

Fradrag for vedlikeholdskostnader etter skatteloven § 6-11

*Om den skatterettslige grensen mellom
vedlikehold og påkostning og fradrag for «tenkt
vedlikehold» ved endringsarbeid*

Kandidatnummer: 96

Antall ord: 14 735



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2021

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	4
1.1 Oppgavens tema og problemstillinger	4
1.2 Aktualitet	5
1.3 Avgrensninger	6
1.4 Rettskilder og metode i skatteretten	7
1.5 Fremstillingen videre	9
2 Fradrag for vedlikeholdskostnader	11
2.1 Innledning	11
2.2 Vedlikeholdsregelen, jf. skatteloven § 6-11	11
2.2.1 Vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-11	11
2.2.2 Samsillet med skatteloven § 6-1.....	12
2.2.1 Forholdet til avskrivninger	14
2.2.2 Tidfesting av vedlikeholdskostnader.....	15
2.3 Vedlikeholdsbegrepet	16
2.3.1 En tolkning av uttrykket «kostnad til <i>vedlikehold</i> ».....	16
2.3.2 Vedlikeholdsbehov	18
2.3.3 Offentligrettslige krav som gjør tiltakene nødvendig	21
2.3.4 Post for post-vurdering	22
3 Grensen mellom vedlikehold og påkostning/standardforbedring	23
3.1 Innledning	23
3.2 Standardforbedringskriteriet	24
3.2.1 Om standardforbedringskriteriet	24
3.2.2 Fradrag for tidligere eiers slitasje.....	24
3.2.3 Relativt standardforbedringskriterium	26
3.2.4 Hva ligger i uttrykket «samme stand».....	27
3.2.5 Fysisk-teknisk kriterium.....	28
3.2.6 Funksjonelt kriterium	29
3.2.7 Økonomisk kriterium	30
3.2.8 Vekten av kriteriene for grensedragningen	31

4	Grensen mellom «tenkt vedlikehold» og påkostning/endringskostnader	33
4.1	Innledning	33
4.2	Endringskostnader	33
4.2.1	Den skattemessige behandlingen av endringskostnader	33
4.2.2	Fradrag for endringskostnader i form av «tenkt vedlikehold»	35
4.3	Særlig om funksjonskriteriet	37
4.3.1	Om funksjonskriteriet og kilder	37
4.3.2	Innholdet i funksjonskriteriet	38
4.3.3	Funksjonskriteriets rekkevidde	41
5	Den skattemessige virkningen av påkostning	43
6	Avsluttende bemerkninger	45
6.1	Innledning	45
6.2	Hensynet til en fleksibel regel vs. en klarere regel	45
6.3	Norrøna-dommen - en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet i strid med grunnleggende hensyn?	47
	Litteraturliste	49

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstillinger

Vedlikehold av gjenstander er viktig for å bevare deres tilstand og egenskaper. De gunstige reglene om fradrag for vedlikeholdskostnader oppfordrer til at man skal vedlikeholde gjenstanden fremfor å gå til anskaffelse av en ny. Dette bidrar til en samfunnsøkonomisk og fornuftig utnyttelse av ressursene. Denne oppgaven skal ta for seg den skattemessige behandlingen av vedlikeholdskostnader. Fradrag for vedlikeholdskostnader beror på uttrykket «kostnad til vedlikehold» etter Lov 25 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter: skatteloven) § 6-11. Det må trekkes en grense mot andre kostnader som anses som påkostninger og som ikke faller innenfor vedlikeholdsbegrepet. Det er denne grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning oppgaven skal se nærmere på.

Vedlikeholdsbegrepet er et komplekst og vanskelig begrep i skatteretten. Lovteksten gir lite bidrag til innholdet av det og avgrensningen mot påkostninger. Det oppstår en rekke problemstillinger når det skal redegjøres for den skattemessige behandlingen av vedlikeholdskostnader, hvor det i denne oppgaven skal ses nærmere på de mest sentrale.

Det avgjørende for hvordan vedlikeholdskostnader skattemessige behandles, er innholdet av vedlikeholdsbegrepet. Det er ikke rent sjeldent at et vedlikehold kombineres med en heving av objektets standard og da oppstår spørsmålet hvordan man trekker grensen mot det som er å omtale som en standardforbedring og hvilke kriterier som gjør seg gjeldende ved denne grensedragningen. Et annet praktisk tilfelle er der objektet endres for å tilpasses andre behov. Særlig praktisk er dette for lokaler som skal omgjøres for å tilpasses nye leietakeres spesielle behov. I denne situasjonen oppstår spørsmålet om endringskostnader kan fradras som vedlikeholdskostnader eller om det må avgrenses mot slike kostnader. Endringssynspunktet aktualiserer det som omtales som fradrag for «tenkt vedlikehold» og dette behandles i tilknytning til denne problemstillingen.

Når vedlikehold utføres i kombinasjon med at objektet påkostes oppstår også spørsmålet om den skattemessige virkningen av at kostnaden klassifiseres som en påkostning, herunder rammen av vedlikeholdsfradraget i et slikt tilfelle.

1.2 Aktualitet

Retten til fradrag etter skatteloven § 6-11 er en direkte fradragsregel som gir fradrag for «kostnad til vedlikehold» i sin helhet stort sett for samme inntektsår som kostnadene pådras. Dersom arbeid på formuesobjektet ikke er å anse som «kostnad til vedlikehold», jf. § 6-11 er rettsfølgen normalt en aktiveringsplikt som innebærer at fradraget først vil komme på et senere tidspunkt, enten i form av avskrivninger dersom vilkårene for dette er oppfylt eller ved gevinstberegning ved realisasjon/uttak av formuesobjektet. Grensen mellom vedlikehold og påkostning har dermed stor betydning for skattyter der vedlikeholdskostnadene ikke er direkte fradragsberettiget. Det er *normalt* i skattyters interesse å få fradrag for kostnadene så tidlig som mulig i det år de pådras for å få redusert betalbar skatt på et tidlig tidspunkt.

Et nyere eksempel på den store betydningen grensen har er dommen inntatt i HR-2020-2018-A Lyse-dommen. Saken gjaldt spørsmål om kostnader til forsterkning av et damanlegg som følge av nye offentligrettslige krav skulle anses som aktiveringspliktige påkostninger eller om kostnadene ga direkte fradragsrett. I saken ble mesteparten av kostnadene knyttet til forsterkning klassifisert som påkostninger slik at de ikke kunne fradras direkte som vedlikeholdskostnader, jf. skatteloven § 6-11. Høyesterett fastholdt kostnadsfordelingen som Sentralskattekontoret for storbedrifter foretok hvor 1.644.000 kroner ble fradratt som vedlikeholdskostnader, mens 43.129.944 kroner ble ansett som påkostningsutgifter og måtte dermed avskrives over en periode på 67 år, jf. skatteloven § 18-6 fjerde ledd.¹ Denne kostnadsfordelingen hadde stor betydning for selskapet da i overkant av 43 millioner kroner måtte komme til fradrag gjennom avskrivninger med en lav sats over en lang tidsperiode fremfor å bli fradratt direkte.

Stor praktisk betydning har grensen også for arbeid som foretas i tilknytning til forretningsbygg og næringseiendom. De lave avskrivningssatsene, henholdsvis 2 % for forretningsbygg² og 4 % næringseiendom³ medfører at det har stor betydning for skattyter om kostnader knyttet til arbeid på disse kan fradras direkte eller om fradrag må skje gjennom årlige avskrivninger med en lav sats over en lengre periode.

¹ HR-2020-2018-A avsnitt 13.

² Jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav i.

³ Jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav h.

Et eksempel i *motsatt retning*, hvor det er fordelaktig for skattyter at kostnadene klassifiseres som påkostninger er der det utføres arbeid på skattyters egen bolig. Vedlikeholdskostnader på skattyters bolig er ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-11 andre punktum. Kostnader som ikke er direkte fradragsberettiget kan imidlertid regnes med til boligens inngangsverdi ved gevinstberegning, mens kostnader som har karakter av vedlikeholdskostnader ikke kan det.⁴ I dette konkrete tilfellet er det en fordel for skattyter at kostnadene anses som påkostninger dersom boligen selges med skattemessig gevinst.

1.3 Avgrensninger

På grunn av oppgavens ordgrense og omfanget av temaet, er det behov for enkelte avgrensninger og presiseringer.

Det presiseres for det første at oppgaven tar for seg situasjonen hvor det skjer et fysisk arbeid på formuesobjektet og spørsmålet som oppstår er om arbeidet skal klassifiseres som vedlikehold eller påkostning. Det er bare vedlikeholdsarbeider foretatt av eieren av driftsmiddelet som behandles og det avgrenses mot vedlikehold som foretas av andre slik som eksempelvis leietaker.

Oppgaven tar sikte på vedlikeholdsfradrag i tilknytning til fysiske driftsmidler og har særlig fast eiendom for øyet, men det som presenteres i det videre vil også ha gyldighet for andre formuesobjekter. Det avgrenses mot immaterielle driftsmidler, selv om de faller innenfor vedlikeholdsfradragets anvendelsesområde. Videre må det presiseres at skatteloven § 6-11 benytter begrepet «driftsmiddel» som betegnelse på vedlikeholdsobjektet. I denne oppgaven vil også begrepene *formuesobjekt (objekt)*, *eiendel* og *gjenstand* benyttes når vedlikeholdsobjektet omtales.

Ved grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning/nyanskaffelse skiller Zimmer mellom tilfeller hvor det skjer en standardforbedring (påkostning i snever forstand), tilfeller hvor standarden ikke forbedres, men hvor eiendelens funksjon endres (påkostning i vid forstand), og sist tilfeller hvor arbeidene er så omfattende at spørsmålet om det er tale om anskaffelse av en ny gjenstand oppstår.⁵ Sistnevnte tilfelle behandles i Rt. 1999 s. 1303 Christensen-dommen hvor Høyesterett tok stilling til når en rehabilitering er så omfattende at

⁴ Zimmer red. (2019) s. 97.

⁵ Zimmer Lærebok (2018) s. 195.

det dreier seg om et nytt bygg og ikke en oppussing av et eksisterende bygg. Høyesterett uttaler at «[V]edlikeholdsbegrepet forutsetter [...] en avgrensning i forhold til det som må anses som anskaffelse av et annet objekt. Når det anskaffes en ny gjenstand, aktiveres samtlige anskaffelsesomkostninger».⁶ Oppgaven behandler kun de to førstnevnte tilfellene og det avgrenses mot tilfeller hvor spørsmålet om nyanskaffelse oppstår. Det bemerkes likevel at de samme kriterier i stor grad er dekkende også for grensen mot nyanskaffelse uten at dette skal behandles i det videre.

1.4 Rettskilder og metode i skatteretten

Utgangspunktet er at den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren, også gjelder på skatterettens område.⁷ Visse rettskildespørsmål reiser seg imidlertid på skatterettens område og disse skal klarlegges her. Skattlegging innebærer et offentlig inngrep i borgernes frihet og rettigheter slik at legalitetsprinsippet som er lovfestet i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 113 kommer til anvendelse.

Skatteloven danner utgangspunktet for analysen som skal foretas og de mest sentrale bestemmelsene er skatteloven § 6-11 og § 6-1. Også andre bestemmelser i skatteloven er relevante for å belyse viktige sider ved vedlikeholdsfradraget slik som forholdet til avskrivningsreglene i § 6-10, jf. § 14-40 flg. og den alminnelige tidfestingsregelen i § 14-2 andre ledd. Lovens ordlyd, «kostnad til vedlikehold», jf. skatteloven § 6-11 er utgangspunktet for analysen og grensdragningen mot påkostninger. Tolkningen må imidlertid ligge innenfor det som følger av hovedbestemmelsen i § 6-1.⁸ Begrepet «vedlikehold» gir lite bidrag for hvilke kostnader som kan fradras etter bestemmelsen og hvor grensen skal trekkes.

At legalitetsprinsippet kommer til anvendelse innebærer at det gjelder et hjemmelskrav. Innenfor skatteretten ser man det er forskjeller når det gjelder hvor strengt legalitetsprinsippet praktiseres. Zimmer mener at legalitetsprinsippet ikke praktiseres strengt når det gjelder reglene om fradrag (og plikt) og andre fordelaktige skatteregler i motsetning til reglene om en skatteplikt.⁹ Dersom lovteksten etterlater tvil, må dermed andre rettskilder trekkes inn.¹⁰ Når det i et tilfelle som her er tale om skattemessig vedlikeholdsfradrag som er i

⁶ Rt. 1999 s. 1303 på s. 1307.

⁷ Zimmer Lærebok (2018) s. 48.

⁸ Se pkt. 2.2.2 nedenfor om samspillet med skatteloven § 6-1.

⁹ Zimmer Lærebok (2018) s. 49.

¹⁰ Ibid.

skattyters favør har Zimmer sitt synspunkt om at det ikke gjelder et strengt legalitetsprinsipp gode grunner for seg. En for streng tolkning av en fradragsregel vil kunne være problematisk i forhold til legalitetsprinsippet, mens en for mild tolkning av en fradragsregel ikke vil være problematisk da dette er i skattyters favør. Når det er en fradragsregel som skal behandles i oppgaven her må andre rettskilder kunne trekkes inn i analysen uten at legalitetsprinsippet synes å stenge for dette.

Lovforarbeider tillegges ofte stor betydning på skatterettens område som på andre rettsområder.¹¹ Forarbeidene som stort sett benyttes i denne analysen er Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992 og Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov. Forarbeidene gir i noen tilfeller bidrag til analysen.

Høyesterettspraksis er som på mange andre rettsområder en sentral rettskilde og spiller en helt sentral rolle i analysen som skal foretas i denne oppgaven. Også rettspraksis før Skatteloven 1999 vil være relevant ettersom skatteloven § 6-11 er ment som en videreføring av skatteloven § 44 første ledd bokstav b uten at det var ment en realitetsendring med hensyn til fradragsberettigede kostnader.¹² Høyesterettspraksis som omhandler den tidligere skatteloven § 44 første ledd bokstav b vil dermed også være dekkende for innholdet i vedlikeholdsbegrepet i gjeldende skattelov.¹³ Det er sparsomt med rettspraksis som gjelder tematikken som behandles i denne oppgaven. De sentrale dommene er Rt. 1940 s. 594 von Koss-dommen, Rt. 1999 s. 1303 Christensen-dommen, HR-2016-1801-A Norrøna-dommen og HR-2020-2018-A Lyse-dommen. I mangel på høyesterettspraksis vil annen praksis slik som underrettspraksis, skattemyndighetenes praksis (ligningspraksis) og administrative uttalelser bidra som kilder til analysen. Den rettskildemessige vekten av underrettspraksis og skattemyndighetenes praksis er isolert sett lav, men man ser at Høyesterett benytter slik praksis som rettskilde der det er tale om en fast og langvarig praksis.¹⁴ Høyesterett synes også å legge større vekt på myndighetspraksis dersom dette er i skattyters favør enn praksis i hans disfavør.¹⁵

¹¹ Zimmer Lærebok (2018) s. 50.

