

Grensen mellom vedlikehold og påkostning

*Med hovedfokus på Høyesteretts behandling av
grensespørsmålet*

Kandidatnummer: 190

Antall ord: 12 358

JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

(11.12.2023)

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	3
1.1 Oppgavens tema og problemstilling.....	4
1.2 Aktualitet.....	5
1.3 Avgrensinger.....	5
1.4 Rettskildene.....	6
1.5 Fremstillingen videre.....	9
2 Bakgrunnen for grensespørsmålet.....	10
2.1 Relevante lovbestemmelser.....	10
2.1.1 Skatteloven § 5-1 – Hovedregel om inntekt.....	10
2.1.2 Skatteloven § 6-1 – Hovedregel om fradrag.....	10
2.1.3 Skatteloven § 6-2 – Fradrag for tap.....	11
2.1.4 Skatteloven § 6-10 – Avskrivning.....	12
2.1.5 Skatteloven § 6-11 - Fradrag for kostnader til vedlikehold.....	13
2.2 Hensynet bak fradragsretten.....	14
2.3 Hva er “vedlikehold”.....	14
2.4 Hva er “påkostning”.....	16
3 Grensen mellom vedlikehold og påkostning - som utledet fra rettspraksis.....	17
3.1 Innledning.....	17
3.2 Rt. 1940 s. 594 (von Koss-dommen) og spørsmålet om opprinnelig standard.....	17
3.2.1 Innledning til dommen.....	17
3.2.2 Flertallets votum.....	18
3.2.3 Mindretallets votum.....	19
3.2.4 Fradrag for tap ved realisasjon.....	19
3.2.5 Mindretallets votum (fortsettelse).....	20
3.2.6 Rettsbildet som følge av von Koss-dommen.....	20
3.3 Rt. 1999 s. 1303 (Christensen-dommen) og avgrensingen mot nyanskaffelser.....	24
3.3.1 Innledning til dommen.....	24
3.3.2 Flertallets votum.....	25
3.3.3 Mindretallets votum.....	27
3.3.4 Rettsbildet som følge av Christensen-dommen.....	28

3.4 HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom-dommen) og spørsmålet om “tenkt vedlikehold”	29
3.4.1 Innledning til dommen	29
3.4.2 Høyesteretts votum	29
3.4.3 Kritikk i juridisk teori	32
3.4.4 Høyesteretts votum (fortsettelse)	33
3.4.5 Rettsbildet som følge av Norrøna Eiendom-dommen	34
3.5 HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon-dommen) og spørsmålet om standardforbedring	35
3.5.1 Innledning til dommen	35
3.5.2 Høyesteretts votum	37
3.5.3 Rettsbildet som følge av Lyse Produksjon-dommen	41
4 Avsluttende bemerkninger	42
4.1 Hvordan ser rettsregelen ut i dag?	42
4.2 Har Høyesterett sin behandling av grensespørsmålet medført en “god regel”?	44
4.3 Kan det skje endringer i fremtiden?	45
Kildeliste	46
Lover	46
Rettspraksis	46
Forarbeider	46
Litteratur	47

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Skatteretten utgjør et komplekst og avansert rettsområde som stadig skaper rettsvister som må drøftes og løses. Et sentralt spørsmål som har gått igjen siden lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet) (heretter skatteloven av 1911) ble innført, er hvorvidt arbeid utført på et formuesobjekt skal anes som vedlikehold. Dette er fordi skatteloven åpner for at kostnader som er pådratt til vedlikehold skal fradragsføres fra den alminnelige skattbare inntekten. Hensikten bak en slik regel, er at det skal være fordelaktig for skattyter å vedlikeholde formuesobjektet sitt, istedenfor å gå til anskaffelse av et nytt. Dette er både samfunnsøkonomisk og bærekraftig.

Hva slags arbeid som faller innenfor vedlikeholdsbegrepet, er imidlertid ikke alltid like klart. I lov 25. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven), jf. §§ 6-1 og 6-11, er det nedfelt to vilkår som må være oppfylt. Det må foreligge en oppofrelse av en fordel, og denne oppofrelsen må ha en tilknytning til inntektsskapende aktivitet. Jeg vil komme nærmere inn på dette i punkt 2.1.2.

Vedlikeholdsbegrepet avgrenses imidlertid også mot en øvre grense. Hvis arbeidet som er utført overgår denne grensen, så vil det anses som en påkostning, investering eller nyanskaffelse. Hvorvidt dette har skjedd, vil bero på de faktiske forholdene og rettsregelen som har blitt utarbeidet gjennom flere tiår av blant annet rettspraksis, juridisk teori, ligningspraksis og relevante uttalelser.

Det er avgjørende for skatteyter å skille mellom vedlikehold og påkostning, for det vil få svært forskjellige konsekvenser for skatteposisjonen deres. Dersom arbeidet anses som vedlikehold, vil man få fradrag for kostnadene etter skatteloven §§ 6-1 og 6-11, men i påkostningstilfeller vil kostnadene istedenfor aktiveres og saldføres.¹

¹ Jf. skatteloven §§ 6-10 og 14-40 flg.

Grensetilfeller som har oppstått inkluderer blant annet spørsmålet om hvilken standard skatteyder kan vedlikeholde opp til. Kan han vedlikeholde opp til standarden på ervervelsestidspunktet, eller kan han vedlikeholde opp til standarden da formuesobjektet var helt nytt? Hva hvis den relative standarden endrer seg i løpet av årene? Hvor mye endringsarbeid kan utføres, før arbeidet på formuesobjektet anses som en nyanskaffelse istedenfor vedlikehold? Hva hvis skattyter utfører endringsarbeid istedenfor å vedlikeholde formuesobjektet? Dette er alle problemstillinger som Høyesterett har tatt stilling til, og som jeg kommer til å gå nærmere inn på i denne oppgaven.

1.2 Aktualitet

Som nevnt i punkt 1.1, så vil avgjørelsen om hvorvidt et arbeid kan anses som vedlikehold eller ikke, få store konsekvenser for skatteyteren. Kostnaden kan enten fradragsføres umiddelbart, eller så må den aktiveres over lengre tid. Da vedlikeholds- og påkostningsarbeid foretas jevnlig av små, mellomstore og store bedrifter, vil det være til skattyters interesse at grensespørsmålet er grundig behandlet.

Endringsarbeidet som utføres på formuesobjektene, vil også være av stor variasjon. Således er det også viktig at de ulike grensetilfellene er blitt behandlet og rettsregelen blitt fastlagt. Dette vil styrke forutberegneligheten til skatteyteren, noe som er en av de sterkeste reelle hensynene i det norske rettssystemet.

Videre er samfunnet i konstant endring. Ny teknologi fører til økte standarder, og dette er også noe rettsregelen må ta hensyn til. I tillegg kan endrede markedsforhold og offentlige påbud også føre til behov for vedlikehold eller påkostning av et formuesobjekt. Min oppgave vil likeså ta sikte på å forklare hvordan skatteretten kan håndtere disse endringene og ivareta en rettsregel som er både fleksibel, forutsigbar og dynamisk.

1.3 Avgrensinger

Jeg kommer til å legge hovedvekten av oppgaven min på sentrale Høyesteretts avgjørelser. Som jeg kommer innpå senere i oppgaven er ordlyden i skatteloven relativt vag, og det er i hovedsak rettspraksis og ligningspraksis som har laget retningslinjene for vedlikeholds- og påkostningsvurderingen. Dette betyr at spørsmålene om opprinnelig standard, standardheving, endringsarbeid, tenkt vedlikehold og relativ standard vil stå sentralt i oppgaven.

Det er i hovedsak arbeid på “annet driftsmiddel” som vil behandles i denne oppgaven.² Jeg kommer ikke til å gå nærmere inn på andre punkt i lovbestemmelsen om “fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig”. Likeså vil jeg heller ikke kommentere skatteloven § 6-1 annet ledd om “(...) fradrag for private kostnader for skatteyteren selv eller dennes familie”.

1.4 Rettskildene

Rettskilden som er av størst betydning for vedlikeholds vurderingen er skatteloven, og det er lovteksten som danner grunnlaget for oppgaven. Skattlegging innebærer et inngrep borgerens rettsstilling, og ethvert inngrep må hjemles i loven, jf. Legalitetsprinsippet.³ Likeså må skattyter være klar over hvilke rettigheter han har, og loven må i tillegg være forståelig og tilgjengelig.⁴

De mest relevante lovbestemmelsene er §§ 6-1 og 6-11. Førstnevnte er “Hovedregel om fradrag”, mens sistnevnte omfatter “Vedlikehold og forsikring av (...) annet driftsmiddel”. Jeg kommer også til å se på §§ 5-1 “Hovedregel om inntekt”, 6-2 “Tap” og 6-10 “Avskrivning”.

² Jf. skatteloven § 6-11

³ Jf. Kongeriket Norges Grunnlov § 113

⁴ Jf. Forutberegnelighetsprinsippet

Dagens skattelov ble innført i 1999, men vedlikeholdsregelen er i stor grad blitt videreført fra skatteloven av 1911. Daværende hjemmel var § 44, og jeg kommer til å se nærmere på denne lovparagrafen senere i oppgaven.

Skattesystemet gjennomgikk to store reformer rundt starten av 1990-tallet. Først i 1989 og deretter i 1992. Hensikten bak reformene var å gjøre skattesystemet mer rettferdig, samtidig som man fikk utnyttet ressursene i den norske økonomien på en mer effektiv måte.⁵ I reformen av 1989 ble resultatet reduksjon i rentefradrag og senkning av de høyeste skattesatsene, mens reformen av 1992 fikk mye større konsekvenser. Aarbakke-gruppen fremla sitt forslag for reform av bedrifts- og kapitalanskaffelse i 1989, og revidert forslag ble senere vedtatt i 1991. Dette medførte kutt i skattesatsene, samt reduksjon/fjerning av ulike skattefradrag. I ettertid ble det også gjennomført en ny reform i 2004, som medførte blant annet sunket skatt for arbeid og dobbeltskattlegging av utbytte.⁶

Under skattereformen i 1992 ble spørsmålet om grensen mellom vedlikehold og påkostning vurdert.⁷ Både Aarbakke-gruppen sitt forslag, samt Finansdepartementets endelige beslutning er rettskilder som har blitt tillagt en viss mengde vekt, og jeg kommer til å se nærmere på disse under punkt 3.2.5.

Lovbestemmelsene i skatteloven av 1999 støttes og suppleres av forarbeidene. Disse innebærer proposisjoner, innstillinger og offentlige utredninger. I min oppgave kommer jeg derimot til å se hen til Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 118 og Ot.prp.nr.86 (1997-1998), ettersom dette er relevante forarbeider som Høyesterett har vist til i sine rettsavgjørelser.

Som tidligere nevnt er Høyesterettspraksis, i likhet med andre rettsområder, en svært sentral og viktig rettskilde i skatteretten. Det er ikke mange dommer som har blitt avsagt på dette rettsområdet, siden de fleste tvistene ender med forlik, men de mest sentrale er Rt. 1940 s. s.

⁵ Jf. Lie, Einar & Venneslan, Christian (2010). Over evne. Finansdepartementet 1965-1992. Hentet fra Idunn.no

⁶ Jf. NOU 2003: 9 (2003)

⁷ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) side 291-292

594 (von Koss-dommen), Rt. 1999 s. 1303 (Christensen-dommen), HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom-dommen) og HR-2020-2018-A (Lyse-dommen).

En annen rettskilde som Høyesterett benytter i sine avgjørelser, er Skatte-ABC. Skatte-ABC er en håndbok som utarbeides og publiseres av Skattedirektoratet hvert år, og den inneholder en oversikt over aktuelle skatteregler.⁸ Håndboken er utarbeidet gjennom blant annet ligningspraksis, og den er i seg selv ikke rettskraftig. Derimot henvender og forholder Høyesterett seg til håndboken ofte, noe som jeg vil komme innpå i løpet av domsanalysene. Likeså vil også uttalelser fra Finansdepartementet også tillegges vekt i spørsmål knyttet til skatteretten.

