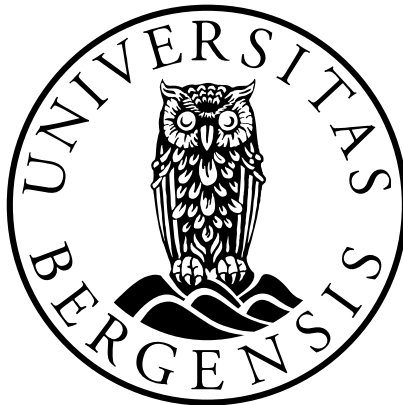


***Vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11 –  
med særlig henblikk på endringskostnader og  
”tenkt vedlikehold” av næringsbygg***

Kandidatnummer: 74

Antall ord: 14 742



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2017



# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Aktualitet.....	4
1.2 Sentrale begrep for avhandlingen .....	5
1.3 Avgrensninger.....	6
1.4 Metodiske betraktninger .....	7
1.5 Veien videre .....	9
2 Fradrag for vedlikeholdskostnader .....	10
2.1 Hva innebærer fradrag og fradragsrett.....	10
2.2 Skatteloven § 6-1 .....	10
2.2.1 Oppofrelsesvilkåret.....	11
2.3 Vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11 .....	13
2.3.1 Innledning .....	13
2.3.2 Lovtekst.....	13
2.3.3 Forarbeider.....	15
2.3.4 Rettspraksis og andre myndigheters praksis.....	16
2.3.5 Rettsoppfatning – juridisk litteratur .....	20
2.3.6 Sentrale hensyn .....	20
3 Endringskostnader ved næringsbygg .....	23
3.1 Innledning .....	23
3.2 Endringskostnader – sml. vedlikeholdsbegrepet.....	23
3.3 Omfatter vedlikeholdsbegrepet endringskostnader – og i så fall hvilke tilfeller .....	24
3.3.1 Lovtekst og forarbeider.....	24
3.3.2 Rettspraksis og ligningspraksis – ”tenkt vedlikehold” .....	25
3.3.3 Rettsoppfatninger – juridisk litteratur .....	26
3.3.4 Sentrale hensyn .....	27
3.3.5 Oppsummert.....	28
3.4 Kriterier for rett til fradrag for ”tenkt vedlikehold” – og kriterienes rekkevidde .....	28
3.4.1 Innledning .....	28
3.4.2 Kilder for kriteriene .....	29
3.4.3 Vedlikeholdsbehov .....	30

3.4.4	Merutgiftssynspunkt .....	36
4	Funksjonskriteriet .....	38
4.1	Innledning .....	38
4.2	Innholdet i funksjonskriteriet.....	39
4.2.1	Et eller flere andre formål som funksjonsendring.....	40
4.2.2	Ny funksjon.....	41
4.2.3	Fjerning av funksjon .....	43
4.2.4	Oppsummert.....	44
4.3	Rekkevidden av funksjonskriteriet .....	44
4.3.1	Endring i funksjon – Når oppfylles et eller flere andre formål.....	45
4.3.2	Endring i funksjon – Når er en funksjon tilført.....	47
4.3.3	Endring i funksjon – Når er en funksjon borte .....	50
5	De lege ferenda .....	52
5.1	Innledning .....	52
5.2	Hensynet til nøytralitet.....	52
5.3	Skatteevneprinsippet og oppofrelse .....	54
	Referanseliste.....	56

# 1 Innledning

## 1.1 Aktualitet

Når en næringsdrivende skal renovere et næringsbygg han eier, blir utgiftene skattemessig kostnadsført enten som vedlikehold eller påkostninger, jf. Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven eller sktl.) § 6-11, jf. § 6-1, og § 14-40 (3).

Spørsmålet oppstår da om kostnad til endringsarbeider, skal klassifiseres som vedlikehold eller påkostning.

Hvorvidt endringskostnader anses som vedlikehold eller påkostninger har stor betydning for skattyters likviditet, da det kun er vedlikehold som gir direkte fradrag – det vil si fradragsføring samme år som kostnaden er påløpt, jf. sktl. § 6-11, jf. § 6-1, jf. § 14-2 (2).

Grensen mellom vedlikehold og påkostning er utfordrende å trekke, men er generelt viktig for næringslivet og skattyter spesielt.<sup>1</sup> Skattyters likviditet blir negativt påvirket dersom han ikke får direkte fradrag, ved at skattegrunnlaget blir høyere, og tilsvarende mer betalbar skatt det året kostnaden påløp. Den videre driften av virksomheten kan da vanskeliggjøres. Spesielt i tider hvor den næringsdrivende for eksempel må sette lave priser i utleievirksomheten på grunn av marked med høyt tilbud og lav etterspørsel, vil grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning ha stor betydning for skattyter. Dette gjør at spørsmålet om fradragsrett ved reovering av næringsbygg også har en side til å oppnå samfunnsøkonomisk effektivitet, verdiskaping og sysselsetting.

I en nylig avsagt høyesterettsdom, HR-2016-01801-A (*Norrøna-dommen*), stadfestet Høyesterett at visse endringskostnader ikke kan direkte fradragsføres som vedlikeholdskostnader. Enkelte forfattere i det juridiske miljø uttrykker at dommen medfører en innskjerpelse av vedlikeholdsbegrepet, og at den er i uoverensstemmelse med grunnleggende

---

<sup>1</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 187

prinsipp i skatteretten.<sup>2</sup> Dommen behandles grundig der det er naturlig for avhandlingens fremstilling.

Avhandlingen skal undersøke og analysere gjeldende rett vedrørende den næringsdrivendes mulighet for direkte fradrag av endringskostnader i forbindelse med reovering av næringsbygg, herunder fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Med ”tenkt vedlikehold” menes endringer som erstatter et ellers nødvendig vedlikeholdsarbeid.<sup>3</sup> Avslutningsvis skal rettstilstanden kommenteres de lege ferenda.

Konsekvensen ved nektelse av direkte fradrag, er at endringskostnaden må aktiveres og fradragsføres gjennom avskrivninger senere år. Alternativt må endringskostnaden legges til inngangsverdien ved realisasjon av næringsbygget. Ved avskrivninger kommer fradraget som en årlig prosentandel av objektets kostpris med tillegg av eventuelle påkostninger, jf. sktl. § 6-10, jf. § 14-40 (1) og (3). Når avskrivningssatsen på forretningsbygg kun er 2 prosent per år, og reoveringskostnadene kan være vesentlige, har det følgelig stor økonomisk betydning hvorvidt den næringsdrivende tilkjennes fradrag i det år utgiften pådras, jf. sktl. § 14-43 (1) i.

## 1.2 Sentrale begrep for avhandlingen

Skatteloven benytter begrepene vedlikehold og påkostning. Imidlertid bruker ikke skatteloven terminologien endringskostnad og ”tenkt vedlikehold”, og inneholder ingen legaldefinisjon av begrepene.

Med *endringskostnader* menes kostnader til arbeid under reovering som ikke består i et regulært vedlikehold. Arbeidene øker nødvendigvis ikke objektets verdi, men endrer noe ved objektet fra den bestående fysiske stand.<sup>4</sup> Eksempelvis kostnader til å sette inn vinduer hvor det ikke var noen fra før, fjerne et ubrukelig ventilasjonsanlegg, eller omstrukturere rominndelingen i en etasje. Begrepet fanger i utgangspunktet vidt.

---

<sup>2</sup> Se Folkvord domskommentar 2016 og Dragvold Skatterett 1/2017 s. 39

<sup>3</sup> Se nærmere om begrepet i avhandlingens delkapittel 1.2

<sup>4</sup> Sml. Syversen RoR 1996 nr. 3 s. 128

Med ”*tenkt vedlikehold*” siktes det til de endringsarbeider som kommer i stedet for et ordinært vedlikehold, men som det ville vært behov for dersom endringen ikke hadde vært gjort.<sup>5</sup> Dermed blir endringsarbeidet et substitutt for vedlikeholdsarbeidet. I avhandlingen vil begrepet bli skrevet i anførselstegn, slik Høyesterett gjør i HR-2016-01801-A.

