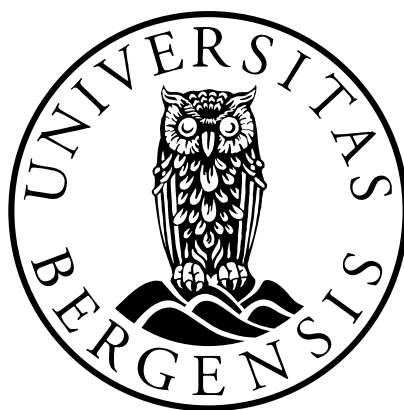


Grensen mellom vedlikehold og påkostning

*og nærmere om hvordan grensen skal trekkes i
ulike typetilfeller*

Kandidatnummer: 9

Antall ord: 14 935



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2022

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning	4
1.1 Oppgavens tema og problemstilling	4
1.2 Aktualitet	5
1.3 Avgrensninger og terminologi	5
1.4 Metodiske betraktninger	7
1.5 Fremstillingen videre	7
2 Om fradragsretten generelt og hensynene bak denne	9
2.1 Generelt om fradrag	9
2.2 Nærmere om oppofrelsesvilkåret; skillet mellom direkte fradragsrett og aktiveringspliktige kostnader	9
2.3 Hensyn som begrunner fradragsretten	10
2.4 Forholdet mellom §§ 6-1 og 6-11	12
3 Hva menes med «vedlikehold»?	14
3.1 Generelt om vedlikeholdsbegrepet	14
3.2 Det må foreligge et vedlikeholdsbehov	17
3.3 Momentene for grensedragningen	19
4 Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktig standardheving	23
4.1 Hva er aktiveringspliktig standardheving?	23
4.2 Hvem sin standard er den relevante målestokken?	24
4.3 Hvilken standard er «samme stand»?	25
4.3.1 Relativt standardforbedringskriterium	25
4.3.2 Særlig om offentlige påbud som relativ standard	27
4.3.3 Praktikable regler for spesielle formuesobjekter	29
4.4 Momentenes betydning ved avgjørelsen av om det foreligger en standardheving....	32
5 Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktige endringsarbeider	35
5.1 Vedlikeholdsfradrag ved endringsarbeider	35

5.2	Når er det aktuelt med fradrag for «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeider?	36
5.3	Momentene i grensedragningen: Når erstatter endringsarbeider etter sin karakter et vedlikehold?.....	37
6	Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktige nyanskaffelser	42
6.1	Hvorfor må det avgrenses mot nyanskaffelser?	42
6.2	Momentenes betydning for avgjørelsen av om man står ovenfor en nyanskaffelse..	43
6.3	Konsekvensene av grensedragningen	45
7	Kilderegister.....	47

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

I denne oppgaven skal jeg ta for meg skillet mellom direkte fradrag rett og aktiveringspliktige kostnader, nærmere bestemt grensen mellom vedlikehold og påkostning. I norsk skatterett følger hovedregelen for fradrag i skattyters bruttoinntekt av skatteloven¹ § 6-1 første ledd, som sier at skattyter kan kreve fradrag i bruttoinntekt for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Etter bestemmelsens ordlyd følger det to kumulative vilkår som må være oppfylt for at skattyter skal kunne fradragføre kostnadene sine direkte. Det første vilkåret er at en «kostnad» må være «pådratt». Dette omtales gjerne som et vilkår om *oppofrelse*; skattyter må ha oppofret en fordel. Innholdet i dette vilkåret vil jeg komme tilbake til under punkt 2.2. Det andre vilkåret er at den oppofrede fordelingen må ha *tilknytning* til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. ordlyden «for å». Dersom disse vilkårene er oppfylt, kan skattyter normalt kreve fradrag for kostnadene i det året det oppstod en «ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden» (direkte fradrag rett), jf. sktl. § 14-2 andre ledd. Kan skattyter derimot ikke kreve kostnaden fradratt på det aktuelle tidspunkt, kan det oppstå en aktiveringsplikt, som innebærer at kostnadene kommer til fradrag gjennom årlige avskrivninger.²

Ved siden av hovedregelen i sktl. § 6-1, er det flere spesielle regler i skattelovens kapittel 6 om fradrag. Frem til og med § 6-32 finner man regler som presiserer, utvider eller innskrenker hovedregelen, jf. § 6-1 første ledd annet punktum. I denne oppgaven er det § 6-11 første punktum som er relevant, som sier at det gis fradrag til «vedlikehold» av «hus samt lignende kostnader for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel». Denne bestemmelsen presiserer at kostnader til vedlikehold oppfyller oppofrelsesvilkåret i § 6-1, samt hvilke formuesobjekter som oppfyller tilknytningsvilkåret i samme bestemmelse. Formålet med denne oppgaven er å klarlegge hvordan man trekker grensen mellom vedlikehold som anses som en oppofrelse, og andre påkostninger som er aktiveringspliktige. Siktemålet med oppgaven er å bidra til økt forståelse

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

² Se mer nedenfor i punkt 1.3.

for vedlikeholdsregelen, og å skape forutberegnelighet knyttet til hvilke vedlikeholdskostnader som kan anses som en oppofrelse, og som dermed fører til direkte fradragsrett.

1.2 Aktualitet

For skattytere flest vil grensen mellom oppofrelse og aktiveringsplikt ha stor betydning, fordi det avgjør om en kostnad kan fradras umiddelbart eller om fradraget først kommer frem i tid i form av avskrivninger. Av samme grunn kan grensen mellom vedlikehold og påkostninger være relevant for mange, ettersom brorparten av formuesobjekter vil ha behov for vedlikehold en eller flere ganger i løpet av sin brukstid. I forlengelsen av dette kan det nevnes at alle tilfeller av vedlikehold vil variere. Formuesobjektene og arbeidene som utføres vil være forskjellig i hver enkelt situasjon, noe som gjør det enda viktigere å forsøke å fastlegge en generell regel for grensedragningen, slik at skattyter blant annet kan forutberegne sin rettsstilling. Dette skal vi se nærmere på under punkt 2.3. Samfunnsutviklingen gjør det også relevant å vurdere om normen bør endres eller anvendes på en annen måte enn tidligere, da det for eksempel kan oppstå forhold som ikke var tiltenkt da gjeldende regler ble utviklet. Særlig kan dette være aktuelt i lys av den teknologiske utviklingen.³ I høyesterettspraksis ser man at det stadig dukker opp spørsmål knyttet til grensen mellom vedlikehold og påkostninger, senest i HR-2020-2018-A (*Lyse-dommen*), hvor saken gjaldt grensen mellom vedlikehold og standardheving.⁴ Dette illustrerer at det fortsatt er behov for avklaringer på området.

1.3 Avgrensninger og terminologi

Før jeg går videre ønsker jeg å avklare sentral terminologi og foreta avgrensninger tilknyttet denne avhandlingen. *Aktiveringsplikt* betyr at en kostnad skal tillegges objektets inngangsverdi, og at hele kostnaden normalt vil komme til fradrag gjennom avskrivninger etter saldoreglene i sktl. § 14-40 flg., eventuelt gjennom realisasjon eller uttak, jf. §§ 9-2 og 5-2. Det følger av § 14-40 første og annet ledd at det er varige og betydelige driftsmidler som skal saldoavskrives. For eksemplene som benyttes videre i oppgaven vil det derfor legges til grunn at formuesobjektene har en «brukstid på minst tre år» og at kostprisen er «15.000 kroner eller høyere», jf. bokstav a. I sammenheng med oppgavens overordnede problemstilling, kan

³ Se eksempel på dette i punkt 4.3.2.

⁴ I kap. 4 ser vi nærmere på dommen og hva den prinsipielt har å si for grensedragningen.

aktiveringspliktige kostnader, altså kostnader som ikke oppfyller oppførelsesvilkåret, kalles *påkostninger*. At påkostninger er aktiveringspliktige vil dermed si at kostnadene knyttet til et arbeid skal legges til formuesobjektets opprinnelige kostpris, og at denne kostnaden skal fordeles og avskrives, gjerne over flere år. Videre i oppgaven vil kostnader til «vedlikehold» sikte til kostnader som er direkte fradragsberettigede, og det forutsettes at det har oppstått en ubetinget forpliktelse for skattyteren etter § 14-2 andre ledd. I visse tilfeller kan skattyter ha en *aktiveringsrett*, som kort fortalt innebærer at skattyter kan velge mellom direkte fradrag eller aktivering og utsatt fradrag.⁵ Det avgrenses i denne oppgaven mellom grensen for aktiveringsplikt og -rett. Som nevnt følger det av § 6-11, jf. § 6-1, at den oppfødte fordelen må ha tilknytning til skattepliktig inntekt, og avgrenser dermed mot private kostnader o.l. I denne oppgaven vil jeg ikke gå nærmere inn på tilknytningsvilkåret, og det forutsettes derfor i videre drøftelse at dette vilkåret er oppfylt. Siden avhandlingen omhandler grensen mellom «kostnad til vedlikehold» og andre påkostninger, og ikke hvilke «driftsmidler» som omfattes av § 6-11, vil det derfor også avgrenses mot vurderinger knyttet til hvilke formuesobjekter som omfattes av bestemmelsen. Innholdet i oppførelses- og vedlikeholdsbegrepet krever en mer utførlig drøftelse, og vil derfor gjennomgås senere i oppgaven.

For å vurdere hvordan grensen mellom «vedlikehold» og påkostninger skal trekkes, har jeg valgt å strukturere oppgaven etter problemtilfeller som følger av teori og praksis. Derfor vil jeg redegjøre for sentrale former for påkostninger, i form av standardheving, endringsarbeider og nyanskaffelser, og drøfte grensedragningen i lys av disse typetilfellene. Det er vanskelig å se for seg ytterligere typetilfeller utover disse tre, og en slik inndeling vil dekke helt sentrale deler knyttet til avhandlingens problemstilling. I tillegg vil det kunne være oversiktlig for leseren å følge den samme oppdelingen som man tradisjonelt finner i andre rettskilder. Jeg tar likevel sikte på å bidra med noe mer under de ulike problemtilfellene. Et annet viktig poeng med denne inndelingen, er at grensedragningen for vedlikehold bygger på nokså sammenfallende retningslinjer for alle tre typetilfellene.

⁵ Begrepsforklaringen følger av Folkvord m.fl. (2021) kap. 7.1 «Årets resultat» tredje avsnitt.

1.4 Metodiske betraktninger

Som ellers i norsk rett, vil den alminnelige rettskildelæren komme til anvendelse på skatterettens område. Imidlertid er skattlegging et inngrep i borgernes rettsstilling, og dette innebærer at skattlegging som utgangspunkt må ha hjemmel i formell lov, jf. legalitetsprinsippet som er kodifisert i Grunnloven § 113.⁶ Lovteksten står dermed sentralt på skatterettens område. I denne oppgaven skal vi likevel se at loven ikke inneholder noen legaldefinisjon av begreper som er essensielle for å løse den overordnede problemstillingen, som eksempelvis «vedlikehold» eller «påkostning». Derfor må man se hen til andre rettskildefaktorer for å fastslå innholdet i disse, og forarbeider og høyesterettspraksis vil da stå særlig sentralt. Det er presisert i skattelovens forarbeider at § 6-11 er en videreføring av tidligere regler (tidligere skattelov⁷ § 44 første ledd b), som medfører at eldre rettspraksis og kilder fortsatt vil være relevant i dag.⁸

Innenfor skatteretten finnes det et stort omfang av forskrifter, som i stor grad utfyller skatteloven. Forskriftene vil ofte være relevante ved fastleggelsen av innholdet i skattereglene. Et annet særpreg med skatteretten er at også skattemyndighetenes praksis, Skatte-ABC, bindende forhåndsuttalelser (BFU) og uttalelser fra Finansdepartementet kan være relevant ved tolkningen av en rettsregel. I juridisk teori er det likevel omdiskutert hvilken vekt disse rettskildene skal få.⁹ Høyesterett synes å vektlegge skattemyndighetenes praksis i tråd med hvor frekvent og samstemt praksisen har vært over tid.¹⁰ Skatte-ABCen er en håndbok til bruk for Skatteetatens ansatte, som skal gi en oversikt over aktuelle skatteregler. Denne vil derfor ofte gi uttrykk for administrativ praksis, og vekten vil dermed variere tilsvarende. Høyesterett synes ellers å tillegge øvrige administrative uttalelser mindre vekt.¹¹

1.5 Fremstillingen videre

I denne avhandlingen er det flere rettsspørsmål som må behandles, og jeg ønsker derfor å gjøre leseren oppmerksom på hvilke redegjørelser som vil følge. Ettersom § 6-11 er en presisering

⁶ Zimmer red. (2019) s. 47.

⁷ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt.

⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 60.

⁹ Zimmer (2018) s. 54-58 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 2.6.1 «Fast og varig skattefastsettingspraksis».

¹⁰ Se Zimmer red. (2019) s. 50 og HR-2016-1801-A avsnitt 34.

¹¹ Se Zimmer red. (2019) s. 50 med henvisning til Rt. 1990 s. 958.

av hovedregelen for fradrag i § 6-1, er det hensiktsmessig å plassere vedlikeholdsregelen i relasjon til fradragsretten og dets hensyn mer generelt. Derfor vil jeg først se nærmere på fradragsretten generelt (2.1), og særlig oppofrelsesvilkåret, da dette er avgjørende for om det foreligger direkte fradragsrett (2.2). Deretter vil det redegjøres for hensynene som begrunner fradragsregelen, da disse også vil kunne være relevante for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger (2.3). Avslutningsvis i kapittel 2 vil det også være aktuelt å drøfte forholdet mellom §§ 6-11 og 6-1 (2.4). Videre i kapittel 3 vil jeg redegjøre for den spesielle fradragsregelen i § 6-11. Først og fremst er det nødvendig å fastslå hva som omfattes av begrepet «*vedlikehold*» (3.1). Deretter vil jeg ta for meg et bestemt vilkår som må være oppfylt for at vedlikeholdskostnader skal kunne gi direkte fradragsrett; vilkåret om *vedlikeholdsbehov* (3.2). For å trekke grensen mellom kostnad til vedlikehold og andre påkostninger, er det i rettspraksis og juridisk teori trukket frem tre momenter som skal vektlegges ved grensedragningen. Dette er knyttet til formuesobjektets *fysisk/tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold* (3.3). Innholdet i vedlikeholdsbegrepet, vilkåret om vedlikeholdsbehov og de tre nevnte momentene er i utgangspunktet felles for alle typetilfellene som vil gjennomgås i denne oppgaven. Derfor vil fremstillingen i kapittel 3 på mange måter legge grunnlaget for drøftelsene knyttet til de tre ulike typetilfellene som følger i kapittel 4-6. Det første typetilfellet jeg vil redegjøre for, er grensedragningen mellom vedlikehold og *standardheving* (4). Deretter vil jeg se på grensedragningen knyttet til *endringsarbeider* (5), og avslutningsvis for *nyanskaffelser* (6). Underveis vil jeg behandle relevant høyesterettspraksis som illustrerer grensedragningen for hvert enkelt typetilfelle.