Juridisk teori er også en rettskilde som Høyesterett viser til i sine avgjørelser. Spesielt Professor Fredrik Zimmer har skrevet mye relevant teori innenfor området.⁹ Andre teoretikere som Høyesterett har henvist til er blant annet Professor Magnus Aarbakke og Professor Jan Syversen.¹⁰ I tillegg kommer jeg senere i oppgaven også til å henvise til en artikkel av Professor Benn Folkvord.¹¹

Til slutt er reelle hensyn og sentrale prinsipper også en betydningsfull rettskilde som skatteretten forankrer sine avgjørelser i. De mest grunnleggende prinsippene er legalitetsprinsippet, forutberegnelighetsprinsippet, skattesubjektprinsippet, skatteevneprinsippet, kontinuitetsprinsippet, symmetriprinsippet og nøytralitetsprinsippet.¹²

Jeg har allerede vært innom legalitets- og forutberegnelighetsprinsippet.¹³

⁸ Jf. Skatte-ABC 2023

⁹ Jf. Zimmer, F (2021), Lærebok i skatterett (9.utg). Universitetsforlag og Zimmer, F (2019), Bedrift, selskap og skatt: skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere (7.utg)

¹⁰ Se punkt 3.3.2

¹¹ Jf. Folkvord, B. (September 2016), Høyesterett: Fradrag eller aktivisering av ”tenkte” vedlikeholdskostnader? Hentet fra Rettsdata.no

¹² Jf. NOU 2022: 20

¹³ Se første avsnitt i punkt 1.4

Skattesubjektprinsippet bygger på at hver enkelt person skal betraktes og behandles som et eget skattesubjekt. Det betyr at deres skatteplikt skal vurderes uavhengig av andre skattesubjekter. Dette subjektet er også hjemlet i skatteloven.¹⁴

Skatteevneprinsippet er kanskje det mest sentrale og essensielle prinsippet vi har i skatteretten. Ifølge Finansdepartementet går prinsippet ut på at "(...) skattebyrden bør fordeles ut fra skatteytens evne til å bære den".¹⁵ Med andre ord skal man betale skatt i tråd med inntekten sin. Dersom skattyter har fått redusert inntekt, så tilsier prinsippet at han skal betale mindre skatt. Motsatt, dersom han har fått økt inntekt, så indikerer prinsippet at han skal betale mer skatt. Skatteevneprinsippet reflekteres blant annet i progressive skattesatser, samt hovedreglene om inntekt og fradrag i skatteloven.¹⁶

Kontinuitetsprinsippet bygger på at skattyter skal kunne tre inn i en annen skatteytens skatteposisjon. Prinsippet kan i hovedsak utledes av skatteloven § 10-33, men kommer også på spissen i vedlikeholds- eller påkostningsspørsmålet.¹⁷ Se punkt 3.2 for mer om dette.

Symmetriprinsippet tilsier, ifølge Finansdepartementet, at "(...) inntekter og tilknyttede kostnader bør behandles likt".¹⁸ Eksempelvis vil det bety at i tilfeller hvor man får fradrag for tap ved realisasjon av et formuesobjekt, så skal man likeså måtte skatte av en eventuell gevinst.¹⁹

Nøytralitetsprinsippet bygger på den forstand at skatteretten ikke skal påvirke økonomiske beslutninger i for stor grad. Dette betyr at systemet ikke skal favorisere eller diskriminere visse typer aktiviteter eller investeringer. Skatteretten ivaretar dette prinsippet ved å jobbe for

¹⁴ Jf. kapittel 2 i skatteloven

¹⁵ Jf. NOU 2022: 20

¹⁶ Jf. Skatte-ABC 2023 punkt P-15 og kapittel 5 og 6 i skatteloven

¹⁷ Jf. Rt. 1940 s. 594

¹⁸ Jf. NOU 2022: 20

¹⁹ Jf. skatteloven §§ 6-2 og 9-4

at “(...) ulike former for inntekt og formue beskattes mest mulig likt, uansett sammensetning, finansieringsform, organisasjonsform, virksomhetstype, selskapsstruktur mv.”.²⁰

1.5 Fremstillingen videre

I hoveddelen av oppgaven kommer jeg først til å gjøre rede for de relevante bestemmelsene knyttet til vedlikeholds- og påkostningsspørsmålet. Disse er skatteloven §§ 5-1, 6-1, 6-2, 6-10 og 6-11. Deretter vil jeg gå nærmere inn på hensynet bak fradragsretten, før jeg gir en kortfattet definisjon av vedlikeholds- og påkostningsbegrepene. Videre kommer jeg til å gjøre en domsanalyse av grensetilfellene fra rettspraksis, hvor jeg samtidig kommer med egne innspill og andre bidrag fra relevante rettskilder. Til slutt vil jeg komme med avsluttende bemerkninger.

2 Bakgrunnen for grensespørsmålet

2.1 Relevante lovbestemmelser

2.1.1 Skatteloven § 5-1 – Hovedregel om inntekt

Utgangspunktet i skatteretten er at “enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet (...)” skal anses som “skattepliktig”.²¹ Ordlyden er en videreføring av skatteloven av 1911 § 42 først ledd første punktum, og de oppnevnte kategoriene anses som inntekt.²² Forarbeidene presiserer også at loven ikke er uttømmende samtidig som de går dypere inn på definisjonen av kategoriene, men dette vil jeg ikke gå nærmere inn på.

Skatteloven § 5-1 danner én av to grunnpilarer for fradragsretten. Uten skattepliktig inntekt, så er det heller ikke noe grunnlag for fradragsføring. Det er likeså viktig å hjemle hva som anses som skattepliktig inntekt.²³

²⁰ Jf. NOU 2022: 20

²¹ Jf. skatteloven § 5-1 første ledd

²² Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

²³ Jf. legalitetsprinsippet

2.1.2 Skatteloven § 6-1 – Hovedregel om fradrag

Den andre grunnpilaren for fradragretten er skatteloven § 6-1. Lovbestemmelsens første ledd beretter at det skal gis fradrag for “kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Videre forteller andre ledd at det ikke skal gis fradrag for “private kostnader” som ikke er knyttet til inntektservervelse, vedlikeholdelse eller sikring. Det foreligger unntak til § 6-1, men disse vil jeg ikke gå nærmere inn på.²⁴

Skatteloven § 6-1 første ledd oppstiller to kumulative vilkår. For det første må det foreligge en “kostnad som er pådratt”, også kjent som oppofrelsesvilkåret. En alminnelig språklig forståelse tilsier at skattyter må ha fått en utgift, og denne utgiften har ført til at hans formuesstilling har blitt redusert. Likeså peker ordlyden i retning av at det ikke kan ha skjedd en ombytting av verdier.²⁵

For det andre må det foreligge tilstrekkelig tilknytning mellom oppofringen og “vedlikeholde(t)”, jf. ordlyden i “for å”. Dette er også kjent som tilknytningsvilkåret. Da denne analysen i hovedsak omfatter grensen mellom vedlikehold og påkostning, så vil jeg ikke gå nærmere inn på dette vilkåret.

2.1.3 Skatteloven § 6-2 – Fradrag for tap

I § 6-2 første ledd har lovgiver nedfelt at “Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensinger som følger av kapittel 9”. En alminnelig språklig forståelse av “tap” tilsier at det må være reelt, dokumentert og ha ført til en økonomisk reduksjon i verdien av et formuesobjekt. Videre peker ordlyden av “realisasjon av formuesobjekt” i retning av faktisk salg eller overføring av eierskap. Vilkåret er også nærmere definert i § 9-2, som oppstiller hvilke tilfeller som anses og som ikke anses som realisasjon. Eksempelvis er gaveoverføring av skifte av skifte av dødsbo ikke å anse som realisasjon.²⁶

²⁴ Jf. skatteloven §§ 6-21 og 6-22 om representasjon og bestikkelse

²⁵ Jf. Zimmer: Lærebok i skatterett (2014)

²⁶ Jf. skatteloven § 9-2 andre ledd bokstav a og c

Forarbeidene til loven beretter at lovbestemmelsen må ses i lys av skatteloven § 5-1 om skattelegging av kapitalinntekt.²⁷ I tillegg har rettspraksis også lagt til grunn visse retningslinjer for tolkningen av § 6-1 første ledd. Blant annet må tapet ha vært “endelig konstatert” og et eventuelt vederlag må ikke “fremstå som symbolsk”.²⁸ I tillegg må tapet, i tråd med ordlyden, være reelt.²⁹

2.1.4 Skatteloven § 6-10 – Avskrivning

Skatteloven § 6-10 omhandler avskrivning av "betydelige driftsmidler" som brukes i virksomhet. Bestemmelsen fastsetter de generelle forholdene som må foreligge for at skatteyder skal få fradrag for verdireduksjon på et formuesobjekt. I tillegg er den supplert av §§ 14-30 til 14-52 i skatteloven, og disse lovbestemmelsene gir mer spesifikke retningslinjer for hvordan avskrivningene skal gjennomføres.

Første ledd beretter at det “gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse” ved “slit eller elde” på “betydelige driftsmidler”. Avgjørende for vurderingen er at midlene brukes i næringsvirksomhet, jf. ordlyden. En alminnelig og kontekstuell forståelse av “slit” tilsier slitasje som ikke kan rettes opp ved vedlikehold. Tilfeller som omfattes av paragrafen avgrenses dermed mot § 6-11. Denne tolkningen støttes også av rettspraksis.³⁰ Bestemmelsen gir videre regler for hvordan avskrivningene skal beregnes, herunder hvilken metode som skal brukes, avskrivningssatser og tidsrammer for avskrivningene.

I HR-2005-435-A var spørsmålet hvordan man skulle klassifisere et næringsbygg som var utleid til flere virksomheter av forskjellig art.³¹ Selv om saken omhandlet den nevnte bestemmelsen, så kom førstvoterende fortsatt med en uttalelse knyttet til §§ 6-10 og 6-11. I avsnitt 45 forteller han:

“I vurderingen av de to virksomheter som er avgjørende for vår sak, har den ankende part pekt på en forhøyet verdireduksjon ved “mange og stadig nye brukere”. (...) I hovedsak vil

²⁷ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

²⁸ Jf. Rt. 2015 s. 203 og Rt. 2001 s. 282

²⁹ Jf. Rt. 1966 s. 46

³⁰ Jf. Rt. 1999 s. 1303

³¹ Jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav b

en slik bruk føre til økt ordinær slitasje. Men dette er forhold som snarer påvirker kostnadene til ordinært vedlikehold (...) De skal derfor ikke betraktes som en del av den “slit eller elde” som er grunnlag for ordinære avskrivninger”.

Hensikten bak § 6-10 er at skatteevneprinsippet skal ivaretas. Eksempelvis vil verdien på driftsmidler som næringsdrivende tar i bruk senkes over tid, blant annet grunnet slit og elde. Da verdien senkes, vil dette ha en direkte effekt på skatteyteren som får redusert skatteevne. Således anvendes denne lovregelen i tilfeller nevnt i skatteloven §14-30 flg.

2.1.5 Skatteloven § 6-11 - Fradrag for kostnader til vedlikehold

Etter skatteloven § 6-11 gis det fradrag for “kostnad til vedlikehold” av “hus (...), skip, fiskebåt og annet driftsmiddel”. Videre avgrenser paragrafen mot “skattefrie bruk av egen bolig eller fritidsbolig”. Høyesterett har uttalt i HR-2020-2018-A (avsnitt 39), at bestemmelsen anses som en presisering av § 6-1. Det er formuesobjektet, og ikke den “skattepliktige inntekten” som vedlikeholdes.

I likhet med § 6-1, så har § 6-11 også et oppførelsesvilkår og et tilknytningsvilkår.³²

Lovbestemmelsen omhandler fradragsretten for kostnader som påløper i forbindelse med vedlikehold av formuesobjekter. Den skiller mellom kostnader som knytter seg til vanlig vedlikehold og kan trekkes fra i inntektsgrunnlaget for skatt, og kostnader som utgjør kapitalkostnader og normalt ikke gir umiddelbare skattefordeler.³³

I det første tilfellet må kostnadene anses som nødvendige for å opprettholde formuesobjektets eksisterende stand og funksjonalitet. Motsetningsvis vil kapitalkostnader, eller påkostninger, anses som kostnader som øker formuesobjektets verdi eller forbedrer det på en vesentlig måte.