*Næringsbygg* er i avhandlingen alle bygg, uavhengig av størrelse, som utgjør eller innehar en inntektsskapende aktivitet. Begrepene næringsbygg og objekt vil benyttes noe om hverandre. Bakgrunnen for skiftende begrepsbruk er at endringsarbeider både kan utføres på enkeltstående objekt i bygget, og på selve konstruksjonen som utgjør næringsbygget.

Andre begreper enn de ovenfor nevnte, defineres hvor det er naturlig ut fra avhandlingens fremstilling.

### **1.3 Avgrensninger**

På grunn av ordgrensen og omfanget av avhandlingens tema, foretas noen avgrensninger.

Det avgrenses mot de tilfeller hvor renovering blir så omfattende at endringskostnader ikke lenger anses å være tilknyttet enten vedlikehold eller påkostning, men som ledd i en nyanskaffelse.<sup>6</sup>

Videre avgrenses det mot en grundig behandling av problemstillinger knyttet til standardforbedringer. Slike forbedringer innebærer arbeider eller materiale som positivt tilfører objektet en standard det ikke tidligere har hatt.<sup>7</sup> Standardforbedringer ved renovering kommenteres imidlertid hvor sammenhengen fordrer det.

Avhandlingen har ikke som mål å fastlegge grensen mellom vedlikehold og påkostning generelt, men å identifisere den konkret hva gjelder behandlingen av endringskostnader.

---

<sup>5</sup> Sml. HR-2016-01801-A avsnitt 44, og Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424

<sup>6</sup> Sml. Rt. 1999 s. 1303

<sup>7</sup> Sml. Syversen RoR 1996 nr. 3 s. 126-127

Flere aktuelle avgrensninger påpekes hvor det er naturlig i avhandlingens fremstilling.

## 1.4 Metodiske betraktninger

Skatteretten er en del av den spesielle forvaltningsretten og legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende.<sup>8</sup> Anerkjent tradisjonell juridisk metode blir derfor benyttet i avhandlingen, og utgangspunktet tas i skatteloven. De mest sentrale bestemmelsene for denne avhandlingen er sktl. § 6-1 og § 6-11.

Rettskildebildet for avhandlingen fordrer likevel noen metodiske valg og avveininger.

Forarbeidene som benyttes i avhandlingen er Ot.prp. nr.35 (1990-1991) *Skattereformen 1992* og Ot.prp. nr.86 (1997-1998) *Ny skattelov*. Forarbeidene uttrykker ikke noe direkte om endringskostnader og fradrag for ”tenkt vedlikehold”, men tilfører likevel noe til analysen.

Det er kun et fåtall dommer fra Høyesterett som er sentral for avhandlingens analyse. Dommen inntatt i Rt. 1999 s. 1303 (*Christensen-dommen*) skal for avhandlingen gi bidrag til fastleggelsen av vedlikeholdsbegrepet. Dommen introduseres hvor det er naturlig i fremstillingen. Innholdet av vedlikeholdsbegrepet er viktig å fastlegge, da det gir rammene for hvilke endringskostnader som eventuelt kan komme direkte til fradrag.

Høyesterettsdommen i HR-2016-01801-A (*Norrøna-dommen*) representerer en rettsutvikling på området for renovering av næringsbygg. Dommen vil bli benyttet for å analysere rettstilstanden de lege lata hva gjelder fradrag for endringskostnader og ”tenkt vedlikehold”. Den benyttes også ved kommenteringen av rettstilstanden de lege ferenda. Dommen har følgelig en sentral posisjon for avhandlingens tema. Det er likevel ikke avhandlingens hensikt å fremstå som en domsanalyse, men analyse av rettstilstanden for det tema dommen omhandler.

---

<sup>8</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 39 og s. 48-49



I mangel av utbredt høyesterettspraksis vedrørende avhandlingens problemstilling, vil underretts- og ligningspraksis, samt administrative uttalelser bidra i større grad som kilder til analysen.

Selv om den rettskildemessige vekten av ligningspraksis isolert sett er lav, så vektlegger Høyesterett fast og langvarig ligningspraksis.<sup>9</sup> Ligningspraksis blir dermed en viktig rettskilde i skatteretten, gjennom den villigheten Høyesterett har til å vie ligningspraksis både plass og vekt i rettsanvendelsen. Videre trekker Høyesterett sjelden frem administrative uttalelser, og de vektlegges i liten grad. Ved skattemyndighetenes etterlevelse av innholdet i uttalelsene, får de imidlertid en indirekte betydning gjennom ligningspraksis.<sup>10</sup>

Ligningspraksis kommer gjerne til uttrykk gjennom Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC).<sup>11</sup> Skatte-ABC er en samling av Skattedirektoratets fortolkninger av gjeldende rett. Boken fungerer som anvisning for hvordan Skattedirektoratet ønsker at Skatteetaten, og indirekte skattekontorene, skal praktisere regelverket i skattesaker.<sup>12</sup> Slik det vil fremgå i avhandlingen, vektlegger Høyesterett imidlertid Skatte-ABC i stor grad for å kartlegge ligningspraksis. En betenkelighet er likevel at Skatte-ABC ikke gir uttrykk for tvil om rettstilstanden, hvor tvil faktisk eksisterer fra direktoratets side.<sup>13</sup>

Blant de mest sentrale hensyn og prinsipper i skatteretten og for avhandlingen, er skatteevneprinsippet og hensynet til nøytralitet.

Skatteevneprinsippet vil bli benyttet for å vise grunnleggende sammenhenger i avhandlingens tema, og videre som begrunnelse for klassifisering av endringskostnader. Prinsippet innebærer at skatt skal betales basert på den evnen skattyter har til å bære skattebelastningen.<sup>14</sup> Dersom skattyter får en økt inntekt, skal han også betale mer skatt da evnen til å bære den øker. Motsatt skal skattyters skattebelastning reduseres dersom inntekten blir redusert.

---

<sup>9</sup> Eckhoff/Helgesen 2001 s.162 og 233. Se eksempelvis HR-2016-01801-A (avsnitt 49)

<sup>10</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 57

<sup>11</sup> Eckhoff/Helgesen 2001 s. 236, og Zimmer Lærebok 2014 s. 58

<sup>12</sup> Skatte-ABC 2016/2017 side iii

<sup>13</sup> Sml. samme sted.

<sup>14</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 31-32

Hensynet til nøytralitet innebærer at utformingen av skattereglene ikke skal påvirke skattyters handlingsvalg.<sup>15</sup> Dersom reglene er utformet slik at de gir incentiv til å handle på en bestemt måte for å betale mindre skatt, så er ikke skattereglene nøytrale.

## 1.5 Veien videre

Hoveddelen vil først fastlegge innholdet i fanebestemmelsen om fradrag i sktl. § 6-1. Slik det vil fremgå gjennom avhandlingen, står spørsmål om oppofrelse sentralt i grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning. Oppofrelse vil derfor også få betydning for eventuell fradragsrett for endringskostnader ved reovering av næringsbygg. Hva oppofrelse innebærer, blir behandlet under det påfølgende kapittel 2.

Avhandlingens hovedtyngde ligger på klarlegging av kriteriene for, og rekkevidden av, fradragsrett for endringskostnader, herunder fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Det vil for analysen bli tatt utgangspunkt i sktl. § 6-11 og vedlikeholdsbegrepet. Vedlikeholdsbegrepets innhold og rekkevidde vil danne grunnlag og ramme for hvilke endringskostnader som eventuelt kan kvalifisere for direkte fradrag.