2 Om fradragsretten generelt og hensynene bak denne

2.1 Generelt om fradrag

Gjennom fradragsretten kan skattyter få fradrag når vedkommende har hatt en oppofrelse av en fordel, som er tilknyttet inntektsskapende aktivitet, jf. ordlyden i § 6-1. Oppofrelsesvilkåret er knyttet til en grunntanke i norsk skatterett, om at skattesubjekter skal beskattes etter evne. Dette kalles gjerne for skatteevneprinsippet.¹² Det er skattyters nettoinntekt som gir uttrykk for hva den faktiske skatteevnen er, og når skattyter får fradrag for kostnader som er knyttet til inntekten, vil han bare skattlegges for endringen i skatteevnen. Hensynet til blant annet skatteevnen tilsier derfor at kostnader som går med til å skape, sikre eller erverve skattepliktig inntekt, må komme til fradrag i bruttoinntekten, jf. § 6-1.¹³ Dersom vilkårene for fradrag i det aktuelle tilfellet er oppfylt, vil utgiftene trekkes fra inntekten før skatteplikten beregnes. Videre presiseres det i § 6-11 at det gis fradrag for «kostnad til vedlikehold». Det vil si at slike kostnader er en oppofrelse. Men når har skattyter oppofret en fordel?

2.2 Nærmere om oppofrelsesvilkåret; skillet mellom direkte fradragsrett og aktiveringspliktige kostnader

Det følger av § 6-1 første ledd at en «kostnad» må være «pådratt», og som nevnt tilsier dette at det må foreligge en oppofrelse av en fordel. En oppofrelse av en fordel er gjerne forklart som at det må «finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling», slik det ble uttalt i Rt. 2015 s. 367 (*Orkla/Lilleborg*).¹⁴ Sagt med andre ord, har skattyter oppofret en fordel dersom han har hatt en endelig kostnad. Typiske eksempler vil være utbetaling av penger uten å få noe i retur, eller at skattyters eiendeler reduseres i verdi. Det må altså avgrenses mot en ren ombytting av verdier, som ikke innebærer en oppofrelse, og som dermed ikke gir direkte fradragsrett.¹⁵ I tillegg er det ikke nok at det foreligger en kostnads*mulighet*. At det kan oppstå en kostnad er

¹² Se bl.a. Zimmer (2018) s. 30 og Folkvord (2020) s. 22.

¹³ Se mer om skatteevneprinsippet under punkt 2.3.

¹⁴ Se dommens avsnitt 32. Dette er fulgt opp i rettspraksis og juridisk teori, se henholdsvis HR-2020-2018-A (36) og Zimmer (2018) s. 191.

¹⁵ Zimmer (2018) s. 189 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.2.1 «Inntektsfradrag og skattefradrag» tredje avsnitt.

ikke nok, skattyters formuesstilling må ha blitt (endelig) redusert. Som tidligere nevnt er det presisert i skatteloven at kostnader til vedlikehold innebærer en oppofrelse, jf. § 6-11. Motsetningsvis betyr det at en ombygging av verdier vil være en påkostning som må aktiveres. Hvis skattyter eier et hus i næring, vil vedlikehold av huset medføre at skattyter har hatt en reduksjon i sin formuesstilling. Dersom skattyter imidlertid bygger på en ekstra etasje på huset, vil skattyter ha ombyttet verdier, typisk kontanter mot en ekstra etasje, og da har det ikke skjedd en oppofrelse. Høyesterett har beskrevet vedlikehold som kostnader som refererer seg til inntektsskapning i tidligere år, mens påkostninger sikter mot inntektsskapning senere år.¹⁶ Et slikt skille mellom vedlikehold og påkostninger er også fulgt opp i juridisk teori.¹⁷ I eksempelet med huset ser vi at vedlikeholdet knytter seg til inntekter som har vært, i form av huset før det hadde et vedlikeholdsbehov. Mens påbygg av en ekstra etasje vil knytte seg til inntekter i fremtiden, fordi det er noe skattyter vil tjene på senere.

Dersom skattyter har hatt en oppofrelse, er det aktuelt med direkte fradragsrett. Som vi skal se direkte nedenfor, kan dette begrunnes i flere ulike hensyn. Ettersom vedlikeholdsregelen er en fradragsregel, kan de samme hensynene være relevante i grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning.

2.3 Hensyn som begrunner fradragsretten

Skatteevneprinsippet er som nevnt et bærende prinsipp for skatteretten generelt, og fradragsretten spesielt, og illustrerer på mange måter behovet for å skille mellom vedlikehold og påkostning. Når skattyter har oppofret en kostnad på grunn av vedlikehold, har skattyter umiddelbart hatt en reduksjon i sin formuesstilling. Dette medfører at skattyters skatteevne har blitt mindre, og derfor skal skattyter få fradrag. Påkostning er ombygging av verdier og fører derfor ikke med seg en umiddelbar endring i skattyterens formuesstilling. Fradragsrett for slike kostnader krever derfor at kostnaden aktiveres, for eksempel ved at den påkostede eiendelen utsettes for slit og elde og dermed gir rett til avskrivninger etter § 6-10.

¹⁶ HR-2016-1801-A avsnitt 40.

¹⁷ Se bl.a. Zimmer (2018) s. 195 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.1 «Fradragsrett for vedlikeholdet, ikke slitasjen» siste avsnitt.

Et annet viktig hensyn som skattereglene skal ivareta, er hensynet til nøytralitet. Dette hensynet ble særlig trukket frem som en viktig tanke ved skattereformen i 1992.¹⁸ Nøytralitetshensynet er først og fremst knyttet til at skattereglene i minst mulig grad skal påvirke skattyters valg av investeringsobjekt eller den økonomiske atferden mer generelt.¹⁹ Nøytralitet i beskatnings- og fradragsreglene bidrar til at skattyter stort sett velger å handle på den måten som gir høyest avkastning uten skatt, og som dermed antas å være mest gunstig og effektiv i et samfunnsøkonomisk perspektiv. Dersom fradragsreglene hadde gitt skattyter insentiv til å unngå å vedlikeholde et formuesobjekt som klart hadde et vedlikeholdsbehov, så ville dette kunne ført til et samfunnsøkonomisk tap, eksempelvis ved at objektet hadde blitt ubrukelig. I forlengelsen av dette vil det være ønskelig at reglene tolkes på en måte som leder til nøytrale løsninger. Dersom fradragsreglene tolkes på en måte som favoriserer en gitt handlemåte, vil det presumptivt påvirke skattyternes atferd i retning av den handlemåten, til tross for at en annen handlemåte rent økonomisk ville vært mer effektiv og gunstig. Likevel er det visse skatte- og fradragsregler som er utformet med sikte på å påvirke skattyterens atferd, for eksempel fradragsreglene ved gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. § 6-50 første ledd. Denne typen regler er ofte et utslag av spesielle hensyn som lovgiver har funnet mer tungtveiende enn nøytralitetshensynet.²⁰

Likhetsprinsippet er grunnleggende i det norske rettssystemet, og har også en sterk posisjon i skattereglene.²¹ I Rt. 1931 s. 772 er det uttalt at et viktig prinsipp i skatteretten er at «*det som er likt skal behandles likelig*».²² Dette er senere fulgt opp i samstemt rettspraksis og juridisk teori.²³ Dette prinsippet er nært forbundet med nøytralitetsprinsippet. For å oppnå nøytralitet kreves det at inntekts- og fradragsreglene behandler like faktiske og økonomiske tilfeller likt. At fradragsreglene er like for forskjellige bransjer, aktiviteter og lignende formuesobjekter, vil skape nøytralitet ved at reglene ikke gir skattyter insentiv til å drive virksomhet innenfor en type bransje eller til å investere i visse objekter. Vi kan se for oss et eksempel med hotell og motell. Hvis kostnader til vedlikehold av motell kunne fradras direkte etter § 6-11, mens samme

¹⁸ NOU 1989: 14 s. 18. Senere også trukket frem i Innst. O nr. 72 (1994–1995) s. 8.

¹⁹ Zimmer (2018) s. 31.

²⁰ Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) s. 18.

²¹ Likhetsprinsippet er nedfelt i GrL. § 98.

²² Se dommens side 774.

²³ Se bl.a. Rt. 2007 s. 302 avsnitt 56 og Aarbakke (1973) s. 28.

vedlikeholdskostnader til hotell måtte aktiveres og avskrives som påkostninger, så kunne dette gitt skattyter insentiv til å drive motell- fremfor hotellvirksomhet. Dette kan være uheldig i et samfunnsøkonomisk perspektiv, fordi markedet kan ha behov for at det drives virksomhet innenfor flere ulike bransjer. Hensynet til likebehandling vil være et relevant tolkningsmoment i grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger, fordi det er ønskelig at faktisk og økonomisk like tilfeller behandles likt. I motsatt fall vil man kunne få vridninger i atferden, men også vanskelige regler som svekker forutberegneligheten og tilliten til skattesystemet.

Skatteretten er et stort og komplekst rettsområde med mange rettskilder, og av hensyn til forutberegnelighet og forutsigbarhet bør reglene være noenlunde enkle å forstå. Jo enklere reglene er å forstå, jo enklere blir det å overholde og forholde seg til regelverket på en effektiv måte. Både likhetsbehandlings- og nøytralitetshensynet har sammenheng med samfunnsøkonomisk effektivitet. Man ønsker at skattyteren skal ta beslutninger basert på det som er økonomisk rasjonelt, uavhengig av skattereglene. På bakgrunn av dette er det naturlig at hensynet til forutberegnelighet og enkle regler også vektlegges ved tolkningen av disse reglene.²⁴ Skattytere bør kunne forutse hvilken skattebelastning handlingene deres vil medføre. For å gjøre dette enklest mulig bør like tilfeller behandles likt, reglene må ikke være for komplekse og uoversiktlige, og skattereglene bør stort sett søke å ikke gi insentiv til visse handlemåter.²⁵ Fravær av forutberegnelighet og forutsigbarhet kan videre virke hemmende på skattyternes økonomiske atferd. Blir det for komplisert å vite om en gitt handling gir rett til direkte fradrag eller medfører en aktiveringsplikt, risikerer man at skattyteren velger et mindre gunstig handlingsalternativ, fordi vedkommende vet at det vil gi direkte fradragsrett.

2.4 Forholdet mellom §§ 6-1 og 6-11

Av ordlyden i § 6-11 ser man at bestemmelsen først og fremst retter seg mot fysiske formuesobjekter (driftsmidler), som typisk utsettes for fysisk slitasje eller lignende

²⁴ Se Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 82, hvor forutberegnelighet blir trukket frem som en av begrunnelsene for å forenkle skattereglene.

²⁵ Enkelte skatteregler er likevel utformet med tanke på å regulere atferd, for eksempel særavgiftene på tobakk og alkohol, se forskrift om særavgifter (2001) henholdsvis §§ 3-1 og 3-2.

standardforringelse.²⁶ Vedlikeholdsfradrag må likevel kunne innrømmes for andre driftsmidler etter § 6-1.²⁷ Det avgjørende er om det foreligger en oppofrelse som gir direkte fradagsrett, eller en påkostning som må aktiveres og avskrives. Spørsmålet er om vurderingen blir den samme uavhengig av om det utføres vedlikehold på et fysisk driftsmiddel etter § 6-11, eller et annet driftsmiddel etter § 6-1.

I rettspraksis og juridisk teori er det tatt til orde for at vedlikeholdsvurderingen i prinsippet må bli den samme etter begge bestemmelsene.²⁸ Også skattemyndighetene har fastslått at reglene for grensedragningen mellom vedlikehold og andre kostnader som utgangspunkt skal gjelde for alle formuesobjekter.²⁹ Hensynet til likebehandling og forutberegnelighet taler for en slik løsning. Skattyter bør behandles likt, uavhengig av om han vedlikeholder et fysisk eller immaterielt driftsmiddel, og det blir lettere for skattyter å forutse sin eventuelle fradagsrett når grensedragningen er den samme. For skattemyndighetene blir det enklere å foreta en vurdering av om vilkårene for vedlikehold er oppfylt, fremfor at det må gjøres selvstendige vurderinger etter §§ 6-11 og 6-1. Det avgjørende vil derfor måtte være om skattyter har hatt en kostnad til «vedlikehold».³⁰

²⁶ I litteraturen er det også fremhevet at § 6-11 gjelder for kostnader til vedlikehold av fysiske driftsmidler, se Furuseth lovkommentar til § 6-11 note 1.

²⁷ Se Skatte-ABC 2021/2022 s. 1506 (Emne: Vedlikehold punkt 2).

²⁸ Se HR-2020-2018-A avsnitt 39 og Zimmer red. (2019) s. 97-98.

²⁹ Skatte-ABC 2021/2022 s. 1510 (Emne: Vedlikehold punkt 5.7.1).

³⁰ Som vi imidlertid skal se under punkt 4.3.3, vil spørsmålet om vedlikeholdsfradrag for immaterielle driftsmidler reise enkelte særlige spørsmål.

3 Hva menes med «vedlikehold»?

3.1 Generelt om vedlikeholdsbegrepet

Av bestemmelsen følger det at skattyter får fradrag for «kostnad til vedlikehold» av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Vurderingen må skje post for post, altså formuesobjekt for formuesobjekt, men jeg vil ikke gå nærmere inn på vurderingen av hva som skal anses som et eller flere formuesobjekter. Ordlyden av «kostnad» tilsier at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling, og bestemmelsen presiserer som nevnt at skattyters vedlikeholdsutgifter er en oppofrelse som kan gi direkte fradragsrett. Loven inneholder imidlertid ingen legaldefinisjon av vedlikeholdsbegrepet.