³² Se punkt 2.1.2

³³ Jf. skatteloven § 6-10

Vedlikeholdskostnadene skal fradragsføres, siden skattyters skatteevne har blitt redusert etter det utførte arbeidet.³⁴ På den andre siden vil påkostningskostnadene først kunne fradragsføres ved realisasjon av formuesobjektet, eller så må de aktiveres og avskrives over tid.³⁵

Hovedregelen er at kostnader knyttet til vedlikehold og påkostning må vurderes konkret i hvert tilfelle. Det er ikke alltid en klar grense mellom hva som utgjør vedlikehold og hva som er påkostning, og dette må vurderes i henhold til skatterettens prinsipper og praksis.

2.2 Hensynet bak fradragsretten

Hensynet bak fradragsretten er at skattyteren skal kunne trekke fra ulike kostnader fra den skattepliktige inntekten. Dette er først og fremst for å ivareta skatteevneprinsippet. Dersom skatteyter har kostnader som knytter seg til det inntektsgivende arbeidet, så vil det harmonere med skatteevneprinsippet å trekke disse kostnadene fra skattegrunnlaget, da det gjenspeiler deres reelle økonomiske situasjon og evne til å betale skatt.

I tillegg kan fradragsretten bidra til å fremme økonomisk aktivitet og investeringer. Fradrag for næringskostnader kan motivere næringsdrivende og bedriftene til å investere i sine virksomheter, skape arbeidsplasser og bidra til økonomisk vekst. Videre kan fradragsretten bidra til økonomisk effektivitet og bærekraftighet. Eksempelvis gjennom fradragsmuligheter for investering i grønn og bærekraftig teknologi.

2.3 Hva er “vedlikehold”?

Skatteloven § 6-11 forteller at det gis fradrag for “kostnad til vedlikehold”, men uten å gå nærmere inn på vedlikeholdsbegrepet. Således må rettsanvender se hen til en alminnelig språklig forståelse, som tilsier at man må opprettholde eiendommens eller eiendelens tilstand. Isolert vil denne tolkningen peke i retning av den opprinnelige tilstanden, men det har blitt problematisert i rettspraksis hvorvidt dette kun gjelder tilstanden på ervervelsestidspunktet. Dette vil det jeg imidlertid komme tilbake til under punkt 3.2.

³⁴ Jf. skatteevneprinsippet

³⁵ Jf. skatteloven §§ 6-2 og 6-10

Videre har vedlikeholdsbegrepet blitt nærmere definert i forarbeidene til loven.³⁶ Vedlikehold vil kun omfatte “kostnader som er nødvendig for å holde objektet (...) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand”. Dernest avgrensner forarbeidene mot påkostninger som gir verdiøkning.

Begrepet har også blitt diskutert i rettspraksis, blant annet HR-2016-1801-A (Norrøna-dommen). Saken gjaldt gyldigheten av Skatteklagenemdas vedtak om ligningen for Norrøna Eiendom AS. Det springende punkt var hvor mye av utgiftene til en renovering av nærings- og boligbygg som selskapet eide kunne trekkes fra som vedlikeholdskostnader. I avsnitt 37 har førstvoterende Bårdsen henvist til den alminnelige ordlyden og forarbeidene i loven for å definere “vedlikehold”. Videre viser Bårdsen til Rt. 1999 s. 1303 (Christensen-dommen) som forteller at “(...) vedlikeholds anses å sette gjenstand tilbake i opprinnelig i stand. (...) Det er den stand huset opprinnelig hadde, redusert med slit og elde, som det kan vedlikeholdes tilbake til”.

I avsnitt 48 beretter Bårdsen at man ved vedlikehold må se hen til “fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold”. Det vil si at vedlikeholdsbegrepet ikke kan være ekstremt rigid, men det er istedenfor viktig å vurdere ut ifra de reelle forholdene, noe som kan endre seg fra sak til sak.

I HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon-dommen) var problemstillingen også hvor grensen gikk mellom vedlikehold og påkostning. Her måtte Lyse Produksjon forsterke en fyllingsdam på grunn av nye krav til sikkerhet. De ønsket å føre utgiftene som vedlikeholdsutgifter, men Høyesterett var uenig. Det var avgjørende at selskapet, etter rettens mening, hadde gått lengre enn nødvendig for å sikre dammen. Således ble det ansett som en fremtidig verdiskapning.

Dommen tok utgangspunkt i de teknisk-fysiske forholdene som nevnt ovenfor, men førstvoterende vurderte også standard-spørsmålet. I avsnitt 48 nevnes spørsmålet om det har blitt gjort vedlikehold når “arbeidene har gitt eiendelen en høyere standard enn tidligere, så

³⁶ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

lenge standarden ikke overstiger den samme relative standard (...) som eiendelen hadde som ny”. Spørsmålet blir likeså besvart i neste avsnitt, der HR forteller at en slik standard “er i en viss utstrekning godtatt som vedlikehold. (...) Man godtar den alminnelige standardhevingen som har skjedd for den aktuelle type materialer eller deler, jf. Stoveland (red.) med flere, Skatteloven med kommentarer, 2020, side 482.”

HR henviser også til Professor Fredrik Zimmer som har skrevet at “moderne bygningsmetoder kan ha erstattet eldre metoder”.³⁷ I lys av dette påpeker førstvoterende at det likevel er en forutsetning at det foreligger et vedlikeholdsbehov som følge av slitasje eller liknende, men ikke kun fordi tilsvarende standard i dag er høyere.

Spørsmålet om vedlikehold har også blitt behandlet av Skattedirektoratet.³⁸ De opprettholder samme standpunkt om at vedlikehold anses som arbeid som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i opprinnelig stand. Det kan skje gjennom gjenoppretting av slitasje, reparering av skade, eller modernisering av formuesobjektet.

Videre påpeker de at den øvrige grensen er kostnader som endrer formuesobjektet til en stand den ikke har hatt tidligere, og dette vil således ikke anses som vedlikehold. I tillegg finnes det flere grensetilfeller som må vurderes. Disse er blant annet skillet mellom vedlikehold og påkostninger, samt skillet mellom vedlikehold og investeringer eller nyanskaffelser. De nevnte grensetilfellene vil jeg komme nærmere inn på senere i oppgaven.

2.4 Hva er “påkostning”?

Hverken skatteloven § 6-1 eller § 6-11 sier ikke noe direkte om påkostningsbegrepet. En alminnelig språklig forståelse av ordlyden peker i retning av investering, forbedring eller oppgradering med hensikt til å øke verdien, funksjonaliteten eller kvaliteten på et formuesobjekt. En mer rettslig definisjon kan utledes fra rettskildene, både direkte og indirekte.

³⁷ Jf. Zimmer, Lærebok i skatterett side 196, 8. utgave (2018)

³⁸ Jf. Skatte-ABC 2023 punkt V-3-4

I forarbeidene til § 6-11 er vedlikehold beskrevet som “(...) nødvendig for å holde objektet (...) i samme stand som da det var nytt”.³⁹ Ut ifra denne uttalelsen kan vi innfortolke en øvre grense på vedlikehold, og påkostning vil være tilfeller som overstiger denne grensen.

I Rt-1999-1303 (Christensen-dommen) har HR sagt at arbeid som gjenoppretter en gjenstand til opprinnelig stand anses som vedlikehold, mens “(...) utbedringer som går ut over dette (...)” vil anses som påkostning. I tillegg beretter dommen at arbeidet på formuesobjektet også kan være såpass omfattende, at det istedenfor vil anses som nyanskaffelse. Her ser vi at Høyesterett også avgrenser både vedlikehold og påkostning mot nyanskaffelser.

Sett i lys av rettskildene, kan vi fastslå at påkostningsbegrepet er flytende. Det vil bero på hva som anses som vedlikehold av det relevante formuesobjektet, og påkostningen må i tillegg overgå den opprinnelige standarden til objektet.

3 Grensen mellom vedlikehold og påkostning - som utledet fra rettspraksis

3.1 Innledning

Fradragsretten for vedlikehold har vært lovfestet i norsk rett helt siden skatteloven av 1911 ble innført. Etter § 44 første ledd i den nå opphevede loven (erstattet av skatteloven av 1999), så hadde skattyter rett på fradrag for “(...) utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens (...) vedlikeholdelse”. Videre beretter bokstav b at dette omfatter “utgifter til vedlikeholdelse og forsikring av hus samt lignende utgifter til (...) driftsmidler benyttede faste eller rørlige eiendeler”. Selv om det kom ny skattelov i 1999, så forble lovregelen i realiteten den samme.⁴⁰

³⁹ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

⁴⁰ Jf. skatteloven § 6-11

Således skal jeg videre se på grensetilfellene som har oppstått i rettspraksis. Ettersom ordlyden i § 6-11 kun nevner vedlikehold og ikke påkostning, så er det avgjørelsene til Høyesterett som har formulert påkostningsbegrepet, og likeså hvor grensen går imellom vedlikehold og påkostning/nyanskaffelse.

3.2 Rt. 1940 s. 594 (von Koss-dommen) og spørsmålet om opprinnelig standard

3.2.1 Innledning til dommen

En av de eldste rettsspørsmålene knyttet til vedlikehold og påkostning, er hvilken standard skattyter skal kunne vedlikeholde opp til, før arbeidet istedenfor må anses som påkostningsarbeid. Skal han kun vedlikeholde opp til standarden på ervervelsestidspunktet, eller skal han kunne vedlikeholde opp til den opprinnelige standarden? Med andre ord, standarden da formuesobjektet opprinnelig var nytt.

I Rt. 1940 s. 594 (von Koss-dommen) stod tvisten mellom Asker kommune og Reidar von Koss. Sistnevnte hevdet han hadde krav på fradrag for vedlikehold av en eiendom han hadde kjøpt noen år tidligere. Kommunen aksepterte at det var blitt gjort vedlikehold på eiendommen, men det måtte avgrenses mot standarden på kjøpstidspunktet. von Koss var imidlertid uenig, og han mente vedlikeholdskostnadene opp til den opprinnelige standarden skulle fradragsføres. Subsidiært anførte også kommunen at von Koss uansett ikke ville ha krav på fradrag for vedlikeholdskostnader som var uforholdsmessig store.

3.2.2 Flertallets votum

Høyesteretts flertall dømte i favør von Koss, og førstvoterende viste til skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav b, jf. “vedlikeholdelse av (...) hus”. I dommen ble det lagt til grunn at ordlyden ikke åpnet for å tolke lovbestemmelsen innskrenkende til å kun gjelde fra ervervelsestidspunktet. Dette begrunnet flertallet ved å si at “(...) lovbestemmelsen gir ikke noe holdepunkt for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidden av denne regel for det tilfelle at vedlikeholdsarbeid blir utført etter at eierskiftet har funnet sted”.

Således måtte von Koss ha like stor rett til fradrag for vedlikeholdsesarbeid som tidligere eier ville ha hatt. Videre slo de fast at arbeidet som var blitt gjort på eiendommen skulle anses som vedlikehold. Dette var heller ikke blitt bestridt av kommunen.

Hva gjelder den subsidiære anførselen fra kommunen, så kom Høyesterett også frem til at den måtte avvises. Asker kommune hevdet at vedlikeholdskostnadene var uforholdsmessig store, men førstvoterende poengterte at så lenge det var blitt utført ordinært vedlikeholdsarbeid som var omfattet av § 44, så kunne kostnadene fradragsføres.

Her ser vi at dommen legger til rette for to rettsregler som fortsatt utgjør sikker rett den dag i dag. For det første har skattyter rett til å vedlikeholde opp til den opprinnelige standarden til formuesobjektet. For det andre er det irrelevant hvor mye skattyter bruker på vedlikeholdsarbeidet, så lenge det kan anses som ordinært.