¹² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 60.

¹³ HR-2016-1801-A avsnitt 39.

¹⁴ Se Rt. 1973 s. 87 på s. 89-90 og HR-2016-1801-A avsnitt 34.

¹⁵ Se Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark på s. 1455.

Temaet er grundig behandlet i juridisk teori, både før og etter skatteloven 1999. Juridisk teori vil også benyttes i analysen som en relevant rettskilde til oppklaring av temaet der dette synes å gi bidrag til analysen.

Skattemyndighetenes praksis bygger i stor grad på administrative uttalelser, særlig fra Finansdepartementet (heretter: FIN) og Skattedirektoratet og kan gjennom denne praksisen få atskillig vekt. Skatte-ABC er en håndbok som utgis av Skattedirektoratet med skatteetaten som adressat og inneholder fortolkninger av gjeldende rett.¹⁶ Håndboken er ment som en veiledning for hvordan Skattedirektoratet ønsker at skatteetaten skal praktisere skatteregulverket i saker om skatt.¹⁷ Det som er betenkelig med Skatte-ABC er at tvilsomme løsninger ikke kommer til uttrykk i teksten, den slår bare fast gjeldende rett uten å gjøre uttrykk for eventuell tvil.¹⁸ Man ser imidlertid at for de tilfeller hvor rettstilstanden ikke er helt klar benytter selv Høyesterett Skatte-ABC som kilde for sine resonnerement, dette vil også gjøres i analysen her.¹⁹

Sentrale hensyn på skatterettens område er skatteevneprinsippet og hensynet til nøytralitet. Skatteevneprinsippet innebærer at skatten skal avpasses etter skatteytters evne til å bære den.²⁰ For vedlikeholdsfradraget innebærer dette at kostnader som kan henføres til et vedlikehold svekker skattyters skatteevne og dermed innrømmes fradrag for slike kostnader. Fradragsreglene bygger på denne måten på skatteevneprinsippet og fradragsrett gis for de tilfeller hvor skatteevnen svekkes. Videre skal skattereglene sikre nøytralitet, hvilket innebærer at fradragsreglene ikke bør utformes på en måte som påvirker skattyters handlingsvalg.²¹ Det bør være skattemessig nøytralitet og likebehandling av fradragsretten for vedlikeholdskostnader.

1.5 Fremstillingen videre

Hoveddelen vil ta for seg vilkårene for fradragsretten for vedlikeholdskostnader. Dette krever en gjennomgang av hovedbestemmelsen for fradrag i skatteloven § 6-1 og forholdet til spesialbestemmelsen om vedlikeholdsfradraget i § 6-11. Forholdet til reglene om

¹⁶ Zimmer Lærebok (2018) s. 59.

¹⁷ Skatte-ABC (2020/2021) iii Forord.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Se HR-2016-1801-A avsnitt 49 og HR-2020-2018-A avsnitt 49.

²⁰ Zimmer Lærebok (2018) s. 26.

²¹ Ibid. s. 31.

avskrivninger vil behandles og reglene om tidfesting av vedlikeholdskostnader. Videre vil vedlikeholdsbegrepet analyseres som danner grunnlaget for den videre analysen og avgrensningen mot påkostninger. Dette behandles i kapittel 2.

Kapittel 3 vil ta for seg grensen mot påkostninger i form av en standardforbedring. Her behandles særlige problemstillinger som oppstår i forbindelse med avgrensningen mot denne type påkostning samt kriteriene som er sentrale for vurderingen av om grensen mot påkostninger er overskredet.

Når det gjelder grensen mot påkostninger i form av endringskostnader og en eventuell fradragsrett for slike kostnader behandles dette i kapittel 4. Her vil det ses nærmere på om endringsarbeider kan omfattes av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11. Videre er det grensen mellom «tenkt vedlikehold» og påkostning i form av endringskostnader som behandles. Her ses det hen til kriterier for en eventuell fradragsrett for kostnader til «tenkt vedlikehold» og rekkevidden av disse.

I kapittel 5 skal det ses nærmere på rettsvirkningen av at arbeidene på objektet anses som en aktiveringspliktig påkostning og dermed rammene for vedlikeholdsfradraget. Det redegjøres for merkostnadssynspunktet i tilknytning til påkostning i form av standardforbedring og endringskostnader.

Avslutningsvis i kapittel 6 vil det foretas en vurdering av reglene som gjelder ved den skattemessige behandlingen av vedlikeholdskostnader og grensen mot påkostninger slik oppgaven har fremstilt reglene. Det skal ses nærmere på om gjeldende rett fremstår hensiktsmessig eller om det er behov for endringer.

2 Fradrag for vedlikeholdskostnader

2.1 Innledning

Hovedbestemmelsen om fradrag for kostnader følger av skatteloven § 6-1. Presiseringer, innskrenkninger og utvidelser er gitt i §§ 6-10 til 6-32, jf. § 6-1 første ledd andre punktum hvor vedlikeholdsregelen i skatteloven § 6-11 blir ansett som en presisering av hovedbestemmelsen.²² Høyesterettspraksis viser at bestemmelsene gir anvisning på den samme grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning når det gjelder fysisk arbeid på et driftsmiddel og har i den praksisen som foreligger tatt utgangspunkt i den spesielle regelen i § 6-11 hvor grensedragningen har basert seg på en tolkning av uttrykket «kostnad til vedlikehold».²³

Formålet med dette kapitlet er å analysere vedlikeholdsbegrepet og klarlegge når kostnader kan fradras direkte. Klarleggingen av vedlikeholdsbegrepet belyser flere av problemstillingene som oppstår når grensen mellom vedlikehold og påkostning skal trekkes i kapittel 3, 4 og 5. Før vedlikeholdsbegrepet analyseres vil samspillet mellom skatteloven § 6-1 og § 6-11 behandles samt at forholdet til andre regler, herunder avskrivningsreglene og reglene om tidfesting av vedlikeholdskostnader omtales kort.

2.2 Vedlikeholdsregelen, jf. skatteloven § 6-11

2.2.1 Vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-11

Skatteloven § 6-11 inneholder en egen regel om fradrag for vedlikeholdskostnader hvor det fremgår av første punktum at:

«Det gis fradrag for kostnad til *vedlikehold* og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel» (uthevet her).

Bestemmelsen angir vilkårene for vedlikeholdsfradraget. Det første vilkåret kommer frem av lovteksten «hus [...] skip, fiskebåt og annet driftsmiddel», jf. § 6-11. Dette angir

²² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 58.

²³ Se HR-2020-2018-A avsnitt 37-39 og HR-2016-1801-A avsnitt 34.

bestemmelsens anvendelsesområde og dermed hvilke objekter som kan vedlikeholdes. Anvendelsesområdet bestemmes ut fra om det er tale om «annet driftsmiddel». Begrepet «driftsmiddel» er ikke definert i loven. En naturlig forståelse gir anvisning på at objektet må ha tilknytning til driften. De objekter som lovteksten oppramser, «hus», «skip» og «fiskebåt» synes å være eksempler på hva som er å anse som et driftsmiddel. Det andre vilkåret kommer frem av lovteksten «kostand til vedlikehold» og det sentrale er om kostnadene er pådratt i tilknytning til et «vedlikehold» av objektet. Uttrykket «lignende kostnad» synes ikke å ha selvstendig betydning. Vedlikeholdsbegrepet omtales utførlig i pkt. 2.3 nedenfor.

2.2.2 Samspillet med skatteloven § 6-1

Hovedbestemmelsen i skatteloven § 6-1 inneholder to vilkår for fradragsrett. For det første må det være tale om en «kostnad som er pådratt». Ordlyden gir anvisning på at det må foreligge en oppofrelse og at fradragsrett innrømmes først når kostnaden er pådratt. Dette vilkåret omtales derfor som oppofrelsesvilkåret og kjernen sammenfattes som at det må «[...] finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling», jf. Rt. 2015 s. 367 Orkla/Lilleborg avsnitt 32. En viktig side av dette er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer en oppofrelse og faller dermed utenfor fradragsretten etter § 6-1.²⁴

Videre er det også et vilkår at kostnaden må være «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. skatteloven § 6-1 første ledd første punktum. Ordlyden gir anvisning på at oppofrelsen må ha tilknytning til inntekt eller en inntektsskapende aktivitet og vilkåret omtales som tilknytningsvilkåret. Private kostnader faller derfor utenfor, dette følger også uttrykkelig av bestemmelsens andre ledd.

At skatteloven § 6-11 er en presisering av § 6-1 innebærer at en tolkning av vilkårene i spesialbestemmelsen ikke kan avvike fra det som følger av hovedbestemmelsen.²⁵ Dette synes også å være i samsvar med det Høyesterett legger til grunn i Norrøna-dommen hvor spørsmål var om kostnadene til en omfattende renovering av et nærings- og boligbygg i selskapets eie kunne kreves fradratt som vedlikeholdskostnader. Høyesterett knytter drøftelsen entydig til uttrykket «kostnad til vedlikehold» i § 6-11, og når det legges til grunn at enkelte av kostnadene ikke kan fradras etter denne bestemmelsen, vil heller ikke skatteloven § 6-1

²⁴ Zimmer Lærebok (2018) s. 189.

²⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 60.

hjemle fradragsrett i et slikt tilfelle.²⁶ Det samme legger Høyesterett til grunn i Lyse-dommen hvor det utover dette presiseres at kostnader som ikke er «vedlikehold» etter § 6-11, vil kunne være fradragsberettiget etter § 6-1, men ikke i et tilfelle som i den aktuelle saken hvor det var tale om vedlikehold utført på et fysisk driftsmiddel.²⁷ Her må grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning bli den samme, enten man tar utgangspunkt i skatteloven § 6-1 eller § 6-11. Når grensedragningen blir den samme etter begge bestemmelsene synes dette å være ut fra den betraktning at § 6-11 og uttrykket «kostnad til vedlikehold» er en presisering av oppfrelsesvilkåret i § 6-1 og dermed angir spesialbestemmelsen et eksempel på når oppfrelsesvilkåret er oppfylt.

Skatteloven § 6-1 vil dermed ikke gi en videre ramme for vedlikeholdsfradraget enn det som følger av spesialbestemmelsen i § 6-11 for vedlikeholdskostnader som oppgaven tar for seg. Et naturlig utgangspunkt for analysen er dermed den spesielle bestemmelsen i skatteloven § 6-11 og uttrykket «kostnad til vedlikehold», men bestemmelsen må forstås i samspill med oppfrelsesvilkåret og tilknytningsvilkåret som følger av § 6-1.

Dersom skatteloven § 6-11 tolkes i lys av tilknytningsvilkåret som fremgår av § 6-1 må «annet driftsmiddel» ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, dette kan være i form av kapital, virksomhet eller arbeidsinntekter. De fleste driftsmidler brukes i forbindelse med virksomhetsinntekt. Når det gjelder vedlikehold på et objekt i tilknytning til arbeid er ikke problemstillingen like praktisk ettersom slike kostnader som regel vil inngå i minstefradraget, jf. skatteloven § 6-30.

En tolkning av vedlikeholdsbegrepet i samsvar med oppfrelsesvilkåret innebærer at det er vedlikeholdskostnadene som er pådratt det aktuelle år, eller tidligere år da slitasjen fant sted som er fradragsberettiget etter § 6-11. Har kostnadene derimot preg av investering og verdi for inntektsskapning i senere år har dette mer likheter med investeringer enn en pådratt kostnad slik at det ikke foreligger en oppfrelse.²⁸ Dette er en annen måte å angi grensen mellom vedlikehold og påkostning på og synspunktene knyttet til oppfrelsesvilkåret kan være et argument i enten den ene eller andre retningen når grensen skal trekkes. Ved påkostninger i form av standardforbedring dreier det seg i prinsippet om en ren bytting av verdier ved at vederlag byttes mot en økning av objektets verdi som verken reduserer

²⁶ HR-2016-1801-A avsnitt 57.

²⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 39.

²⁸ Zimmer Lærebok (2018) s. 195.

skattyters formuesstilling eller skatteevne og begrunnelsen for fradragsrett gjør seg dermed ikke gjeldende for denne delen av kostnaden.²⁹ Når det gjelder påkostning i form av endringsarbeid er ofte hovedmotivet med slike arbeid å omgjøre objektet til å ivareta andre behov enn tidligere og dette må anses å ha verdi utover det aktuelle år selv om det ikke nødvendigvis medfører en verdiøkning.

2.2.1 Forholdet til avskrivninger

For eiendeler som er avskrivbare oppstår spørsmålet om det må skje en samordning av reglene om fradrag for avskrivninger og fradrag for vedlikehold.³⁰ Spørsmålet er om man må begrense vedlikeholdsfradraget ut fra at en del av kostnadene er fradratt i form av avskrivninger.

Vedlikeholdsregelen i skatteloven § 6-11 og avskrivningsregelen i § 6-10 er to selvstendige fradragsbestemmelser, der det vil foreligge fradragsrett når vilkårene er oppfylt. Etter skatteloven § 6-10 første ledd gis det fradrag i form av avskrivninger for «verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-30 flg.». Lovens systematikk er at «kostnad til vedlikehold», jf. § 6-11 og «verdiforringelse ved slit eller elde», jf. § 6-10 er eksempler på at oppofrelse foreligger, men i forskjellige former, jf. § 6-1.

Dersom det ikke skal foreligge fradragsrett etter § 6-10 første ledd, må det være fordi vedlikeholdsarbeidet medfører at vilkåret «slit eller elde» ikke er oppfylt fordi man har opprettholdt objektets tilstand gjennom vedlikehold. På denne måten kan et utført vedlikehold med tilsvarende fradragsrett etter § 6-11 påvirke at vilkåret i § 6-10 ikke er oppfylt. Det er dette synspunktet som ligger til grunn for at boligeiendommer ikke er avskrivbare³¹ da vedlikeholdsfradraget anses tilstrekkelig til å opprettholde boligens verdi i et slikt tilfelle.³² På den andre siden vil ikke unnlatt vedlikehold gi større avskrivninger enn de lovbestemte avskrivningssatsene som følger av skatteloven § 14-43 første ledd. Denne forståelsen av regelsettene er i overensstemmelse med Sandli sitt synspunkt om at regelen om vedlikeholdsfradraget står på egne ben, uavhengig av avskrivningsreglene.³³ Han mener at

²⁹ Folkvord domskommentar (2016).