En naturlig språklig forståelse av «vedlikehold» tilsier at man opprettholder formuesobjektets egenskaper eller bringer egenskapene tilbake til tidligere standard. Innholdet i begrepet er nærmere utviklet i langvarig og gjennomgående rettspraksis og juridisk litteratur. I HR-2016-1801-A (*Norrøna-dommen*) er det oppsummert slik:³¹

Skatteloven § 6-11 bruker uttrykket 'kostnad til vedlikehold' for å angi gjenstanden for fradrag. Loven definerer ikke hva som menes med 'vedlikehold'. Ut fra en alminnelig språklig forståelse er det nærliggende at det siktes til det som må til for å opprettholde eiendelens tilstand. I Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 60 presiseres det, i tråd med denne utlegningen av ordlyden, at retten til fradrag for vedlikehold er begrenset til kostnader som er 'nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand'.

I Rt. 1999 s. 1303 (*Christensen-dommen*) uttalte førstvoterende at «[s]om vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand.»³² En slik tolkning er i tråd med den naturlige språklige forståelsen av begrepet. Dermed kan vi si at vedlikehold er å holde formuesobjektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake i samme stand. «Kostnad til vedlikehold» sikter til at skattyter har hatt en oppofrelse av en fordel knyttet til å bringe formuesobjektet tilbake til samme stand. Motsetningsvis må det avgrenses mot andre investeringer i objektet, for eksempel utgifter til standardheving, endringsarbeid eller

³¹ Avsnitt 37.

³² Se dommens side 1307.

nyanskaffelse. I slike tilfeller foreligger det ikke en reduksjon i skattyters formuesstilling og dermed ingen direkte fradragsrett, men en aktiveringsplikt.³³ Ettersom verken vedlikehold eller andre investeringsmåter er definert i lovteksten, må man gjøre en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle; det må skilles mellom vedlikehold som oppfyller oppofrelsesvilkåret og andre kostnader som ikke gjør det.

For at det skal foreligge en oppofrelse må skattyter ha utbedret verdiforringelsen gjennom vedlikehold, og formuleringen «kostnad til vedlikehold» sikter til at eiendelen må bringes tilbake til samme stand. Det følger av skattelovens forarbeider at vurderingen av om kostnadene gir direkte fradragsrett eller om kostnadene må aktiveres og avskrives, som hovedregel skal avgjøres ut fra en objektiv norm.³⁴ På samme sted i forarbeidene uttales det at grensen må trekkes etter en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det er altså ikke selve vedlikeholdsbehovet som gir rett til vedlikeholdsfradrag, men kostnadene til utbedringen. Det kan argumenteres for at dette utgjør et slags avvik fra skatteevneprinsippet, i form av utsatt fradragsrett. Formuesobjektet mister sin verdi allerede ved slitasjen, og da er skattyters formuesstilling redusert. Likevel er det klart at det er kostnadene til utbedringen som utgjør en oppofrelse, og dette illustreres godt i Rt. 1952 s. 122 (*Langstein-dommen*). Et annet spørsmål som oppstår i den forbindelse, er om kostnader som betales i forkant av arbeidet, kan fradras som vedlikehold. Dette var problemstillingen i *Langstein-dommen*, hvor skattyter hadde forskuddsbetalt en entreprenørkontrakt om utbedring av et kaianlegg. Spørsmålet var om betalingen kunne anses som betaling av en vedlikeholdsutgift som medførte direkte fradragsrett. Høyesterett konkluderte med at betalingen «nærmest [måtte] bli å anse som en slags avsetning til dekning av fremtidig vedlikehold.»³⁵ Dette ga ikke direkte fradragsrett etter skatteloven. I den saken ble utbetalingen foretatt uten noen forpliktelse for entreprenøren om å vedlikeholde kaianlegget og det var gått lang tid uten at arbeidet var påbegynt. Derfor konkluderte Høyesterett med at betalingen ikke var å regne som en oppofret vedlikeholdsutgift.

Dommen inneholder også uttalelser som antyder at det i enkelte situasjoner kan gis fradrag for fremtidig ikke-utførte vedlikeholdsarbeider.³⁶

³³ Se forklaringen av oppofrelsesbegrepet i punkt 2.2 ovenfor.

³⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 312.

³⁵ Rt. 1952 s. 122 s. 123.

³⁶ I.c.

Etter mitt syn er det i denne sak ikke grunn til å avgjøre om og i tilfelle i hvilken utstrekning skattelovens § 44 b kan hjemle fradrag for utbetalinger som gjelder et fremtidig vedlikeholdsarbeid. Det er vel mulig at dette nok kan tenkes i forhold hvor utbetalingen skjer i henhold til forpliktelse i inngått kontrakt om reparasjon og hvor forutsetningen er at vedlikeholdsarbeidet skal utføres kort etter betalingen.

Lovteksten kan også tale i samme retning. Dersom et formuesobjekt er utsatt for en verdireduksjon som følge av inntektsskapende aktivitet, og skattyter betaler for vedlikehold av objektet, vil skattyter ha hatt «kostnad til vedlikehold», jf. § 6-11. Lovens ordlyd synes ikke å skille mellom tilfeller hvor betalingen skjer før eller etter vedlikeholdsarbeidet er utført, så lenge skattyter har hatt en oppofrelse som omfattes av bestemmelsen. Imidlertid virker Høyesterett å innta motsatt standpunkt i Norrøna-dommen, når det uttrykkes at «det ikke er vedlikeholdsbehovet i seg selv som gir retten til fradrag etter § 6-11, men skattyters kostnader ved **utførte** vedlikeholdsarbeider (uthevet her).»³⁷ Høyesterett kan derfor virke å stenge for direkte fradrag for fremtidig vedlikeholdsarbeid.

Skatteevneprinsippet kan tale for at direkte fradrag skal godtas for fremtidig vedlikehold, så lenge skattyter har hatt en reduksjon i sin formuesstilling. Men ved betaling for fremtidig arbeid kan man likevel risikere at hele eller deler av arbeidet aldri utføres, at betalingen blir benyttet til noe annet, eller at arbeidet medfører en standardheving eller lignende på objektet. Når rettspraksis synes å stenge for direkte fradrag i slike tilfeller, kan det tenkes at dette særlig er begrunnet i praktiske hensyn. Det ville blitt ekstremt komplisert for skattemyndighetene å kontrollere at betalinger for fremtidig vedlikehold faktisk gjennomføres etter avtalen, og ikke minst ville det vært vanskelig å verdsette verdien på alle formuesobjekters vedlikeholdsbehov i forkant av arbeidet. I tillegg kunne man risikert at skattytere hadde forsøkt å omgå skattereglene. Hensynet til praktikable regler taler derfor med tyngde for at fradrag retten knyttes til de faktiske utbedringskostnadene. Dette er igjen egnet til å fremme likebehandling, da alle fremtidige vedlikeholdsarbeider behandles på samme måte. Etter dette ser man at det er gode grunner for å begrense adgangen til direkte fradrag til tilfeller hvor arbeidet er utført i forkant. Også i juridisk litteratur virker det å være lagt til grunn at

³⁷ HR-2016-1801-A avsnitt 41.

vedlikeholdsfradrag forutsetter at de nødvendige arbeidene er utført før fradrag kan innrømmes.³⁸

Oppsummert kan man si at det foreligger en oppofrelse dersom skattyter har hatt en kostnad knyttet til å bringe et formuesobjekt tilbake i samme stand som tidligere. For å vurdere dette må det gjøres en konkret og objektiv vurdering av det enkelte formuesobjekt, før og etter at arbeidene er utført. Det er denne vurderingen som danner bakteppet for typetilfellene som vi kommer tilbake til i kapittel 4, 5 og 6. Har man slått fast at skattyter har hatt en kostnad knyttet til vedlikehold, kan kostnaden som hovedregel fradras direkte. Men i rettspraksis og juridisk litteratur er det utviklet et vilkår som må være oppfylt for at kostnaden skal være fradragsberettiget; nemlig et vilkår om vedlikeholdsbehov.

3.2 Det må foreligge et vedlikeholdsbehov

Et grunnvilkår for å få direkte fradrag for vedlikehold, er at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Dette er blant annet formulert i Norrøna-dommen, hvor det heter at «et minstekrav for å kunne trekke fra kostnader til vedlikehold at det foreligger et vedlikeholdsbehov.»³⁹ Tilsvarende er lagt til grunn i juridisk teori.⁴⁰ Vilkåret innebærer en avgrensning mot arbeid på formuesobjekter som ikke behøver vedlikehold, men de nevnte kildene uttrykker ikke eksplisitt hva som skal til for at et objekt har et vedlikeholdsbehov. Hva er så et vedlikeholdsbehov?

Selv om de nevnte kildene i liten grad belyser innholdet i grunnvilkåret, gir ordlyden «vedlikehold» som nevnt inntrykk av at fradragsretten i utgangspunktet bare omfatter kostnader som går med til å sette formuesobjektet tilbake til sin opprinnelige stand. Ordlyden tilsier følgelig at vedlikeholdsbehov først og fremst foreligger i de tilfeller et formuesobjekt har vært utsatt for en verdireduksjon, slitasje eller hvor objektet generelt sett er i en dårligere stand enn det opprinnelig var. Hvorvidt det foreligger et vedlikeholdsbehov er derfor et spørsmål om formuesobjektet er i dårligere stand enn opprinnelig. Vurderingen av om dette er tilfellet må

³⁸ Et slikt standpunkt virker å være lagt til grunn i Zimmer red. (2019) s. 97 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.1 «Fradragsrett for vedlikeholdet, ikke slitasjen».

³⁹ HR-2016-1801-A avsnitt 40. Dette fremgår også i Rt. 1999 s. 1303 s. 1307.

⁴⁰ Bl.a. Zimmer (2018) s. 196 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.2 «Reelt vedlikeholdsbehov».

antakelig skje på bakgrunn av de samme objektive kriterier som anvendes ved vurderingen av om et utført arbeid på formuesobjektet representerer vedlikehold eller påkostning. Med dette vises det til at man må vurdere konkret om eiendelens fysisk/tekniske, funksjonelle eller økonomiske egenskaper er dårligere sammenlignet med tidligere.⁴¹ Dersom vilkåret hadde vært subjektivt, ville det vært opp til skattyter selv å vurdere om det forelå et vedlikeholdsbehov. Da kunne man risikert at skattyter fikk fradrag uten at det forelå en oppofrelse. Dette ville stått i motstrid med skatteevneprinsippet og bidratt til en vanskelig regel med tanke på forutsigbarhet og bevisbedømmelse.

I tråd med dette må vedlikeholdsbehovet foreligge i forkant av et eventuelt arbeid som utføres. Gjennomfører man et arbeid på et formuesobjekt som er i like god stand som den opprinnelig var, vil det være snakk om en aktiveringspliktig påkostning. Dersom skattyter for eksempel kjøper en splitter ny maskin og umiddelbart oppgraderer den ved å sette inn en kraftigere motor, vil direkte fradragsrett være utelukket. Fravær av et krav om vedlikeholdsbehov ville derimot innebåret at man ga direkte fradragsrett for fremtidige avsatte vedlikeholdskostnader.⁴² Vilkåret om et vedlikeholdsbehov sikrer dermed at skattyter reelt sett betaler for et vedlikehold. I tillegg blir skatteevneprinsippet ivaretatt gjennom dette vilkåret, ved at fradragsretten normalt sett begrenser seg til tilfeller der eiendelen har vært utsatt for en standardforringelse som presumptivt svekker skattyterens formuesstilling. Derfor må vedlikeholdsbehovet foreligge før både arbeid og betaling utføres, slik at man ikke risikerer at skattyter ender opp med å flytte midler fra en del av formuen sin til en annen, og likevel få direkte fradrag.

I praksis er nok fysisk slitasje den vanligste årsaken til vedlikeholdsbehov. Dersom en maskin som følge av tidens tann går tregere enn da den var ny, vil maskinen normalt være i teknisk, funksjonelt og økonomisk dårligere stand enn tidligere. Maskinen har da blitt utsatt for en verdireduksjon og har et vedlikeholdsbehov; nemlig å bli like rask som den en gang var. Fysisk slitasje er imidlertid ikke den eneste formen for vedlikeholdsbehov som kan oppstå. Et annet eksempel kan være utidsmessighet.⁴³ Dette kan være aktuelt dersom formuesobjektet består av materialer som har behov for utskiftning, uten at det nødvendigvis er slitt. Objektet kan være

⁴¹ Mer om momentene under punkt 3.3.

⁴² Se tidligere drøftelse om fradrag for fremtidig vedlikehold i punkt 3.1.

⁴³ Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.2 «Reelt vedlikeholdsbehov» første avsnitt.

nøyaktig som før, men har med tiden blitt umoderne eller lignende. Et eksempel kan være et hotellrom med grønne vegg-til-vegg tepper fra 1970-årene. Slike gulv vil nok anses som relativt umoderne i dag, og derfor kan det hevdes at gulvene har et vedlikeholdsbehov på grunn av utidsmessighet, uavhengig av om gulvene er utsatt for slitasje eller ikke. I et slikt tilfelle kan det derfor tenkes at kostnadene til utskiftning til et mer moderne gulvbelegg, gir direkte fradragsrett. Et siste interessant eksempel i denne sammenheng er retting av uhell. Hvis vi igjen ser for oss at skattyter kjøper en maskin, og på dag én fungerer alt som det skal. På dag tre er skattyter uheldig og ødelegger den ene knappen på maskinen, som medfører at maskinen får en feil. Feilen kan ikke knyttes til slitasje eller utidsmessighet, men maskinen har åpenbart blitt utsatt for en verdireduksjon sammenlignet med da den var ny. En reparasjon vil bringe formuesobjektet tilbake til dens opprinnelige stand, og kostnadene bør normalt kunne anses som vedlikehold. Gjennom disse eksemplene ser man at vedlikeholdsbehov ikke bare knytter seg til formuesobjektets fysiske tilstand, men også dens tekniske stand. Nå skal jeg se nærmere på innholdet i momentene som er relevante for å foreta grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger.