3.2.3 Mindretallets votum

Mindretallet, anført av dommer Fougner, var derimot uenig med førstvoterendes tolkning av skatteloven § 44. Han starter med å poengtere at dersom man kjøper et godt vedlikeholdt hus til 50 000 kroner, eller et dårlig vedlikeholdt hus til 40 000 kroner for så å bruke 10 000 kroner på å renovere det, så vil det i realiteten utgjøre to like økonomiske situasjoner. Dermed må de to typetilfellene også behandles likt etter skattelovens regler. Tolkningen som førstvoterende legger til grunn harmonerer for øvrig ikke med denne tankegangen, da skattyter ville fått fradrag for de 10 000 kroner som ble brukt til å renovere det dårlig vedlikeholdte huset. Det vil også stride mot skatterettens prinsipp om nøytralitet, da skatteyter får en økonomisk fordel ved å kjøpe det dårlig vedlikeholdte huset kontra det gode.

Dommer Fougner drar også frem enda et eksempel for å underbygge sin tolkning av lovbestemmelsen. I tilfeller hvor opprinnelig eier har eid en industriell eiendom over lengre tid, vil han trolig ha drevet vedlikehold og således fått fradrag etter skatteloven § 44. Derimot betyr ikke dette at den nye eieren skal ha tilsvarende rett på fradrag for de samme kostnadene. Bakgrunnen for dette er at dommer Fougner vil at det skal foreligge en skattegrense under

eiendomsovertakelse. Kjøperen skal kun bli beskattet i lys av sine egne forhold, uten å se hen til tidligere eiers skatteposisjon.

3.2.4 Fradrag for tap ved realisasjon

Et argument som underbygger mindretallets votum om et skatterettslig skille mellom skattesubjektene, men som ikke nevnes i domsslutningen, er at selger vil ha rett til fradrag for tap ved salg av formuesobjektet.⁴¹ Bestemmelsen tilsvarer deler av den daværende skatteloven av 1911 § 45 første ledd første punktum.⁴² I paragrafen har lovgiver uttrykt:

“Underskudd som fremkommer i en næring eller virksomhet, når inntekten beregnes etter reglene i forrige og de etterfølgende paragrafer, så vel som tap, der er lidt ved realisasjon (...) kan fordres fradratt inntekten av den skattepliktiges andre næringer eller inntektskilder”

I skatteloven av 1999, jf. § 6-2 første ledd, har loven blitt endret til:

“Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjektet i og utenfor virksomhet (...)”

Da selger mottar fradrag for tap ved salg av et formuesobjekt som har falt under opprinnelig standard, samtidig som kjøper mottar fradrag for vedlikehold opp til opprinnelig standard, vil begge fradragsrettene og skatteposisjonene overlape. Vi får med andre ord muligheten for dobbel fradragsføring, noe som strider sterkt imot hensynet bak fradragsretten. Disse hensynet er som nevnt tidligere at skatteevneprinsippet og nøytralitetsprinsippet skal ivaretas.

3.2.5 Mindretallets votum (fortsettelse)

Dommer Fougner går avslutningsvis inn på ordlyden til skatteloven 1911 § 44. Flertallet tolket det slik at “utgifter (...) pådratt til inntektens (...) vedlikeholdes” skulle strekkes helt ut til å gjelde vedlikeholdelse opp til formuesobjektets opprinnelige standard, men her er mindretallet igjen uenige. I votumet er det skrevet “Jeg kan ikke se at ordlyden leder til, enn si nødvendigjør en så irrasjonell løsning”. En kontekstuell tolkning av “utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse” harmonerer ikke med flertallets tolkning av § 44. I utgangspunktet vil kostnader til vedlikeholdelse bidra til inntektsgivende arbeid, men dette er samtidig kostnader som øker verdien på formuesobjektet, utover det kjøper betalte. Således representerer de heller en omfordeling av kapital, fremfor vedlikeholdelse, ifølge mindretallets votum.

⁴¹ Jf. skatteloven § 6-2 første ledd

⁴² Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

Til slutt poengterer mindretallet at det er usannsynlig at fradragsretten i § 44 har hatt til hensikt å omfatte tilfeller som von Koss sitt. Det er økonomiske hensyn som har formet bestemmelsen, og sett i et økonomisk perspektiv må kostnader som forbedrer formuesobjekter utover standarden på ervervelsestidspunktet likestilles med andre kostnader som ikke kvalifiserer til fradrag.

3.2.6 Rettsbildet som følge av von Koss-dommen

Til tross for mindretallets argumenter, så ble det avgjort at von Koss skulle få fradrag for vedlikehold for kostnader utover den opprinnelige kjøpsprisen. Jeg mener imidlertid at dommer Fougner sin argumentasjon og drøftelse var bedre forankret i rettskildene. Flertallet går kun kjapt innom ordlyden og tolker den utvidende, mens mindretallet både tolker den kontekstuellet og i lys av hensyn som står sentralt i skatteretten.

I tillegg går dommer Fougner indirekte inn på oppofrelsesvilkåret, og han påpeker hvordan flertallet sin tolkning vil være problematisk. Når skatteyter kjøper et godt vedlikeholdt hus til 50 000 kroner, så vil kjøpet anses som en nyanskaffelse og aktiveres etter § 6-10. Dersom skatteyter kjøper et dårlig vedlikeholdt hus til 40 000 kroner, for så å bruke 10 000 kroner på å vedlikeholde det opp til opprinnelig standard, så vil kun de 40 000 kronene aktiveres etter § 6-10. Det resterende beløpet vil fradragsføres etter § 6-11. I det sistnevnte tilfellet har ikke skatteytters formuesstilling blitt redusert, da huset har økt i verdi som følge av de ekstra pengene han har brukte på å vedlikeholde opp til opprinnelig standard. Dermed har det istedenfor skjedd en omfordeling av ressurser.

Selv om von Koss-dommen har forblitt gjeldende rett, så har rettsavgjørelsen vært kritisert i juridisk teori og prejudikatet har blitt utfordret. Zimmer forteller at “de lege ferenda taler mye for å legge høyeste standard i skatteytters eietid til grunn, for vedlikeholdskostnader knyttet til slitasje i tidligere eier eietid har preg av anskaffelseskostnader for nåværende eier”.⁴³ Hans

⁴³ Jf. Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 196

synspunkt harmonerer med avsnittet ovenfor, da flertallets tolkning i von Koss-dommen ikke oppfyller oppførelsesvilkåret.

I Skattereformen av 1992, så kom Finans- og tolldepartementet med et forslag til endring av daværende § 44 første ledd bokstav b (i dag § 6-11).⁴⁴ De ville presisere lovregelen ved å inkludere en definisjon av vedlikeholdsbegrepet. “Som vedlikehold skal regnes utgifter til å bringe et formuesobjekt til den standard gjenstanden hadde ved ervervet.

Vedlikeholdskostnader ut over dette regnes som påkostninger, som må aktiveres og eventuelt avskrives”.

Finanskomiteens flertall skriver imidlertid i sin vurdering av fremlegget at “(...) dagens praksis reelt sett innebærer at skattyter etter vedlikehold kan sitte igjen med en gjenstand som er bedre enn den han kjøpte. Dette kan føre til at de skattemessige resultater blir forskjellige avhengig av om det er selger eller kjøper som vedlikeholder gjenstanden”.⁴⁵

Videre forteller Finanskomiteen at “(...) forbedringer utover standarden på ervervelsestidspunktet prinsipielt sett bør anses som påkostninger og dermed aktiveres. Det er uheldig at skattyter får direkte fradrag for de utgifter som reelt sett har karakter av påkostninger”.⁴⁶ Her ser vi at Finanskomiteen i utgangspunktet er enige med lovforslaget fra Finans- og tolldepartementet, i tillegg til mindretallsvotumet i von Koss-dommen. En endring av den nåværende rettsregelen vil harmonere best med prinsippene og hensynene som skatteretten bygger på.

Komiteen skriver derimot at en slik lovendring kan “(...) reise avgrensingsproblemer og derfor være vanskelig å praktisere”. I tillegg beretter de at det “(...) med dagens regler foreligger kontrollproblemer, men at dette kan bli forsterket med proposisjonens forslag”. Til slutt sier de også at en regelendring kan medføre “(...) større fare for omgøelser”.⁴⁷

⁴⁴ Jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 348

⁴⁵ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

⁴⁶ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

⁴⁷ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

Avslutningsvis kom komiteen frem til at det ikke skulle skje en regelendring. I tillegg anmodet de Regjeringen til å foreta “(...) en nærmere gjennomgang av de praktiske sider av forslaget i proposisjonen”, men dette har ikke skjedd i etterkant.⁴⁸

Det kan argumenteres for at Finanskomiteen ikke har gått dypt nok inn i sin begrunnelse. En regelendring for formuesobjektets tilstand på ervervelsestidspunktet vil naturligvis medføre en mer krevende prosess enn nåværende rettsregel. Det kan være vanskelig å dokumentere objektets tilstand på kjøpstidspunktet, mens det i realiteten vil være enklere å bevise tilstanden da det var nytt. Dermed kan det medføre avgrensingsproblemer.

Høyesterett har imidlertid allerede kommentert at man i spørsmål om endringsarbeid og standardforbedringer har visse forhold som man må se hen til idet man skal vurdere om det foreligger vedlikeholds- eller påkostningsarbeid.⁴⁹ Disse er de fysiske-tekniske, funksjonelle og økonomiske forholdene. Det vil likeså være mulig å anvende disse vurderingskriteriene i grensespørsmål knyttet til formuesobjektets tilstand på ervervelsestidspunktet.

Hvorvidt staten klarer å fange opp potensiell omgåelse som følge av regelendringen er vanskelig å si, men den vil trolig medføre større risiko for omgåelse. Selger og kjøper kan enkelt avtale seg imellom om en høyere kjøpesum, forutsatt at selger vedlikeholder formuesobjektet opp til opprinnelig standard før salg og overtakelse skjer. I så tilfelle vil selger få fradrag for vedlikeholdet, mens kjøper mottar formuesobjektet i en bedre stand enn han opprinnelig skulle ha hatt.

Mindretallet i Finanskomiteen mente også at det ikke skulle skje en regelendring, men de var uenige “(...) i at det prinsipielt sett bør være standarden på ervervstidspunktet som skal være avgjørende (...)”. Dette begrunner de med at “Etter forslaget i proposisjonen vil en selger kunne utgiftsføre en større del av en forbedring før realisasjon enn kjøperen kan. Etter dagens

⁴⁸ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

⁴⁹ Se punkt 3.3.5

regler vil begge få godkjent samme utgiftsføring (...)”. Mindretallet påpeker at den nåværende rettsregelen er mest fornuftig, da “Den foreslåtte endring vil føre til skatteskjerpelse og den vil også ha uheldige konsekvenser ved at det blir mindre attraktivt å rehabilitere maskiner, biler, eiendommer og andre objekter som vil rammes av lovendringen”.⁵⁰

Argumentet til mindretallet fremstår som logisk og fornuftig, men et liknende problem foreligger også med dagens rettsregel, som dommer Fougner påpeker i sitt votum i von Kossdommen. Den nåværende rettsregelen gir skattyter insentiv til å kjøpe et dårlig vedlikeholdt formuesobjekt, for så å få fradragsrett idet han gjenoppretter objektet til opprinnelig standard. Motsetningsvis vil han sky unna å kjøpe et godt vedlikeholdt formuesobjekt hvor kjøpesummen utgjør den totale kostnaden i det første eksempelet, siden han ikke vil få fradragsrett. Dette fører trolig til det mest samfunnsøkonomiske og bærekraftige resultatet, men nøytralitetsprinsippet vil ikke bli godt ivaretatt.