³⁰ Sandli (2011) nr. 2 s. 156.

³¹ Se Rt. 1937 s. 271 og Rt. 1938 s. 707 om at hus brukt som bolig ikke er avskrivbar.

³² Zimmer red. (2019) s. 101.

³³ Sandli (2011) nr. 2 s. 160.

avskrivningsreglene for de ulike driftsmidler må anses å ta tilstrekkelig hensyn til normalt vedlikehold og fradrag for kostnader knyttet til dette.³⁴

I likhet med Sandli tar også Syversen til orde for at der det ikke er mulig å opprettholde gjenstandens økonomiske verdi og funksjonalitet med vedlikehold vil avskrivningsreglene kompensere for verdiforringelse ved slit eller elde.³⁵ Reglene synes dermed å påvirke hverandre til en viss grad, men dette beror utelukkende på en vurdering av vilkårene og ikke at reglene må forstås i lys av hverandre. Det Syversen og Sandli legger til grunn samsvarer med grunnleggende forutsetninger for vedlikeholdsfradraget. Fradragsregelen i § 6-11 er bygd opp slik at det er utbedring av slitasje fra tidligere år som gir fradragsrett, mens avskrivningsregelen i § 6-10 er bygd opp slik at det er selve verdiforringelsen, sjablongmessig beregnet, som gir fradragsrett.³⁶ Avskrivningsreglene må antas å allerede ta hensyn til normalt vedlikehold og fradrag for slike kostnader.

Selv om et gjennomført vedlikehold har til formål å utbedre slitasje som har oppstått på objektet og at vedlikeholdet i praksis kan ha en betydning for «slit eller elde» i § 6-10 får man likevel fradrag for både vedlikeholdskostnader og avskrivninger dersom vilkårene for dette i § 6-11 og § 6-10 er oppfylt. Dette er følgelig to regelsett som gjelder vedsiden av hverandre hvor det ikke skal skje en samordning. Fradrag for vedlikeholdskostnader gis uten hensyn til om objektet i tillegg er avskrivbart og omvendt.

2.2.2 Tidfesting av vedlikeholdskostnader

Når det skal tas stilling til fradragsrett for vedlikeholdskostnader beror dette på om vilkårene for fradragsrett er oppfylt som må holdes atskilt fra tidfesting av fradragsposten.

Tidfestingsreglene bestemmer på hvilket tidspunkt vedlikeholdskostnaden skal komme til fradrag, dette er ikke noe skattyter selv kan avgjøre.

Skattyter får fradrag for kostnader knyttet til vedlikehold i det kalenderår det oppstår en «ubetinget forpliktelse» for skattyter til å dekke eller innfri kostnadene, jf.

realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 andre ledd. Følgelig er ikke fradragsrett for vedlikeholdskostnader knyttet til selve slitasjen, men til det å pådra seg en kostnad.

³⁴ Sandli (2011) nr. 2 s. 160.

³⁵ Ibid.

³⁶ Zimmer Lærebok (2018) s. 195.

Kostnaden vil være fradragsberettiget når den som har utført et vedlikeholdsarbeid på objektet har en «ubetinget rett» på vederlag for de utførte arbeidene som normalt er når arbeidet er utført. Betalingstidspunktet er dermed ikke relevant.

Vedlikehold av objekter knyttet til arbeidsforhold er ikke like praktisk, da minstefradraget i de fleste tilfeller konsumerer slike kostnader. Dersom vedlikeholdsfradrag blir aktuelt må kostnadene med en slik tilknytning tidfestes i tråd med kontantprinsippet i skatteloven § 14-3. Det avgjørende for vedlikehold av gjenstander som knytter seg til et lønnsverv vil være betalingstidspunktet.

2.3 Vedlikeholdsbegrepet

2.3.1 En tolkning av uttrykket «kostnad til vedlikehold»

Verken skatteloven § 6-11 eller andre bestemmelser i skatteloven inneholder en legaldefinisjon av begrepet «vedlikehold».

Ordlyden av begrepet «vedlikehold» gir anvisning på arbeid som var nødvendig for å bevare objektets tilstand og egenskaper. Dette trekker i retning av at det er utbedringer av slitasje på objektet for å bringe det tilbake til opprinnelig tilstand som er å anse som vedlikeholdskostnader. Lovteksten gir dermed anvisning på at det må trekkes en grense mellom kostnader for å bringe objektet tilbake til sin opprinnelige stand og kostnader som går utover dette.

I forarbeidene presiseres det i tråd med det som utledes av ordlyden, at retten til fradrag for vedlikeholdskostnader er begrenset til kostnader som er «nødvendig for å holde objektet [...] i samme stand som da det var nytt, eventuelt å bringe det tilbake til opprinnelig stand».³⁷ Det er følgelig bare der vedlikehold er nødvendig at kostnadene omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Dette tolkes som at kostnaden må inngå som ledd i å oppfylle et vedlikeholdsbehov og at det må trekkes en grense mot kostnader som ikke kan knyttes til et nødvendig vedlikehold. Formålet med skatteloven § 6-11 synes ut fra dette å være å gi fradrag for kostnader til et nødvendig vedlikehold. Vedlikeholdsbehov som grunnvilkår og dermed forutsetning for direkte fradragsrett behandles utførlig i pkt. 2.3.2 nedenfor.

³⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 60.

I Norrøna-dommen tar Høyesterett for seg en annen side av vedlikeholdsbegrepet som er i samsvar med oppofrelsesvilkåret hvor det legges det til grunn at utbedring av slitasje omfattes dersom det «refererer seg til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år».³⁸ Kostnader for å bevare objektets opprinnelige stand må ut fra denne betraktningen referere seg til en slitasje som allerede har funnet sted i det aktuelle året kostnaden kreves fradratt eller tidligere år.³⁹ En grense må dermed trekkes mot utbedringer som har preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden.

For en mer praktisk tilnærming legger Dragvold til grunn at det skattemessige vedlikeholdsbegrepet omfatter løpende vedlikehold, periodisk vedlikehold og utskiftninger av deler i forbindelse med periodisk vedlikehold.⁴⁰ Ved løpende vedlikehold kan det gis fradrag for arbeid som utføres for å rette opp skader som har oppstått, mens det ved et periodisk vedlikehold kan gis fradrag for å bevare objektets funksjoner eller tilbakeføre det i stand til å oppfylle nødvendige funksjonskrav.⁴¹ Ved utskiftning av deler vil for eksempel utskiftning av et gulv eller fasadekledning kunne omfattes av vedlikeholdsbegrepet.⁴²

Skattedirektoratet inntar også en praktisk tilnærming og eksemplifiserer vedlikehold med arbeid som «bestå[r] i å gjenopprette slitasje, f.eks. maling av hus, eller reparere skader på formuesobjektet, f.eks. fjerning av forurensede masser i grunnen og utlegging av erstatningsmasse. Modernisering av formuesobjektet kan også i en viss utstrekning anses som vedlikehold».⁴³ Utover det som er nevnt fremheves det at modernisering av formuesobjektet også kan anses som vedlikehold. En modernisering går imidlertid utover den opprinnelige standarden og går i utgangspunktet også utover det som er et nødvendig vedlikehold og som et klart utgangspunkt faller ikke dette innenfor vedlikeholdsbegrepet. Dette aktualiserer en sentral problemstilling i tilknytning til standardforbedringskriteriet som behandles i pkt. 3.2.3 nedenfor.

³⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 40.

³⁹ Se pkt. 2.2.2 ovenfor om oppofrelsesvilkåret.

⁴⁰ Dragvold (2017) nr. 1 s. 59.

⁴¹ Ibid.

⁴² Ibid.

⁴³ Skatte-ABC (2020/2021) s. 1542 pkt. 4.

2.3.2 Vedlikeholdsbehov

Lovens ordlyd, «kostnad til vedlikehold» tilsier at formålet med arbeidet og kostnadene som pådras må ha en side mot å dekke et vedlikeholdsbehov. Ut fra lovens ordlyd må det være en forutsetning at det foreligger et vedlikeholdsbehov for at kostnadene omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Det må dermed trekkes en grense mot kostnader som ikke var nødvendig for vedlikeholdet. Dette samsvarer med det nødvendighetskriteriet forarbeidene oppstiller.⁴⁴

Videre er den samme betraktning lagt uttrykkelig til grunn i Christensen-dommen som gjaldt den tidligere skatteloven og grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Spørsmålet i saken var om en svært omfattende rehabilitering av et hus skatterettslig skulle bedømmes som om huset var vedlikeholdt og påkostet eller om det måtte anses som en nyanskaffelse. Høyesterett uttaler seg imidlertid generelt om vedlikeholdsbegrepet og fremhever at «[...] arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov [...]».⁴⁵ Dette er også fulgt opp i Norrøna-dommen hvor førstvoterende uttaler det som at det er et «minstekrav for å kunne trekke fra kostnader til vedlikehold at det foreligger et vedlikeholdsbehov».⁴⁶ Dommen gjelder fradrag for et «tenkt vedlikehold» i tilknytning til endringsarbeider på bolig- og næringseiendom. Følgelig illustrerer dommen at et grunnvilkår om vedlikeholdsbehov må gjelde for alle typer fysisk arbeid som utføres på formuesobjektet for at det skal kunne bli aktuelt med fradrag for vedlikeholdskostnader.

Det må dermed oppstilles et grunnvilkår for vedlikeholdsfradraget etter skatteloven § 6-11 om at kostnadene som pådras er nødvendige for å ivareta et vedlikeholdsbehov. Ut fra dette må det trekkes en grense mot tilfeller hvor det ikke var nødvendig med vedlikehold, der kostnadene går ut over et nødvendig vedlikehold (standardforbedring) og der arbeidene foretas utelukkende for å oppnå andre formål (endringskostnader).

Det må så ses nærmere på hva som skal til for at kravet om vedlikeholdsbehov er oppfylt og hvilke retningslinjer som er sentrale ved denne vurderingen. Verken forarbeidene eller de nevnte dommene drøfter grunnvilkåret nærmere. I Lyse-dommen sier Høyesterett noe om kravet om vedlikeholdsbehov i tilknytning til utbedringer som følge av offentligrettslige krav.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 60 og pkt. 2.3.1 ovenfor.

⁴⁵ Rt. 1999 s. 1303 på s. 1307.

⁴⁶ HR-2016-1801-A avsnitt 40.

Mer generelt uttrykker Høyesterett at «[...] det er en forutsetning at det foreligger et vedlikeholdsbehov som ikke bare er et utslag av at tilsvarende standard i dag er høyere, typisk at en eldre del er slitt og uansett bør skiftes ut».⁴⁷ Uttalelsen tas til inntekt for at et vedlikeholdsbehov først inntreffer der det foreligger en form for fysisk slitasje på objektet og at arbeidet har en side mot å utbedre denne slitasjen. Ut fra dette må det trekkes en grense mot utskiftninger eller utbedringer som følge av rene moderniseringer og endringer som ikke springer ut av en slitasje.

Skattedirektoratet uttrykker seg mer forbeholdent enn det som er lagt til grunn ovenfor når det gjelder kravet om vedlikeholdsbehov hvor det trekkes frem at det må foreligge et *visst* behov for vedlikehold.⁴⁸ Når det vises til et *visst* vedlikeholdsbehov etterlater dette et inntrykk av at nødvendighetskravet ikke skal praktiseres strengt. Syversen fremhever at det er i de mer åpenbare tilfeller at fradrag kan nektes ut fra at det ikke foreligger et vedlikeholdsbehov.⁴⁹ I lys av den terskelen som Skattedirektoratet oppstiller trekker det Syversen legger til grunn i retning av at det er lite som skal til for at kravet om vedlikeholdsbehov er oppfylt og at det bare er for de klare tilfeller at fradrag kan nektes. Dette samsvarer også med at det er vanskelig for skattemyndighetene å overprøve om det var nødvendig med vedlikehold av det aktuelle objektet og at det dermed er skattyter som er nærmest til å ta stilling til dette. Det kan følgelig ikke legges til grunn et strengt nødvendighetskrav. Det er kun i de åpenbare tilfeller at vedlikeholdsbehov ikke anses å foreligge.

Ut fra at det er skattyter som er nærmest til å vurdere om det var nødvendig med vedlikehold oppstår spørsmålet om vurderingen skal foretas etter subjektive kriterier slik at skattyters intensjon med arbeidene har betydning i vurderingen, eller om det skal legges til grunn en objektiv faglig vurdering. En sentral oppgave ved skattefastsettingen er å oppnå lik skattemessig behandling av like tilfeller. En vurdering ut fra objektive kriterier bidrar til likhet for loven som skaper forutberegnelighet for skattyter. Dette trekker i retning av at vurderingen må basere seg på objektive kriterier. Også høyesterettspraksis og juridisk teori trekker frem objektive kriterier.⁵⁰ Etter dette må derfor vurderingen av om det foreligger et vedlikeholdsbehov avgjøres etter objektive og faglige vurderinger.

⁴⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 49.

⁴⁸ Skatte-ABC (2020/2021) s. 1542 pkt. 4.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Se Rt. 1999 s. 1303 på s. 1308 og Aarbakke (1990) s. 127, 128 og 244.

I den konkrete vurderingen av hva som skal til for at det anses nødvendig med vedlikehold fremhever Dragvold at bygningen etter en faglig vurdering har *oppnådd sin levetid*.⁵¹ Artikkelen forfattet av Dragvold omhandler tilfeller der formuesobjektet er et byggverk, dette har imidlertid også overføringsverdi til andre typer formuesobjekter.