3.3 Momentene for grensedragningen

Vedlikeholdsregelen begrenser seg altså til kostnader som går med til å bringe formuesobjektet tilbake til *samme stand* som tidligere. Dette reiser spørsmål om hva som skal betraktes som samme stand. I juridisk teori har det vært vanlig å skille mellom spørsmålets subjektive og objektive side.⁴⁴ Den subjektive siden knytter seg til hvem sin standard som er relevant for målestokken, og dette vil det redegjøres for under punkt 4.2. Den objektive siden knytter seg til en vurdering av formuesobjektets standard før og etter arbeidet er utført. Kravet innebærer at vedlikeholdsfradraget avgrenses i tre retninger: For det første mot kostnader som går med til å *heve* standarden ut over den samme stand som tidligere. For det annet mot kostnader som går med til å *endre* formuesobjektet, slik at det får en annen stand enn tidligere. Og for det tredje mot kostnader som går med til å *anskaffe et nytt* formuesobjekt til erstatning for det gamle. Selv om disse tre typetilfellene skiller seg fra hverandre, viser rettspraksis at momentene for å avgjøre om kostnadene gir rett til vedlikeholdsfradrag er tilbakevendende for samtlige typetilfeller. Formålet i dette punktet er derfor å trekke frem og belyse de ulike momentene som

⁴⁴ Aarbakke (1990) s. 270. Et slikt skille følger også av Zimmer red. (2019) s. 98-99.

Høyesterett har trukket frem i sine drøftelser. Tanken er at dette kan danne bakteppet for de videre drøftelsene av de konkrete typetilfellene i kapittel 4, 5 og 6.

I rettspraksis og juridisk teori er det særlig trukket frem tre momenter som er vesentlige for grensedragningen mellom vedlikehold og andre investeringer. Dette er formuesobjektets fysisk/tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold.⁴⁵ At disse momentene er relevante for de ulike typetilfellene kommer til uttrykk i høyesterettspraksis. I Norrøna-dommen uttaler retten at «[n]år [...] grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse skal trekkes, vil økonomiske, fysiske-tekniske og funksjonelle forhold være relevante.»⁴⁶ Spørsmålet i Norrøna-dommen dreide seg imidlertid om endringsarbeider, ikke nyanskaffelse, noe som også poengteres av førstvoterende. I avsnitt 48 vises det igjen til momentenes relevans i andre sammenhenger, og videre at det «[antas] at dette også vil være utgangspunktet her.» For standardheving ble den samme tilnærmingen lagt til grunn i Lyse-dommen. Saken gjaldt som nevnt om kostnadene til forsterkninger av damanlegg skulle anses som vedlikehold eller aktiveringspliktige påkostninger. Førstvoterende viser til at «(d)et som gjerne fremheves som praktiske kriterier for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger, er teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold.»⁴⁷ At det er et visst sammenfall i momenter, skyldes antakelig at vedlikeholdsregelen tar utgangspunkt i den samme målestokken. Det grunnleggende spørsmålet er om formuesobjektet er brakt tilbake til *samme stand* som tidligere. Videre må det redegjøres for hva de ulike momentene innebærer og gir anvisning på.

Når det gjelder vurderingen av hvilken **fysisk/teknisk** standard objektet har før og etter at arbeidet er utført, ser førstvoterende i Lyse-dommen på hvilke ytre og konkrete preg arbeidet har medført.⁴⁸ Det fysiske retter seg først og fremst mot hvordan objektet faktisk ser ut. Hvis et hotell skifter ut en vegg av vanlig panel med en vegg av laftet tømmer, vil dette medføre en fysisk endring. Det tekniske dreier seg imidlertid om innholdet i objektet, altså hvordan ulike komponenter fungerer sammen, uten at det nødvendigvis synes på utsiden. Utskiftningen av hotellveggen medfører endring av materialer, og dermed også en teknisk endring. I forlengelsen av dette kan man tenke seg at dersom noe fjernes eller legges til objektet, enten fysisk eller

⁴⁵ Se bl.a. HR-2016-1801-A avsnitt 41 og Zimmer red. (2019) s. 99.

⁴⁶ HR-2016-1801-A avsnitt 41 med henvisning til Rt. 1999 s. 1303.

⁴⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 44.

⁴⁸ I punkt 4.2 skal jeg redegjøre nærmere for hvordan Høyesterett drøftet de ulike momentene i Lyse-dommen.

teknisk, så er den fysisk/tekniske standarden endret. I utgangspunktet kan man tenke at det samme må gjelde hvis man forbedrer det fysisk/tekniske, uten at man foretar noen endringer. Et eksempel kan være at man utfører arbeid på en maskin som benyttes i produksjon, slik at produksjonen skjer raskere. Det er naturlig å anta at en slik kostnad vil være en aktiveringspliktig påkostning.

Om **funksjonaliteten** til et objekt uttaler førstvoterende i Lyse-dommen at:⁴⁹

Endret funksjon taler normalt for at det foreligger en påkostning. Funksjonelle endringer vil nok i praksis ofte henge sammen med eventuelle fysisk-tekniske endringer. Hva som er en endret funksjon, er neppe alltid like klart, særlig der det er tale om tiltak som gjør eiendelen bedre i stand enn tidligere til å utføre de samme oppgavene. Det tilsier etter min mening at uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er et avgjørende kriterium.

Ut fra dette er det nærliggende å knytte de funksjonelle forholdene til formuesobjektets egenskaper og hvordan det faktisk fungerer. Dersom et arbeid medfører at objektet tillegges eller mister en egenskap, vil det nok være tale om en funksjonsendring. Et eksempel er en robot som benyttes i produksjon, og som etter utført arbeid tilegnes eller mister gripeevne. Slike kostnader vil normalt være aktiveringspliktige påkostninger. Hvis roboten derimot allerede hadde gripeevne, og arbeidet kun medfører at den kan gripe mer nøyaktig, så vil de funksjonelle egenskapene være de samme, mens de tekniske forholdene er forbedret. Her ser man at det funksjonelle henger så tett sammen med det tekniske, at man kan spørre seg om det funksjonelle momentet egentlig blir noe overfladisk. Det er vanskelig å se for seg en funksjonell endring uten at det også skjer en fysisk/teknisk endring. Motsetningsvis er det flere tilfeller hvor det fysisk/tekniske kan forbedres eller endres, uten at det påvirker formuesobjektets funksjonelle egenskaper. Ofte vil en fysisk/teknisk endring eller forbedring utføres nettopp for å ivareta formuesobjektets opprinnelige funksjoner. Man kunne derfor tenkt seg at de funksjonelle forholdene heller var et tungtveiende moment i den fysisk/tekniske vurderingen. Når en fysisk/teknisk forbedring eller endring også innebærer endrede funksjoner, er det nok relativt klart at kostnadene må aktiveres og avskrives. Til tross for at det er vanskelig å etablere begrepets selvstendige innhold, skal vi se at Høyesterett flere ganger har slått fast at dette er et eget moment i grensedragningen.⁵⁰

⁴⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 46.

⁵⁰ Se særlig punkt 5.2 nedenfor.

De **økonomiske** forholdene er knyttet til «den innvirkning tiltakene har på inntektsmulighetene i fremtiden».⁵¹ Dette kan tolkes slik at et utført arbeid som resulterer i at formuesobjektet kan gi større avkastning enn noen gang tidligere, kan tale for at kostnaden må aktiveres og avskrives. Imidlertid vil ikke manglende økonomisk avkastning for skattyter nødvendigvis tale for at arbeidet er å anse som vedlikehold.⁵² Vurderingen kan virke enkel, men det kan likevel oppstå noen vanskelige problemstillinger. Hvis vi ser for oss et hus som har behov for et nytt malingsstrøk, så vil malingen som utgangspunkt dekke et vedlikeholdsbehov etter § 6-11. Husveggen er opprinnelig lilla, men skattyter vil ha de samme kostnadene om han maler veggen hvit. Men man kan tenke seg at et lilla hus har lavere markedsverdi enn et hvitt hus. Et spørsmål som da kan oppstå, er om den fysiske endringen og den eventuelle økonomiske vinningen sett i sammenheng, medfører at det er tale om en påkostning. Hensynet til skatteevne, nøytralitet og likebehandling kan tale for at kostnadene skal være fradragsberettiget som vedlikehold, uavhengig av hvilken farge det males med. Skattyter har hatt en reduksjon i sin formuesstilling, skattereglene bør ikke påvirke skattyters fargevalg og like tilfeller bør behandles likt. Likevel er ikke løsningen nødvendigvis helt klar, og vi ser hvorfor det er nødvendig å gjøre en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

Oppsummert kan momentene sammenfattes som fysisk/tekniske, funksjonelle og økonomiske, som alle vil kunne være relevante i tilfeller knyttet til standardheving, endringsarbeid og nyanskaffelse. Videre i kapittel 4-6 vil jeg redegjøre for de ulike typetilfellene, og se på hvordan Høyesterett har vurdert momentene helt konkret for å treffe en avgjørelse i hvert enkelt typetilfelle.

⁵¹ HR-2020-2018-A avsnitt 47.

⁵² Det ble slått fast i HR-2020-2018-A og er også uttalt i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 118.

4 Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktig standardheving

4.1 Hva er aktiveringspliktig standardheving?

Som vi så ovenfor, er vedlikehold arbeid som bringer et formuesobjekt tilbake til samme stand som tidligere. Standardheving vil derimot medføre at formuesobjektet objektivt sett får en *høyere standard* enn den som tidligere forelå. Standardheving kan knytte seg til både materialene som benyttes og til selve utførelsesmetoden. Enkelt forklart tilsier standardheving at materialene eller metodene som benyttes, hever standarden ut over samme stand som tidligere. Slik standardheving er derfor en påkostning, og kostnadene til dette må aktiveres og avskrives. I juridisk teori og i Skatte-ABCen er det lagt til grunn at skattyter kan få direkte fradrag for utgifter opp til hva det ville kostet å utføre vedlikeholdet, også i standardhevingstilfeller.⁵³ Det kan også sies at et slikt synspunkt må følge av *Norrøna-dommen*, selv om spørsmålet i den saken dreide seg om endringsarbeider.⁵⁴ Det vil si at kostnadene opp til hva et eventuelt vedlikehold ville kostet kan fradras direkte, mens det er merutgiftene utover dette som må aktiveres. At direkte fradrag tillates i slike tilfeller, er først og fremst viktig i et samfunnsøkonomisk perspektiv. Motsetningsvis kunne skattyter blitt påvirket til å vedlikeholde et formuesobjekt først, for deretter å foreta en påkostning. Dette ville stridt med nøytralitetsprinsippet, fordi det hadde gitt skattyter insentiv til å handle på en spesifikk måte, i tillegg til at det ville vært mindre effektivt. Også skatteevneprinsippet blir ivaretatt når man tillater direkte fradrag rett opp til merutgifter. Så lenge det foreligger et vedlikeholdsbehov, har skattyter normalt opplevd en reduksjon i sin formuesstilling, som igjen vil ha direkte innvirkning på evnen til å bære skattebyrden.

Et typisk eksempel på standardheving er førstegangsarbeider.⁵⁵ Hvis vi ser for oss et tilfelle med førstegangsisolering av et hus, er det rimelig å anta at den tekniske, funksjonelle og økonomiske standarden heves. Sammenlignet med tidligere, vil huset bli i bedre stand til å holde på varmen og man kan anta at huset vil gi en økt verdi for skattyter. For andre tilfeller enn

⁵³ Se Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.6 «Merutgiftssynspunktet – fradrag for tenkt vedlikehold» med videre henvisning i første avsnitt, og Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.4).

⁵⁴ *Norrøna-dommen* vil behandles i kap. 5.

⁵⁵ Førstegangsarbeider er nevnt i Skatte-ABC 2021/2022 s. 1508 (Emne: Vedlikehold punkt 5.3) og Zimmer red. (2019) s. 100.

førstegangsarbeider kan vurderingen bli vanskeligere. Vi kan se for oss et annet eksempel, hvor en taxi har et vedlikeholdsbehov i form av relakkering. Dersom taxisjåføren lakkere bilen i samme farge som den opprinnelig hadde, kan kostnadene normalt fradras direkte som vedlikehold. Velger taxisjåføren imidlertid å lakkere bilen i et unikt mønster til en høyere pris, må det gjøres en konkret vurdering av om formuesobjektets standard er hevet, eller om det er i samme stand som før arbeidet ble utført.

For å avgjøre om formuesobjektet er i samme stand som tidligere, har vi sett at det må foretas en objektiv vurdering av formuesobjektets fysiske/tekniske, funksjonelle og økonomiske forhold, før og etter arbeidet er utført.⁵⁶ For å kunne gjennomføre denne vurderingen, må man først og fremst slå fast hvem sin standard som utgjør målestokken for «samme stand»-vurderingen. Er det avgjørende den høyeste standarden formuesobjektet har hatt i nåværende eiers eiertid, eller omfatter det den høyeste standarden formuesobjektet noensinne har hatt, også i tidligere eiers eiertid? Når det er etablert hvilken standard som er den høyeste, må man deretter gjøre en konkret vurdering av om formuesobjektet er i «samme stand».

4.2 Hvem sin standard er den relevante målestokken?

Spørsmålet om hvem sin standard skattyter kan vedlikeholde tilbake til, for å fortsatt ha direkte fradrag i behold, ble avgjort i Rt. 1940 s. 594 (*von Koss-dommen*). Synspunktet er betraktet som gjeldende rett.⁵⁷ Von Koss (skattyter) hadde kjøpt en eiendom, og begynte straks med oppussing og reparasjon av bygningene på eiendommen. Deretter krevde han direkte fradrag for kostnadene som vedlikeholdskostnader. Høyesteretts flertall (dissens 4-1) ga han medhold i at kostnadene kunne fradras som vedlikeholdskostnader. Etter en tolkning av bestemmelsen, konkluderes det på side 595, at «[e]n nye eier må [...] ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid». De lege lata kan et formuesobjekt dermed vedlikeholdes tilbake til den høyeste standarden det har hatt, også på tidligere eiers hånd, og kostnaden kan likevel fradragføres direkte.

⁵⁶ Jf. tidligere drøftelse i punkt 3.3.

⁵⁷ Dette er senere fulgt opp i bl.a. Rt. 1999 s. 1303 og HR-2016-1801-A.