3.3 Rt. 1999 s. 1303 (Christensen-dommen) og avgrensingen mot nyanskaffelser

3.3.1 Innledning til dommen

Et annet rettsspørsmål knyttet til vedlikeholds- og påkostningsvurderingen, er avgrensingen mot investering og nyanskaffelse. På hvilket punkt har skattyter gjort såpass mye arbeid på formuesobjektet, at det ikke kan anses som hverken vedlikeholds- eller påkostningsarbeid, men må istedenfor anses som en investering eller nyanskaffelse? Selv om dommen ikke behandler grensen mellom vedlikehold og påkostning, så deler vurderingene mange likheter. Dette reflekteres også ved at Christensen-dommen har blitt henvist til hyppig i senere rettsavgjørelser som behandlet grensespørsmålet.

I Rt. 1999 s. 1303 hadde en skattyter kjøpt et hus for kr 525.000. Huset skulle bli benyttet for næringsvirksomhet, men trengte omfattende rehabilitering. Disse kostnadene kom på kr 1.600.000, og til slutt var det kun reisverket og grunnmuren som ikke hadde blitt skiftet ut.

⁵⁰ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

Det springende punkt var dermed hvorvidt rehabiliteringen skulle vurderes som vedlikehold eller som nyanskaffelse.

Skattyteren (Christensen) anførte at rehabiliteringen skulle anses som vedlikeholdsarbeid, og kostandene skulle således fradragsføres etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav b. Subsidiært påpekte skattyter at omkostningene hadde blitt langt større enn hva var opprinnelige planlagt, og dette var likeledes en overraskelse for ham. Dermed kunne han ikke bebreides for dette, og Christensen viste til hensynet til forutsigbarhet.

Staten (ved Likningsnemnda) var imidlertid uenige og uttalte at “Selv om kostnadene i utgangspunktet for en stor del kan tilbakeføres sopp og råteskade samt konstruksjonsfeil, er ligningsnemnda av den oppfatning at den opprinnelige bygning ikke lenger kan sies å være i behold”. I tillegg kunne ikke den subsidiære anførsel tas til følge, da en slik rettsregel “(...) ville skape vanskelige bevissspørsmål, kunne gi grunnlag for omgåelser og (...) vært rettsteknisk vanskelig å praktisere”.

3.3.2 Flertallets votum

Flertallet i Høyesterett dømte i favør staten, og den omfattende rehabiliteringen skulle anses som en nyanskaffelse. Førstvoterende (dommer Tjomsland) startet med å henvise til den relevante lovbestemmelsen, og han påpekte at vedlikeholdsarbeid er arbeid som setter formuesobjektet tilbake i opprinnelig stand. I tillegg vil arbeid som går ut over dette, anses som påkostning i lovens forstand. Derneft henviste han også til Rt. 1940 s. 594 for å påpeke at opprinnelig standard forblir det samme ved eierskifte.

Dommer Tjomsland avgrensner vedlikeholdsbegrepet mot anskaffelse av en gjenstand for å erstatte en annen. Således er det denne avgrensningen som kommer på spissen i Christensen-dommen. Dette har imidlertid ikke blitt vurdert i tidligere rettspraksis, men i juridisk teori, som førstvoterende påpeker.⁵¹

⁵¹ Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt 4. utgave 1990 side 271, Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett 3. utgave 1997 side 172, Jan Syversen: Vedlikeholdsutgifter og skatt, inntatt i Rev-sjo-og regnskap 1996 side 122-126 og

Etter juridisk teori, spesifikt Aarbakke, bør avgrensingen mellom vedlikehold og nyanskaffelse skje når “det gamle på denne måten bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstanden, kan ingen del av utgiftene regnes som vedlikeholdsomkostninger. Man har her anskaffet en ny gjenstand og ingen del av omkostningene kan trekkes fra som vedlikeholdsomkostninger”.⁵² Flertallet i Christensen-dommen mener at man ikke kan gi en mer presis avgrensing enn dette utsagnet, men forklarer likevel hvordan vurderingen skal foretas. Dommer Tjomsland skriver “Når det skal tas stilling til om “det gamle” bare utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige huset, må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning”. Med andre ord er det de fysiske, tekniske og økonomiske forholdene som er avgjørende for vurderingen. I tillegg påpeker han at husets ytre preg og funksjon vil ha betydning, men samlet vil alt bero på en helhetsvurdering.

Flertallet fortsetter videre med å fortelle at man ikke kan vektlegge årsaken for at kun en liten del av det opprinnelige formuesobjektet fortsatt er i behold. Eksempelvis på grunn av brann eller dårlig vedlikehold. Skattyteren hadde anført at han opprinnelig ikke hadde til hensikt å utføre så omfattende rehabiliteringsarbeid da han begynte, men arbeidet fikk større omfang idet han fikk kunnskap om sopp og råteskader. Dommer Tjomsland nevner imidlertid at vurderingen må skje basert på “objektive kriterier”, og dermed er de opprinnelige planene irrelevante.

Høyesterett nevner avslutningsvis hvilke av “(...) bygningsdelene som er beholdt”. Etter denne oppramsingen, blir konklusjonen at det er “(...) således ganske beskjedne deler av den opprinnelige bygning om gjenfinnes i den nåværende”. Dette trekker i retning av at det har skjedd en nyanskaffelse. I tillegg ser de hen til de økonomiske forholdene, hvor kjøpsprisen kun var på kr 525.000, mens kostnadene for rehabiliteringen var omtrent tre ganger så stor. Dette tilsier også at det kun er en mindre vesentlig del av det opprinnelige formuesobjektet som fortsatt er i behold, og det må således anses som en nyanskaffelse.

Skattelovkommentarer 1997-1998 ved Sven Rune Greni, Jan Syversen, Kristian Trosvik og Magnus Aarbakke side 481-488.

⁵² Jf. Aarbakke: Skatt på inntekt (1990) 4. utgave side 271

Dommer Tjomsland påpeker også “(...) at bygningen hadde tapt det vesentligste av sin økonomiske verdi da Christensen kjøpte den, og det også av den grunn må anses å foreligge en nyanskaffelse”. Lagmannsretten gikk nærmere inn på dette punktet i sin avgjørelse.⁵³ De skriver at siden bygningen var i såpass dårlig stand på overtakelsestidspunktet, så ville skattyter “(...) i løpet av forholdsvis kort tid (...) stått overfor spørsmålet om enten å bygge nytt eller foreta en meget omfattende rehabilitering”.

Høyesteretts flertall konkluderer dermed at den omfattende rehabiliteringen må anses som en nyanskaffelse, men dommen gir også uttrykk for mindretallets votum, ved dommer Krüger. Han mener at skatteyter skal ha rett på fradrag for deler av kostnadene.

3.3.3 Mindretallets votum

Mindretallet poengterer innledningsvis at den aktuelle problemstillingen ikke har blitt løst ved lovens ordlyd, rettspraksis eller fast ligningspraksis. Han mener heller ikke at underrettspraksis eller juridisk litteratur har gitt en klar veiledning for hvordan man skal gå frem i vurderingen.

Dommer Krüger tolker ordlyden i skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav b annerledes enn flertallet. Han mener den ikke “(...) stille(r) noe strengt krav til nødvendighet, hvilket betyr at man i stor grad godtar skattyterens eget skjønn når det gjelder valg av tidspunkt samt omfang av aktuelle vedlikeholdsarbeider. Det gjøres ikke noe unntak for vedlikehold som skjer i kombinasjon med investeringer og påkostninger”.

Videre viser han til von Koss-dommen og påpeker at selv om reglen om opprinnelig standard fortsatt er utgangspunktet, så forteller juridisk teori at “(...) dersom eiendommen har mistet det vesentlige av sin verdi, vil gjenoppbygging i sin helhet måtte anses som en investering som gir avskrivingsrett og ikke fradragsrett (...)”.

⁵³ Jf. LG-1996-1351

Mindretallet nevner også at den aktuelle saken ikke omhandler grensen mellom vedlikehold og påkostning, men avgrensingen mot nyanskaffelse.

Etter faktum var formuesobjektet svært dårlig vedlikeholdt da Christensen overtok det. Derimot kunne det ikke anses som verdiløst, heller. Hensikten var således å “(...) dels innhente flere års forsømt vedlikehold samt legge forholdene til rette for modernisering til dagens behov (...)”. I tillegg skulle formuesobjektet bli påbygget og utvidet, og dommer Krüger mener at man skulle “(...) skille mellom anskaffelser og påkostninger på den ene siden – og effektivt innhentet vedlikehold på eiendommen på den annen”.

Mindretallet hevder at det ikke er vanskelig å utskille vedlikeholdsarbeidet i den foreliggende sak. I tillegg påpeker de at dersom arbeidet hadde blitt gjort i to omganger, en som tok for seg vedlikeholdsarbeidet, og en som tok for seg påkostningene og nyanskaffelsene, så ville fradrag etter loven åpenbart blitt godtatt. At arbeidet gjøres på en effektiv måte, kan ikke medføre tap for skatteyteren, ifølge dommer Krüger.

Mindretallet er altså uenige i flertallets votum om at man ikke kan vektlegge hovedårsaken til at bare en liten del av formuesobjektet ble beholdt. I tillegg nevner han avslutningsvis at selv om grensen mellom vedlikehold og påkostninger er utfordrende å tolke, så kan ikke den delen av arbeidet som faktisk er vedlikehold miste retten til skattefradrag, selv om helhetsbildet domineres av nyanskaffelser.

3.3.4 Rettsbildet som følge av Christensen-dommen

Det avgjørende som skilte flertallet fra mindretallet i denne dommen, var således om man kunne legge vekt på hva som var årsaken til at bare en mindre vesentlig del av bygningen ble beholdt. Da flertallet kom frem til at man ikke kunne gjøre dette, har dette standpunktet videre blitt stadfestet i skatteretten. Utover denne regelen, så har dommen i tillegg gitt retningslinjer for vedlikehold/påkostning vurderingen, jf. “(...) må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning”.

Christensen-dommen har, i likhet med von Koss-dommen, også blitt kritisert og diskutert i ettertid. Flertallet legger en meget streng terskel for grensedragningen, og mindretallet forklarer hvorfor det er behov for en mer pragmatisk og mindre rigid rettsregel. Dette illustreres ved at det faktisk ble gjort vedlikeholdsarbeid, men siden det skjedde samtidig som resten av arbeidet skulle alt tolkes som nyanskaffelse. Dette kan medføre tilfeller hvor skattyter velger å dele arbeidet i to for å få fradragsretten på første delen, noe som igjen kan medføre en lite effektiv utnyttelse av ressurser.

Rettsregelen som ble utledet fra flertallets votum har imidlertid forblitt sikker rett. Skattedirektoratet har uttalt at “(...) hvis en rehabilitering blir så omfattende at man i realiteten anses å ha realisert det gamle og anskaffet et nytt objekt”, så står man overfor nyanskaffelse og ikke vedlikeholdsarbeid.⁵⁴ Avgjørende for vurderingen vil være om “(...) det opprinnelige objektet bare utgjør en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstanden (...)”.

3.4 HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom-dommen) og spørsmålet om “tenkt vedlikehold”

3.4.1 Innledning til dommen

Det kan oppstå tilfeller hvor skattyter har stått overfor et formuesobjekt som trenger vedlikeholdsarbeid, men har istedenfor valgt å utføre endringsarbeid/omfattende renoveringsarbeid. Spørsmålet videre blir således om han kan få fradragsrett for det som hadde tilsvart de opprinnelige vedlikeholdskostnadene. I teorien blir dette kalt “tenkt vedlikehold”.

I HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom-dommen) var rettstvisten i hvor stor grad kostnadene for en omfattende renovering av et formuesobjekt som var brukt til både næringsvirksomhet og bolig, kunne trekkes fra som vedlikeholdskostnader, jf. skatteloven § 6-11. Sakens parter var Norrøna Eiendom AS (som eide bygningen) og Staten ved Skatt Midt-Norge. Norrøna

⁵⁴ Jf. Skatte-ABC 2023 punkt V-3-7.1

Eiendom AS anførte at det fullt ut skulle gis fradrag for kostnader til riving og rehabilitering av storkjøkken, innervegger, elektrisk anlegg og fasade. Staten anførte derimot på sin side at 25 prosent av kostandene istedenfor skulle aktiveres, da de ble ansett som påkostninger.

