik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 8. utg., Universitetsforlaget 2018.
Zimmer (BAHR)	Zimmer, Fredrik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, <i>Bedrift, selskap og skatt: Skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere</i> , 7. utg., Universitetsforlaget 2019.

Lover

Skatteloven 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Merverdiavgiftsloven	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift
Skatteforvaltningsloven	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

Forarbeider

SKI 1904	Indstilling I. Almindelig skattelov for landet ... Afgiveren af den av finansdepartementet i september 1899 nedsatte skattelovkomité. Kristiania 1904
Ot.prp. nr. 19 (1983 – 1984)	Lov om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
Innst. O. nr. 80 (1991 – 1992)	Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen 1992
Ot.prp. nr. 86 (1997 – 1998)	Ny skattelov
Innst. O. nr. 10 (2004 – 2005)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp. nr. 26 (2005 – 2006)	Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret- skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)
Ot.prp. nr. 59 (2006 – 2007)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Prop. 1 LS (2018 – 2019)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak): Skatter, avgifter og toll 2019
Prp. 107 LS (2019 – 2020)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak): Endringer i skatte-, avgifts og tollovgivninga.
Prop. 1 LS (2020 – 2021)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak): Skatter, avgifter og toll 2021

Rettspraksis

Høyesterett:

Sulitjelma	Rt. 1923 s. 96 A
Hazeland	Rt. 1937 s. 271
A/S Bogstadveien 15	Rt. 1938 s. 707 A
Von Koss	Rt. 1940 s. 594 A
Eidefoss	Rt. 1961 s. 827 U
Løvenskiold	Rt. 1965 s. 60 A
Askim	Rt. 1972 s. 874 A
Smuk	Rt. 1998 s. 811 A
Christensen	Rt. 1999 s. 1303 A
SEB Einskilda	Rt. 2009 s. 105 A
Boston Consulting	Rt. 2010 s. 527 A
ConocoPhillips III	Rt. 2014 s. 227 A
Orkla/Lilleborg	Rt. 2015 s. 367 A
Norrøna	HR-2016-1801-A
Salmar	HR-2018-580-A
Lyse Energi	HR-2020-2018-A

Lagmannsrett:

Utv. 1962 s.179 Eidsivating lagmannsrett 2. februar inntatt i Utv. 1962 s. 179.

UTV-2004-681 (Frostating lagmannsrett)

UTV-2016-40 (Borgarting lagmannsrett)

Tingrett:

UTV-2014-1958 (Oslo tingrett)

Forvaltningsuttalelser

Publikasjoner fra Skattedirektoratet:

Lignings-ABC (2012 – 2013)	Skattedirektoratet, «Skatte-ABC 2012 – 2013», Elektronisk utgave på skatteetaten.no.
Lignings-ABC (2014)	Skattedirektoratet, «Skatte-ABC 2014», Elektronisk utgave på skatteetaten.no.
Skatte-ABC (2020 – 2021)	Skattedirektoratet, «Skatte-ABC 2020 – 2021», Elektronisk utgave på skatteetaten.no, løpende oppdatert.

Uttalelser fra Finansdepartementet:

Utv. 1975 s. 586 FIN	Uttalelse fra Finansdepartementet. Inn tatt i utvalget 1975.586 (UTV-1975-586). Avgitt 23. september 1975.
----------------------	--

Bindende forhåndsuttalelser:

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. BFU 86/04. Avgitt august 2004. «Spørsmål om samtidig riving og oppføring av bygning, samt pålegg om utbedring av infrastruktur».

Vedtak fra Skatteklagenemda:

Vedtak fra Skatteklagenemda. 01 NS 46/2017. Avgitt 31. mai 2017. «Fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra utleie av bolig til egen bruk».

Annet

Benn Folkvord, Skatterett 1 - opptak forelesning 4. september 2020, 3:09