I nyere tid har flere teoretikere uttalt seg kritisk til en slik forståelse av vedlikeholdsbegrepet.⁵⁸ Man kan tenke seg flere grunner til at man heller bør legge høyeste standard i *skattyters eiertid* til grunn. Først og fremst vil opprinnelig eier normalt få fradrag for et eventuelt verdifall ved salg, enten i form av tapsfradrag eller ved lav gevinstbeskatning. Når den nye eieren da får fradrag for å vedlikeholde opp til original standard, så blir det i prinsippet tale om et dobbeltfradrag. I tillegg vil kjøper ofte betale en pris som gjenspeiler formuesobjektets verdi ved anskaffelsen. Dersom kjøperen deretter vedlikeholder opp til en høyere standard, så vil det i utgangspunktet ikke være snakk om en oppofrelse, men en ombytting av verdier. Ettersom skattyter ikke har hatt en reduksjon i sin egen formuesstilling, men får fradrag for en kostnad som oppstår hos en annen, vil dette stride med skatteevneprinsippet. I forlengelsen av dette kan det også sies at løsningen som følger av Von koss-dommen, vil stride mot hensynet til nøytralitet. Det blir gunstigere for skattyter å velge et investeringsobjekt som er dårlig vedlikeholdt fremfor et som er godt vedlikeholdt, nettopp fordi man vil få direkte fradrag for vedlikeholdet. Hvis man velger et godt vedlikeholdt objekt får man en høyere kostpris og kostnader til arbeid vil som utgangspunkt måtte avskrives over tid. Dette kan også medføre en forskjellsbehandling av personer som kjøper godt vedlikeholdte objekter og motsatt. Det har blitt fremmet forslag om å endre rettstilstanden, slik at fradrag for vedlikehold begrenses til forbedringer tilbake til den standarden formuesobjektet hadde ved kjøperens erverv.⁵⁹ Et slikt forslag har ikke blitt fulgt opp, uten at det er gitt noen forklaring på hvorfor. Men som vi ser, er det de lege ferenda likevel mye som taler for at rettstilstanden på dette punkt bør endres.

4.3 Hvilken standard er «samme stand»?

4.3.1 Relativt standardforbedringskriterium

Standardvurderingen kan ved første øyekast virke grei nok; man sammenligner de fysisk/tekniske, funksjonelle og økonomiske forholdene før og etter arbeidet er utført, og undersøker om formuesobjektet objektivt sett er i samme stand. Dersom det er benyttet nye materialer og/eller utførelsesmetoder kunne man tenkt seg at dette normalt ville medført en standardheving, da dette gjerne hever den opprinnelige standarden. Men hva som utgjør samme

⁵⁸ Se bl.a. Zimmer (2018) s. 198 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.11 «Frdrag for tidligere eiers slitasje mv».

⁵⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 312 og 352 og Innst. O. nr. 80 (1990–1991) s. 291-292.

standard vil endre seg over tid. I tråd med samfunnsutviklingen er det åpnet opp for at det kan foreligge vedlikehold, også ved bruk av mer moderne materialer og metoder.⁶⁰ Det vil si at vedlikeholdsfradrag aksepteres, så lenge den *relative* standarden opprettholdes.⁶¹

Ved vurderingen av om arbeidet medfører en standardheving eller oppgradering til relativ standard, står det i Skatte-ABCen at:⁶²

Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen **trengte** utskifting (uthevet her).

Som ellers gjelder vilkåret om vedlikeholdsbehov også for vedlikeholdsfradrag ved opprettholdelse av den relative standarden. Slik forstås det også av førstvoterende i Lysedommen.⁶³ Videre er ikke fradrag begrenset til å gjelde materialene man benytter seg av (ref. ordlyden «materialbruk mv.»). Dermed kan skattyter også benytte seg av mer moderne metoder ved utførelsen av arbeidet, så lenge det er innenfor rammen av den relative standarden.⁶⁴ Relativ standard er særlig aktuelt innenfor bygg- og anleggsbransjen, ettersom materialer og arbeidsmetoder stadig er i utvikling. Vi kan se for oss et eksempel med isolasjon. Tidligere var det vanlig å isolere husvegger med blant annet sagmugg og flis. I nyere tid har man gått over til mer moderne isolasjonsmaterialer, eksempelvis plastskum, og man kan tenke seg at dette anses å ha relativ lik standard som de gamle materialene. Da kan skattyter skifte ut sagmuggen med plastskum, og likevel få kostnadene fradratt som vedlikehold, gitt at vilkåret om vedlikeholdsbehov er oppfylt.

⁶⁰ Se Utv. 1975 s. 586 FIN, HR-2020-2018-A avsnitt 48 og Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.3) med videre henvisninger.

⁶¹ Utrykket «relativ standard» benyttes bl.a. i Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.5 «Fysisk/teknisk relativ standardforbedring» og Zimmer (2018) s. 196.

⁶² Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.3). Synspunktet er fulgt opp i HR-2020-2018-A avsnitt 48-49.

⁶³ HR-2020-2018-A avsnitt 49.

⁶⁴ Syversen (1996) nr. 3 s. 128.

Et spørsmål er hvor langt skattyter kan gå i å bruke nye materialer eller metoder, før det ikke lenger er å anse som vedlikehold. Dersom en originaldel må byttes, og den opprinnelige delen ikke lenger er å få tak i, antas det at kostnadene kan fradragføres som vedlikehold, selv om den nye delen har en høyere standard.⁶⁵ For andre kostnader må det normalt gjøres en konkret vurdering av om materialene eller utførelsen medfører en standardheving, utover den relative standarden. Bedømmelsen må skje med utgangspunkt i de samme momentene nevnt i punkt 3.3.⁶⁶ I Lyse-dommen ble det imidlertid anført av skattyter at når et formuesobjekt tidligere hadde vært i tråd med offentligrettslige krav, måtte kostnadene knyttet til å bringe objektet tilbake i overensstemmelse med nye offentlige påbud, være innenfor det relative standardforbedringskriteriet. Dette reiser spørsmål om offentlige påbud kan reises som en relativ standard.

4.3.2 Særlig om offentlige påbud som relativ standard

Vil offentlige påbud være en relativ standard, med den konsekvens at skattyter kan få vedlikeholdsfradrag for å bringe formuesobjektet tilbake til en standard som er godkjent av myndighetene? Dette ble som nevnt anført av Lyse Produksjon AS (Lyse) i Lyse-dommen:⁶⁷

[...] arbeidene [har] bare medført at et anlegg som tilfredsstilte de strengeste sikkerhetskrav da det ble bygget, nå tilfredsstiller dagens tilsvarende krav. Det er akseptert at en oppgradering til den standard som i dag tilsvarer standarden på anskaffelsestidspunktet, er vedlikehold.

Lyse mente altså at siden damanlegget var i tråd med gjeldende offentligrettslige reguleringer da det var nytt, måtte det anses som innenfor den relative standarden å bringe det tilbake i tråd med offentlig påbud.

Før vi går inn på Høyesteretts konkrete vurdering i den saken, vil jeg se nærmere på den tidligere rettstilstanden. Før skattereformen av 1992 ble det i ligningspraksis godtatt at miljøverninvesteringer som følge av offentlige påbud kunne fradragføres direkte.⁶⁸ Dette

⁶⁵ HR-2020-2018-A avsnitt 49.

⁶⁶ Ibid. avsnitt 48.

⁶⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 21.

⁶⁸ Skatteklagenemnda NS 13/2019.

gjaldt selv om kostnadene etter vanlige skatteregler var aktiveringspliktige med påfølgende avskrivninger. Ved skattereformen av 1992 ble en slik adgang opphevet og kostnader på grunn av offentlige påbud eller forbud ville ikke lenger uten videre aksepteres som vedlikeholdskostnader. I skattelovens forarbeider har Finansdepartementet uttalt:⁶⁹

Dagens praksis med direkte utgiftsføring av miljøverninvestering bryter etter departementets oppfatning klart med de retningslinjer som er trukket opp for skattereformen. Alle driftsmidler av varig verdi bør aktiveres og avskrives i takt med den faktiske verdiforringelsen. [...] Et krav om aktivering og påkostning bør gjelde selv om investeringene må foretas som følge av offentlige påbud [...]

Med den uttalelsen virker det ganske klart at man ønsket å oppheve adgangen til å direkte fradragføre kostnader som følge av offentlige påbud for miljøverninvesteringer. Men i Lysedommen gjaldt saken en sikkerhetsforskrift, og var ikke knyttet til miljø. Spørsmålet ble dermed om det samme måtte gjelde for alle typer offentligrettslige reguleringer. Høyesterett svarte bekreftende på dette. Førstvoterende viser til uttalelsene i forarbeidene og sier videre at:⁷⁰

Slik jeg forstår denne uttalelsen, tok også den sikte på grensen mellom vedlikehold og påkostninger mer allment; den var ikke avgrenset til kostnadene ved miljøtiltak. Jeg kan i alle fall ikke se noen grunn til at det skulle gjelde noe annet for forbedring av sikkerheten på damanlegg. At en eiendel oppgraderes som følge av offentlige påbud, kan altså ikke **i seg selv** føre til at oppgraderingen anses som vedlikehold (uthevet her).

Konklusjonen i dommen var at kostnadene ikke kunne fradragføres direkte etter § 6-11, men måtte aktiveres og avskrives som påkostning. Det er nærliggende å tolke dommen som at kostnader knyttet til offentlige påbud ikke uten videre gir rett til vedlikeholdsfradrag. At formuesobjektet tidligere har vært i tråd med offentlige påbud utgjør altså ikke i seg selv en *relativ standard*. Dermed vil ikke skattyteren automatisk ha rett til direkte fradrag for kostnader som går med til å bringe formuesobjektet i overensstemmelse med nye offentlige påbud.

På den annen side kan dommen neppe tolkes som at vedlikeholdsfradrag er utelukket fordi nye offentlige påbud nødvendiggjør arbeid på formuesobjektet. Vi kan se for oss at skattyter har

⁶⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) s. 118.

⁷⁰ HR-2020-2018-A avsnitt 51.

drevet et damanlegg gjennom 30 år, og i løpet av disse årene har anlegget vært gjenstand for ikke-ubetydelig slitasje. Etter 30 år, får man en ny sikkerhetsforskrift, som forutsetter at anlegget utbedres for å være i tråd med den offentligrettslige reguleringen. Dersom vedlikeholdet av slitasjen også fører til at anlegget igjen overholder kravene i forskriften, må det kunne antas at skattyters vedlikeholdskostnader er fradragsberettigede, uavhengig av om vedlikeholdet skjer som en konsekvens av et offentlig påbud.

I Skatte-ABCen er det riktignok uttalt at det «foreligger en påkostning hvor forbedringen er utført for å bringe objektet i samsvar med nye offentligrettslige krav».⁷¹ Uttalelsen kan gi inntrykk av at arbeid som skyldes offentlige påbud alltid skal anses som aktiveringspliktige påkostninger. I lys av forrige eksempel kan Lyse-dommen neppe forstås slik. Det avgjørende må være om arbeidet dekker et vedlikeholdsbehov og om det bringer formuesobjektet tilbake til samme stand som tidligere, ikke at vedlikeholdet var nødvendig å gjennomføre som følge av nye offentlige påbud. Lyse-dommen fremstår derfor som en videreføring og presisering av den tidligere rettstilstanden, herunder at vurderingen må skje konkret på bakgrunn av objektets fysisk/tekniske standard, funksjonalitet og økonomiske forhold, og ikke årsaken til at arbeidet ble utført.

4.3.3 Praktikable regler for spesielle formuesobjekter

Det som hittil er skrevet relaterer seg i første rekke til fysiske formuesobjekter (driftsmidler) som typisk er gjenstand for fysisk slitasje. Som nevnt i punkt 2.4 er det alminnelig antatt at vedlikeholdsfradrag også vil kunne gis for vedlikehold av formuesobjekter som ikke utsettes for fysisk slitasje eller lignende standardforringelse etter § 6-1. Et typisk eksempel på dette er dataprogrammer og andre immaterielle driftsmidler som fort blir utdatert som følge av hurtig teknologisk utvikling og behov. Problemstillingen i dette punktet er om, og i hvilken utstrekning, reglene om fradrag for vedlikehold etter §§ 6-1 og 6-11 tar hensyn til formuesobjekter som ikke er gjenstand for slitasje, men som følge av rask teknologisk utvikling stadig blir utsatt for oppdateringer og annet arbeid.

⁷¹ Skatte-ABC 2021/2022 s. 1508 (Emne: Vedlikehold punkt 5.3).

Det første som må vurderes i denne sammenheng er om oppdateringer og lignende utbedringer av dataprogram og andre immaterielle driftsmidler, er «vedlikehold». Først og fremst kan man si at feilretting av et dataprogram vil bringe programmet tilbake til dets opprinnelige stand. Dette vil normalt være å anse som vedlikehold, og kostnadene til dette vil i utgangspunktet være direkte fradragsberettigede, som for andre fysiske formuesobjekter.⁷² Oppdateringer og andre videreutviklinger vil derimot kunne tale for at dataprogrammet er i teknisk og funksjonelt bedre stand, sammenlignet med hvordan det opprinnelig var. Dette kan tilsi at slike kostnader må aktiveres som påkostninger. Melsom har tatt til orde for en slik forståelse.⁷³ I en uttalelse til Skattedirektoratet, har imidlertid Finansdepartementet akseptert oppdateringer av dataprogrammer som vedlikehold.⁷⁴ Det samme er lagt til grunn i Skatte-ABC 2021/2022, hvor det uttales at grensen mellom vedlikehold og påkostning også gjelder ved «oppdatering mv. av dataprogrammer».⁷⁵ Dermed har skattemyndighetene godtatt at oppdateringer av dataprogrammer kan være å anse som vedlikehold.

Ettersom det er uttalt i Skatte-ABCen at grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger ellers skal gjelde ved oppdateringer, kunne en naturlig konsekvens vært at kostnader til oppdateringer som fulgte av endringer i lover og regler (offentlige påbud), måtte aktiveres og avskrives. Likevel er det gitt noen særlige regler for dataprogrammer også hva gjelder offentlige påbud. I Finansdepartementets uttalelse ble det presisert at oppdateringer som skyldes endringer i lover, regler mv., som utgangspunkt skulle aksepteres som vedlikehold. Begrunnelsen for dette var at man hadde et behov for «praktikable regler på dette spesielle området [...]».⁷⁶ Dette betyr blant annet at dersom det kommer en forskrift om GDPR, så kan skattyter få fradrag for kostnadene som trengs for å gjøre dataprogrammet i tråd med dette offentlige påbudet. Senere har dette blitt fulgt opp og konkretisert i retts- og ligningspraksis.⁷⁷ Ved vurderingen av om offentlig påbud var en relativ standard i Lyse-dommen, viser førstvoterende til Finansdepartementets uttalelser, og sier videre at praksisen «fortsatt [er] forstått som et delvis unntak fra de vanlige kriteriene for hva som utgjør vedlikehold» og at praksisen «ikke [har] overføringsverdi til tilfeller som saken her».⁷⁸ Dermed ser man at det gjelder et unntak for

⁷² Feilretting vil gjerne medføre at skattyter har et vedlikeholdsbehov, jf. punkt 3.2.