3.4.2 Høyesteretts votum

Førstvoterende starter votumet sitt med å henvise til fast ligningspraksis. Hovedregelen er at det gis fradrag for kostnader ved direkte vedlikehold, samt endringsarbeider som samtidig ivaretar behovet for vedlikehold. I det siste tilfellet gis det fradrag for det som i skatteretten heter “tenkt vedlikehold”, og dette fradraget skal tilsvare kostnadene for det opprinnelige vedlikeholdsbehovet, dersom endringsarbeidet ikke hadde blitt utført.⁵⁵

Høyesterett går deretter videre og redegjør for vilkåret “kostnad til vedlikehold”, jf. § 6-11. Ordlyden gir ikke mye, annet enn at arbeidet må opprettholde formuesobjektets tilstand. Dernest sier forarbeidene at “kostnad til vedlikehold” må anses som “nødvendig for å holde objektet (...) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand”.⁵⁶ Deretter viser de til Rt. 1999 s. 1303 og vedlikeholds definisjonen til førstvoterende: “Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidene må dekke et vedlikeholdsbehov. I den utstrekning det i forbindelse med rehabilitering av et hus foretas utbedringer som går ut over dette, vil utgiftene bli å aktivere som en del av kostprisen. Det er den stand huset opprinnelig hadde, redusert med slit og elde, som det kan vedlikeholdes tilbake til. Dette gjelder også dersom det – som i dette tilfellet – har skjedd et eierskifte, jf. flertallsvotumet i Rt. 1940 s. 594.”

Dommer Bårdsen påpeker deretter at den tidligere dommen omfattet den gamle skattelovens § 44 første ledd bokstav b, men § 6-11 i dagens skattelov er en direkte videreføring av denne bestemmelsen.⁵⁷

⁵⁵ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 34

⁵⁶ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

⁵⁷ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 39

Rettsregelen Høyesterett utleder fra disse rettskildene, er at minstekravet for “kostnad til vedlikehold” er at det foreligger et vedlikeholdsbehov. Motsetningsvis vil utgifter utover disse anses som påkostninger. Et viktig skille mellom vedlikehold og påkostning, vil være om arbeidet som har blitt gjort sikter på å ivareta inntekten fra tidligere år, eller om det er utført med hensyn til inntektservervelse i fremtiden.⁵⁸

Førstvoterende kommer deretter med en viktig påpekning, og det er at kun kostnadene for vedlikehold gir fradrag etter skatteloven. Med andre ord vil ikke vedlikeholdsbehovet alene gi rett til fradrag. I tillegg påpeker han at loven ikke skiller “mellom kostnadene til et løpende vedlikehold på den ene siden, og kostander til større utbedringer som har vært nødvendige for å ta igjen et akkumulert vedlikeholdsbehov på den andre”.⁵⁹

Deretter går Høyesterett videre og understreker at endring av en eiendom ikke omfattes av vedlikeholdsbegrepet i lovens forstand. Derimot har man utledet unntak fra regelen gjennom ligningspraksis. Blant annet kan man gi fradrag for vedlikeholdskostnader tilknyttet endringsarbeider, når disse endringene er nødvendige for eller resultatet av vedlikeholdet. Førstvoterende viser til Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551 punkt 5.2:

“Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader”⁶⁰

Videre trekker dommer Bårdsen frem et annet unntak som har blitt utviklet gjennom ligningspraksis og er nedfelt i Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551-1552 punkt 5.4:

“Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skatteyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å

⁵⁸ Jf. HR-2016-1801-A avsnitt 40

⁵⁹ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 41

⁶⁰ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 43

utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.

Fradraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endringen. Videre må fradraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 200.000, mens utskiftning av den gamle ville kostet kr 130.000, innrømmes det fradrag for kr 130.000. Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endringsarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig⁶¹

Disse to nevnte unntakene harmonerer med prinsippene som skatteretten bygger på. I begge eksemplene som nevnes har skatteevnen til skatteyteren blitt mindre, og således er det i tråd med skatteevneprinsippet at han skal få fradrag på skatten. Førstvoterende poengterer også i dommen at disse unntakene sikrer “praktikable og virkelighetsnære løsninger”, samt skaper “sammenheng i systemet”.⁶²

3.4.3 Kritikk i juridisk teori

Høyesterett går deretter videre og forklarer Norrøna Eiendoms AS sitt argument for at endringskostnadene skal kunne trekkes fra fullt ut, men kun tilsvarende hva det faktisk ville ha kostet å gjennomføre vedlikeholdet.⁶³ Førstvoterende skriver imidlertid at dette ikke er den eneste grensen som skal trekkes. Man må også vurdere om “(...) endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold”. Det blir avgjørende om endringene bærer stort preg av nyanskaffelse, og i så tilfellet kan ikke arbeidet anses som “tenkt vedlikehold”. En slik tolkning som Høyesterett legger til grunn harmonerer også med ratio decidendi fra nevnte Christensen-dommen, selv om faktum i sakene var ulike.

Denne uttalelsen har blitt kritisert i juridisk teori.⁶⁴ Folkvord hevder vesentlige endringer (som bærer preg av investering eller nyanskaffelse) også kan erstatte vedlikehold. Dette

⁶¹ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 44

⁶² Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 44

⁶³ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 47

⁶⁴ Jf. Folkvord, ”Høyesterett: Fradrag eller aktivisering av ”tenkte vedlikeholdskostnader” (2016) Hentet fra Rettsdata.no

forankrer han i skatteevneprinsippet og nøytralitetsprinsippet. For det første har ikke skatteyder opparbeidet en ny formue som følge av den vesentlige investeringen, og han burde heller ikke beskattes for det. For det andre nevner Folkvord at dommen gir et “(...) incentiv til å ikke endre, men heller konservere i form av vedlikehold”, noe som bryter med nøytralitetsprinsippet.

Dommer Bårdsen fortsetter således med å fortelle at hvorvidt endringsarbeidet skal anses som vedlikehold eller nyanskaffelse, vil bero på en skjønnsmessig vurdering, i tillegg til “(...) fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold”. Deretter påpeker han at man også skal legge vekt på “eventuelle endringer i funksjoner”, og viser til Skatteklagenemdas utgangspunkt som er:

“Så langt gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt, bør det ikke gis fradrag for kostnadene til et “tenkt vedlikehold””.⁶⁵

Også denne delen av dommen har blitt kritisert i juridisk teori.⁶⁶ Folkvord mener det legges for stor vekt på de funksjonelle forholdene, uten at Høyesterett forklarer det tilstrekkelig. Dernest forteller Folkvord at hva som anses som en funksjonell endring heller ikke er godt nok begrunnet, og dommen skaper således flere problemer enn den løser.

3.4.4 Høyesteretts votum (fortsettelse)

Høyesterett forklarer videre at Lignings-ABC for 2015/2016 sin kommentar om “tenkt vedlikehold” også samstemmer med Lignings-ABC for 2012/2013, og således tilsier det at utgangspunktet tilsvarende etablert ligningspraksis.⁶⁷ I Lignings-ABC for 2012/2013 side 1552 heter det:

“Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endringen, basert på den funksjon den

⁶⁵ Jr. HR-2016-2018-A avsnitt 48

⁶⁶ Jf. Folkvord, ”Høyesterett: Fradrag eller aktivering av ”tenkte vedlikeholdskostnader” (2016) Hentet fra Rettsdata.no

⁶⁷ Jf. HR-2016-1801-A avsnitt 49

aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes”

Avslutningsvis drøfter Høyesterett de faktiske forholdene i saken. Norrøna Eiendom hadde anført at merkostnadssynspunktet skulle tilsi at hele beløpet kunne fradragsføres. Synspunktet går ut på at dersom endringskostnaden er lavere enn kostnadene ved “tenkt vedlikehold”, så skal hele kostnaden likevel fradragsføres. Dette var imidlertid ikke godgjort da Skatteklagenemnda traff sitt opprinnelige vedtak, og Høyesterett må istedenfor gjøre en skjønnsmessig fordeling mellom fradrag og aktivering.⁶⁸

Førstvoterende går post for post for å vurdere hvilke deler av endringsarbeidet som kan fradragsføres. Fjerning av storkjøkken og rivning av vegger i første og andre etasje utgjorde en så stor funksjonell endring at de kostnadene måtte aktiveres. Videre ville kostnadene ved endringer av fasade og inngangsparti fordeles med 75 prosent som vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktiveringen. Bakgrunnen for dette var at disse endringsarbeidene hadde preg av tilbygg og nye funksjoner. Til slutt skulle kostnadene for endring av det elektriske anlegget også fordeles med 75 prosent som vedlikeholdsfradrag og 25 prosent til aktivering. Dette begrunnet førstvoterende med å si “(...) at man ikke videreførte de særskilte delene av anlegget som skulle betjene storkjøkkenet, og at det nye anlegget tilsiktet en tilpasning til nye leietakere”.⁶⁹

3.4.5 Rettsbildet som følge av Norrøna Eiendom-dommen

Oppsummert forteller dommen at det kan gis fradrag for kostnader knyttet til endringsarbeid som gjøres i forbindelse med vedlikehold. Det forutsettes imidlertid at disse endringene enten er nødvendige for eller en konsekvens av vedlikeholdet. I tillegg beretter Høyesterett at det også kan gis fradrag for kostnader til vedlikehold som ville vært nødvendig, selv om endringsarbeidet ikke hadde blitt gjennomført. Dette er kjent som “tenkt vedlikehold”. Derimot kan man ikke motta fradrag utover kostnadene for vedlikeholdet, og formuesobjektet må samtidig beholde sine funksjonelle egenskaper.

⁶⁸ Jf. HR-2016-1801-A avsnitt 52-55

⁶⁹ Jf. HR-2016-1801-A avsnitt 57-59

Til tross for at dommen ikke samstemmer med skatteevneprinsippet, jf. kritikk i juridisk teori, så har det sistnevnte tilfellet av “tenkt vedlikehold” blitt opprettholdt i ligningspraksis.⁷⁰

Skattedirektoratet forteller at:

“Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet”

Videre forteller Skattedirektoratet at det avgrenses mot investeringer og nyanskaffelser, og det må ses hen til de fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske forholdene. Avgjørende for vurderingen blir imidlertid om “(...) gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt etter at forbedringen/endringen er gjennomført”.

3.5 HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon-dommen) og spørsmålet om standardforbedring

3.5.1 Innledning til dommen

Skattyter kan i noen instanser stå overfor et behov for standardforbedring. Det vil si at standarden som formuesobjektet opprinnelig hadde (lav, middels eller høy), ikke tilsvarer dagens "relative standard". I så tilfelle kan han gjøre endringsarbeid på formuesobjektet opp til den “relative standarden”, men likevel få fradragsført kostnadene som vedlikehold.

Rettspraksis har imidlertid satt opp visse restriksjoner.

I HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon-dommen) måtte en kraftprodusent forsterke en demning som følge av nyoppståtte krav til sikkerhet for damanlegg. Kraftprodusenten mente at arbeidet skulle anses som vedlikehold, og kostnaden (kr 44 773 994) skulle fradragsføres etter skatteloven §§ 6-1 og 6-11. Staten v/ Skatteetaten mente på sin side at kun kr 1 644 000 av totalbeløpet kunne fradragsføres etter §§ 6-1 og 6-11, mens det resterende beløpet ble

⁷⁰ Jf. Skatte-ABC 2023 punk V-3-5.4

ansett som påkostningsutgifter og skulle aktiveres og avskrives etter skatteloven § 18-6 første ledd. Partene i dommen var Lyse Produksjon AS og Staten v/ Skatteetaten.

Lyse Produksjon AS anførte at hele beløpet skulle fradragsføres etter §§ 6-1 og 6-11, siden det foreligger en “kostnad” som har vært “pådratt”.⁷¹ Dette begrunner de med å vise til oppofrelsesvilkåret, siden det etter deres mening har skjedd en reduksjon i skatteyterens formuesstilling. Videre blir spørsmålet om denne kostnaden har hatt størst “(...) betydning for verdiskapningen i senere år enn betalingsåret, eller om den knytter seg til tidligere år”. I det første tilfellet vil forholdene tale for påkostning, mens i det andre tilfellet vil de trekke i retning av vedlikehold.