Avslutningsvis vil rettstilstanden om fradrag for endringskostnader ved reovering av næringsbygg belyses ved hjelp av noen grunnleggende prinsipp i skatteretten.

---

<sup>15</sup> Sml. samme verk s. 33

## 2 Fradrag for vedlikeholdskostnader

### 2.1 Hva innebærer fradrag og fradragsrett

Overordnet er skatteretten i Norge karakteristisk ved at dersom skattyter plikter å betale skatt av en inntekt, har han rett på fradrag for kostnader som påløper for å erverve inntekten, jf. henholdsvis sktl. § 5-1 og § 6-1. Fradrag for kostnader innebærer med dette at skattyter får et redusert skattegrunnlag, og den betalbare skatten blir tilsvarende redusert. Denne grunnleggende måten å organisere skattesystemet på, er begrunnet i blant annet symmetrihensyn, sml. sktl. § 9-4.<sup>16</sup>

### 2.2 Skatteloven § 6-1

Retten til fradrag er lovfestet i sktl. § 6-1 og bestemmelsen uttrykker at skattyter ”(...) gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.”, jf. (1) første punktum.

En naturlig språklig forståelse av at en kostnad er ”pådratt”, tilsier at det må foreligge en utgift i form av en belastning hvor skattyter innehar mindre formuesverdier enn forut i tid.

Videre trekker uttrykket ”for å” i retning av at utgiften må ha gått med til å skape andre formuesverdier, enn de verdier som er oppofret ved inntektsgenereringen. Med dette oppstiller bestemmelsen et tilknytningskrav.

Forarbeidene gir lite til tolkningen, da de kun uttrykker at § 6-1 tilsvarer den opphevede § 44 første ledd første punktum.<sup>17</sup> Forarbeidene til den opphevede bestemmelsen, uttrykker i forbindelse med periodisering av fradragsposter at ”(...) oppofrelseskriteriene [angir] hvilke

---

<sup>16</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 33

<sup>17</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.58

utgifter som er fradragsberettigede.”<sup>18</sup> Med dette fastslår forarbeidene eksistensen av et oppofrelsesvilkår i § 6-1.

Skatteloven § 6-1 oppstiller etter dette et oppofrelsesvilkår og et tilknytningsvilkår, som skal behandles i det følgende. Vilråene er kumulative, og fradrag er dermed forutsatt av oppfyllelse av begge vilråene.<sup>19</sup>

Tilknytningsvilkåret skal sikre at en kostnad har tilstrekkelig forbindelse til inntektservervelse. Kostnaden må følgelig være benyttet ”for å” blant annet vedlikeholde skattepliktig inntekt, jf. § 6-1. Kun da er det legitimt å direkte fradragsføre kostnaden. Rettspraksis gir uttrykk for at skattyters hensikt med kostnaden skal avgjøres ut fra objektive vurderinger av disposisjonen. Så lenge kostnaden faktisk er gått med til inntektsskapende aktivitet, er tilknytningsvilkåret oppfylt.<sup>20</sup> Praksis oppstiller heller ikke strenge krav om at kostnaden objektivt sett må være nødvendig eller egnet til å generere inntekt.<sup>21</sup>

I praksis er imidlertid det vanskelige spørsmålet ved direkte fradrag for vedlikeholdskostnader, om det har skjedd en oppofrelse eller kun ombytting av verdier.<sup>22</sup> Avhandlingens ordgrense gjør at tilknytningsvilkåret ikke vil utredes i større grad enn det som allerede er gjort.

### **2.2.1 Oppofrelsesvilkåret**

Med oppofrelse menes, slik Zimmer uttrykker det, ”(...) en reduksjon i skattyters formuesstilling”.<sup>23</sup> Skattyter har da en kostnad som er ”pådratt”, og som dermed ikke erstattes av andre verdier, jf. sktl. § 6-1. Skattyter innehar mindre formuesverdier etter kostnaden.

Eksempelvis er vilrået oppfylt dersom skattyter må skifte kledning på et utleiebygg fordi elementene har tæret på fasaden. Konstruksjonen må beskyttes for å holde bygget ved like, slik at inntektsvirksomhet kan fortsette. Kostnadene til arbeid og materiale relaterer seg til slitasjen

---

<sup>18</sup> Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s.102

<sup>19</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 182-183

<sup>20</sup> Sml. Rt. 2009 s. 1473 avsnitt 34

<sup>21</sup> Eksempelvis Rt. 1991 s. 1182 på s. 1185, og Rt. 1981 s. 256 på s. 258.

<sup>22</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 186-187

<sup>23</sup> Samme verk s. 184. Tilsvarende i Aarbakke 1990 s. 233

fra tidligere år, eller samme år som den er påløpt.<sup>24</sup> Kostnadene vil ikke tilføre ytterligere verdi på objektet i fremtiden, og oppofrelse foreligger i det år kostnaden påløper.

Når verdier er oppofret ved kostnaden, og skattyter har fått en redusert formuesstilling, blir skatteevnen samtidig redusert. Skatteevneprinsippet tilsier da at skattyter skal få fradrag for kostnaden. Dette illustrerer at oppofrelsesvilkåret er grunnleggende forankret i skatteevneprinsippet, og prinsippet kan dermed bidra i vurdering av om oppofrelse av verdier foreligger.

Oppofrelse foreligger etter § 6-1 (1) blant annet ved utgifter til vedlikehold av inntekt. Det fremgår videre av § 6-11 at kostnader til vedlikehold av driftsmidler er fradragsberettigete. Dette viser sammenhengen mellom hovedregelen om fradrag etter § 6-1 og presiseringen i § 6-11, jf. § 6-1 (1) andre punktum. Sammenhengen skaper konsekvens og harmoni i regelverket ved at oppofrelsesvilkåret gjør seg gjeldende i begge bestemmelsenes forstand, og med samme innhold. Dette tilsier også at § 6-1 potensielt kan benyttes ved tolkningstvil av § 6-11.

Oppofrelse er motsetning til situasjonen hvor en kostnad har karakter av ombytting av verdier, og dermed varig verdi for skattyter.<sup>25</sup> Ved ombytting av verdi må kostnaden aktiveres. Zimmer uttrykker dette som at "[s]pørsmålet er om ”vederlaget” med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret (...)”.<sup>26</sup> I et bekreftende tilfelle har skattyter samme formue for hånden, da en del av formuen kun har byttet form. For eksempel dersom skattyter kjøper en fast eiendom, vil han erfaringsmessig kunne selge den til samme eller høyere verdi.

Vilkåret om oppofrelse er grunnleggende for vurderingen av grensen mellom kostnad til vedlikehold og påkostning.<sup>27</sup> Oppofrelsesvilkåret får dermed stor betydning også for spørsmålet om hvilke kostnader som kan komme til direkte fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Herunder endringskostnader. Dette viser at hvorvidt kostnaden anses oppofret, vil være et viktig og tungt argument videre i analysen.

---

<sup>24</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 187

<sup>25</sup> Samme verk s. 182 og s. 185

<sup>26</sup> Samme verk s. 185

<sup>27</sup> Sml. samme verk s. 184-185

## 2.3 Vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11

### 2.3.1 Innledning

Skatteloven § 6-11 om vedlikehold er en presisering av § 6-1. På bakgrunn av dette må skattyters fradrag for endringskostnader ved renovering av næringsbygg naturlig søkes hjemlet i førstnevnte bestemmelse.

Skatteloven § 6-11 oppstiller vilkår for fradrag for vedlikeholdsutgifter. Bestemmelsen uttrykker i første punktum at "[d]et gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel."

Verken skatteloven § 6-11, eller andre bestemmelser i loven, inneholder noen legaldefinisjon av "vedlikehold".