I vurderingen av om vedlikeholdsbehov foreligger ut fra om objektet eller deler av det har *oppnådd sin levetid* er det avgjørende om delene ikke lenger tilfredsstillende minimumskrav.⁵² Her skiller Dragvold mellom teknisk, funksjonell, estetisk og økonomisk levetid og fremhever at det er den tekniske levetiden som er av størst betydning.⁵³ Når det gjelder et vedlikeholdsbehov ut fra en teknisk og funksjonell levetid siktes det til tiden frem til delen er brutt ned slik at den ikke virker etter hensikten eller oppfyller sin funksjon.⁵⁴ Ved estetisk levetid siktes det til at deler utbedres eller skiftes ut fordi de ikke er estetisk tilfredsstillende, selv om den tekniske og funksjonelle funksjonen fortsatt er intakt vil ikke arbeidene miste karakter av vedlikehold av den grunn.⁵⁵ Med den økonomiske levetiden siktes det til den optimale tiden før utskiftning er nødvendig basert utelukkende på økonomiske betraktninger.⁵⁶ Når det gjelder den tekniske og funksjonelle levetiden finnes det levetidsstandardtabeller som gir god veiledning for om objektet eller deler av det har nådd sin levetid slik at kravet om at det må være nødvendig med vedlikehold er oppfylt.⁵⁷

Man ser at det i lys av at det ikke gjelder et strengt nødvendighetskrav at utskiftninger godtas som vedlikehold dersom forventet levetid er nært forestående. Der skattyter maler huset etter åtte år hvor man må regne ti år som et normalt vedlikeholdsintervall vil to års tidligere maling likevel gi fradragrett.⁵⁸ Motsatt der huset males etter bare to år – i et slikt tilfelle kan man ikke godta samtlige av kostnadene som vedlikehold da det er lenge igjen til utløpet av vedlikeholdsintervallet. Her vil det imidlertid være naturlig at det foretas en forholdsmessig fordeling av kostnadene til henholdsvis vedlikehold og påkostning.⁵⁹

At det gjelder et grunnvilkår om at kostnaden må knytte seg til et nødvendig vedlikehold fører ikke utelukkende til at kostnaden kan fradras direkte etter skatteloven § 6-11. I kapittel 3, 4 og

⁵¹ Dragvold (2013) nr. 5 s. 55.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid. s. 55-56.

⁵⁵ Ibid. s. 56.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Syversen (1996) nr. 3 s. 121.

⁵⁹ Ibid. s. 122.

5 skal det ses nærmere på de kriterier som gjør seg gjeldende når grensen mellom vedlikehold og påkostninger skal trekkes for konkrete tilfeller og som enten gir vedlikeholdsbegrepet en videre eller mer begrenset ramme.

2.3.3 Offentligrettslige krav som gjør tiltakene nødvendig

Når objektet påkostes, enten i form av en standardforbedring eller endringsarbeid, for å bringe det i samsvar med offentligrettslige krav oppstår spørsmålet om dette har betydning for vurderingen av om kostnadene kan fradras som vedlikeholdskostnader og grensen mot påkostninger. I Christensen-dommen legger Høyesterett generelt til grunn at det er uten betydning hva som er årsaken til at kostandene pådras.⁶⁰ Dette er i overensstemmelse med at det er en objektiv vurdering som må legges til grunn, hensikten og årsaken med arbeidene er ikke av betydning. Videre i den nyere avgjørelsen i Lyse-dommen var bakgrunnen for tiltakene å bringe damanlegget i samsvar med offentligrettslige krav som fulgte av den nye forskriften. I saken ble det spørsmål om det at damanlegget fremstod fysisk og funksjonelt forbedret medførte en aktiveringsplikt for kostnadene. Lyse Produksjon AS hevdet på sin side at det måtte ha betydning for vurderingen av direkte fradragsrett at tiltakene skyldes pålegg fra myndighetene.⁶¹ Høyesterett kommer imidlertid til at det at en eiendel oppgraderes som følge av offentlig påbud, ikke i seg selv kan føre til at oppgraderingen anses som vedlikehold.⁶² Som begrunnelse for sitt synspunkt viser Høyesterett til forarbeidene der det er lagt til grunn at et krav om aktivering selv der investeringene foretas som følge av offentligrettslige krav.⁶³ Uttalelsen i forarbeidene gjaldt endring av den tidligere skatteloven 1911 § 44 A-1, men Høyesterett legger til grunn at uttalelsen også tok sikte på grensen mellom vedlikehold og påkostning mer generelt.⁶⁴

At forbedringen eller endringen av objektet var nødvendig for at bruken skulle være lovlig etter krav fra myndighetene vil dermed ikke være avgjørende for om kostnadene omfattes av vedlikeholdsbegrepet. At tiltakene utelukkende utføres for å bringe objektet i samsvar med offentligrettslige krav har følgelig ikke betydning for vurderingen, det må like fullt ut foreligge et vedlikeholdsbehov for at fradragsrett etter skatteloven § 6-11 skal være aktuelt og

⁶⁰ Rt. 1999 s. 1303 på s. 1308.

⁶¹ HR-2020-2018-A avsnitt 20.

⁶² HR-2020-2018-A avsnitt 51, se også Utv. 2002 s. 1028 LRD og Syversen (1996) nr. 3 s. 128.

⁶³ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 118.

⁶⁴ HR-2020-2018-A avsnitt 51.

de kriterier som oppgaven i det videre skal behandle gjelder også for tiltak som springer ut av offentligrettslige krav.

2.3.4 Post for post-vurdering

Når det skal vurderes om arbeidet som foretas omfattes av vedlikeholdsbegrepet der det foretas en omfattende rehabilitering av formuesobjektet oppstår spørsmålet om man skal foreta en helhetsvurdering av alle foretatt arbeider, eller om man skal ta stilling til post for post og vurdere hvert enkelt arbeid opp mot vedlikeholdsbegrepet.

Lovteksten «kostnad til vedlikehold» i skatteloven § 6-11 tilsier at det er en post for post-vurdering som vil være mest nøyaktig for vurderingen av om kostnaden pådras i tilknytning til et «vedlikehold» der det foreligger flere ulike arbeider på objektet. Dette synes også å være naturlig ut fra at en større rehabilitering kan bestå av ulike typer arbeider som ikke nødvendigvis har mye til felles slik at vurderingen av de enkelte arbeid blir ulik.

I Utv. 1994 s. 900 URD aksepteres en helhetsvurdering for de tilfeller der det er vanskelig å skille arbeid som innebærer både vedlikeholdselement og påkostninger, og at det for slike tilfeller må kunne foretas en skjønnsmessig fordeling av kostnadene. Utover denne situasjonen må utgangspunktet imidlertid være at der vedlikehold utføres i kombinasjon med påkostning må det foretas en post for post-vurdering da dette vil gi det mest nøyaktige resultatet.⁶⁵

⁶⁵ Se Syversen (1996) nr. 4 s. 169.

3 Grensen mellom vedlikehold og påkostning/standardforbedring

3.1 Innledning

Det er sikker rett at det må trekkes en grense mellom vedlikehold og påkostning hvor det bare er kostnader knyttet til førstnevnte tilfelle som kan direkte fradragsføres. Begrepet påkostning benyttes i reglene om saldoavskrivninger i skatteloven § 14-40 tredje ledd, men er ikke definert i loven. Som vist til innledningsvis i pkt. 1.3 skilles det mellom to typer påkostninger. For det første påkostning i form av en standardforbedring hvor objektet settes i en *bedre* stand enn tidligere og for det andre påkostning i form av endringsarbeid som endrer eiendelens funksjon og som setter objektet i en *annen* stand enn tidligere. For begge typer påkostninger beror grensedragningen på en tolkning av vedlikeholdsbegrepet, jf. § 6-11, ikke på en tolkning av begrepet påkostning. Det avgjørende for grensen mot påkostninger er dermed om arbeidene var nødvendig for å bevare objektets opprinnelige tilstand eller om arbeidene går utover dette.

I foreliggende kapittel er det grensen mot påkostning i form av en standardforbedring som skal behandles. Problemstillingen er etter hvilke kriterier man vurderer om grensen mot påkostninger i form av standardforbedring er overskredet og rekkevidden av disse. Skatteloven er taus om grensedragningen slik at øvrige rettskilder må trekkes inn i denne delen av analysen. Rettspraksis fremhever tre kriterier som er avgjørende for å anse kostnadene som vedlikehold der det foreligger en standardforbedring, herunder grunnvilkåret om *vedlikeholdsbehov*, *merkostnadssynspunktet* og *standardforbedringskriteriet*.⁶⁶ Vedlikeholdsbehov som grunnvilkår og dermed forutsetning for fradragsretten er behandlet i pkt. 2.3.2 og det vises til omtalen der. Når det gjelder merkostnadssynspunktet behandles dette når den skattemessige virkningen av påkostning og rammen av vedlikeholdsfradraget omtales i kapittel 5. Kjernen i dette kapitlet er standardforbedringskriteriet.

⁶⁶ HR-2016-1801-A avsnitt 34 og 46 og HR-2020-2018-A avsnitt 48.

3.2 Standardforbederingskriteriet

3.2.1 Om standardforbedringskriteriet

Spørsmålet er hva som er innholdet av standardforbedringskriteriet og etter hvilke kriterier man skal vurdere om standarden på objektet er forbedret. Videre må det ses nærmere på hvor stor forbedring som kan foretas innenfor vedlikeholdsbegrepets rekkevidde før grensen mot påkostninger er overskredet.

Med standardforbedring siktes det til arbeid som utføres på objektet som medfører at det får en høyere standard i form av at det tas i bruk bedre eller dyrere materialer enn opprinnelig. I lys av tolkningen av vedlikeholdsbegrepet ovenfor faller slike forbedringer i utgangspunktet utenfor ordlyden «kostnad til vedlikehold», jf. skatteloven § 6-11. Dette samsvarer med det som legges til grunn i Lyse-dommen hvor Høyesterett uttaler at fradragetsretten gjelder «kostnader som er nødvendige for å holde objektet i *samme stand* som da det var nytt, eventuelt for å bringe det tilbake til *samme stand*. Oppgraderinger ut over dette er i utgangspunktet påkostninger som må aktiveres» (mine uthevinger).⁶⁷ Det avgjørende for om man står ovenfor en aktiveringspliktig standardforbedringskostnad er dermed innholdet av uttrykket «samme stand» slik Høyesterett formulerer seg.

Ved spørsmålet om det er tale om å vedlikeholde objektet tilbake til «samme stand» må det foretas en sammenligning av gjenstandens objektive standard før og etter vedlikeholdet. Flere spørsmål reiser seg i en slik sammenligning. For det første oppstår det spørsmål om hvilken standard man skal ta utgangspunkt i ved sammenligningen. Videre vil det i lys av det som ble fremhevet i pkt. 2.3.1 om at moderniseringer i en viss utstrekning kan omfattes av vedlikeholdsbegrepet oppstå spørsmål om standardforbedringskriteriet skal tolkes relativt. Disse spørsmålene behandles før det ses nærmere på de sentrale kriteriene for bedømmelsen av objektets standard før og etter arbeidene.

3.2.2 Fradrag for tidligere eiers slitasje

Der objektet har skiftet eier en eller flere ganger blir spørsmålet hvilken standard det skal tas utgangspunkt i ved sammenligningen. Det er nærliggende at to alternativer foreligger, enten at

⁶⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 41.

det er standarden på ervervstidspunktet for ny erverver som legges til grunn eller at det er den normalt høyere standard objektet noen gang har hatt, og da typisk som nytt som er utgangspunktet.⁶⁸

Lovteksten sier ikke noe eksplisitt om hvilke standard som skal legges til grunn, men det kan spørres om bestemmelsen kan anses å begrense fradragsretten til standarden på ervervstidspunktet for ny erverver. I lys av at det gjelder et grunnleggende prinsipp i skatteretten om at man ikke skal kunne overføre fradragsposter til andre synes en løsning som innebærer at det er ervervstidspunktet for ny erverver som må legges til grunn å være i samsvar med dette.⁶⁹ Dette er også i overensstemmelse med at det er den som utsettes for oppofrelsen og som dermed får sin skatteevne redusert som burde få tilsvarende fradragsrett. Når slitaskjen finner sted på tidligere eiers hånd er det ikke ny erverver som er blitt utsatt for en oppofrelse. Oppofrelsesvilkåret og grunnleggende prinsipp i skatteretten taler dermed for at det er standarden på ervervstidspunktet for ny erverver som må legges til grunn ved sammenligningen og at lovteksten synes å måtte begrenses til dette tidspunktet.

Spørsmålet er imidlertid avgjort i von Koss-dommen og har vært gjeldende rett siden.⁷⁰ Saken gjaldt spørsmål om fradrag for vedlikeholdskostnader knyttet til oppussing og reparasjoner av en landeiendom som hadde skiftet eier etter landsskatteloven § 44 første ledd bokstav b. von Koss får medhold i at beløpet kunne fradras som vedlikeholdskostnader. Høyesterett uttaler seg om situasjonen der gjenstanden har skiftet eier i vurderingen av om det var tale om forbedringer utover den tidligere standard. Det ble her lagt til grunn at en ny eier måtte «ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid. Også en ny eier må med andre ord ha rett til fradrag for alle de utgifter som ligger innenfor rammen av ordinære vedlikeholdsomkostninger».⁷¹ Det avgjørende etter denne dommen er dermed den høyeste standarden objektet noen gang har hatt, og da typisk som nytt. Dette innebærer at ny erverver kan ta igjen forsømt vedlikehold på tidligere eiers hånd innenfor vedlikeholdsbegrepets rekkevidde. At vedlikeholdet samles opp til ett vil skattemessig behandles som vedlikeholdskostnader selv om de refererer seg til slitasje over en årrekke.⁷² At tidligere eller nåværende eier ikke har vedlikeholdt objektet vil dermed ikke

⁶⁸ Zimmer red. (2019) s. 98.

⁶⁹ Folkvord mfl. (2018) s. 168.

⁷⁰ Se også Rt. 1999 s. 1303 på s. 1307.

⁷¹ Rt. 1940 s. 594 på s. 595.

⁷² Zimmer red. (2019) s. 99.

medføre at arbeidene skattemessig mister sin karakter som vedlikehold. Dette kan i lys av oppofrelsesvilkåret og skatteevneprinsippet anses som en viss utvidelse av vedlikeholdsbegrepet.

3.2.3 Relativt standardforbedringskriterium

Den tekniske utviklingen i takt med samfunnsutviklingen medfører ofte at arbeider som utføres i dag skjer med mer hensiktsmessige materialer og/eller mer hensiktsmessige metoder enn det som ville vært vanlig tidligere.⁷³ Dette reiser spørsmål om utført arbeid på objektet kan regnes som vedlikehold selv om det inneholder en viss modernisering sammenlignet med slik eiendelen var tidligere. Det konkrete spørsmålet som oppstår, er om det skal tas utgangspunkt i et relativt standardforbedringskriterium ved vurderingen.