⁷³ Melsom (1994) s. 144-145.

⁷⁴ Utv. 2011 s. 1487 FIN punkt 3.

⁷⁵ S. 1510 (Emne: Vedlikehold punkt 5.7.1).

⁷⁶ Utv. 2011 s. 1487 FIN punkt 3.

⁷⁷ Skatte-ABC 2021/2022 s. 1511 (Emne: Vedlikehold punkt 5.7.4).

⁷⁸ Se HR-2020-2018-A avsnitt 50 med videre henvisninger.

dataprogrammer, enn det som ellers gjelder ved offentligrettslige reguleringer. Unntaket er begrunnet med at dataprogrammer gjerne er gjenstand for hurtige utviklinger og regelendringer, som taler for at det er praktisk med et unntak for slike driftsmidler. I forlengelsen av dette kan man imidlertid spørre seg hvor langt dette unntaket rekker, og om det kan gjøres unntak for andre formuesobjekter hvor de samme hensynene gjør seg gjeldende.

Dette spørsmålet vil være særlig aktuelt for formuesobjekter som er nye på markedet, hvor reguleringen gjerne vil utvikles og endres i tråd med konsekvensutredninger, som igjen kan medføre hyppige regelendringer. Det samme kan også gjelde innenfor bransjer som generelt opererer ut fra skjønsmessige standarder som stadig utvikles og krever endringer. Et eksempel er havbruk til havs. I dag ser man på mulighetene for å etablere oppdrettsanlegg for laks ute i havet, i stedet for langs kysten og inne i fjordene. Man kan tenke seg at en slik etablering vil medføre en del problemstillinger som må løses underveis, både knyttet til anleggets tekniske stand og påvirkningen på miljøet rundt, blant annet risikoen for lakselus. Det følger av NYTEK-forskriften (2011) § 31 første ledd, som gjelder for flytende akvakulturanlegg, at innehaveren av akvakulturtillatelsen skal påse at anlegget «til enhver tid er i forsvarlig teknisk stand». «Forsvarlig» er en skjønsmessig standard, som kan utvikles og endres i tråd med samfunnsutviklingen.

I dag er det også mange formuesobjekter som inneholder en form for dataprogram, alt fra biler, smarttelefoner og -klokker, til ulike typer maskiner, som vaskemaskiner, kaffemaskiner etc. Samtidig har man lignende formuesobjekter som ikke har dette. For eksempel vil en smartklokke fra Apple preges av mye programvare, mens en eldre analog klokke ikke gjør det. Skal unntaket for offentligrettslige reguleringer gjelde for slike blandingsprodukter? Vi kan se for oss et eksempel med biler i taxivirksomhet. Ett selskap har nye biler fra Tesla, med et bremsesystem som er knyttet til bilenes datamaskin, mens ett annet har eldre biler fra Opel. Deretter kommer det en regel som skjerper kravene til bilers bremsesystem. Slik regelen er nå tilsier det at skattyter som kan oppdatere dataprogrammet for å forbedre bremsene, i utgangspunktet får direkte fradrag for kostnadene, nettopp fordi det finnes et unntak for oppdatering av dataprogrammer. Motsetningsvis vil en taxivirksomhet som må oppgradere bremsene gjennom et mekanisk arbeid, for eksempel ved å skifte bremseklossene, måtte aktivere kostnadene som en påkostning.

Oppsummert kan man si at unntaket for dataprogram muligens også bør kunne få anvendelse for andre formuesobjekter som er gjenstand for en like hurtig utvikling og regelendringer. De samme praktiske hensynene som ligger til grunn for unntaket for dataprogram, vil i like stor grad gjøre seg gjeldende her. Det er mer usikkert om unntaket kan gjelde for blandede formuesobjekter. En forskjellsbehandling mellom formuesobjekter som inneholder dataprogrammer og andre driftsmidler vil for det første stride mot likebehandlingshensynet, ettersom det blir ulike konsekvenser for skattytere som for eksempel har automatiske fremfor manuelle bremses. For det andre vil nøytralitetsprinsippet tale mot at unntaket gjelder for slike tilfeller, da regelen vil gi skattyter insentiv til å investere i driftsmidler som inneholder dataprogrammer. Per i dag er det ikke sikkert dette vil få så store utslag, da det ikke så ofte kommer nye offentlige påbud som påvirker skattytere på denne måten. Imidlertid går den teknologiske utviklingen fort, og jo flere driftsmidler som inneholder dataprogrammer, jo mer må etter all sannsynlighet reguleres. Dette kan derfor bli komplisert over tid. Det kan argumenteres for at unntaket må begrense seg til endringer i dataprogrammer som sådan, og ikke der endringen i dataprogrammet har virkning på et annet og fysisk formuesobjekt, for eksempel en bil. Uansett hvilke formuesobjekter som omfattes av unntaket og hvor langt unntaket rekker, må grensedragningen vurderes på bakgrunn av momentene fra rettspraksis, som jeg nå skal gå nærmere inn på i punkt 4.4.

4.4 Momentenes betydning ved avgjørelsen av om det foreligger en standardheving

Etter å ha konkludert med at offentlige påbud ikke kunne regnes som en relativ standard, måtte Høyesterett i Lyse-dommen vurdere om arbeidet medførte en standardheving eller om kostnadene kunne fradras direkte som vedlikehold. For grensedragningen anførte staten at de fysiske/tekniske forholdene måtte tillegges størst vekt, mens Lyse fremhevet at det økonomiske måtte veie tyngst, ettersom arbeidet ikke medførte noen verdier for eieren. I saken resulterte de konkrete arbeidene til at dammens masse ble økt med omtrent 9 prosent, demningen ble 19 meter bredere i bunnen, og damkronen ble forhøyet og økt i bredden. I tillegg ble bombekappen forsterket og det lagt på ny plastring. Sentralskattekontoret aksepterte fradrag for rett i

underkant av 4 prosent av de totale kostnadene som vedlikehold, mens Lyse anførte at alle kostnadene måtte kunne fradras direkte etter § 6-11.

Når retten presenterer momentene som er relevante for grensedragningen mellom vedlikehold og standardheving, uttales det innledningsvis at de fysiske/tekniske forholdene tradisjonelt er trukket frem som det «viktigste kriteriet».⁷⁹ I rettens konkrete vurdering av hvordan arbeidet har preget damanleggets fysiske/tekniske forhold, vises det til arbeidende som er gjort, og det uttales videre at disse ikke er «ubetydelige».⁸⁰ Det redegjøres ikke for hvorfor arbeidet anses å være ikke-ubetydelig, men rent fysisk ser man at deler av anlegget ble både bredere og høyere. En forsterkning av bombekappen kan sies å være en teknisk forbedring, da damanlegget i større grad enn tidligere vil tåle fysiske påkjenninger. Den nye plastringen ga damkronen en to lags ytre dekning, og i tingretten ble det lagt til grunn at denne plastringen var bedre og mer omfattende sammenlignet med den som tidligere forelå.⁸¹

Det var ikke omstridt at arbeidene ikke medførte noen funksjonelle forbedringer for kraftproduksjonen under normale driftsvilkår. Damanlegget ble ikke i bedre stand enn tidligere til å produsere vannkraft, som var anleggets ordinære funksjon. Likevel vurderte retten det som rimelig at et høyere sikkerhetsnivå var å anse som en form for funksjonsforbedring, ettersom arbeidet medførte at anlegget ble bedre egnet til å håndtere ekstreme hendelser, sammenlignet med tidligere. At det var lite sannsynlig at slike hendelser ville inntreffe, kunne ikke ha betydning. Det kan være særlig aktuelt å vurdere et eventuelt høyere sikkerhetsnivå i tilfeller hvor arbeidene først og fremst knytter seg til en sikkerhetsforskrift. Men man kan spørre seg om dette skal vektlegges i like stor grad i andre situasjoner. Vi kan se for oss et eksempel med et hotell som har behov for å skifte ut en entrédør, grunnet langvarig slitasje. Døren som må skiftes er svært gammel, og i utgangspunktet vil det kunne være en relativ standardforbedring å skifte den ut med en mer moderne type. Men dersom den nye døren er mer brannsikker enn den gamle, kunne man argumentert for at den nye døren hadde et høyere sikkerhetsnivå, og at det derfor forelå en funksjonsforbedring. Det er usikkert om argumentet i Lyse-dommen kan få

⁷⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 45. Standpunktet har grunnlag i gjennomgående juridisk teori, se henvisninger i dommens avsnitt.

⁸⁰ HR-2020-2018-A avsnitt 54.

⁸¹ UTV-2018-1296 (Oslo tingrett) under punkt «Om kostnadene med arbeida på Svartevassdemninga i 2012 t.o.m. 2014 skal utgiftsførast direkte».

så stor rekkevidde, ettersom det er nærliggende å tro at de fleste nye deler og/eller formuesobjekter generelt sett har et høyere sikkerhetsnivå sammenlignet med tidligere.

Angående de økonomiske forholdene uttaler førstvoterende at tiltakene kan sies å ha stor økonomisk verdi, fordi arbeidene var en forutsetning for videre tillatelse til drift. Likevel kunne ikke dette være avgjørende, da man kan tenke seg «pålagte tiltak som åpenbart er vedlikehold», som også er nødvendige for å kunne fortsette driften.⁸² Men bør dette overhodet tillegges vekt? Det økonomiske momentet knytter seg til inntektsmuligheter i fremtiden, jf. punkt 3.3, men vedlikeholdsarbeid vil gjerne også påvirke fremtidig inntekt. Dersom et formuesobjekt har et vedlikeholdsbehov, og skattyter vedlikeholder objektet til samme stand som tidligere, vil kostnadene som utgangspunkt kunne fradras direkte som vedlikehold. At kostnadene til gjenopprettelsen er nødvendig for at skattyter skal sikre seg samme inntjening som tidligere, kan ikke uten videre føre til at det blir tale om en standardheving. For at det skal bli tale om en forbedring av de økonomiske forholdene, er det dermed naturlig at inntektsmuligheten må øke, sammenlignet med tidligere. Det samme må gjelde der arbeidene er en følge av offentligrettslige krav, forutsatt at det forelå et vedlikeholdsbehov. Imidlertid følger det et annet viktig poeng i dommen knyttet til det økonomiske momentet; nemlig at liten eller ingen økonomisk verdi for eieren, «ikke [kan] føre til at endringene likevel må anses som vedlikehold».⁸³

Når Høyesterett etter dette konkluderer med at kostnadene ikke kunne fradragføres direkte som vedlikeholdsutgifter etter § 6-11, ser man at det avgjørende var at de fysisk/tekniske forbedringene førte til at damanlegget ble i bedre stand til å motstå påkjenninger, sammenlignet med før arbeidet ble utført. Fravær av funksjonsforbedringer ved ordinær drift og manglende økonomisk verdi for skattyter, kunne ikke føre til at kostnadene måtte anses som vedlikeholdskostnader. I tråd med det som tidligere har vært lagt til grunn i juridisk teori, vil en forbedring av de fysisk/tekniske forholdene måtte tillegges «størst vekt» i grensedragningen mellom vedlikehold og standardheving.⁸⁴

⁸² HR-2020-2018-A avsnitt 56.

⁸³ Ibid. avsnitt 57.

⁸⁴ I.c.

5 Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktige endringsarbeider

5.1 Vedlikeholdsfradrag ved endringsarbeider

Det kan tenkes at en gjenstand endres uten at arbeidet medfører en standardheving, eksempelvis et hotell som skifter ut karuselljør med en ordinær inngangsdør. I et slikt tilfelle kan det vanskelig sies at standarden egentlig er hevet, og vurderingen må derfor heller knyttes til om standarden er *endret*. For det tilfellet at skattyter endrer et formuesobjekt, vil også objektets standard endres, og da vil ikke arbeidet bringe objektet tilbake til samme stand som tidligere. Kostnadene knyttet til endringsarbeider vil derfor som utgangspunkt ikke være fradragsberettiget etter § 6-11.⁸⁵ Bakgrunnen for å nekte vedlikeholdsfradrag for endringsarbeider, er i teorien satt i sammenheng med begrunnelsen for vedlikeholdsfradraget:⁸⁶

Den reelle omkostning er slitasjen. Vedlikeholdet representerer bare en faktisk og målbar manifestasjon av dette. Endringsarbeider er ikke utløst av noen slitasje.

En annen måte å si dette på, er at ved endringsarbeider er kostnadene gjerne ikke et resultat av et vedlikeholdsbehov. Det skjer typisk med sikte på noe annet enn å vedlikeholde eiendelen. Dersom en frisør endrer et lager til å bli en del av frisørsalongen, kan man si at bakgrunnen for endringen er knyttet til behovet for å tilpasse lokalene til en større kundegruppe, fremfor et vedlikeholdsbehov. Videre vil endringsarbeider kunne sammenlignes med at skattyter investerer i et nytt formuesobjekt. Hvis frisøren kjøper et tilliggende lokale for å utvide salongen, har hen byttet et formuesgode med et annet, typisk kontanter mot et formuesobjekt. Det samme vil reelt sett skje dersom frisøren endrer lokalene som nevnt. Da har det ikke skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling, men en ren ombytting av verdier, og skatteevneprinsippet taler dermed mot at vedlikeholdsfradrag skal innrømmes. Utgangspunktet blir etter dette at kostnader knyttet til å endre formuesobjektet, må aktiveres og avskrives. Det fins imidlertid et unntak fra dette utgangspunktet. For endringsarbeider er det akseptert at

⁸⁵ Se HR-2016-1801-A avsnitt 42 og Zimmer red. (2019) s. 101.