Formålet med delkapittel 2.3 er å fastlegge kjernen av "vedlikehold" i sktl. § 6-11, som betegnes vedlikeholdsbegrepet. Fastleggelse av kjernen gir også en forståelse av yttergrensene for hvilke typer kostnader som kan fradras med grunnlag i bestemmelsen, herunder eventuelt endringskostnader.

Analysen vil gjennomføres ved å undersøke de ulike rettskildene, og i den rekkefølge Eckhoff oppstiller rettskildefaktorene.<sup>28</sup>

### 2.3.2 Lovtekst

Skatteloven § 6-11 uttrykker at det gis fradrag for kostnader til "vedlikehold" av blant annet næringsbygg, jf. første punktum.

En naturlig språklig forståelse av "vedlikehold" tilsier at det arbeidet som utføres i tilknytning til bygningen, må bestå i å opprettholde en standard som gjør at bygningen ikke mister de karakteristika den består av.

---

<sup>28</sup> Eckhoff/Helgesen 2001 s. 23

Dersom ordet vedlikehold spaltes opp, synliggjøres det en sammensetting av tre deler; ved – like – hold. Det kan da spørre om hvilken likhetsstandard som skal legges til grunn.<sup>29</sup> Kun arbeider rettet mot den aktuelle standarden, vil gi fradrag for vedlikeholdskostnader. *Alternative* likhetsstandarder, kan for det *første* være standarden på objektet som nytt. For det *andre* kan det være slik objektet fremstår med normalslitasje på et senere bestemt tidspunkt. *Til sist* kan likhetsstandarden sies å dekke arbeider for å holde objektet til vurderingstidspunktets standard, for å forhindre ytterligere forfall. De ulike alternativene behandles heretter.

Det følger av skatteloven at verdiforringelse av næringsbygg ved slit og elde, som ikke kan opprettholdes ved regulært vedlikehold, kan fradragføres gjennom avskrivninger på objektet, sml. § 6-10. Dermed tilsier en kontekstuell tolkning at det andre alternativet, ikke kan være gjeldende likhetsstandard. Dersom normalslitasje skal innkalkuleres på et senere bestemt tidspunkt i objektets levetid, så blander man sammen de to ulike fradragmåter for kostnader. Det er ikke et enten eller-spørsmål som kan avgjøres på en tidsakse. Direkte fradrag for vedlikeholdskostnader kommer nemlig i tillegg til avskrivninger, i den utstrekning slitasjen er større enn normal verdireduksjon.

Objektet som nytt innehar en standard som eieren i ettertid søker å bevare i det lengste. Det å holde et objekt i samme stand, fører tanken naturlig over på en etterstrebelse av objektets ny-standard. Det blir da objektets egenhet og forandringer av denne i negativ forstand, som angir hvilke utgifter som kan fradras. Dermed refererer likhetsstandarder til første tolkningsalternativ ovenfor, hvor det siktes til standarden på objektet som nytt.

Samtidig, åpner ordlyden også for det tredje og siste tolkningsalternativ. Fremstår objektet i nåtid slik det eksempelvis gjorde da det var nytt, må kostnader kunne fradragføres slik at objektet også i fortsettelsen holder seg tilnærmet som nytt.

Etter dette viser ordlyden av ”vedlikehold” i sktl. § 6-11 til en likhetsstandard som både innebærer arbeid med å tilbakeføre objektet til slik det var som nytt, og holde objektet slik det fremstår på vurderingstidspunktet.

---

<sup>29</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 187

### 2.3.3 Forarbeider

I Ot.prp. nr.86 (1997-1998) uttrykkes det at

” Bestemmelsen erstatter skatteloven § 44 første ledd bokstav b, og presiserer fradragsretten som følger av hovedregelen om fradrag i utkastet § 6-1 første ledd.

Retten til fradrag for vedlikehold gjelder kostnader som er nødvendig for å holde objektet (hus, skip eller annet driftsmiddel) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand. Påkostning som gir verdiøkning ut over dette anses ikke som vedlikehold og er derfor ikke fradragsberettiget. Fradrag kommer i så fall gjennom eventuelle avskrivninger eller ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst ved realisasjon. (...)”<sup>30</sup>

For det første følger det av forarbeidene, at sktl. § 6-11 ”erstatter” den opphevede § 44 første ledd bokstav b. Formuleringen må dermed innebære at praksis og forarbeider til Skatteloven 1911, fortsatt kan være aktuell for tolkning og anvendelse av den gjeldende bestemmelsen. Legitimiteten av å benytte tidligere praksis og forarbeider styrkes også av andre uttalelser i forarbeidene. Tidligere i proposisjonen uttrykkes nemlig at det kun skulle skje ”(...) en *teknisk* revisjon (...) [uten] *noen* realitetsendring (...)” frem til gjeldende skattelov.<sup>31</sup>

Dersom man går til forarbeidene til den opphevede § 44 første ledd bokstav b, uttrykkes det at

”(...) 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.”<sup>32</sup>

Disse uttalelsene gir ikke større bidrag til tolkningen av vedlikeholdsbegrepet, ut over hva som allerede følger av den nye lovens forarbeider sitert ovenfor.<sup>33</sup>

For det andre følger det av forarbeidene til sktl. § 6-11, at vedlikeholdskostnader er kostnader for ”å holde” eller ”bringe” objektet tilbake til den stand det opprinnelig hadde.<sup>34</sup> Det kan utledes at både kostnader for å ta igjen forfalt vedlikehold, og utføre fortløpende vedlikehold

---

<sup>30</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

<sup>31</sup> Samme verk s. 13

<sup>32</sup> Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s. 352

<sup>33</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

<sup>34</sup> Samme sted.



for å avverge forfall, er fradragberettigete vedlikeholdskostnader. Forarbeidene synes dermed å utvide den naturlige språklige forståelsen av ”vedlikehold” som er utledet ovenfor i delkapittel 2.3.2. Vedlikeholdsbegrepet omfatter følgelig også utgifter for å ta igjen vedlikehold, som tidligere burde være utført.

Videre uttrykker forarbeidene i andre avsnitt, at utgifter som gir verdiøkning på driftsmidlet anses som påkostning.<sup>35</sup> Utgifter til arbeider og materiale som tilfører objektet en oppgradert standard, kan altså ikke anses å være direkte fradragberettigete kostnader. Dette kan kalles en standardforbedring, jf. delkapittel 1.3. I denne delen av forarbeidene synliggjøres grensen mellom vedlikehold og påkostninger. Foreligger ingen oppofrelse av verdier, er oppofrelsesvilkåret følgelig ikke oppfylt. Da foreligger heller ingen vedlikeholdskostnad.

De kortfattede forarbeidene kan tilsi at det er åpning for å tillegge andre kilder, herunder rettspraksis og andre myndigheters praksis, større vekt. Det må sees som et bevisst valg fra lovgivers side å overlate til praksis og juridisk teori å utlede innholdet av bestemmelsen og dens rekkevidde.

#### **2.3.4 Rettspraksis og andre myndigheters praksis**

I dommen inntatt i Rt. 1999 s. 1303 (Heretter *Christensen-dommen*), som ble avsagt med grunnlag i Skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav b, behandlet Høyesterett innholdet av vedlikeholdsbegrepet. Saken omhandlet en eiendom som blant annet skulle benyttes i næringsvirksomhet, hvor det forelå et stort vedlikeholdsbehov. Da vedlikeholdsarbeidene etter skattemyndighetenes vurdering ble så omfattende at bygningen fremsto som en annen, enn den opprinnelige, nektet myndighetene Christensen vedlikeholdsfradrag. Spørsmålet i saken var blant annet om bygningen fremsto som en nyanskaffelse. Høyesterett kom til et bekreftende svar, og flertallet konkluderte med å opprettholde ligningsendringen.