Verken lovteksten eller forarbeidene sier noe om et relativt standardforbedringskriterium. I Christensen-dommen legges det til grunn at «[...] den tekniske utviklingen ofte gjør det lite naturlig å bringe huset helt ut tilbake til den tidligere tilstand».⁷⁴ Dette samsvarer med det Høyesterett legger til grunn i Lyse-dommen hvor det fremheves at arbeid kan regnes som vedlikehold selv om de inneholder en form for standardforbedring sammenlignet med slik eiendelen var tidligere, forutsatt at standarden etter arbeidene «ikke overstiger den samme relative standard – høy, middels eller lav – som eiendelen hadde som ny».⁷⁵ Dette er som Høyesterett uttrykker «i en viss utstrekning godtatt som vedlikehold».⁷⁶ Som eksempel vises det til at det ikke alltid er til å unngå at en originaldel som må byttes, ikke lengre er å få tak i, slik at man er henvist til å skaffe en ny del som holder en høyere standard.⁷⁷ Med et relativt standardforbedringskriterium godtar man en slik oppgradering av materialer eller deler som må skiftes ut der det foreligger et visst vedlikeholdsbehov. Er det derimot tale om opprinnelige materialer eller deler som kan gjenskaffes, foreligger det en standardforbedring.

Det er en etablert oppfatning at synspunktet gjelder der nye *materialer* erstatter eldre materialer dersom de svarer til det samme nivået og tilsvarende for *måten* arbeidene utføres på.⁷⁸ Det som kan anses som en middels standard i dag vil for mange tilfeller ha en høyere

⁷³ Syversen (1996) nr. 3 s. 128.

⁷⁴ Rt. 1999 s. 1303 på s. 1307.

⁷⁵ HR-2020-2018-A avsnitt 48.

⁷⁶ Ibid. avsnitt 49.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Se Syversen (1996) nr. 3 s. 128 og Folkvord mfl. (2018) s. 158-159.

standard enn det som hadde middels standard for 50 år siden, men da er utgangspunktet at kostnadene ikke skal anses som en aktiveringspliktig standardforbedring så lenge det har den samme relative standard som tidligere. Fysisk arbeid på et objekt som består av bedre og nyere materialer og/eller metoder vil dermed ikke umiddelbart føre til at det er tale om en påkostning. Der det er blitt mer vanlig med andre materialer eller metoder eller der delene ikke kan gjenskaffes må visse moderniseringer og oppgraderinger aksepteres innenfor vedlikeholdsbegrepets rekkevidde så lenge den relative standarden ikke er forbedret. Dette må anses som en viss utvidelse av vedlikeholdsbegrepets rammer.

3.2.4 Hva ligger i uttrykket «samme stand»

Når det skal vurderes konkret om det foreligger en standardforbedring må ta utgangspunkt i om arbeidene går utover det å bringe objektet tilbake i relativ *samme stand* som opprinnelig.⁷⁹ Her skal kriteriene som gjør seg gjeldende ved vurderingen av objektets standard behandles.

I Lyse-dommen krevde Lyse Produksjon AS som eier av 41,1 prosent av selskapet som eide kraftanlegget fradrag for sin andel av kostnadene til tiltakene som utgjorde nesten 45 millioner kroner. Selskapet krevde kostnadene fradratt som vedlikeholdskostnader. Selskapet som eide kraftanlegget var et DA som var gjenstand for bruttoligning, og dermed vil Lyse Produksjon AS kunne kreve fradrag for sin andel av kostnadene.⁸⁰ I den konkrete vurderingen tar Høyesterett utgangspunkt i standardforbedringskriteriet og fremhever at praktiske kriterier for grensen mellom vedlikehold og påkostning, og dermed for om det er tale om å bringe objektet tilbake til «samme stand» eller ikke vil være «teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold».⁸¹ De samme kriterier er også langt til grunn i Norrøna-dommen og juridisk teori.⁸² Det sentrale for om objektets standard er forbedret sammenlignet med tidligere må dermed avgjøres ut fra fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold.

⁷⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 41.

⁸⁰ Ibid. avsnitt 11.

⁸¹ Ibid. avsnitt 44.

⁸² Se HR-2016-1801-A avsnitt 48, Syversen (1996) nr. 3 s. 122 og Zimmer red. (2019) s. 99.

3.2.5 Fysisk-teknisk kriterium

Med fysisk-tekniske forhold siktes det til «i hvilken grad eiendelen er fysisk eller teknisk endret sammenlignet med opprinnelig stand».⁸³ Syversen trekker frem at dette er en vurdering av om arbeidene «tar sikte på å bevare objektets fysiske forstand» - hvor arbeidene går utover dette anses standarden som forbedret.⁸⁴ Fysiske forhold refererer seg følgelig til objektets ytre omstendigheter og hvilke materialer det er laget av. I Lyse-dommen sammenligner Høyesterett aktivt damanleggets fysiske tilstand før og etter arbeidene og trekker frem at de fysiske endringene innebar at demningen var blitt 19 meter bredere i bunnen, damkronen forhøyet og dels økt i bredde, det hadde skjedd forsterkninger og lagt på ny plastring.⁸⁵ Høyesterett la avgjørende vekt på at dammen var blitt høyere og bredere – og at disse fysiske forholdene talte for at det forelå en forbedring av damanleggets standard.

Illustrerende er også avgjørelsen fra Frostating lagmannsrett inntatt i Utv. 2004 s. 681 LRD. Her var spørsmålet om kostnader til rehabilitering av en kjellerleilighet kunne fradras som vedlikeholdskostnader etter § 6-11. Når lagmannsretten tar stilling til de fysisk-tekniske forhold vurderes likheter og ulikheter før og etter rehabiliteringen. Det var foretatt store fysiske endringer hvor hele det elektriske anlegget og all rørinstallasjon ble skiftet, nytt bad, WC og kjøkken, taket ble foret ned, nytt panel på veggene, nye innvendige dører og flis med varmekabler i alle gulv, men alle innvendige vegger var beholdt. Det ble ikke krevd fradrag for varmekabler og boblebad – dette utgjorde klart en forbedring av objektets standard. Lagmannsretten kom til at det hadde betydning at opprinnelig struktur og bærende elementer var beholdt. Selv om rehabiliteringen fysisk og økonomisk utgjorde den vesentligste del av leiligheten ved at omsetningsverdien var mer en doblet og leiligheten var betydelig fysisk endret fant lagmannsretten at dette ikke kunne være avgjørende. Det avgjørende var at leiligheten standardmessig var opprustet til en alminnelig god standard. Dette forstås slik at det ble lagt til grunn at leiligheten ble vedlikeholdt tilbake til sin relative opprinnelige standard, og det ble ikke foretatt forbedringer utover dette. Varmekablene og boblebadet var derimot forbedringer utover tidligere tilstand, men dette krevdes det heller ikke fradragsrett for. Øvrige kostnader var dermed fradragsberettiget etter § 6-11.

⁸³ HR-2020-2018-A avsnitt 45.

⁸⁴ Syversen (1996) nr. 3 s. 122.

⁸⁵ HR-2020-2018-A avsnitt 54.

Det avgjørende ut fra de fysiske-tekniske forholdene synes dermed å være en sammenligning av objektets ytre omstendigheter. Et eksempel på man klart står ovenfor en standardforbedring ut fra fysiske forhold er dersom et hus males eller isoleres for første gang. En fysisk sammenligning av husets ytre omstendigheter før og etter arbeidene tilsier at kostnadene til maling eller isolering av huset er en aktiveringspliktig standardforbedring da huset bringes opp til en standard det aldri har vært i tidligere. Det relative standardforbedringskriteriet kompliserer vurderingen ved at sammenligningen må ta hensyn til oppgraderinger i form av nye og bedre materialer og metoder.

3.2.6 Funksjonelt kriterium

I Lyse-dommen fremheves funksjonelle forhold som kriterium for grensedragningen, men Høyesterett sier ikke noe generelt om innholdet av det. Syversen fremhever imidlertid at ved de funksjonelle forhold må det vurderes om arbeidene tar sikte på å «oppretholde gjenstandens funksjonelle egenskaper».⁸⁶ Når det skal vurderes om standarden er forbedret i lys av funksjonelle forhold må det dermed trekkes en grense for de tilfeller hvor arbeidene går utover å bevare objektets funksjonelle egenskaper.

I den konkrete vurderingen Høyesterett foretar i Lyse-dommen anser førstvoterende det som en viss funksjonsforbedring at damanlegget holdt et «høyere sikkerhetsnivå» og at demningen var «bedre i stand til å motstå påkjenninger som denne type demninger må kunne motstå», selv om tiltakene ikke ville ha betydning for kraftproduksjonen under normale driftsvilkår.⁸⁷ I lys av vurderingen Høyesterett foretar vil en funksjonsforbedring foreligger der arbeidet på objektet gjør det i bedre stand til å betjene de formål og aktiviteter det er satt til å gjøre. I den konkrete saken ble kraftanlegget satt i en bedre stand til å håndtere produksjonsavbrudd dersom en hendelse skulle inntre, selv om en slik hendelse var svært usannsynlig.

Det avgjørende er en sammenligning av objektets funksjonelle egenskaper før og etter arbeidene. Vurderingen av om eksisterende funksjoner er forbedret synes å være vanskelig i praksis, da det ikke alltid vil fremstå helt klart når objektet er i bedre stand til å betjene de formål eller aktiviteter det er satt til. Dette kompliseres særlig av den relative standardforbedringen som skal legges til grunn, dersom en funksjonsforbedring er vanlig for

⁸⁶ Syversen (1996) nr. 3 s. 123.

⁸⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 55-57.

det aktuelle objektet i dag, tilsier det relative standardforbedringskriteriet at man aksepterer vedlikeholdsfradrag for slike tilfeller.

Som eksempel på en funksjonsforbedring kan det vises til der det settes opp en ny bærebjelke i bygget som har en større bæreevne enn den tidligere bjelken, den økte bæreevnen representerer da en funksjonsforbedring.⁸⁸ Dersom det var nødvendig med en utskiftning av bjelken vil det foreligge en aktiveringsplikt for merkostnadene til økt bæreevne, jf. merkostnadssynspunktet i kapittel 5. Det er imidlertid en forutsetning at den nye bjelken går utover den relative standard. Dersom det ikke er mulig å få tak i en tilsvarende bjelke på grunn av utviklingen i materialer som medfører at standarden i dag tilsvarer standarden da bjelken var ny, anses utskiftningen å være innenfor den samme relative standard og hele kostnaden kan da anses å omfattes av vedlikeholdsbegrepet og fradrag innrømmes.

3.2.7 Økonomisk kriterium

Videre i Lyse-dommen fremheves det at tilsvarende som for funksjonalitet må gjelde «for den innvirkning tiltakene har på inntektsmulighetene i fremtiden, altså økonomiske forhold».⁸⁹

Om det økonomiske kriteriet trekker Syversen frem et verdikriterium, hvor det avgjørende er om arbeidene tar sikte på å opprettholde gjenstandens verdi i motsetning til arbeider som øker gjenstandens verdi.⁹⁰ Etter økonomiske forhold vurderer man også om de foretatte arbeidene etter en økonomisk betraktning reelt fremtrer som vedlikehold eller påkostning.⁹¹ Denne vurderingen blir nokså generell og av den grunn kan det tas til orde for at kriteriet bare anses som et moment i vurderingen av om det er tale om vedlikehold.

Legges det avgjørende vekt på om arbeidene har medført at gjenstanden har økt i verdi eller ikke vil ethvert arbeid som ikke medfører en verdiøkning godtas som vedlikehold og ethvert arbeid som medfører en verdiøkning måtte aktiveres som påkostning. Det følger imidlertid uttrykkelig av forarbeidene at det ikke er en «forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften».⁹² Det kan dermed ikke oppstilles som vilkår for at et arbeid skal anses som påkostning at det fører til at gjenstanden øker i verdi. De økonomiske forholdene kan imidlertid gi bidrag og fungere som et moment i sammenligningen og trekke i

⁸⁸ Dragvold (2017) nr. 1 s. 36.

⁸⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 47.

⁹⁰ Syversen (1996) nr. 3 s. 122.

⁹¹ Ibid.

⁹² Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 118.

retning av en standardforbedring der arbeidene øker gjenstandens verdi og at arbeidene reelt fremtrer som en påkostning etter økonomiske betraktninger.

3.2.8 Vekten av kriteriene for grensedragningen

Spørsmålet er så hvilken vekt de fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske kriteriene har i vurderingen av om det foreligger en standardforbedring som overskrider grensen mot aktiveringspliktig påkostning.

I Lyse-dommen fremhever Høyesterett de fysisk-tekniske forholdene som det viktigste kriteriet.⁹³ Juridisk teori tar til orde for det samme.⁹⁴ Dette er for øvrig også i samsvar med det Skattedirektoratet legger til grunn i Skatte-ABC hvor det fremheves at det må legges vekt på i hvilken grad eiendelen er fysisk eller teknisk endret sammenlignet med opprinnelig stand.⁹⁵ Det er dermed de fysisk-tekniske forholdene som skal tillegges størst vekt i vurderingen av om arbeidene som er utført går ut over det som er nødvendig for å bevare objektet i *samme stand* som sin høyeste standard. Det fysisk-tekniske kriteriet fremstår også best egnet til å beskrive objektets standard hvor endring i forhold til opprinnelig standard tilsier at kostnadene ikke kan klassifiseres som vedlikeholdsarbeider.

Videre vil også en funksjonsendring i form av at eksisterende funksjon forbedres normalt tilsi at det foreligger en påkostning.⁹⁶ I Lyse-dommen fremheves også at «[...] uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er et avgjørende kriterium».⁹⁷ Dette tilsier at uendret funksjonalitet kan være et moment i retning av at det foreligger vedlikehold, men det kan også bety at det ikke nødvendigvis vil ha avgjørende vekt. Funksjonsforbedringen i saken er et forhold som Høyesterett mener taler for at det foreligger en standardforbedring, men det er usikkert hvor stor vekt forholdet tillegges da også de fysiske og økonomiske forholdene trakk i retning av en standardforbedring. Høyesterett er uklar på dette punkt, men i lys av vurderingen de foretar i den konkrete saken hvor de legger til grunn at tiltakene bare innebærer en *viss* funksjonsforbedring kan de funksjonelle forhold ikke ha like avgjørende

⁹³ HR-2020-2018-A avsnitt 45.

⁹⁴ Se Zimmer red. (2019) s. 99 og Folkvord mfl. (2018) s. 158.

⁹⁵ Skatte-ABC (2020/2021) s. 1543 pkt. 5.3.