⁸⁶ Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.10 «Ikke verdikriterium – endringsarbeider og leieboertilpasninger» tredje avsnitt.

skattyter kan få vedlikeholdsfradrag ved endringsarbeider for det som i rettspraksis og juridisk teori gjerne omtales som «tenkt vedlikehold».⁸⁷

5.2 Når er det aktuelt med fradrag for «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeider?

Verken lovteksten eller forarbeidene sier noe om når det kan være aktuelt å akseptere fradrag for «tenkt vedlikehold» etter § 6-11. Gjennom rettspraksis og skattemyndighetenes praksis har det vokst frem to situasjoner hvor fradrag for «tenkt vedlikehold» kan være aktuelt. For det første kan skattyter få vedlikeholdsfradrag i tilfeller hvor endringsarbeidene skjer i tilknytning til vedlikehold, og endringen er en «forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet».⁸⁸ En typisk situasjon er hvor skattyter må ta ned vegger for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette veggene opp igjen anses som en del av vedlikeholdskostnadene, også der det skjer endringer i rominndelingen.⁸⁹ For det annet vil fradrag for «tenkt vedlikehold» kunne være aktuelt for «kostnadene ved det vedlikehold som det ville vært behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt.»⁹⁰ Enkelt forklart betyr dette at skattyter kan få direkte fradrag for den delen av kostnadene som uansett ville oppstått ved et ordinært vedlikehold. Sistnevnte er de klassiske tilfellene av «tenkt vedlikehold».

I forbindelse med vedlikeholdsfradrag for «tenkt vedlikehold», er det utviklet begrensninger i hvor langt denne fradragsretten strekker seg. Først og fremst ble det i Norrøna-dommen presisert at fradrag vil være begrenset oppad til det beløp som et alminnelig vedlikehold ville kostet.⁹¹ Dette er det såkalte merutgiftssynspunktet; kostnader som overstiger det som ville medgått til vedlikehold dersom endringen ikke fant sted, må aktiveres som påkostninger.⁹² Videre i dommen ble det oppstilt en ytterligere forutsetning for vedlikeholdsfradrag for «tenkt

⁸⁷ Se HR-2016-1801-A avsnitt 44, Zimmer red. (2019) s. 101 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.7 «Endringsarbeider – tenkt vedlikehold».

⁸⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 43.

⁸⁹ Eksempelet er tatt fra Skatte-ABC 2021/2022 s. 1508 (Emne: Vedlikehold punkt 5.2).

⁹⁰ HR-2016-1801-A avsnitt 44. Synspunktet følger av skattemyndighetenes praksis, se Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.4).

⁹¹ HR-2016-1801-A avsnitt 46.

⁹² Se Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.4). Se også Zimmer red. (2019) s. 101 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.6 «Merutgiftssynspunktet – fradrag for tenkt vedlikehold».

vedlikehold», nemlig at «endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold».⁹³ Merutgiftssynspunktet er dermed ikke alene avgjørende, idet fradrag retten også avgrenses dersom endringsarbeidene er såpass betydelige at det ikke lenger kan være snakk om vedlikehold. For å avgjøre om det er tilfellet, må det foretas en vurdering på bakgrunn av de tradisjonelle momentene. I praksis er det særlig denne vurderingen som volder problemer, og derfor vil jeg behandle dette i påfølgende punkt 5.3.

Fradrag for «tenkt vedlikehold» henger tett sammen med skatteevneprinsippet og hensynet til nøytralitet og likebehandling. Når et formuesobjekt har et vedlikeholdsbehov, er det rimelig at skattyter får fradrag for det vedlikeholdet ville kostet, ettersom skattyter da har hatt en reduksjon i sin formuesstilling. Dette gjelder også dersom skattyter endrer formuesobjektet. Motsetningsvis har ikke skattyter hatt en større reduksjon i formuesstillingen enn den verdireduksjonen objektet har hatt. Fradraget bør derfor begrenses til kostnadene for vedlikeholdet. Videre ville manglende fradrag for «tenkt vedlikehold» gitt skattyter insentiv til å først foreta et vedlikehold, for deretter å gjennomføre en endring. Dette ville vært lite effektivt. I forlengelsen av dette ville det også kunne medført en forskjellsbehandling, dersom skattyter som hadde behov for en endring, ikke fikk direkte fradrag for samme vedlikeholdsbehov.

5.3 Momentene i grensedragningen: Når erstatter endringsarbeider etter sin karakter et vedlikehold?

I Norrøna-dommen gjennomførte et eiendomsselskap (skattyter) en totalrehabilitering av Norrønagården. Spørsmålet i saken var om skattyter kunne få direkte fradrag for kostnader knyttet til rivning av et storkjøkken og innervegger, endring av fasade og inngangsparti, og endring av deler av den elektriske installasjonen, mm. Grunnen for endringen var blant annet å tilpasse lokalene til nye leietakere, og det var derfor nødvendig å endre gården fra storkjøkken til butikk. Partene var imidlertid enige om at vedlikeholdsbehovet var stort. Høyesterett måtte gjøre en generell vurdering av om endringsarbeidet erstattet vedlikehold, og i den forbindelse uttalte førstvoterende at:⁹⁴

⁹³ HR-2016-1801-A avsnitt 47.

⁹⁴ Ibid. avsnitt 48.

Verken loven eller Høyesteretts praksis gir noen anvisning på hvordan man skal trekke denne grensen, som nødvendigvis vil måtte bli noe skjønnsmessig. I andre sammenhenger ses det gjerne hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold. Jeg antar at dette også vil være utgangspunktet her. Problemstillingen vi står overfor, oppstår typisk der det er foretatt fysiske eller tekniske endringer av noe omfang og kostnad. Det fremstår derfor som nærliggende å legge spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner, slik Skatteklagenemnda har gjort: Så langt gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et «tenkt vedlikehold». Etter samme betraktning bør kostnadene til nye funksjoner aktiveres som påkostninger.

Denne uttalelsen kan forstås slik at Høyesterett trekker frem en ytterligere begrensning for fradrag for «tenkt vedlikehold», nemlig at arbeidene må videreføre gjenstandens funksjoner, og at dette er et avgjørende kriterium i seg selv.⁹⁵ På den annen side kan uttalelsen antyde at de funksjonelle forholdene skal tillegges størst vekt i grensedragningen mellom vedlikehold og endringsarbeider. Det funksjonelle momentet synes uansett å stå helt sentralt i denne vurderingen. Dette vil i så fall skille seg fra det som tidligere er sagt knyttet til standardhevingsspørsmålene, hvor vi så at de fysiske/tekniske forholdene hadde avgjørende betydning.⁹⁶

Høyesterett foretok en konkret vurdering av enkeltpostene hver for seg. Om kostnadene til rivning av storkjøkkenet, fremhevet Høyesterett at kjøkkenfunksjonen ikke ble videreført. Som vi har sett, er vedlikehold å sette et formuesobjekt tilbake i samme stand som tidligere. Hvis et formuesobjekt mister sentrale egenskaper, og samtidig tillegges andre, nye egenskaper, vil funksjonen normalt være endret sammenlignet med den stand som forelå før arbeidet ble utført. At kjøkkenet ikke ble videreført, medførte dermed en funksjonsendring, og kostnadene måtte aktiveres som påkostninger. Av samme grunn ble også fradrag for kostnadene til rivning av vegger nektet. Høyesterett anså at veggens funksjoner ikke ble videreført, da rivningen var begrunnet i å tilpasse lokalene til ny bruk. Men som vi så ovenfor i punkt 3.3, skal vurderingen av om det foreligger vedlikehold avgjøres på bakgrunn av objektive kriterier. Å vektlegge skattyters subjektive hensikt med arbeidene vil dermed stå i motstrid til dette utgangspunkt.

⁹⁵ Et slikt synspunkt synes å fremgå av Zimmer red. (2019) s. 101

⁹⁶ Jf. tidligere drøftelse i punkt 4.4.

Imidlertid er det presisert i Skatte-ABCen at det ikke er avgjørende om formuesobjektet skal benyttes i annen virksomhet enn før renoveringen, men at kriteriet vil ha betydning i tilfeller hvor «[...] spesielle egenskaper har blitt innført eller fjernet, f.eks. fjerning av kjøkken eller bad.»⁹⁷ Dermed vil ikke selve ombyggingen i seg selv nødvendigvis anses som en funksjonsendring, men det må gjøres en konkret vurdering av om endringen påvirker *spesielle* egenskaper ved formuesobjektet. Det sies lite om hva som skal til for at dette kriteriet er oppfylt, men det er nærliggende å tro at dette omfatter formuesobjekter som er egnet til helt spesifikke gjøremål. Vil for eksempel ombyggingen av et kjølerom til et inngangsparti omfattes? Og hva om visse egenskaper videreføres, for eksempel dersom man bygger om et kjølerom til en vinkjeller? Norrøna-dommen gir lite veiledning på dette punkt, utover at endring fra storkjøkkenet til butikklokaler klart nok omfattes.

I forlengelsen av dette, er også vurderingen av det elektriske anlegget interessant. Her ble 75 prosent av kostnadene akseptert som vedlikehold, mens de resterende 25 prosentene måtte aktiveres. Fordelingen ble gjort med hensyn til at skattyter «ikke videreførte de særskilte delene av anlegget som skulle betjene storkjøkkenet», samt at anlegget ble tilpasset nye leietakere.⁹⁸ Til tross for at det elektriske anlegget kunne sies å ha samme funksjoner før og etter arbeidet ble utført, herunder å generere strøm, fikk det betydning at anlegget tidligere var knyttet til storkjøkkenet. Da anlegget ble nedskalert, ble egenskaper fjernet, og dette påvirket spesielle egenskaper ved formuesobjektet; anlegget kunne ikke lenger betjene et kjøkken. Dette ble ansett som en funksjonsendring. Det er uklart hvorfor Høyesterett innrømmet vedlikeholdsfradrag for 75 prosent av kostnadene, men det kan tenkes at dette er begrunnet i at størsteparten av egenskapene likevel ble videreført. Imidlertid kunne det samme gjelde for veggene som ble revet, og ettersom retten ikke spesifiserer bakgrunnen for fordelingen, kan det være vanskelig å vite hvordan dette skal overføres til andre tilfeller.

Fasaden og inngangspartiet ble ombygget ved at yttervegger og vinduer ble flyttet én meter ut, det ble benyttet nye materialer, i tillegg til at inngangspartiet var helt nytt. Kostnadene ble fordelt på samme måte som for det elektriske anlegget (75/25). Begrunnelsen var at

⁹⁷ Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.4). Zimmer skriver at fradragsrett for «tenkt vedlikehold» bare avskjæres hvor spesialiserte funksjoner ikke videreføres, men uten å gå nærmere inn på hva som ligger i begrepet, se Zimmer red. (2019) s. 101.

⁹⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 59.

endringsarbeidene hadde elementer av «tilbygg og nye funksjoner».⁹⁹ Retten spesifiserer ikke hvilke nye funksjoner det er snakk om, og det er vanskelig å se for seg hvilke funksjonsendringer disse bestanddelene har fått. Det er nærliggende å tro at fasaden og inngangspartiets funksjon var den samme før og etter at arbeidet ble utført, og at de sentrale egenskapene ble videreført etter arbeidene. Et endret utseende og materialvalg kan nok derfor i større grad knytte seg til de fysisk/tekniske forholdene.¹⁰⁰ For tilbygget er det rimelig å anta at dette ville vært å regne som en nyanskaffelse, og at kostnadene til dette av den grunn måtte aktiveres.¹⁰¹ Det er nok ganske klart at oppussingen av fasaden og inngangspartiet medførte at bestanddelene fikk en endret standard sammenlignet med tidligere, men rettens argumentasjon kunne vært noe mer overbevisende på dette punkt. Uavhengig av om man hadde kommet til samme resultat, kunne standardvurderingen med fordel knyttet seg til andre momenter for grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning, herunder de fysisk/tekniske forholdene. Det kan diskuteres om retten i Norrøna-dommen blander sammen de fysisk/tekniske og funksjonelle forholdene. Dette kan være uheldig, ettersom funksjonaliteten er trukket frem som et tungtveiende moment for endringsarbeider. I visse situasjoner kan det dermed bli avgjørende å skille innholdet i de ulike momentene.

En sammenfatning viser at Høyesterett i Norrøna-dommen, tilsynelatende lar funksjonsendringer være avgjørende i grensedragningen mellom vedlikehold og endringsarbeider, men det er imidlertid ikke helt klart hvordan dette momentet skal avgrenses. Først og fremst kan det spørres om Høyesterett avviser at det er grunnlag for direkte fradrag for «tenkt vedlikehold», i tilfeller hvor gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt. Dette vil i så fall stride mot hensynene som ligger til grunn for fradrag for «tenkt vedlikehold».¹⁰² Dommen er kritisert i juridisk teori, og Dragvold mener blant annet at retten foretar en klar innskjerping av vedlikeholdsbegrepet.¹⁰³ Det kan stilles spørsmålsteget ved hvorfor man ikke aksepterte fradrag for vedlikeholdskostnader som uansett ville påløpt, særlig knyttet til kostnadene for rivning av vegger. En annen bemerkning man kan gjøre seg, er at funksjonalitetsbegrepet virker å være utvidet fra å gjelde et objekts konkrete egenskaper, ref. drøftelsen knyttet til fasade og inngangsparti. Dersom direkte fradrag er utelukket når objektets

⁹⁹ HR-2016-1801-A avsnitt 58.

¹⁰⁰ Se tidligere drøftelse angående innholdet i momentet i punkt 3.3.

¹⁰¹ Se mer om nyanskaffelser i kap. 6 nedenfor.

¹⁰² Se hensynene som begrunner fradrag for «tenkt vedlikehold» ovenfor i punkt 5.2.

¹⁰³ Se Dragvold (2017) nr. 1 s. 39 (punkt 6: «Avsluttende bemerkninger»). Zimmer har også tatt til orde for at dommen kan sies å være ganske streng, jf. Zimmer red. (2019) s. 101 og Zimmer (2017) nr. 3.

funksjonelle egenskaper er endret, vil det være desto viktigere å skille mellom funksjonelle og fysisk/tekniske forhold.

6 Grensen mellom vedlikehold og aktiveringspliktige nyanskaffelser

6.1 Hvorfor må det avgrenses mot nyanskaffelser?

Det siste typetilfellet jeg skal se på i denne avhandlingen, er grensedragningen mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Grensedragningen oppstår typisk som en konsekvens av at den aktuelle gjenstanden ikke har blitt vedlikeholdt på svært lang tid. Vedlikeholdsarbeidet kan da bli så omfattende at kostnadene, ifølge høyesteretts- og skattemyndighetenes praksis, må anses som anskaffelsesutgifter til et nytt objekt.¹⁰⁴ I den grad skattyter er over grensen for en nyanskaffelse må samtlige kostnader aktiveres. Nyanskaffelser vil ikke medføre en reduksjon i skattyters formuesstilling, og dermed vil det heller ikke være aktuelt å gi fradrag for «tenkt vedlikehold». Siden arbeidet på formuesobjektet typisk er svært omfattende og kostnadskrevende, har spørsmålet som oftest svært stor betydning for skattyteren.