Det interessante for avhandlingen er førstvoterende Tjomslands uttalelse om vedlikeholdsbegrepet, hvor ”[s]om vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand (...)”, jf. s.1307.

---

<sup>35</sup> Samme sted.

Av denne uttalelsen kan det utledes, i tråd med forarbeidene, at vedlikehold er det arbeidet som fører driftsmidlet tilbake til opprinnelig stand som da det var nytt. Førstvoterende nevner ikke, slik imidlertid forarbeidene gjør, at vedlikehold også innebærer å fortløpende holde driftsmidlet i samme stand.<sup>36</sup> Grunnen kan antakelig være at fortløpende vedlikehold ikke var en aktuell problemstilling i den konkrete saken. Bygningen hadde allerede et stort etterslep av vedlikehold.

Det kan etter dette spørres om skattyter må bruke eksakt like materialer og løsninger som driftsmidlet hadde som nytt, for at kostnaden skal anses som en vedlikeholdskostnad. Tjomsland uttrykker at ” (...) den tekniske utviklingen ofte gjør det lite naturlig å bringe huset helt ut tilbake til den tidligere stand”, jf. s. 1307. Han går ikke nærmere inn på vurderingen av hvilke materialer og løsninger, gjennomgått en teknisk utvikling, som kan benyttes under vedlikeholdsarbeidet.

Den teknologiske utviklingen er imidlertid berørt i en administrativ uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1975 s. 586. Der uttaler Finansdepartementet at ”(...) hvor det foretas en nødvendig utskiftning av eldre utstyr med nytt som etter dagens nivå tilsvarer samme (lav, middels eller høy) standard som den opprinnelige, bør hele utgiften kunne regnes som vedlikehold.” Denne uttalelsen er også gjentatt i Skatte-ABC.<sup>37</sup> Dette tilsier at skattyter kan implementere bedre løsninger enn objektet hadde som nytt, forutsatt at den nye løsningen har *en relativt lik standard* som den opprinnelige.

Det kan etter dette spørres om *opprinnelig* og *nytt*, refererer til objektet slik det fremstår for en kjøper etter et eierskifte, eller til standarden ved første eiers anskaffelse.<sup>38</sup> Det følger av eldre rettspraksis at det er objektet slik det fremsto ved første eier, som er gjeldende standard, jf. Rt. 1940 s. 594 (Heretter *von Koss-dommen*) på s. 595. Dermed vil senere eierskifter ikke påvirke referansepunktet for den stand objektet kan vedlikeholdes til.

I den nylig avsagte høyesterettsdommen HR-2016-01801-A (Heretter *Norrøna-dommen*), ble vedlikeholdsbegrepet på nytt behandlet. Saken gjaldt gyldigheten av vedtak fattet av

---

<sup>36</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

<sup>37</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424 punkt 5.3

<sup>38</sup> Sml. Zimmer Lærebok 2014 s. 188

Skatteklagenemnda i skattyters disfavør. Dommen er sentral for avhandlingen, og faktum vies derfor noe mer plass.

Eiendomsselskapet Norrøna Eiendom AS, hadde utført vedlikeholds- og endringsarbeid på et næringsbygg med et omfattende vedlikeholdsbehov. En del av bygget skulle etter renoveringen leies ut til klesbutikker. De omtvistede arbeidene besto i fjerning av storkjøkken fra tidligere kafédrift, rivning av flere innervegger, og ombygging av fasade hvor yttervegger ble flyttet én meter ut og inngangsløsningen endret. I tillegg ble det elektriske anlegget tilpasset drift av klesbutikk. Eiendomsselskapet hadde utgiftsført samtlige kostnader tilknyttet de nevnte arbeidene som vedlikehold.

Etter bokettersyn vedtok skattekontoret å øke selskapets skattbare inntekt, da de konkluderte med at en del av kostnadene var aktiveringspliktige. Eiendomsselskapet påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda, men nemda fastholdt ligningen. Med grunnlag i sktl. § 6-11 vedtok Skatteklagenemnda at 25 prosent av renoveringskostnadene tilknyttet ombygging av fasade og det elektriske anlegget måtte aktiveres. I tillegg måtte alle endringskostnadene til fjerning av kjøkken og rivning av innervegger aktiveres, fordi ingen andel av disse kostnadene kunne anses som vedlikeholdskostnad.

Spørsmålet for Høyesterett var om Skatteklagenemndas tolkning av skatteloven § 6-11 var uriktig, og vedtak om ligning dermed måtte kjennes ugyldig (avsnitt 33). Enstemmig stadfestet Høyesterett Skatteklagenemndas vedtak.

Det sentrale for avhandlingens foreliggende del, er at Høyesterett synes å ta utgangspunkt i vedlikeholdsbegrepet for å undersøke dets rammer, og dermed i hvilken utstrekning § 6-11 kan hjemle fradragsrett for endringskostnader.

Høyesterett, ved førstvoterende dommer Bårdsen, ser først på lovteksten i § 6-11, men påpeker at den ikke utdyper hva som ligger i ”vedlikehold”. Deretter går han over på en ordlydstolkning og uttrykker det er ”(...) nærliggende at det siktes til det som må til for å *opprettholde* eiendelens tilstand (min utheving)”, jf. avsnitt 37. Dommer Bårdsen påpeker i samme avsnitt at forarbeidene gir en tilsvarende lovforståelse.<sup>39</sup> Med dette synliggjøres at det er koherens

---

<sup>39</sup> Sml. Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

mellom den naturlige forståelsen av ”vedlikehold” i § 6-11, og slik lovgiver har ment bestemmelsen skal forstås. Dette gir ordlydstolkningen større vekt i rettsanvendelsesprosessen, og legitimerer at den legges til grunn for utredningen av vedlikeholdsbegrepet.

Førstvoterende ser videre til Christensen-dommen, og slutter seg til tidligere praksis' lovforståelse når han påpeker at den ”(...) er fullt ut dekkende også for innholdet i vedlikeholdsbegrepet i nåværende skattelov”, jf. avsnitt 39. Med dette får førstvoterende frem at praksis vedrørende den opphevede § 44 første ledd bokstav b, fortsatt er aktuell for tolkningen av gjeldende § 6-11. Videre tydeliggjøres det at rettspraksis er konsistent med tanke på forståelsen av vedlikeholdsbegrepet, og tolkningen får dermed også større grad av legitimitet.

Dommer Bårdsen oppsummerer så kjernen av vedlikeholdsbegrepet, og det som kan utledes av dommen på dette punkt i avhandlingen, jf. avsnitt 40. Kjernen i vedlikeholdsbegrepet inneholder krav om at det foreligger et faktisk vedlikeholdsbehov. Videre innebærer vedlikehold å sette næringsbygget i opprinnelig stand, hvor utgifter som medfører bedre stand anses som påkostninger som må aktiveres. Førstvoterende uttrykker at det styrende for grensen mellom vedlikehold og påkostninger er om kostnaden skaper verdier for fremtiden, jf. avsnitt 40. Dette gir en indikasjon på hvor grensen går, men den er likevel ikke trukket konkret.

Videre, kan *ligningspraksis* bidra til fastleggelsen av vedlikeholdsbegrepet. Som påpekt i avhandlingens innledning, er ligningspraksis en viktig rettskilde i skatteretten, og Skatte-ABC anses for å gi uttrykk for praksisen. Imidlertid kan ikke innholdet legges ukritisk til grunn, da tvil ikke fremkommer i teksten.