⁹⁶ HR-2020-2018-A avsnitt 46.

⁹⁷ Ibid.

betydning som de fysiske-tekniske, men er likevel et moment i vurderingen som er godt egnet til å gi en beskrivelse av objektets standard før og etter arbeidene.

Dersom resultatet av de fysiske endringene av objektet er at det fremstår i bedre stand til å ivareta eller betjene de formål eller aktiviteter det er satt til å gjøre er det mest nærliggende å anse dette som en påkostning. Ofte vil en fysisk endring medføre en funksjonell endring, og da synes det å være klart at det er tale om en standardforbedring og at grensen mot påkostninger er overskredet.⁹⁸ I Lyse-dommen begrunner Høyesterett dette med at det i slike tilfeller er mer naturlig å anse dette som arbeid med sikte på fremtidig verdiskapning og dermed en påkostning, enn som vedlikehold som har sammenheng med tidligere verdiskapning.⁹⁹

Når det gjelder vekten av de økonomiske forhold vil ikke slike forhold kunne være et avgjørende moment i verken den ene eller andre retning. I Lyse-dommen ser man at Høyesterett trekker inn de økonomiske forholdene når også de fysiske-tekniske og funksjonelle forholdene peker i retning av en standardforbedring. I Utv. 2004 s. 681 LRD ble samtlige kostnader fradratt som vedlikeholdskostnader selv om oppussingen av leiligheten medførte at omsetningsverdien ble mer enn doblet. Lagmannsretten la vekt på at dette forholdet ikke kunne være avgjørende. Økonomiske forhold vil dermed ikke ha en avgjørende betydning for om objektets standard er forbedret eller ikke, men vil kunne være et moment i vurderingen og særlig der de andre forholdene peker i samme retning. Momentet begrenses imidlertid av en relativ standardforbedring der dette medfører at objektet øker i verdi som følge av at det tas i bruk nye og bedre materialer/metoder – i et slikt tilfelle vil verdiøkningen være uten betydning for vurderingen.

⁹⁸ Zimmer red. (2019) s. 99 og HR-2020-2018-A avsnitt 46.

⁹⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 57.

4 Grensen mellom «tenkt vedlikehold» og påkostning/endringskostnader

4.1 Innledning

Ikke sjelden foretas det endringer på objektet uten at dette innebærer en standardforbedring eller øker objektets verdi. Det typiske eksempelet er der en bygning endres for å tilpasse den til nye leietakere og deres spesielle behov. I rettspraksis og juridisk teori omtales dette som endringsarbeider (endringskostnader).¹⁰⁰ Problemstillingen som skal behandles i dette kapitlet er fradrag for vedlikeholdskostnader etter endringssynspunktet. Det skal ses nærmere på den skattemessige behandlingen av endringskostnader og kriteriene for grensen mot det som må anses å være en aktiveringspliktig påkostning i slike tilfeller. Fradragsretten som gjør seg gjeldende ved endringssynspunktet omtales som et «tenkt vedlikehold».

Ettersom begrepet påkostning gir assosiasjoner i retning av at objektet har blitt tilført en verdiøkning kan det virke misvisende å benytte begrepet for å angi grensen mot det som medfører en aktiveringsplikt i tilfellet hvor det er tale om et endringsarbeid. Høyesterett benytter uttrykket påkostning ved omtale av endringsarbeider og det samme gjør Skatte-ABC.¹⁰¹ Rettsfølgen blir imidlertid den samme uavhengig av hvilket begrep man benytter om arbeidene. Det sentrale er at endringskostnader kan aktiveres som påkostning selv om objektet ikke har blitt tilført en standardforbedring eller verdiøkning.¹⁰² I oppgaven her trekkes grensen for endringskostnader ut fra begrepet påkostning.

4.2 Endringskostnader

4.2.1 Den skattemessige behandlingen av endringskostnader

For at endringskostnader skal kunne fradras etter skatteloven § 6-11 må de omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Motsetningsvis foreligger en aktiveringspliktig påkostning. Spørsmålet er om skatteloven § 6-11 hjemler en slik fradragsrett.

¹⁰⁰ Se for eksempel HR-2016-1801-A og Syversen (1996) nr. 3 s. 128.

¹⁰¹ HR-2016-1801-A avsnitt 42 og Skatte-ABC (2020/2021) s. 1543 pkt. 5.2.

¹⁰² Folkvord mfl. (2018) s. 161.

Når arbeidet foretas utelukkende for å endre objektet er det vanskelig å tale om at arbeidet er nødvendig for å bringe gjenstanden tilbake til sin relative opprinnelige standard. Slike kostnader må anses å falle utenfor vedlikeholdsbegrepet og ordlyden i § 6-11. Ut over dette gir ikke lovteksten bidrag til om endringskostnader kan fradras. Forarbeidene er også taus om dette.

Den sentrale dommen for fradragsrett for endringskostnader er Norrøna-dommen som gjaldt spørsmål om kostnader til en omfattende reovering av et nærings- og boligbygg kunne direkte fradragføres som vedlikeholdskostnader etter skatteloven § 6-11 der arbeidene ble foretatt for å tilpasse bygningen til to nye leietakers behov. Høyesterett presiserer i tråd med det som kan utledes av ordlyden at «[E]ndring av en eiendom, eller en del av den, er ikke vedlikehold i skattelovens forstand».¹⁰³ Dette er også i samsvar med at et endringsarbeid ofte vil innebære fysisk-tekniske endringer som ikke kan klassifiseres som vedlikeholdsarbeider.¹⁰⁴ Endringsarbeid faller dermed utenfor vedlikeholdsbegrepet og må anses som påkostning selv om objektet ikke har blitt tilført noen standardforbedring eller verdiøkning.

Spørsmålet er om det er grunnlag for en utvidende tolkning av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11 slik at man likevel, etter visse omstendigheter, kan gi fradrag for endringskostnader. Legalitetsprinsippet gjør seg ikke gjeldende med tyngende styrke mot en utvidende tolkning. Det er tale om å tolke gunstige fradragsregler i skattyters favør og andre rettskilder må kunne trekkes inn når lovteksten ikke gir bidrag til analysen.

At endringskostnader ikke nevnes i skatteloven § 6-11 kan trekke i retning av at slike kostnader ikke er ment å skulle være omfattet av vedlikeholdsfradraget etter denne bestemmelse. På den annen side kan lovgivers taushet tolkes som et bevisst valg hvor rettstilstanden angående endringskostnader var ment fastlagt gjennom høyesterettspraksis.

I Norrøna-dommen uttrykker Høyesterett seg forbeholdent når det legges til grunn at endringskostnader *normalt* ikke kan fradras etter § 6-11.¹⁰⁵ Bruken av ordet *normalt* gir en åpning for at det i visse tilfeller kan bli aktuelt å anse endringskostnader som vedlikeholdskostnader. Førstvoterende viser så til at man i ligningspraksis har lagt til grunn en

¹⁰³ HR-2016-1801-A avsnitt 42.

¹⁰⁴ Se pkt. 3.2.8 ovenfor om at fysisk-tekniske endringer ikke kan anses som vedlikeholdsarbeider.

¹⁰⁵ HR-2016-1801-A avsnitt 42.

utvidet forståelse av vedlikeholdsbegrepet ved endringsarbeider og at det i slike tilfeller kan «kreves fradrag for et «tenkt vedlikehold» av formuesobjektet [...]».¹⁰⁶ Formålet med skatteloven § 6-11 er å innrømme fradrag for et nødvendig vedlikehold for å bevare objektets tilstand. Dersom endringsarbeidet ikke har en side til formålet om å dekke et vedlikeholdsbehov, synes kostnadene ikke å kunne omfattes av ordlyden i § 6-11. På den andre siden vil den omstendighet at endringsarbeidet utføres i kombinasjon med at det var nødvendig med vedlikehold tale for at vedlikeholdsbegrepet bør tolkes utvidende til å omfatte endringer. Formålet med bestemmelsen tilsier dermed at det kan foretas en utvidende tolkning av vedlikeholdsbegrepet for de tilfeller det var nødvendig med et vedlikehold.

Høyesterettspraksis, ligningspraksis og formålet med vedlikeholdsregelen etter § 6-11 åpner for en utvidende tolkning av vedlikeholdsbegrepet. Dermed vil skatteloven § 6-11 ved siden av å hjemle fradrag for kostnader til et *direkte vedlikehold* også hjemle kostnader til endringsarbeider som ivaretar et visst vedlikeholdsbehov.

4.2.2 Fradrag for endringskostnader i form av «tenkt vedlikehold»

Fradrag for endringskostnader gis i to tilfeller. For det første der endringene er en «forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet» og for det andre gis det fradrag for et «tenkt vedlikehold», altså «kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt».¹⁰⁷ Det er kun sistnevnte tilfelle, fradrag for «tenkt vedlikehold», som behandles i denne oppgaven. Spørsmålet er etter hvilke kriterier skattyter kan få fradrag for endringskostnader i form av et «tenkt vedlikehold» og hvor store endringer som kan foretas innenfor rekkevidden av vedlikeholdsbegrepet før det foreligger en aktiveringspliktig påkostning.

Verken lovteksten eller forarbeidene sier noe om kriteriene for fradrag for «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeider. Norrøna-dommen stadfester retten til fradrag for endringskostnader og er dermed veiledende for hvordan grensen mot påkostninger skal trekkes. Norrøna-dommen fremhever tre kriterier som er avgjørende for å anse

¹⁰⁶ HR-2016-2018-A avsnitt 44.

¹⁰⁷ Ibid.

endringskostnader som vedlikehold, herunder grunnvilkåret om *vedlikeholdsbehov*, *merkostnadssynspunktet* og *funksjonskriteriet*.¹⁰⁸

Høyesterett trekker frem at fradragsretten gjelder for de vedlikeholdskostnader det ville vært behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt.¹⁰⁹ I dette ligger det en forutsetning om at kravet om vedlikeholdsbehov må være oppfylt for å tilkjenne fradragsrett for denne type kostnader. Som lagt til grunn i pkt. 4.2.1 er det kun for slike tilfeller at det er rettskildemessig grunnlag for å tolke vedlikeholdsbegrepet i § 6-11 utvidende. Når det er tale om endringskostnader springer ikke arbeidet nødvendigvis ut fra et vedlikeholdsbehov, arbeidene foretas ofte for å tilpasse objektet til en annen bruk eller til andre formål, men også her må det være nødvendig med vedlikehold for å kreve fradrag for kostnadene etter skatteloven § 6-11. I *Norrøna-dommen* var det klart at eiendommen hadde et vedlikeholdsbehov, dette var ikke omtvistet i saken. At vedlikeholdsbehov er en forutsetning for fradragsrett, ble også lagt til grunn i pkt. 2.3.2 og for det nærmere innholdet av kravet vises det til omtalen der.

For det andre fremhever Høyesterett at «[...] merutgiftssynspunktet utgjør en begrensning i fradragsretten».¹¹⁰ I likhet med der det er tale om en påkostning i form av en standardforbedring utgjør merkostnadssynspunktet også her et øvre tak for fradragsretten og angir rammen av vedlikeholdsfradraget når man har med en påkostning å gjøre. Det vil knyttes noen bemerkninger til rettsfølgen av at kriteriet for «tenkt vedlikehold» i tilknytning til endringskostnader ikke er oppfylt, men for en utførlig omtale vises det til behandlingen i kapittel 5 nedenfor om den skattemessige virkningen av påkostning og merkostnadssynspunktet.

For det tredje fremhever Høyesterett at det må være en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag etter § 6-11 at «endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold».¹¹¹ I denne vurderingen vil de samme kriterier som der det vurderes om det foreligger en standardforbedring være av betydning, herunder fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold.¹¹² Ved endringssynspunktet fremheves det imidlertid at det må legges «spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner».¹¹³ Når grensen mellom «tenkt

¹⁰⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 44, 46 og 48.

¹⁰⁹ Ibid. avsnitt 44.

¹¹⁰ Ibid. avsnitt 46.

¹¹¹ Ibid. avsnitt 47.

¹¹² Ibid. avsnitt 48.

¹¹³ Ibid.

vedlikehold» og endringskostnader skal trekkes er situasjonen ofte at det også foreligger fysiske eller tekniske endringer. I det videre er det derfor det funksjonelle forhold som behandles. Vurderingen av om det foreligger en fysisk-teknisk eller økonomisk endring er omtalt i pkt. 3.2.5 og 3.2.7 og det vises følgelig til behandlingen der.

4.3 Særlig om funksjonskriteriet

4.3.1 Om funksjonskriteriet og kilder

Ved endringssynspunktet følger det av Norrøna-dommen at fradrag for kostnader til «tenkt vedlikehold» ikke kan kreves der endringsarbeidene innebærer at de funksjoner formuesobjektet hadde før endringene, ikke videreføres etter endringene. Høyesterett uttrykker dette som at «[...] Så langt gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et «tenkt vedlikehold»». ¹¹⁴ Fradrag for «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeider synes dermed å måte avgjøres ut fra et funksjonskriterium hvor rettsfølgen av at funksjonskriteriet ikke er oppfylt vil være at fradrag for «tenkt vedlikehold» nektes helt og at samtlige kostnader dermed må aktiveres. Dette er til forskjell fra vurderingen av om det foreligger en standardforbedring der en funksjonsforbedring inngår som et moment i vurderingen og anses ikke å ha avgjørende betydning. Der det foreligger en standardforbedring hvor de funksjonelle egenskaper er forbedret vil det bare være merkostnadene knyttet til forbedringen som er aktiveringspliktig, fradragsretten vil imidlertid være intakt for de kostnader som refererer seg til et nødvendig vedlikehold. ¹¹⁵ Et funksjonskriterium som Høyesterett legger til grunn i Norrøna-dommen går dermed lengre ved at fradrag for endringskostnader nektes helt der dette ikke er oppfylt, selv der det fremstod nødvendig med vedlikehold.

I juridisk teori inntar forfattere ulike posisjoner når det gjelder eksistensen av et funksjonskriterium. Dragvold stiller seg kritisk til eksistensen da han mener at Høyesteretts oppfatning i Norrøna-dommen ikke kan forankres i noen eksisterende rettskilder når verken juridisk teori eller rettspraksis taler om et slikt funksjonskriterium. ¹¹⁶ Han viser til at dersom et slikt kriterium hadde eksistert ville det hatt en sentral plass i teorien. ¹¹⁷ Høyesterett

¹¹⁴ HR-2016-1801-A avsnitt 48.