Den grunnleggende dommen for denne grensedragningen er Christensen-dommen. I punkt 6.2 drøfter jeg dommen med henblikk på hvordan flertallet vokter og anvender de tre momentene løftet frem i rettspraksis. Flertallets konklusjon i Christensen-dommen (dissens 4-1) har vært gjenstand for en del kritikk i den juridiske teorien.¹⁰⁵ Årsaken til dette er at resultatet kan medføre enkelte uheldige konsekvenser for skattyter, i tillegg til at resultatet er utfordrende å forklare med tanke på hensynene bak fradragsretten. Kapittelet avsluttes derfor i punkt 6.3 med en drøftelse av hvilke heldige og uheldige konsekvenser dommen får, samt forslag til hvordan rettstilstanden potensielt bør endres.

¹⁰⁴ Dette var problemstillingen i Rt. 1999 s. 1303, og på side 1305 i dommen uttaler retten at «[v]edlikeholdsbegrepet forutsetter [...] en avgrensning i forhold til det som må anses som anskaffelse av et annet objekt.» I Skatte-ABC 2021/2022 s. 1509 (Emne: Vedlikehold punkt 5.4) fremgår det at det må trekkes en grense mellom vedlikehold og nyanskaffelse.

¹⁰⁵ Se punkt 6.3 nedenfor med videre henvisninger.

6.2 Momentenes betydning for avgjørelsen av om man står ovenfor en nyanskaffelse

I Christensen-dommen hadde skattyter totalrenovert et hus med et massivt vedlikeholdsbehov. Spørsmålet for Høyesterett var som nevnt om huset hadde gjennomgått en så omfattende forandring at det reelt ble tale om en nyanskaffelse. For å trekke grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, uttaler førstvoterende, som fremmet flertallets synspunkt, at avgjørelsen må bygge på en «fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betrakning [sic!]. [...] også husets ytre preg og funksjoner vil kunne ha betydning.»¹⁰⁶ Videre måtte avgjørelsen bero på en helhetsvurdering av disse momentene. Med dette kan det stilles spørsmål ved om det skal legges størst vekt på de fysiske/tekniske og økonomiske forholdene ved grensedragningen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, og at det funksjonelle momentet skal ha mindre betydning. Imidlertid kan det tenkes at den konkrete vektingen av momentene i denne saken, først og fremst har sin begrunnelse i hvilket formuesobjekt det var tale om. De funksjonelle forholdene til et hus vil stort sett være de samme etter utførelsen av et arbeid, og dette var derfor mindre relevant for avgjørelsen i saken. Ettersom førstvoterende uttaler at avgjørelsen skal bero på en helhetsvurdering av momentene, er det nærliggende å tro at momentene som utgangspunkt skal vektas likt. Dette til forskjell fra hva vi har sett ovenfor i sakene om standardheving og endringsarbeider, hvor retten henholdsvis har trukket frem de fysiske/tekniske og funksjonelle forhold som de avgjørende momentene.

Førstvoterende angir hvilke bygningsdeler som var i behold etter rehabiliteringen, og fastslår at det kun var beskjedne deler som gjenstod og at det i realiteten var «oppført et nytt hus på den tidligere rammen.»¹⁰⁷ Rent teknisk var det klart at huset ble utbedret på flere punkter, blant annet ved bruk av mer moderne materialer, og fysisk sett bar huset preg av å være et annet hus etter at det ble bygget opp igjen. Det er klart at disse forholdene tilsa at huset ikke var i samme stand som tidligere, og at man dermed hadde å gjøre med en påkostning. Flertallet gikk imidlertid enda lenger. Da det i hovedsak kun sto igjen reisverk og grunnmur, anså retten at arbeidene var av en slik karakter at det måtte være tale om en nyanskaffelse. Utover dette gir dommens premisser for øvrig lite veiledning om hvor mye som skal til for at grensen skal være overskredet.

¹⁰⁶ Rt. 1999 s. 1303 s. 1308.

¹⁰⁷ I.c.

Angående de økonomiske forholdene, viser førstvoterende til at de gjenbrukte bygningsdelene bare utgjorde en liten del av den totale kostnaden, mens kostnadene til rehabiliteringen utgjorde omtrent tre ganger så mye. Nyere og bedre materialer og bygningsmetoder vil gjerne påvirke skattyters inntektsmulighet i fremtiden, og bestanddelene vil gjerne typisk ha en varig verdi for skattyter. Man kan tenke seg at når huset ble revet og bygget opp igjen, så ville det gi større avkastning enn noen gang tidligere, som taler for en aktiveringspliktig påkostning. Det er likevel usikkert hvordan dette momentet skal vektlegges i forbindelse med vurderingen av om det foreligger en nyanskaffelse.

Dersom man sammenholder de fysisk/tekniske og økonomiske forholdene, ser man at rehabiliteringen medførte at skattyter fikk et endret formuesobjekt som var i klart bedre stand sammenlignet med tidligere. Det kan tenkes at grensen for nyanskaffelse må trekkes i tilfeller hvor arbeidene både har endret og forhøyet objektets standard, i så stor grad at det vil ha en betydelig økonomisk verdi for skattyter, sammenlignet med tidligere. Likevel er det vanskelig å fastslå hvor mye som skal til for at grensen er overskredet. Syversen skriver at dersom en etasje i et hus må rives og gjenoppbygges, så kan det ikke være å anskaffe et nytt objekt.¹⁰⁸ Men hvis vi ser for oss et tilfelle hvor skattyter eier en del av et bygg som er seksjonert til næring, for eksempel én etasje. Skattyter må pusse opp hele innsiden av etasjen på grunn av et omfattende vedlikeholdsbehov, men fasaden og rominndelingen beholdes. Vil dette anses som en nyanskaffelse, som medfører at skattyter nektes direkte fradragsrett for alle kostnader? I Skatte-ABCen er det tatt til orde for at det kan foreligge et nytt objekt, til tross for at formuesobjektet fremstår som en kopi av det gamle etter at arbeidene er utført.¹⁰⁹ Men dersom skattyter i Christensen-dommen hadde benyttet samme type materialer til å bygge et lignende hus, så ville huset i større grad vært i samme stand som før arbeidene ble utført. Det kan tenkes at det avgjørende for vurderingen av om det foreligger en nyanskaffelse, er knyttet til om formuesobjektet på et tidspunkt har opphørt, fremfor innholdet i momentene som er trukket frem i praksis. Grensdragningen vil kunne ha stor betydning for skattytere flest, og derfor vil jeg se litt nærmere på hvilke konsekvenser som kan følge av dagens rettstilstand.

¹⁰⁸ Syversen (1996) nr. 3 s. 124.

¹⁰⁹ Skatte-ABC 2021/2022 s. 1512 (Emne: Vedlikehold punkt 7.1).

6.3 Konsekvensene av grensedragningen

I Von Koss-dommen ble det slått fast at kostnader til vedlikehold som utgangspunkt kan fradras direkte, uavhengig av om arbeidene samles til ett år eller om de fordeles over flere år.¹¹⁰ Synspunktet er senere fulgt opp i juridisk teori.¹¹¹ Dette er i tråd med likebehandlingshensynet, ettersom man ikke bør forskjellsbehandle skattyter som har eid et formuesobjekt i lang tid uten å vedlikeholde, og en skattyter som løpende har vedlikeholdt objektet. Etter resultatet i Christensen-dommen må det likevel kunne sies at man har avgrenset dette synspunktet noe, ettersom skattyter nå risikerer at arbeidene medfører en nyanskaffelse, dersom vedlikeholdsbehovet blir stort nok. Resultatet i Von Koss-dommen medfører imidlertid at skattyter «arver» slitasje hos tidligere eier, som kan gi betydelig fradragsrett, enda objektet aldri har vært gjenstand for slitasje hos nåværende eier. Som vi så under punkt 4.2 er det flere hensyn som taler mot resultatet i Von Koss-dommen, herunder skatteevne- og nøytralitetsprinsippet. Alle formuesobjekter vil på et tidspunkt ha vært nye, og dersom Von Koss-dommen alltid legges til grunn, vil skattytere få betydelig fradrag ved totalrehabilitering av gjenstander. Det kan derfor tenkes at Christensen-dommen er en konsekvens av resultatet i Von Koss-dommen, fordi det var ønskelig å begrense skattyters fradragsrett for tidligere eiers slitasje.

Imidlertid kan det nok sies at resultatet i Christensen-dommen var for strengt.¹¹² Vedlikeholdsbehovet var stort og skattyter hadde klart en reduksjon i sin formuesstilling i forbindelse med rehabiliteringen. Da det heller ikke fremgår helt klart hvor grensen for nyanskaffelser skal trekkes, kan dette føre til vanskelige vurderinger i praksis. Dette vil igjen kunne påvirke hensynet til forutberegnelighet og likebehandling. Det kan tenkes at Høyesterett burde fraveket rettstilstanden som fulgte av Von Koss-dommen, slik at skattyter kun fikk fradrag for slitasje i egen eiertid. Da ville det ikke vært behov for å avgrense mot nyanskaffelser, og kostnadene til slikt arbeid kunne heller blitt fordelt mellom vedlikehold og standardheving/endringsarbeider. På den måten ville skatteevneprinsippet blitt ivaretatt, fordi skattyter hadde fått direkte fradrag for kostnader som uansett ville påløpt til vedlikehold.

¹¹⁰ Rt. 1940 s. 594 s. 596.

¹¹¹ Se Zimmer red. (2019) s. 99.

¹¹² Også Zimmer og Folkvord tar til orde for dette, se Zimmer red. (2019) s. 103 og Folkvord m.fl. (2021) kap. 6.3.8 «Vedlikehold vs. nyanskaffelse» under punkt «For snill – og for streng».

En konsekvens av dagens rettstilstand er at skattyter kan ha rett til fradrag for tap ved realisasjon, jf. sktl. § 9-4 første ledd. Dersom man anser et formuesobjekt som nyanskaffet i tilfeller hvor det er utført en totalrehabilitering, er det naturlig at man anser det opprinnelige objektet som ødelagt eller tilintetgjort. Dette vil som utgangspunkt regnes som realisasjon, jf. § 9-2 første ledd bokstav f. Når arbeidene blir så omfattende at skattyter i realiteten har anskaffet et nytt formuesobjekt, kan det derfor tenkes at skattyter må kunne få direkte fradrag for kostprisen ved anskaffelsen av det opprinnelige formuesobjektet.

7 Kilderegister

Lover og forskrifter

<i>Grunnloven</i>	Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges Grunnlov
<i>Skatteloven (1911)</i>	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
<i>Skatteloven (1999)</i>	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven- sktl.)
<i>Forskrift om særavgifter (2001)</i>	Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter
<i>NYTEK-forskriften (2011)</i>	Forskrift 16. august 2011 nr. 849 om krav til teknisk standard for flytende akvakulturanlegg

Forarbeider

<i>NOU 1989: 14</i>	Bedrifts- og kapitalbeskatningen
<i>Ot.prp. nr. 35 (1990–1991)</i>	Skattereformen 1992
<i>Innst. O. nr. 80 (1990–1991)</i>	Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen 1992
<i>Innst. O nr. 72 (1994–1995)</i>	Innstilling frå finanskomiteen om evaluering av deler av skattereforma 1992
<i>Ot.prp. nr. 86 (1997–1998)</i>	Ny skattelov
<i>Ot.prp. nr. 1 (1999–2000)</i>	Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer

Rettspraksis

Høyesterett:

<i>HR-2020-2018-A</i>	Lyse
<i>HR-2016-1801-A</i>	Norrøna
<i>Rt. 2015 s. 367</i>	Orkla/Lilleborg
<i>Rt. 2007 s. 302</i>	
<i>Rt. 1999 s. 1303</i>	Christensen
<i>Rt. 1990 s. 958</i>	

Rt. 1952 s. 122

Langstein

Rt. 1940 s. 594

von Koss

Rt. 1931 s. 772

Tingrett:

UTV-2018-1296 (Oslo tingrett)

Forvaltningsuttalelser

Publikasjoner fra Skattedirektoratet:

Skatte-ABC 2021/2022

Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2021/2022*, Elektronisk utgave på skatteetaten.no.

Uttalelser fra Finansdepartementet:

Utv. 2011 s. 1487 FIN

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet, inntatt i UTV-2011-1487, punkt 3 *Kostnader til oppdatering mv. av aktiverte dataprogrammer – vedlikehold eller påkostning*. Avgitt 26. oktober 2011

Utv. 1975 s. 586 FIN

Finansdepartementets prinsipputtalelse til skattedirektøren, inntatt i UTV-1975-586. Avgitt 23. september 1975.

Vedtak fra Skatteklagenemnda:

Skatteklagenemnda NS 13/2019

Vedtak fra Skatteklagenemnda, 01 NS 13/2019 *Direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt for kostnader til damrehabilitering*. Avgitt 13. februar 2019.

Litteratur

Aarbakke (1973)

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt Del 1*, 3. utgave, Universitetsforlaget 1973, s. 17-38.

Aarbakke (1990)

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave, Universitetsforlaget 1990, s. 270-272.

Dragvold (2017) nr. 1

Dragvold, Petter, *Norrønadommen – en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet?* Skatterett: Tidsskrift for skatt og avgift nr. 1 2017, s. 30-40.

Folkvord (2020)

Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*, 1. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS 2020.

- Folkvord m.fl. (2021)* Folkvord, Benn, Eivind Furuseeth og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS 2021, Rettsdata.no.
- Furuseeth lovkommentar til § 6-11 note 1* Furuseeth, Eivind, *Karnov lovkommentar til skatteloven*, § 6-11 note 1 i Lovdata Pro (2021) hentet 31.03.2022.
- Melsom (1994)* Melsom, Gjert, *Skattemessig behandling av utgifter til anskaffelse av datamaskinprogrammer*, CompLex nr. 10794 1994, s. 144-147.
- Syversen (1996) nr. 3* Syversen, Jan, *Vedlikeholdsutgifter og skatt: - herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeid*, Revisjon og Regnskap nr. 3 1996, s. 120-128.
- Zimmer (2017) nr. 3* Zimmer, Fredrik, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2016*, Skatterett – Tidsskrift for skatt og avgift nr. 3 2017, s. 218-223.
- Zimmer (2018)* Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018.
- Zimmer red. (2019)* Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt: skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utgave, Universitetsforlaget 2017.