I Skatte-ABC 2016/2017 er vedlikehold definert som ”(...) arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt. [Dette] kan bestå i å gjenopprette slitasje (...). Modernisering av formuesobjektet kan også i en viss utstrekning anses som vedlikehold.”<sup>40</sup> I samme avsnitt uttrykkes det at behov for vedlikehold er et vilkår dersom skattyter skal få fradrag for vedlikehold. Videre påpeker Skattedirektoratet at dersom bygningen får en standard den aldri før har hatt, anses dette som påkostning på bygget.<sup>41</sup> Da er også grensen mellom vedlikehold og påkostning overskredet.

---

<sup>40</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1423 punkt 4

<sup>41</sup> Samme sted.

### 2.3.5 Rettsoppfatning – juridisk litteratur

Forfattere i det juridiske miljø fremstår samstemt om vedlikeholdsbegrepet. Aarbakke og Zimmer synes å ha samme oppfatning om innholdet, selv om de formulerer seg noe ulikt. Gjems-Onstad fastlegger ikke begrepet på egenhånd. Imidlertid viser han til Syversen og Lignings-ABC, som er i overensstemmelse med de førstnevnte forfatterne.

*Aarbakke* uttrykker følgende at vedlikehold er å ”(...) sette objektet i den samme stand som det var i på et tidligere tidspunkt (...) Utgifter som går ut over reparasjon til den nevnte stand, er ikke vedlikeholdsomkostninger.”<sup>42</sup> Aarbakkes definisjon av vedlikeholdsbegrepet trekker i retning av at det må konkretiseres et tidspunkt i objektets levetid som skal være bestemmende for vurderingen om vedlikehold. Likevel peker utsagnet tidligere tidspunkt, på en ubegrenset tidshorison. Det kan da argumenteres for at det er objektets opprinnelige stand, uavhengig av antall eierskifter, som er Aarbakkes referansepunkt, sml. von Koss-dommen.

I likhet med Aarbakke, uttrykker *Zimmer* at ”[r]egelen er at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i *den standard den har hatt tidligere*, er vedlikehold. (...) Kostnader som bringer gjenstanden opp til en høyere standard, er påkostning.”<sup>43</sup> Zimmers forståelse av vedlikeholdsbegrepet synes å være i overensstemmelse med Aarbakkes.

*Gjems-Onstad* definerer på sin side ikke vedlikeholdsbegrepet uttrykkelig annet enn å sitere sktl. § 6-11. Imidlertid synes han gjennom henvisning å dele den oppfatningen som kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2014/15<sup>44</sup> (likelydende med ovenfor siterte Skatte-ABC 2016/2017) og Syversen i tidsskriftet *Revisjon og Regnskap*.<sup>45</sup> *Syversen* definerer vedlikeholdsbegrepet til ”(...) de utgifter som pådras for å holde gjenstanden i *samme stand som da den var ny*.”<sup>46</sup>

### 2.3.6 Sentrale hensyn

Skatteloven § 6-11 er begrunnet i skattyters rett på fradrag for kostnader til å opprettholde inntektsbringende aktivitet. Dersom skattyter har slike kostnader, sitter han tilbake med mindre i form av redusert formuesstilling. Dette tilsier en redusert skatteevne for skattyter, og derfor

---

<sup>42</sup> Aarbakke 1990 s. 270-271

<sup>43</sup> Zimmer Lærebok 2014 s. 187

<sup>44</sup> Lignings-ABC 2014/15 s.1533

<sup>45</sup> Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 133-134

<sup>46</sup> Syversen RoR 1996 nr. 2 s. 87

skal han betale mindre skatt. Det må gjennomføres ved at skattyter får et redusert skattegrunnlag, som følge av fradrag i inntektsgrunnlaget. Hensynet bak sktl. § 6-11, er følgelig helt grunnleggende basert på *skatteevneprinsippet*.

Vedlikeholdskostnader som skattyter påløper, innebærer for han ingen varig verdi. Det har derimot forekommet en oppofrelse av verdier, og det foreligger redusert skatteevne. Dermed slår begrunnelsen for hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1, og presiseringen for vedlikehold i § 6-11, til med full styrke. Oppofrelsesvilkåret har følgelig nær sammenheng med skatteevneprinsippet.

Skatteevneprinsippet tilsier også at så lenge en kostnad er oppofret, må kostnaden kunne benyttes både til å holde, og føre næringsbygget tilbake til opprinnelig stand. Dessuten vil ikke eierskifter ha noen betydning dersom man tar utgangspunkt i skatteevneprinsippet, fordi prinsippet ikke tar hensyn til medgått tid. Så lenge kostnaden faktisk er oppofret, og skatteevnen dermed redusert, kan det ikke ha betydning om det forfalte vedlikeholdet ligger i forrige eiers tid.

Når innholdet i vedlikeholdsbegrepet skal fastlegges, må man også være oppmerksom på de ulike alternativ skattyter står ovenfor når han vurderer hvorvidt næringsbygget skal reoveres. *Hensynet til nøytralitet* taler nemlig for at valget som skattyter faller ned på, ikke skal være styrt av de skattemessige konsekvensene av reglene, men det som for han er det beste alternativet. Det vil kunne føre til lite effektiv bruk av ressurser og dårlige samfunnsøkonomiske løsninger dersom det for skattyter fremstår mer gunstig å la næringsbygget forfalle eller ligge brakk som alternativ til godt vedlikehold.

Et eksempel er om skattyter ikke får fradrag for det forfalte vedlikeholdet, som refererer seg til forrige eiers tid. I så tilfelle må han vente til det oppstår ytterlige behov for vedlikehold i egen eiertid. Det kan medføre lavere verdiskaping og sysselsetting dersom produksjon og salg forhindres av skattereglene. Videre fremmer det ikke hensyn til nøytralitet dersom skattyter velger gamle, dårlige og billige løsninger og materialer under vedlikeholdet, fordi fradragsretten ikke tar hensyn til den tekniske utviklingen som har skjedd.

Skatteevne- og nøytralitetsprinsippet, samt oppofrelse som vilkår for fradrag, viser at vedlikeholdsbegrepets yttergrenser må defineres slik at begrepet omfatter mer enn bare å holde,

eller sette næringsbygget i opprinnelig stand. Hva vedlikeholdsbegrepet videre kan omfatte, skal avhandlingen analysere i det påfølgende kapittel.

## 3 Endringskostnader ved næringsbygg

### 3.1 Innledning

I foreliggende kapittel er situasjonen at det samtidig med – eller uavhengig av – et vedlikeholdsarbeid, foreligger kostnader til endring av næringsbygget. Endringskostnader må være omfattet av vedlikeholdsbegrepet for å skattemessig kunne direkte fradragføres.

Hvorvidt endringskostnader *kan* fradras som vedlikeholdskostnader, behandles i delkapittel 3.3. Kriterier for den eventuelle fradragretten skal undersøkes nærmere i delkapittel 3.4 følgende.

### 3.2 Endringskostnader – sml. vedlikeholdsbegrepet

Dersom man sammenligner begrepet endringskostnad med vedlikeholdsbegrepet under kapittel 2, fremtrer det at begrepene ikke er overlappende.

Kostnader ved å tilføre, omstrukturere eller fjerne noe ved et næringsbygg er eksemplifisert som endringskostnader i delkapittel 1.2. Dette er ikke kostnader som holder eller bringer næringsbygget til den stand det hadde som nytt, sml. vedlikeholdsbegrepet. Endringskostnader anses derfor som påkostninger. Endringskostnadene kan i utgangspunktet ikke fradragføres som vedlikeholdskostnader etter sktl. § 6-11, fordi de overskrider grensen mellom vedlikehold og påkostninger.

Spørsmålet i neste delkapittel er hvorvidt vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11, *likevel* kan hjemle fradrag for endringskostnader tilknyttet næringsbygg.

Videre oppstår spørsmålet *i hvilke tilfeller* skattyter kan tilkjennes direkte fradrag for endringskostnader.