Lyse Produksjon AS fortsetter videre å henvise til sikker rett, som har lagt til grunn at man må se på de fysiske-tekniske og funksjonelle kriteriene når man skal bedømme hvorvidt arbeidet skal anses som vedlikehold.⁷² Motsetningsvis vil en påkostning bære større preg av investering og nyanskaffelse. Parten fortsetter imidlertid med å peke på økonomiske forhold og hevder at dersom “(...) tiltakene ikke er iverksatt på skatteyers eget initiativ, men skyldes et offentlig pålegg”, så må det tillegges stor vekt i vurderingen.

Dernest argumenterer Lyse for at det har skjedd noen fysiske endringer, men de kan ikke anses som store nok til å ikke omfattes av vedlikeholdsbegrepet.⁷³ Damanlegget “(...) tilfredsstilte de strengeste sikkerhetskrav da det ble bygget, (og) nå tilfredsstiller dagens tilsvarende krav”. Således hevder parten at de kun har foretatt en oppgradering til dagens standard, og dette kan isolert sett ikke anses som en fysisk endring.

Til slutt påpeker Lyse at arbeidet verken har hatt noe funksjonelt eller økonomisk innvirkning på kraftproduksjonen deres.⁷⁴ Dette begrunner de med at skatteyers inntekt ikke har blitt

⁷¹ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 19

⁷² Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 20

⁷³ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 21

⁷⁴ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 22

endret, og de får heller ikke noen økt fremtidsverdi som følge av arbeidet. Samlet mener de at disse argumentene skal tilsi at man står overfor vedlikeholdsarbeid.

Partshjelperen til Lyse – Energi Norge – poengterer avslutningsvis at det er i samfunnets interesse at dammen er godt sikret, og dette bør også tale for at vi står overfor vedlikeholdsarbeid.⁷⁵

Staten har på sin side anført at “Det finnes ikke noe generelt prinsipp om at oppgraderingen til en høyere standard enn da eiendelen var ny, skal regnes som vedlikehold så lenge oppgraderingen bare er opp til samme relative standard etter dagens målestokk”.⁷⁶ Videre hevder de at utskiftning av deler godtas, men i foreliggende sak har ikke Lyse Produksjon skiftet ut slitte deler. Deretter viser de til hvordan oppgradering av dataprogrammer har blitt akseptert i ligningspraksis, men dette er kun et unntak hovedregelen grunnet praktiske forhold knyttet til dataprogrammers egenart, og argumentet kan således ikke brukes i den foreliggende saken.

Staten hevder videre at arbeidet som ble gjort på demningen innebærer vesentlige fysisk-tekniske endringer og må dermed aktiveres og avskrives.⁷⁷ De påpeker at den økte sikkerheten sikrer produksjonskapasiteten i årene fremover, og det foreligger dermed en funksjonsforbedring. Dette fører likeledes til økt økonomisk verdi, da risikoen for katastrofehendelse reduseres. Staten nevner derimot at disse forholdene uansett ikke er avgjørende, på grunn av de allerede nevnte fysisk-tekniske endringene.

Partshjelperen til staten – Landssamanslutning av Vasskraftkommunar – nevner avslutningsvis at det vil ha stor betydning for vertskommunens inntekter fra kommunal eiendomsskatt at kostnaden anses som påkostning og dermed aktiveres og avskrives.⁷⁸ Bakgrunnen for dette er at vertskommunens skatteinntekter ikke skal variere mye fra år til år,

⁷⁵ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 23

⁷⁶ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 27

⁷⁷ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 28

⁷⁸ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 30

noe en direkte fradragsføring av kostnaden ville ha ført til. I tillegg påpeker de at et nylig oppgradert damanlegg vil være attraktivt for en potensiell kjøper, kontra en som ikke tilfredsstiller den nye damsikkerhetsforskriften, og dermed kan damanlegget anses å ha økt i verdi som følge av arbeidet som ble gjennomført.⁷⁹

3.5.2 Høyesteretts votum

Førstvoterende (dommer Bull) går først inn på det rettslige utgangspunktet for saken.⁸⁰ Han viser til skatteloven § 6-1 og påpeker at det ifølge loven må eksistere en kostnad som er pådratt (oppofrelsesvilkåret), og denne kostnaden må ha tilknytning til inntekten (tilknytningsvilkåret).⁸¹ Deretter nevner han at partene i denne saken uenige om hvorvidt oppofrelsesvilkåret er innfridd.

Høyesterett forklarer at dersom oppofrelsesvilkåret skal være oppfylt, så “(...) må det finne sted en reduksjon i skatteytters formuesstilling, se blant annet Rt. 2015 s. 367 avsnitt 32”. Således vil “En ren ombytting av formuesverdier (...) falle utenfor”.⁸² I den nevnte dommen var problemstillingen hvorvidt kostnader knyttet til produktutvikling under eksisterende varemerker skulle bokføres som umiddelbare utgifter eller aktiveres. Førstvoterendes uttalelse i avsnitt 32 er nær identisk med dommer Bull sin kommentar, og demonstrerer således den gjennomgående definisjonen av vilkåret.⁸³

Førstvoterende viser også til Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave, side 195.⁸⁴ Der har forfatteren beskrevet grensen mellom vedlikehold og påkostning ved at førstnevnte omfatter “(...) inntektsskapningen i samme eller tidligere inntektsår”. Motsetningsvis vil påkostning “ha verdi for inntektsskapning også i senere år”. Likevel påpeker dommer Bull at vedlikehold også vil påvirke fremtidig inntekt, siden det da vil være en fordel å ha et godt vedlikeholdt formuesobjekt.

⁷⁹ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 31

⁸⁰ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 33 og 34

⁸¹ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 35

⁸² Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 36

⁸³ Jf. Rt. 2015 s. 367 avsnitt 32

⁸⁴ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 36

Høyesterett går deretter nærmere inn på skatteloven § 6-11.⁸⁵ Førstvoterende poengterer at lovbestemmelsen “(...) presiserer fradragsretten etter hovedregelen i § 6-1, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 58”. Han beretter også at vurderingen om hvorvidt det er foretatt vedlikehold eller påkostning, vil bli den samme etter § 6-1 som § 6-11, siden saken omhandler “(...) utgifter knyttet til fysiske arbeider utført på det aktuelle driftsmiddelet (...)”.

Dommer Bull viser så til rettspraksis for å utpensle rettsregelen.⁸⁶ Norrøna Eiendom-dommen gir en veletablert definisjon av vedlikeholdsbegrepet, og Høyesterett presiserer at “oppgraderinger ut over dette er i utgangspunktet påkostninger som må aktiveres”. Derneft henviser førstvoterende til avsnitt 40 i dommen, som beretter at “Det er styrende for grensedragningen her hvorvidt utbedringen refererer til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, eller om den har mer preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden”.⁸⁷ Isolert sett ville denne uttalelsen talt i favør Lyse Produksjon AS, men dommer Bull legger til at “(...) også en ren tilbakeføring i tidligere stand i praksis utføres med tanke på fremtidig bruk av gjenstanden og kan øke fremtidige inntektsmuligheter”. Likeså kan arbeidet på et driftsmiddel også anses som påkostning, selv om resultatet ikke direkte medfører økt inntekt.

Høyesterett redegjør videre for viktigheten av de teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forholdene i grensedragningen, jf. Norrøna Eiendom-dommen avsnitt 48, men førstvoterende kommer også med sitt eget synspunkt på kriteriene.⁸⁸ Han mener først og fremst at de teknisk-fysiske forholdene er de mest avgjørende faktorene i vurderingen, og dette støttes av juridisk teori.⁸⁹

⁸⁵ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 37-39

⁸⁶ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 41-43

⁸⁷ Jf. HR-2016-2018-A avsnitt 40

⁸⁸ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 44 og 45

⁸⁹ Jf. Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave 2019, side 99; *Folkvord med flere*, Norsk bedriftsskatterett, 10. utgave 2018, side 158; *Stoveland (red.) med flere, Skatteloven med kommentarer*, 2020, side 482 og *Syversen, Skatt på petroleumsutvinning*, 1991, side 483

Dernest mener dommer Bull at funksjonelle endringer isolert sett trekker i retning av påkostningsarbeid.⁹⁰ Derimot vil en endring i funksjon som regel skje som følge av fysisk-tekniske endringer. Funksjonelle endringer vil likeledes ikke alltid være klare og tydelige. I lys av dette mener Høyesterett at “(...) uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er et avgjørende kriterium”. Med andre ord kan arbeidet fortsatt anses som påkostningsarbeid, selv om funksjonen forblir den samme.

Førstvoterende kommenterer deretter relevansen av de økonomiske forholdene.⁹¹ Han viser til en forarbeidsuttalelse som gjaldt en endring i skatteloven av 1911 § 44-A-1, hvor det står nedfelt “Alle driftsmidler av varig verdi bør aktiveres og avskrives i takt med den faktiske verdiforringelsen. Det er ingen forutsetning at den enkelt investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften”.⁹² I lys av denne uttalelsen legger Høyesterett til grunn at arbeid på formuesobjektet ikke nødvendigvis må føre til økt inntekt for at det skal anses som en påkostning.

Høyesterett forteller videre at “En slik oppgradering til den relative standard som i dag tilsvare standarden som eiendelen hadde som ny, er i en viss utstrekning godtatt som vedlikehold”.⁹³ Dette er også synspunktet i juridisk teori.⁹⁴ Dommer Bull poengterer derimot at det må eksistere et vedlikeholdsbehov som ikke bare skyldes at dagens standard er høyere. Dette samstemmer også med standpunktet i ligningspraksis.⁹⁵ Skattedirektoratet har uttalt at “Foretas utskiftning av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvare samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold (...). *Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskiftning*” (min uthevning).

⁹⁰ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 46

⁹¹ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 47

⁹² Jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 118

⁹³ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 49

⁹⁴ Jf. Stoveland (red.) med flere, Skatteloven med kommentarer, 2020, side 482 og Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave 2018, side 196

⁹⁵ Jf. Skatte-ABC 2020 side 1521 punkt 5.3

Dommer Bull nevner at man strekker seg lenger når det kommer til dataprogrammer, men det er som følge av praktikable årsaker.⁹⁶ Likeledes kan ikke den utvidende tolkningen anvendes på andre områder, siden det kun er et unntak fra hovedregelen.⁹⁷

Deretter forklarer Høyesterett at selv om arbeidet på demningen stammet fra et myndighetspålegg, så kan ikke det brukes som et argument for at de har gjennomført vedlikeholdsarbeid.⁹⁸ Dette forankrer de ved å vise til skatteloven av 1911 § 44 A-1 som forteller at “Vanlige og betydelige driftsmidler avskrives (...). Det samme gjelder driftsmidler (...) påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø”. En slik tolkning har også blitt lagt til grunn i forarbeidene, jf. “(e)t krav om aktivering og avskrivning bør gjelde selv om investeringene må foretas som følge av offentlige påbud”.⁹⁹

I den konkrete vurderingen kommer Høyesterett frem til at det har blitt utført teknisk-fysiske endringer på demningen. I tillegg har det skjedd en funksjonsendring, da demningen har fått et enda høyere sikkerhetsnivå. Dessuten hevder førstvoterende at dette også ha medført en økt økonomisk verdi.¹⁰⁰

Avslutningsvis påpeker dommer Bull at de teknisk-fysiske forholdene blir avgjørende i vurderingen.¹⁰¹ Etter hans mening går arbeidet ut over det som er “nødvendig for å holde objektet (...) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand”, jf. Norrøna Eiendom-dommen. Som følge av endringene er demningen bedre rustet til å tåle belastninger enn den var før. Dette mener førstvoterende at bidrar til fremtidig verdiskapning, og arbeidet skal således anses som påkostningsarbeid. Det er ikke avgjørende at kun demningens relative standard har blitt opprettholdt, eller at endringene kun har “(...) liten eller ingen økonomisk verdi for eieren i et nåtidsperspektiv”.