¹¹⁵ Se kapittel 5 nedenfor om den skattemessige rettsvirkningen av påkostning.

¹¹⁶ Dragvold (2017) nr. 1 s. 35.

¹¹⁷ Ibid.

forankrer imidlertid sitt synspunkt i etablert ligningspraksis og viser så til Lignings-ABC 2015/2016 hvor et funksjonskriterium legges til grunn.¹¹⁸ I tråd med det Høyesterett og etablert ligningspraksis gir uttrykk for må det legges til grunn at fradrag for «tenkt vedlikehold» ved endringskostnader betinges av at funksjonskriteriet er oppfylt.

4.3.2 Innholdet i funksjonskriteriet

Det avgjørende for om funksjonskriteriet er oppfylt er hvorvidt det foreligger «endringer i funksjoner», som vurderes ut fra objektets funksjonelle egenskaper før og etter arbeidet.¹¹⁹ Hva som menes med funksjonelle egenskaper går ikke Høyesterett innpå og Norrøna-dommen gir dermed lite bidrag til forståelsen av hva slike endringer omfatter. Dommen gir likevel visse føringer og i mangel på andre rettskilder analyseres vurderingene som Høyesterett foretar. Ligningspraksis (Skatte-ABC som gir uttrykk for ligningspraksis) vil i denne analysen gi særlig bidrag ettersom Høyesterett bygger på denne praksisen når de legger til grunn at det gjelder et funksjonskriterium.¹²⁰

Skattedirektoratet fremhever at det med funksjonelle egenskaper siktes til objektets *spesielle* fysiske og tekniske funksjoner hvor dette eksemplifiseres med de spesielle funksjoner et bad har.¹²¹ Dette er i samsvar med det Høyesterett vurderer i Norrøna-dommen hvor det tas utgangspunkt i de spesielle funksjonene et storkjøkken har og om bortfall av kjøkkenfunksjonen var en funksjonsendring stor nok til at fradrag ikke kunne innrømmes. Funksjonskriteriet retter seg dermed mot objekter som har spesielle fysiske og tekniske funksjoner.

Hvor objektets spesialiserte funksjoner videreføres er man innenfor vedlikeholdsbegrepet og fradrag kan kreves for kostnadene til tenkt vedlikeholdet som var nødvendig. Der det foretas endringsarbeid i form av at en bygningsdel med en spesiell funksjon slik som kjøkken eller bad flyttes fra et sted i bygningen til et annet, består den spesielle funksjonen etter endringsarbeidet og det kan kreves fradrag for «tenkt vedlikehold». En tolkning av begrepet *endring* tilsier dermed at noe fremdeles er i behold. I Norrøna-dommen ble fire enkeltposter vurdert opp mot funksjonskriteriet, herunder kostnadene til fjerning av storkjøkkenet i andre

¹¹⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 49, jf. Lignings-ABC (2015/2016) s. 1552 pkt. 5.4 som er likelydende med Skatte-ABC (2020/2021) s. 1544 pkt. 5.4.

¹¹⁹ HR-2016-1801-A avsnitt 48.

¹²⁰ Ibid. avsnitt 49.

¹²¹ Skatte-ABC (2020/2021) s. 1544 pkt. 5.4.

etasje og fjerning av innerveggene i første og andre etasje, kostandene til fasadeendringen og til endring av det elektriske anlegget. Høyesterett kom til at kostnadene til fjerning av storkjøkkenet og innerveggene måtte aktiveres i sin helhet, mens kostnadene til tilpasningen av det elektriske anlegget og til endringen av fasaden ble fordelt med 75 prosent som tenkt vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Vurderingen Høyesterett gjør av kostnadspostene bidrar til å belyse innholdet av funksjonskriteriet og når det foreligger *endring i funksjon*.

For det første, når vedlikeholdsfradrag for kostnadene til fjerning av storkjøkkenet og rivning av innerveggene ble nektet var dette bl.a. fordi bygningen fikk en endret funksjon der kjøkkenfunksjonen ikke ble videreført.¹²² En *endring i funksjon* synes da å foreligge når delenes spesielle funksjonelle egenskaper bortfaller som følge av endringsarbeidet. Når det ble lagt til grunn at det med en *endring* siktes til at noe fremdeles er i behold vil bortfall av spesielle funksjonelle egenskaper ikke naturlig omfattes av en funksjons*endring*. Høyesterett legger imidlertid avgjørende vekt på dette når fradragsretten for rivekostnadene knyttet til kjøkkenet og innerveggene nektes. En slik forståelse synes også å være i overensstemmelse med formålet bak vedlikeholdsregelen, da det ikke er naturlig å tale om et nødvendig vedlikehold når deler av objektets spesielle funksjoner ikke gjenopprettes etter endringsarbeidet. Dette er også i samsvar med det Skattedirektoratet gir uttrykk for og som Høyesteretts vurdering bygger på, når det presiseres at fjerning av deler som har spesielle funksjonelle egenskaper må aktiveres som påkostning.¹²³ Bortfall av funksjonelle egenskaper er dermed å anse som en *endring i funksjon*.

For det andre legger Høyesterett til grunn at etter samme betraktning som der funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt «bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger».¹²⁴ I Norrøna-dommen konkluderte Høyesterett med at endringen av fasaden hadde element av tilbygg og nye funksjoner.¹²⁵ Når det gjelder preget av tilbygg er dette aktiveringspliktig etter alminnelige betraktninger om nyanskaffelse uten å måtte se hen til endringssynspunktet.¹²⁶ Elementet om nye funksjoner kommenterer ikke Høyesterett ytterligere. Også en ny funksjon synes å falle utenfor det som naturlig kan forstås som en

¹²² HR-2016-1801-A avsnitt 57.

¹²³ Skatte ABC (2020/2021) s. 1544 pkt. 5.4.

¹²⁴ HR-2016-1801-A avsnitt 48.

¹²⁵ Ibid. avsnitt 58.

¹²⁶ Se Zimmer (2017) nr. 3 s. 223.

endring. Høyesteretts synspunkt er imidlertid i samsvar med det Skattedirektoratet fremhever.¹²⁷ Funksjonskriteriet vil dermed ikke være oppfylt der det er tale om at spesielle funksjonelle egenskaper innføres.¹²⁸ Kostnader til arbeid som gir objektet nye funksjoner er også å anse som en *endring i funksjon*.

Et annet forhold som trakk i retning av at kostnadene ikke hadde karakter av å være «kostnad til vedlikehold» etter § 6-11 var at storkjøkkenet i andre etasje og innerveggene i første og andre etasje ble revet for å tilpasse bygget til nye leietakeres behov.¹²⁹ Også det elektriske anlegget ble tilpasset en annen bruk enn tidligere, der den delen av anlegget som skulle betjene storkjøkkenet bortfalt og måtte tilpasses de nye leietakerne som skulle drive klesbutikk. At bygningen delvis ble tilrettelagt endret bruk der lokalene ble tilpasset nye og andre behov enn tidligere var etter Høyesteretts mening en ytterligere begrunnelse for at fradrag for «tenkt vedlikehold» ikke kunne gis for kostnadene til fjerning av storkjøkkenet og innerveggene.¹³⁰ Selv om det ikke var omtvistet at bygningen hadde et vedlikeholdsbehov ble fradrag nektet helt for disse kostnadene. Grensen mellom «tenkt vedlikehold» og påkostning i form av endringsarbeider synes dermed å måtte avveies ut fra hva som objektivt sett er hovedmotivet for arbeidet, hvor endringer i funksjonelle egenskaper er det avgjørende for vurderingen.¹³¹ Når endringsarbeidet foretas for å tilpasse objektet til nye formål hvor andre aktiviteter skal betjenes og opprinnelige funksjoner ikke videreføres synes grensen mot påkostninger å være overskredet. En *endring i funksjon* foreligger dermed også der objektet eller deler av det tilpasses en endret bruk slik at det skal ivareta andre formål eller betjene andre aktiviteter enn opprinnelig ved at tidligere funksjoner bortfaller og nye funksjoner innføres.

Det avgjørende i Norrøna-dommen var dermed at kostnadene ble pådratt for å gi bygningen nye funksjoner hvor storkjøkkenet ble fjernet helt, innerveggene revet og planløsningen endret for å tilpasses nye leietakeres behov. Når hovedmotivet for at kostnadene pådras er for å ivareta andre og nye formål kan de ut fra Høyesteretts synspunkt i Norrøna-dommen ikke være fradragsberettiget.

¹²⁷ Skatte ABC (2020/2021) s. 1544 pkt. 5.4

¹²⁸ Zimmer (2017) nr. 3 s. 223.

¹²⁹ HR-2016-1801-A avsnitt 57.

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Se også Folkvord mfl. (2018) s. 161.

Oppsummert vil vurderingen av en *endring i funksjon* måtte ta utgangspunkt i objektets spesielle funksjoner der en funksjonsendring vil foreligge når objektet eller deler av objektets funksjonelle egenskaper bortfaller og der nye funksjonelle egenskaper innføres. Dette må sammenholdes med at dersom hovedmotivet for at kostnadene pådras er en tilpasning av objektet for å ivareta andre formål og aktiviteter enn tidligere foreligger det en aktiveringspliktig funksjonsendring.

4.3.3 Funksjonskriteriets rekkevidde

Spørsmålet som reiser seg, er om enhver *endring i funksjon* er aktiveringspliktig. Dette beror på en tolkning av funksjonskriteriets rekkevidde.

I Norrøna-dommen trekker Høyesterett frem at dersom «preget av investering [...] blir det dominerende» vil ikke begrunnelsen for å akseptere fradrag stå seg.¹³² I lys av vurderingen Høyesterett foretar synes dette å trekke i retning av at der det foreligger en *endring i funksjon* vil preget av investering være det dominerende som utelukkende må føre til aktiveringsplikt for samtlige kostnader.

Formålet med vedlikeholdsregelen i § 6-11 er å gi fradrag for kostnader til et nødvendig vedlikehold da det er dette som innebærer en oppofrelse som svekker skattyters skatteevne. Dette trekker i retning av at fradrag bør innrømmes der det foreligger et vedlikeholdsbehov. Høyesteretts synspunkt i Norrøna-dommen anses imidlertid å være at formålet og skatteevneprinsippet ikke gjør seg gjeldende med like stor styrke når funksjonsendringen er det dominerende element og tilpasningen av objektet (eiendommen) er hovedmotivet for endringen. Her kan Høyesteretts synspunkt forstås slik at der tilpasning til andre formål og aktiviteter er hovedmotivet med endringen, vil dette ha betydning for inntektsskapning i fremtiden og fradragsrett må dermed være utelukket.¹³³

At deler av objektets funksjonelle egenskaper bortfaller eller at funksjonelle egenskaper innføres, må i seg selv anses å være en endring av slik betydning at funksjonskriteriet er overskredet. Når det er tale om at nye funksjonelle egenskaper innføres og der kostnadene pådras for å tilpasse deler av objektet til å ivareta andre formål eller aktiviteter enn tidligere blir ofte slike endringer sammenfallende. I Norrøna-dommen fremhever Høyesterett at

¹³² HR-2016-1801-A avsnitt 47.

¹³³ Ibid.

fasadeendringen delvis bestod av nye funksjoner uten å knytte bemerkninger til hva de nye funksjonene var. Ut fra beskrivelsen om at fasaden ble endret i form av at yttervegger og vinduer i første etasje ble flyttet én meter ut synes Høyesterett å ta til orde for at selv de minimale endringene vil medføre aktiveringsplikt. Selv en liten funksjonsendring vil ut fra den vurderingen Høyesterett foretar måtte aktiveres der hovedmotivet med arbeidene er en endring og tilpasning. Selve det at bygningen gikk fra kafévirksomhet til butikkvirksomhet var ikke avgjørende, det kreves følgelig at det er de enkelte delene som utsettes for en funksjonsendring.

5 Den skattemessige virkningen av påkostning

Når vedlikehold utføres i kombinasjon med at objektet påkostes i form av enten en standardforbedring eller endringsarbeid oppstår spørsmålet om hvordan kostnadene skattemessig skal behandles, herunder vedlikeholdsfradragets ramme.

Ordlyden i skatteloven § 6-11, «kostnad til vedlikehold» begrenser fradragsretten til kostnadene som refererer seg til et nødvendig vedlikehold. Merkostnadene som refererer seg til en standardforbedring eller endring omfattes ikke av ordlyden og kan derfor ikke kreves fradrett. I rettspraksis og juridisk teori omtales dette som merkostnadssynspunktet som i utgangspunktet ikke sier noe utover det som kan utledes av lovens ordlyd.¹³⁴ Det sentrale er at når det foreligger et vedlikeholdsbehov samtidig som objektet påkostes og dette innebærer merkostnader, vil fradragsretten begrenses til hva det ville kostet å utføre ordinært vedlikehold av objektet, hvor merkostnadene må holdes utenfor fradragsretten.¹³⁵ Når kostnadene derimot samlet sett er mindre enn det et ordinært vedlikehold ville medført vil samtlige kostnader komme til fradrag etter § 6-11. Det er skattyter som plikter å dokumentere og sannsynliggjøre at kostnadene påkostningen medfører er lavere enn et tradisjonelt vedlikehold.¹³⁶

Det som kan utledes av lovens ordlyd i § 6-11 og det som omtales som merkostnadssynspunktet kan også ses på som en utvidelse av fradragsretten ettersom det åpner for en fordeling av kostnadene mellom det som refererer seg til vedlikehold og det som refererer seg til selve påkostningen. Der det ikke er mulig å skille arbeidene fra hverandre må fordelingen skje skjønnsmessig. En annen måte å se dette på er å trekke paralleller til fradrag for et «tenkt vedlikehold» hvor man bare vil få fradrag for de kostnader som ville gått med til et ordinært vedlikehold dersom man ser bort fra påkostningen.

Når vedlikeholdsarbeid utføres i kombinasjon med at objektet påkostes i form av en standardforbedring innrømmes fradrag for den delen som refererer seg til vedlikeholdet, mens merkostnadene som refererer seg til forbedringen må aktiveres. Et eksempel for å belyse

¹³⁴ Se HR-2016-1801-A avsnitt 52-55, Utv. 1975 s. 586 FIN, Dragvold (2013) nr. 5 s. 58-59, Folkvord mfl. (2018) s. 159-160 og Syversen (1996) nr. 3 s. 127.

¹³⁵ HR-2016-1801-A avsnitt 46.