## **3.3 Omfatter vedlikeholdsbegrepet endringskostnader – og i så fall hvilke tilfeller**

### **3.3.1 Lovtekst og forarbeider**

Verken hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1 eller presiseringen om vedlikehold i § 6-11, gir direkte uttrykk for om endringskostnader omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Dette kan trekke i retning av at endringskostnader ikke er ment å være omfattet av vedlikeholdsbegrepet.

Den tause ordlyden kan imidlertid åpne for at bestemmelsen rommer noe mer enn hva den tilsynelatende gjør. Begrepet vedlikehold er definert, under avhandlingens kapittel 2, som arbeider for å holde eller bringe et objekt til dens opprinnelige stand. Imidlertid stenger ikke dette for at endringer må gjennomføres, nettopp for å oppnå den standard det siktes til.

For eksempel vil et materiale som ikke lenger eksisterer i den utgave eller utforming som bygget opprinnelig besto av, være en byggeteknisk hindring. Hindringen kan gjøre det nødvendig å endre valg av materiale eller utforming av bygget. En slik synsvinkel innebærer at ”vedlikehold” i § 6-11 må kunne tolkes utvidende, til i noen grad å omfatte endringskostnader.

Hensynene bak § 6-11 trekker i retning av at skattyter må gis direkte fradrag for endringskostnader i situasjoner som eksemplifisert i forrige avsnitt, når kostnadene er nødvendige for å kunne generere inntekt i fortsettelsen. Dette trekker også i retning av å legge en praktisk og forretningsgunstig tankegang til grunn, for de utfordrende vurderingene rettsanvenderen kan stå overfor ved klassifisering av endringskostnad. Hensynene bak bestemmelsen trekker dermed i retning av at vedlikeholdsbegrepet kan tolkes utvidende til å omfatte endringskostnader.

Argumentene for en utvidende tolkning av vedlikeholdsbegrepet, krever imidlertid større rettskildemessig dekning for å være legitimert i den juridiske argumentasjonen, og for å tillegge bestemmelsen et innhold som lovgiver ikke klart har gitt uttrykk for. Den tause ordlyden i § 6-11 trekker, av forutberegnelighetshensyn, i retning av at endringskostnader ikke er fradragsberettigete vedlikeholdsutgifter.

*Forarbeidene* gir heller ikke uttrykkelig svar på om skattyter kan få fradrag for endringskostnader. Det uttrykkes kun i grove trekk hvilke kostnader som skal kunne direkte fradragsføres som vedlikehold, jf. avhandlingens delkapittel 2.3.3. Kostnader som gir *verdiøkning må aktiveres* som påkostninger eller komme til fradrag ved realisasjon.<sup>47</sup> Forarbeidene etterlater dermed en gråsonerområde for klassifisering av endringskostnader.

I likhet med lovteksten, kan de tause forarbeidsuttalelsene trekke i retning av at lovgiver har ment det ikke skal gis direkte fradrag for endringskostnader.

På den annen side kan man da spørre om kostnader som *ikke gir verdiøkning* for skattyter, dermed skal anses å være direkte fradragsberettigete vedlikeholdskostnader. Det er i tråd med skatteevneprinsippet å anse endringskostnader uten verdiøkning, som omfattet av vedlikeholdsbegrepet. For eksempel flytting av noen vegger av praktiske årsaker, eller fjerning av objekt fordi man ikke har behov for dem lenger. Spørsmålet gjør at forarbeidene ikke kan tillegges avgjørende vekt i retning av at endringskostnader er utelatt fra vedlikeholdsbegrepet i § 6-11.

### **3.3.2 Rettspraksis og ligningspraksis – ”tenkt vedlikehold”**

I *Norrøna-dommen* gikk Høyesterett, etter at de hadde undersøkt vedlikeholdsbegrepet generelt og dets grenser, over til å se på endringsarbeider og endringskostnader.

Dommer Bårdsen uttrykker at ”*Endring* av en eiendom, eller av en del av den, er ikke vedlikehold i skattelovens forstand.”, jf. avsnitt 42. Førstvoterende er tydelig i sitt standpunkt om klassifisering av endringsarbeider som påkostning.

Imidlertid modifierer førstvoterende uttalelsen i noen grad, når han like etter uttrykker at ”(...) det [er] likevel gjort visse tilpasninger i ligningspraksis, som innebærer at det etter omstendighetene likevel gis fradrag for endringskostnader med hjemmel i § 6-11.”, jf. avsnitt 42. Med dette fastslås at endringskostnader til en viss grad er omfattet av vedlikeholdsbegrepet. Førstvoterendes metode viser også hvor sterkt ligningspraksis påvirker Høyesteretts lovtolkning, gitt at andre rettskilder ikke gir klare svar.

---

<sup>47</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

Dommer Bårdsen tar i de følgende avsnittene for seg omstendighetene hvor endringskostnader omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Det er når endring er en "(...) forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet (...)", eller når endringer blir gjort i stedet for å utføre et vedlikeholdsarbeid, jf. henholdsvis avsnitt 43 og 44.

Sistnevnte tilfelle betegnes som "tenkt vedlikehold". Med det mener dommer Bårdsen dekning av "(...) det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt.", jf. avsnitt 44, sml. avhandlingen delkapittel 1.2.

På grunn av temaets omfang og avhandlingens ordgrense, behandles kun endringskostnader ved "tenkt vedlikehold" i det følgende. Fradrag for "tenkt vedlikehold" er kjernen i delkapittel 3.4 og kapittel 4. Kriteriene, samt deres rekkevidde, behandles følgelig der.

### 3.3.3 Rettsoppfatninger – juridisk litteratur

Forfattere av juridisk teori synes å innta noe ulik posisjon om behandlingen av endringskostnader. *Aarbakke* drøfter ikke endringskostnader og hvorvidt de skal omfattes av vedlikeholdsbegrepet.<sup>48</sup> Han bidrar derfor ikke til å avklare problemstillingen avhandlingen her står overfor. Imidlertid synes både *Zimmer* og *Syversen* å mene at endringskostnader ikke omfattes av vedlikeholdsbegrepet, mens *Gjems-Onstad* på sin side åpner for dette.

*Zimmer* uttrykker nemlig at "[d]et kan godt foreligge påkostning selv om gjenstanden ikke er blitt mer verd enn før. Det kan f.eks. tenkes at gjenstanden *endres* uten å bli gjenstand for noen verdiøkning, f.eks. ved flytting av vegger og vinduer for å tilpasses brukers behov."<sup>49</sup> Endringskostnader som er begrunnet i annet enn vedlikeholdsbehov, synes ikke å være omfattet av vedlikeholdsbegrepet slik *Zimmer* fremstiller det. Det er kun om standardforbedringer han taler om direkte fradrag, og da for den del av kostanden som tilbakefører gjenstanden i samme stand som tidligere.<sup>50</sup>

*Syversen* legger til grunn mye av samme utgangspunkt som *Zimmer*. Endringskostnader som pådras uten vedlikeholdsbehov er, i følge *Syversen*, å anse som påkostninger selv uten

---

<sup>48</sup> Sml. *Aarbakke* 1990 s. 270-272

<sup>49</sup> *Zimmer* Lærebok 2014 s. 188

<sup>50</sup> Samme sted.

verdistigning på objektet.<sup>51</sup> Dette trekker i retning av at endringskostnader ikke er omfattet av vedlikeholdsbegrepet. Det er kun i omtalen av standardforbedringer han gir uttrykk for at skattyter får fradrag for verdien av et ordinært vedlikehold.<sup>52</sup> Hvorvidt Syversen mener det likevel kan åpnes for å anse endringskostnader som omfattet av vedlikeholdsbegrepet i situasjoner med vedlikeholdsbehov, nevnes ikke.