⁹⁶ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 50

⁹⁷ Jf. Skatte-ABC 2020 side 1523 punkt 5.7.3

⁹⁸ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 51

⁹⁹ Jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 118

¹⁰⁰ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 54-56

¹⁰¹ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 57

3.5.3 Rettsbildet som følge av Lyse Produksjon-dommen

Oppsummert ser vi at HR-2020-2018-A ikke fører til noen konkret endring i rettstilstanden, og Høyesterett er særdeles varsomme med å tolke vedlikeholdsbegrepet bredere enn det rettskildene tidligere har gjort. Vedlikeholdsbegrepet defineres likt som i Norrøna Eiendomdommen.¹⁰² Arbeid som går ut over denne grensen anses som påkostninger og må avskrives og aktiveres. I tillegg legger Høyesterett til grunn at det også kan foreligge vedlikeholdsarbeid dersom formuesobjektet har blitt oppgradert til en høyere standard, så lenge dette er i tråd med den relative standarden formuesobjektet hadde på ervervelsestidspunktet. Det må imidlertid ha eksistert et vedlikeholdsbehov uavhengig av standardutviklingen, for eksempel som følge av slitasje og elde. Til slutt beretter Lyse Produksjon-dommen at arbeid likevel kan anses som påkostning, selv om funksjonen til formuesobjektet har forblitt uendret.

Dommen forteller også indirekte at samfunnsinteresser tillegges svært lite vekt i vedlikeholds- eller påkostningsvurderingen. Jeg henviser til partshjelperne (Energi Norge og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar) sine uttalelser, som ikke har blitt adressert av førstvoterende i dommen.

Høyesterett forklarer også at selv om arbeidet er et resultat av et offentlig påbud, så vil ikke dette ubetinget bety at det skal anses som vedlikehold. Her tviholder førstvoterende på gjeldene rett, jf. avsnittet ovenfor, samtidig som han klargjør regelen for fremtidige tilfeller.

Ratio decidendi fra Lyse Produksjon-dommen har også blitt videreført i etterkant.

Skattedirektoratet har uttalt at “Det foreligger en påkostning hvor forbedringen er utført for å bringe objektet i samsvar med nye offentligrettslige krav”.¹⁰³ I tillegg forteller de at “Ved avgjørelsen om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted (...) Foretas utskiftning 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 (...) Forutsetning er at den eldre delen trenger utskiftning”.

¹⁰² Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 40

¹⁰³ Jf. Skatte-ABC 2023 punkt V-3-5.3

4 Avsluttende bemerkninger

4.1 Hvordan ser rettsregelen ut i dag?

Von Koss-dommen slo fast at ordlyden i skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav b ikke ga “(...) noe holdepunkt for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidde av denne regel for det tilfellet at vedlikeholdsarbeid blir utført etter at eierskiftet har funnet sted”. Dermed er det formuesobjektets opprinnelige standard som skattyter kan vedlikeholde opp til, og dette har forblitt sikker rett i etterkant. I tillegg er kostnadenes størrelse uviktig, så lenge arbeidet som utføres regnes som ordinært vedlikeholdsarbeid.¹⁰⁴

Deretter bekreftet Christensen-dommen tolkningen av vedlikeholdsbegrepet som var utledet fra ordlyden, forarbeidene og fast ligningspraksis. Formuesobjektet kan vedlikeholdes opp til opprinnelig standard, og arbeid ut over dette vil anses som påkostning. Dernest presiserte Høyesterett rettsregelen ved å skrive at vedlikehold må avgrenses mot investering og nyanskaffelse. I denne vurderingen må det ses hen til de fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske forholdene, og det vil være avgjørende hvorvidt den opprinnelige delen av formuesobjektet kun utgjør “(...) en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstanden”.¹⁰⁵

I tillegg konstaterte Christensen-dommen at man ikke kan vektlegge årsaken for at kun “(...) en mindre vesentlig del (...)” av det opprinnelige formuesobjektet kun er i behold. Må man ta en vurdering basert på de “objektive kriterier”.¹⁰⁶

I Norrøna Eiendom-dommen fastslo Høyesterett ligningspraksis som la til grunn at skattyter kan få fradrag for endringsarbeid som gjøres i forbindelse med vedlikehold. Disse endringene må imidlertid være en konsekvens av vedlikeholdet, eller så må vedlikeholdet ha vært nødvendig, uavhengig av om endringsarbeidet hadde blitt utført eller ikke. I sistnevnte tilfelle

¹⁰⁴ Jf. Rt. 1940 s. 594

¹⁰⁵ Jf. Rt. 1999 s. 1303

¹⁰⁶ Jf. Rt. 1999 s. 1303

må “(...) endringen etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold”, og avgjørende for vurderingen blir om de funksjonelle egenskapene til formuesobjektet har blitt endret.¹⁰⁷

Til slutt tok Lyse Produksjon-dommen sikte på å belyse det “relative standard”-spørsmålet og likeså fastslå rettsregelen fra ligningspraksis. Dersom formuesobjektet hadde en høyere standard på ervervelsestidspunktet enn per dags dato, så kan skattyter vedlikeholde opp til den tilsvarende standarden i dag. Arbeid ut over denne standarden vil imidlertid anses som påkostning, og det skilles kun mellom høy, middels eller lav standard.¹⁰⁸

Likeså forutsettes det at det eksisterer et vedlikeholdsbehov, uavhengig om standarden har økt over tid. I tillegg understreker dommen også at det ikke nødvendigvis er avgjørende å vurdere uendret funksjon når det gjelder spørsmålet om vedlikehold eller påkostning. Den påpeker at arbeidet fortsatt kan klassifiseres som påkostning selv om de funksjonelle forholdene ikke har endret seg.¹⁰⁹

Dommen slo også fast oppførelsesvilkåret som kan utledes fra skatteloven § 6-11. For at en kostnad skal være pådratt, så “(...) må det finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling (...)”. I tillegg må det være tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten.¹¹⁰

I tillegg forteller Lyse Produksjon-dommen at skatteloven § 6-11 er en presisering av hovedregelen i § 6-1.¹¹¹

Lyse Produksjon-dommen beretter også “(...) at vedlikehold “referer seg til” inntektsskapningen i samme eller tidligere inntektsår (...) mens påkostninger “har verdi for inntektsskapning også i senere år””. Derimot vil “(...) vedlikehold (også) har betydning for

¹⁰⁷ Jf. HR-2016-1801-A avsnitt 47 og 48

¹⁰⁸ Jf. HR-2020-2018-A

¹⁰⁹ Jf. HR-2020-2018-A

¹¹⁰ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 35 og 36

¹¹¹ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 58

fremtiden (...).¹¹² Avslutningsvis påpeker dommen også at selv om arbeidet skjer som følge av et offentlig anbud, så kan ikke det isolert sett tilsi at arbeidet skal anses som påkostningsarbeid.¹¹³

4.2 Har Høyesterett sin behandling av grensespørsmålet medført en “god regel”?

Selv om rettsregelen utledet fra Høyesterett sin behandling av grensespørsmålet anses som sikker rett, så er den likeså åpen for kritikk. Både von Koss-dommen og Christensen-dommen ble avsagt under dissens, og mindretallets votum preger fortsatt vurderingen. Løsningen i von Koss-dommen medfører at nøytralitetsprinsippet ikke blir ivaretatt, samtidig som muligheten for dobbel fradragsrett oppstår. Videre harmonerer ikke flertallet sin tolkning med oppførelsesvilkåret, da det heller har skjedd en omfordeling av ressurser.¹¹⁴ Dette reflekteres også av at Finans- og tolldepartementet kom med et forslag til lovendring i Skattereformen av 1992.¹¹⁵

Christensen-dommen har ført til at rettsregelen har blitt lite fleksibel og pragmatisk.¹¹⁶ Videre strider også løsningen i Norrøna Eiendom-dommen med skatteevneprinsippet.¹¹⁷ Disse forholdene taler samlet for at Høyesterett ikke har utviklet en god regel.

Grensespørsmålet er imidlertid svært stort og komplekst. Det er mange typetilfeller som må fanges opp, og det vil likeså medføre at det praktisk talt er umulig å lage en rettsregel som ivaretar alle de skatterettslige hensynene og prinsippene til enhver tid. Rettsregelen utledet av Høyesterettspraksis er relativt klar og forutsigbar for skattyteren, samtidig som at samfunnsinteresser også blir ivaretatt. Som Finansdepartementet poengter i Skattereformen av 1992, så kan en endring i dagens rettsstilstand også medføre flere problemer enn den løser.¹¹⁸

¹¹² Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 36

¹¹³ Jf. HR-2020-2018-A avsnitt 51

¹¹⁴ Jf. Rt. 1940 s. 594

¹¹⁵ Jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 348

¹¹⁶ Jf. punkt 3.3.4

¹¹⁷ Jf. punkt 3.4.3

¹¹⁸ Jf. Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 291-292

4.3 Kan det skje endringer i fremtiden?

Det blir ikke avsagt mange Høyesterettsdommer som behandler grensespørsmålet mellom vedlikehold og påkostning. Dette er en kombinasjon av at det ikke er mange saker som tas inn for retten, i tillegg til at domstolen virker å være fornøyd med den nåværende regelen og ikke ønsker å bestride den.

Slik vi har sett i domsanalysene, så viderefører Høyesterett utgangspunktet som er forankret i tidligere retts- og ligningspraksis. De kan velge å presisere rettsregelen, men de har ennå til gode å utfordre den. I lys av dette er det vanskelig å si at det kommer til å skje endringer i fremtiden, men det er fullt mulig at domstolen velger å presisere enda mer for å lage en klarere og mer forutsigbar rettsregel.

Kildeliste

Lover

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

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

Lov 25. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Rettspraksis

Rt. 1940 s. 594

Rt. 1966 s. 46

LG-1996-1361

Rt. 1999 s. 1303

Rt. 2001 s. 282

Rt. 2015 s. 203

Rt. 2015 s. 367

HR-2016-2018-A

HR-2020-2018-A

Forarbeider og uttalelser

Innst. O. nr. 80 (1990-1991)

Ot.prp.nr.35 (1990-1991)

Ot.prp.nr.86 (1997-1998)

NOU 2003:9

NOU 2022:20

Litteratur

Aarbakke, M (1990), *Skatt på inntekt*, (4.utg). Universitetsforlaget

Aarbakke, M, Greni, S. R, Syversen, J og Trosvik, K (1998), *Skattelovkommentarer 1997-1998*, Kommuneforlaget

Folkvord, B (2016), *Høyesterett: Fradrag eller aktivering av "tenkte" vedlikeholdskostnader?*, Hentet fra Rettsdata.no

Folkvord, B, Furuset, E, Gjems-Onstad, O og Ferdowski, S. O (2015), *Norsk bedriftsskatterett* (10.utg). Gyldendal juridisk

Lie, E & Venneslan, C (2010), *Over evne. Finansdepartementet 1965-1992*, Hentet fra Idunn.no

Lignings-ABC 2015/2016, Hentet fra Skatteetaten.no

Lignings-ABC 2012/2013, Hentet fra Skatteetaten.no

Matre, H. P, Sund, E, Stoveland, P. H, Sønning, S. T og Zimmer, F (2020), *Skatteloven med kommentarer*, (1.utg). Gyldendal

Skatte-ABC 2020, Hentet fra Skatteetaten.no

Skatte-ABC 2023, Hentet fra Skatteetaten.no

Syversen, J (1991), *Skatt på petroleumsutvinning*. Sjørettsfondet

Syversen, J (1996), *Vedlikeholdsutgifter og skatt*. Revisjon og regnskap.

Zimmer, F (1997), *Lærebok i skatterett*, (3.utg). Universitetsforlaget

Zimmer, F (2014), *Lærebok i skatterett*, (7.utg). Universitetsforlaget

Zimmer, F (2018), *Lærebok i skatterett*, (8.utg). Universitetsforlaget

Zimmer, F (2019), *Bedrift, selskap og skatt: skattelegging av næringsdrivende, selskapet og eiere*, (7.utg). Universitetsforlaget

Zimmer, F (2021), *Lærebok i skatterett*, (9.utg). Universitetsforlaget