¹³⁶ Ibid. avsnitt 55.

hvordan merkostnadssynspunktet anvendes der det foreligger en standardforbedring er der det vil det vil koste kr. 200.000 å pusse opp et kjøkken til samme standard som det hadde fra før, men man velger en høyere standard som koster kr. 300.000. I dette tilfellet fordeles kostnadene med kr. 200.000 til direkte fradrag og merkostnadene på kr. 100.000 som refererer seg til forbedringen må aktiveres. Man får dermed bare fradrag for kostnadene til hva det ville kostet å utføre et nødvendig vedlikehold som i dette eksempelet beløper seg til kr. 200.000. Det relative standardforbedringskriteriet innebærer at man likevel må gi fradrag for visse oppgraderinger som vedlikeholdskostnader etter § 6-11 selv om det medfører merkostnader.

Når et vedlikehold kombineres med endringsarbeid er det en ytterligere forutsetning for at merkostnadssynspunktet skal aktualiseres at funksjonskriteriet er oppfylt. Dersom funksjonskriteriet ikke er oppfylt vil kostnadene anses som aktiveringspliktige endringskostnader i sin helhet slik at direkte fradragsrett ikke tilkjennes for noen av kostnadene, heller ikke de som refererer seg til et nødvendig vedlikehold. Dersom funksjonskriteriet derimot er oppfylt har vi å gjøre med det samme tilfellet som ved en standardforbedring. Kostnadene må da fordeles mellom vedlikehold og endringskostnader hvor kostnadene til et nødvendig, «tenkt vedlikehold» kan kreves fradratt og de merkostnader som refererer seg til endringen må aktiveres.

Et eksempel på kostnadsfordelingen ved endringsarbeid der funksjonen videreføres er der et kjøkken flyttes fra et sted i lokalene til et annet. Her vil fradrag for de tenkte vedlikeholdskostnadene knyttet til kjøkkenet tilkjennes etter § 6-11, mens kostnader til å for eksempel etablere nytt røropplegg eller andre tilpasninger som er en direkte konsekvens av flyttingen må anses som en merkostnad som må aktiveres. Det gis dermed fradrag for «tenkt vedlikehold» som uansett måtte vært utført på det gamle kjøkkenet. Dersom eksempelet endres til at kjøkkenet rives og aldri settes opp igjen, slik saken var i Norrøna-dommen, vil funksjonskriteriet medføre at man ikke får fradrag for «tenkt vedlikehold» i det hele tatt og at samtlige kostnader dermed må aktiveres.

6 Avsluttende bemerkninger

6.1 Innledning

Når vedlikehold utføres i kombinasjon med at objektet påkostes i form av standardforbedring eller endringsarbeid kompliseres vedlikeholdsbegrepet i § 6-11 av flere kriterier som anses å utvide og innskjerpe vedlikeholdsbegrepet. Grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning er derfor vanskelig å foreta i praksis ved at flere forhold må tas i betraktning. Her skal det ses nærmere på om reglene ved den skattemessige behandlingen av vedlikeholdskostnader er hensiktsmessige slik de fremstår, eller om det er behov for endringer. Dette vurderes ut fra en avveining mellom hensynet til et fleksibelt regelverk på den ene siden og hensynet til klare regler som er enklere å håndtere i praksis på den andre siden. Formålet bak vedlikeholdsregelen i § 6-11 og hensynene fradragsretten bygger på bidrar i denne avveiningen.

6.2 Hensynet til en fleksibel regel vs. en klarere regel

Et alternativ for å begrense usikkerheten og den skjønsmessige vurderingen som fremstår kompleks og vanskelig er at vedlikeholdsbegrepet presiseres i retning av en klarere regel som er enklere å praktisere for når vedlikeholdsfradrag skal innrømmes. Reglene hadde blitt enklere å praktisere dersom vedlikeholdsbegrepet hadde tatt utgangspunkt i en ren bevaring av objektets tilstand eller der vurderingen av objektets standard utelukkende baserte seg på økonomiske betraktninger.

Problemet med en klarere regel er at vedlikeholdsarbeid og påkostninger ofte utføres i en kombinasjon. Ved en klar regel vil fradragsrett i slike tilfeller kunne være utelukket, selv der formålet bak skatteloven § 6-11 taler for fradragsrett hvor fradragsrett bør innrømmes for kostnader som pådras i tilknytning til et nødvendig vedlikehold.

Regelen om at det er et relativt standardbegrep som må legges til grunn når det vurderes om objektets standard er forbedret eller ikke kompliserer vedlikeholdsbegrepet ved man må ta i betraktning nye og bedre materialer og/eller metoder. At man kan ta hensyn til den tekniske utviklingen på område innenfor vedlikeholdsbegrepets rammer synes imidlertid å være hensiktsmessig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv slik at man kan ta i bruk de beste og

nyeste materialer og metoder å utføre arbeidet på. En motsatt løsning ville ikke virket samfunnsøkonomisk effektiv. Videre når det gjelder merkostnadssynspunktet og at det kan foretas en fordeling av kostnadene hvor de som refererer seg til et nødvendig vedlikehold kan kreves fradratt, mens merkostnadene må aktiveres ivaretar dette skattelovens § 6-11 sitt formål om å gi fradrag for kostnader til et nødvendig vedlikehold.

Standardforbedringskriteriet og merkostnadssynspunktet gir reglene en fleksibilitet og et dynamisk preg som er nødvendig for å gi fradragsrett for kostnader i tråd med formålet bak vedlikeholdsregelen i skatteloven § 6-11.¹³⁷

I forbindelse med Skattereformen 1992 ble det fremsatt forslag om å gå bort fra gjeldende rett i von Koss-dommen med hensyn til fradragsrett for tidligere eiers forsømte vedlikehold. Det ble foreslått at skattyter kun fikk fradrag for vedlikeholdskostnader fra sitt eget ervervstidspunkt. Forslaget ble ikke tatt til følge da finanskomiteen mente at det var behov for en nærmere utredning.¹³⁸ Oppofrelsesvilkåret som bygger på skatteevneprinsippet, tilsier at det er den som utsettes for oppofrelsen og som dermed får sin skatteevne svekket som har rett til fradrag. At gjeldende rett er at man får fradrag for tidligere eiers forsømte vedlikehold er følgelig ikke i samsvar med oppofrelsesvilkåret og skatteevneprinsippet. Regelen er også i strid med det grunnleggende prinsipp i skatteretten at man ikke skal kunne overføre fradragsposisjoner til andre.¹³⁹ Det vil også kunne fremstå fordelaktig å kjøpe et nedslitt objekt til en lavere pris, enn et velholdt objekt til en høyere pris da man får fradrag for vedlikehold av det nedslitte objektet i tillegg til en reduksjon i prisen. Regelen virker ikke i samsvar med hensynet til nøytralitet da regelen medfører at det ene handlingsalternativet fremstår mer fordelaktig enn det andre. En regel hvor man bare får fradrag fra eget ervervstidspunkt ville imidlertid komplisert grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning ytterligere. Det ville oppstått vanskelige bevissspørsmål og problemstillinger som man på forhånd ikke har forutsett. Det synes dermed å være vanskelig å finne en bedre regel som er enkel å praktisere enn den som ble lagt til grunn i von Koss-dommen. Dette krever i så tilfelle en nærmere utredning slik finanskomiteen krever.

Etter dette veier hensynet til fleksibilitet i regelverket tyngre enn et enklere vedlikeholdsbegrep å praktisere. For at reglene om vedlikehold skal ha en tilstrekkelig

¹³⁷ Se Syversen (1996) nr. 3 s. 127.

¹³⁸ Innst. O. 80 (1990-1991) s. 291.

¹³⁹ Folkvord mfl. (2018) s. 168.

nyanseringsgrad er det hensiktsmessig at reglene består slik de er i dag.¹⁴⁰ At regelen om et relativt standardbegrep og at man får fradrag for tidligere eiers eventuelle forsømte vedlikehold er å anse som visse utvidelser av det som følger naturlig av lovens ordlyd i § 6-11 slik som avdekket tidligere i oppgaven. Dette fremmer imidlertid oppfordringen om vedlikehold fremfor nyanskaffelse for å bidra til en samfunnsøkonomisk og fornuftig utnyttelse av ressursene. Konsekvensen er at man må beholde et komplekst og vanskelig vedlikeholdsbegrep.

6.3 Norrøna-dommen - en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet i strid med grunnleggende hensyn?

Når det gjelder endringssynspunktet og fradrag for «tenkt vedlikehold» gir Norrøna-dommen anvisning på et nokså snevert vedlikeholdsbegrepet når det avgjørende for fradragsrett er om funksjonskriteriet er oppfylt. Når dette innebærer at fradrag nektes helt for endringsarbeid som utføres i kombinasjon med vedlikeholdsarbeid der funksjonene ikke opprettholdes etter arbeidet synes ikke det å være i samsvar med formålet om å gi fradrag for et nødvendig vedlikehold. Når det er nødvendig med vedlikehold er dette fordi det foreligger en oppofrelse, løsningen synes dermed å være i strid med oppofrelsesvilkåret. Rivningskostnader som uansett ville vært pådratt ved et ordinært vedlikehold burde i tråd med regelens formål kunne fradras. Det må aksepteres at fradrag må nektes for kostnader til å bygge opp et kjøkken som blir revet og som ikke gjenopprettes etter endringene. Når det i Norrøna-dommen også ble nektet fradrag for kostnadene til rivning av innerveggene, er en slik løsning vanskeligere å akseptere da det kunne blitt aktuelt med fradragsrett ut fra synspunktet at rivekostnadene var nødvendig for å vedlikeholde gulvet.¹⁴¹ Funksjonskriteriet og det at enhver funksjonsendring anses å stenge for fradragsrett synes dermed ikke å være i samsvar med oppofrelsesvilkåret og formålet med vedlikeholdsregelen i § 6-11. Funksjonskriteriet burde endres på dette punkt slik at man får fradrag i samsvar med oppofrelsesvilkåret og formålet med § 6-11.

Som avdekket i oppgavens pkt. 4.3 etterlater dommen tvil om hva som er å anse som en funksjonsendring og hvor grensen for aktiveringspliktige funksjonsendringer går. All den tid det gjelder et funksjonskriterium, vil det være mulig å oppstille mer presise grenser for når en funksjonsendring anses å foreligge. Slik funksjonskriteriet fremstår i dag kompliserer det

¹⁴⁰ Se Syversen (1996) nr. 4 s. 172.

¹⁴¹ Se Dragvold (2017) nr. 1 s. 36.

regelverket ytterligere hvor det fremstår usikkert om man får fradrag for «tenkt vedlikehold» eller ikke. Dommen har også vært utsatt for kritikk og flere forfattere uttrykker sin skepsis til at dommen angir et snevert vedlikeholdsbegrep og at dommen fremstår uklar når det gjelder innholdet av funksjonskriteriet.¹⁴²

¹⁴² Se Zimmer (2017) nr. 3 s. 222 og 223 og Dragvold (2017) nr. 1 s. 30.

Litteraturliste

Bøker og andre publikasjoner

Fortegnelsen omfatter bøker som det er henvist til i oppgaven. Til venstre i fortegnelsen er forkortelsen benyttet i oppgavens fotnoter gjengitt.

- | | |
|--------------------------|---|
| Aarbakke (1990) | Aarbakke, Magnus, <i>Skatt på inntekt</i> , 4. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 1990. |
| Dragvold (2013) nr. 5 | Dragvold, Petter, «Rehabilitering av byggverk – vedlikeholdsbegrepet», <i>Revisjon og regnskap</i> nr. 5 (2013) s. 55-59. |
| Dragvold (2017) nr. 1 | Dragvold, Petter, «Norrønadommen – en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet?», <i>Tidsskrift for skatt og avgift</i> årg. 36 nr. 1 (2017) s. 30-40. |
| Folkvord mfl. (2018) | Folkvord, Benn, Eivind Furseth, Sanaz Ormaz Ferdowsi og Ole Gjems-Onstad, <i>Norsk bedriftsskatterett</i> , 10. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2018. |
| Lignings-ABC (2015/2016) | Skattedirektoratet, <i>Lignings-ABC 2015/2016</i> , Utgave 37, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2016. |
| Sandli (2011) nr. 2 | Sandli, Morten, Skattemessig fradrag for vedlikehold – forholdet til avskrivningsreglene, <i>Skatterett</i> nr. 2 (2011) s. 155-160. |
| Skatte-ABC (2020/2021) | Skattedirektoratet, <i>Skatte-ABC 2020/2021</i> , 3. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2020. |

- Syversen (1996) nr. 3 Syversen, Jan, «Vedlikeholdsutgifter og skatt – herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeider», *Revisjon og Regnskap* nr. 3 (1996) s. 120-128.
- Syversen (1996) nr. 4 Syversen, Jan, «Vedlikeholdsutgifter og skatt – herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeider», *Revisjon og Regnskap* nr. 4 (1996) s. 166-172.
- Zimmer (2017) nr. 3 Zimmer, Fredrik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2016», *Skatterett – Tidsskrift for skatt og avgift* årg. 36, nr. 3 (2017) s. 213-248.
- Zimmer Lærebok (2018) Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2018.
- Zimmer red. (2019) Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2019.

Elektroniske utgivelser

- Folkvord domskommentar (2016) Folkvord, Benn, «Høyesterett: Fradrag eller aktivering av «tenkte» vedlikeholdskostnader?», Kommentar til Høyesteretts dom *Norrøna Eiendom*», Rettsdata.no, publisert 14. september 2016 (Hentet 10. februar 2021). Kilden har ikke sidetall.

Lover- og lovforarbeider

Lover:

1911	Lov 18 august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).
1999	Lov 25. mars 1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Lovforarbeider:

Innst. O. 80 (1990-1991)	Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen 1992.
Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992.
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov.

Rettsavgjørelser

Høyesterett:

Rt. 1937 s. 271.	
Rt. 1938 s. 707.	
Rt. 1940 s. 594	von Koss-dommen.
Rt. 1973 s. 87.	
Rt. 1999 s. 1303	Christensen-dommen.
Rt. 2001 s. 1444	Skøyen Næringspark.
Rt. 2015 s. 367	Orkla/Lilleborg.
HR-2016-1801-A	Norrøna-dommen.

HR-2020-2018-A

Lyse-dommen.

Underrettspraksis og uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 1975 s. 586 FIN

Finansdepartementets uttalelse.

Utv. 1994 s. 900 URD

Halden byrett.

Utv. 2002 s. 1028 LRD

Frostating lagmannsrett.

Utv. 2004 s. 681 LRD

Frostating lagmannsrett.