*Gjems-Onstad* synes ved å sitere Lignings-ABC 2014/15, å føye seg til det som der fremstilles angående endringskostnader.<sup>53</sup> I Lignings-ABC 2014/15 uttrykkes det at både kostnader til standardforbedringer og endringsarbeider gir direkte fradrag, så lenge det foreligger vedlikeholdsbehov, og da begrenset oppad til det vanlig vedlikehold ville kostet.<sup>54</sup> Dermed gir *Gjems-Onstad* uttrykk for at visse endringskostnader kan omfattes av vedlikeholdsbegrepet.

### 3.3.4 Sentrale hensyn

Som nevnt under kapittel 2, står oppofrelse og skatteevneprinsippet sentralt i vurderingen av hva som er omfattet av vedlikeholdsbegrepet. Det ble der fremhevet at oppofrelsesvilkåret har nær sammenheng med skatteevneprinsippet.

Man kan eksempelvis ta for seg tilfellet hvor det foreligger vedlikeholdsbehov på næringsbygget. Når skattyter bruker en del av sin formue til å opprettholde inntjeningen gjennom å *endre* bygget, kan det like fullt foreligge en oppofrelse av verdier og en redusert formuesstilling. Så lenge endringskostnadene ikke gir verdiøkning på bygget for fremtiden, knyttes kostnadene til det året de påløper. Skattyter har dermed en redusert skatteevne som er begrunnet i å vedlikeholde inntektsopptjeningen. Dette tilsier at endringskostnader er omfattet av vedlikeholdsbegrepet, dersom endringene ikke fører til økt formuesstilling for skattyter.

Tilsvarende må gjelde dersom endringskostnadene kommer *i stedet for* vedlikeholdsarbeid. Nettopp fordi endringene kun vil være et substitutt for vedlikeholdet. Skatteevneprinsippet og oppofrelsesvilkåret taler i en slik situasjon for at endringskostnader er omfattet av vedlikeholdsbegrepet. Endringskostnadene må dermed kunne komme til fradrag for ”tenkt vedlikehold”, slik *Norrøna-dommen* i utgangspunktet oppstiller regelen. Det styrende må etter

---

<sup>51</sup> Syversen RoR 1996 nr. 3 s. 128

<sup>52</sup> Samme verk s. 126-127

<sup>53</sup> *Gjems-Onstad* mfl. 2015 s. 137

<sup>54</sup> Lignings-ABC 2014/15 s.1534-1535 punkt 5.4

skatteevneprinsippet og oppofrelsesvilkåret bli hvorvidt endringene medfører verdiøkning eller varig verdi for skattyter.

Også *hensynet til nøytralitet* taler for at endringskostnader omfattes av vedlikeholdsbegrepet. Skal samfunnet ha et effektivt næringsliv som tar sine forretningsmessige vurderinger basert på eksempelvis behov, evne og verdiskapning, må reglene virke nøytrale. Dersom det fremstår mer gunstig for skattyter å la næringsbygget forfalle, fordi han kun får fradrag for et ordinært vedlikehold, vil det ikke i et samfunnmessig perspektiv være en god regel. Det kan bremse produktiviteten. Dette taler for at endringskostnader i noen grad må være omfattet av vedlikeholdsbegrepet. Skattyter må kunne fradra kostnader til endring som er oppofret, dersom endringene kommer i stedet for et vedlikehold.

### **3.3.5 Oppsummert**

Endringskostnader omfattes av vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11, under visse omstendigheter. De aktuelle omstendighetene er hvor endringene er en ”forutsetning for” eller ”konsekvens av” vedlikeholdet, eller hvor endringene er et substitutt for vedlikehold – et ”tenkt vedlikehold”, jf. *Norrøna-dommen* avsnitt 43 og 44.

## **3.4 Kriterier for rett til fradrag for ”tenkt vedlikehold” – og kriterienes rekkevidde**

### **3.4.1 Innledning**

Under visse omstendigheter er endringskostnader omfattet av vedlikeholdsbegrepet, og kan følgelig gi skattyter direkte fradrag med grunnlag i sktl. § 6-11. En av omstendighetene er som nevnt ved ”tenkt vedlikehold”. Spørsmålet som oppstår, er hva som i et slikt tilfelle kreves for at endringskostnadene skal kunne direkte fradragsføres. Kriteriene for fradrag for ”tenkt vedlikehold” har til hensikt å gi svaret på dette.

Problemstillingen i det følgende blir hvilke kriterier som oppstilles for direkte fradrag for ”tenkt vedlikehold”, ved påløpte endringskostnader, og rekkevidden av kriteriene.

### 3.4.2 Kilder for kriteriene

Lovteksten i sktl. § 6-11 gir lite bidrag til eksistensen og innholdet av spesifikke kriterier ved fradrag for ”tenkt vedlikehold”.

Også forarbeidene er lite informative hva gjelder eventuelle kriterier.<sup>55</sup> Dette kan være fordi lovgiver enten ikke har tenkt over problemstilling om fradrag for ”tenkt vedlikehold” når forarbeidene ble utformet, eller mer trolig, at lovgiver har villet overlate til praksis å oppstille eventuelle kriterier. Sistnevnte presumsjon kan forankres i forarbeidene. De gir nemlig uttrykk for at overgangen til gjeldende skattelov ikke skulle medføre noen realitetsendring, og at regelen om vedlikeholdsfradrag er ”(...) fastlagt gjennom retts- og ligningspraksis”.<sup>56</sup>

Den seneste avgjørelsen fra Høyesterett om vedlikeholdsfradrag for endringsarbeider, Norrønadommen, synes å oppstille tre kriterium for at endringskostander kan komme til direkte fradrag for et ”tenkt vedlikehold”.

I det følgende skal disse kriteriene utledes ved analyse av Høyesteretts argumentasjon.

Dommer Bårdsen uttrykker for det første, at endringskostnadene det kan være tale om å få direkte fradrag for er ”(...) kostnadene ved det vedlikeholdet som det ville være behov for dersom endringen ikke hadde vært foretatt”, jf. dommens avsnitt 44. Med dette forstås førstvoterende slik at det må foreligge et *vedlikeholdsbehov*, for at endringskostander i det hele tatt skal kunne komme til fradrag som et ”tenkt vedlikehold”.

For det andre, uttrykker førstvoterende at ”(...) *merutgiftssynspunktet* utgjør en begrensning i fradragsretten (min utheving)”, jf. dommens avsnitt 46. Merutgiftssynspunktet innebærer at kostnader til endring som overstiger et ordinært vedlikehold, ikke kan direkte fradragsføres.<sup>57</sup> Et merutgiftssynspunkt utgjør dermed et øvre tak for hvor store endringskostander som kan fradragsføres som ”tenkt vedlikehold”.

---

<sup>55</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60, og Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s. 352

<sup>56</sup> Henholdsvis Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 13, og Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s. 352

<sup>57</sup> Sml. HR-2016-01801-A avsnitt 46

Til sist, fremhever dommer Bårdsen at endringen må erstatte et vedlikehold for at det gis direkte fradrag for et ”tenkt vedlikehold”, jf. avsnitt 47. For å avgjøre dette, oppstiller Høyesterett et *funksjonskriterium*.

I det følgende skal de enkelte kriterier behandles nærmere, herunder kriterienes rekkevidde. Det er imidlertid funksjonskriteriet som fremstår som det rettslig mest problematiske og skal derfor vies størst oppmerksomhet, i et eget kapittel 4.

### **3.4.3 Vedlikeholdsbehov**

Vedlikeholdsbehov fremstår som et grunnkrav for direkte fradrag av endringskostnader, herunder som ”tenkt vedlikehold”, sml. Norrøna-dommen avsnitt 40.

Dersom kostnadene ikke har en side til formålet om å dekke et vedlikeholdsbehov, er man langt unna det ordlyden i sktl. § 6-11 kan sies å omfatte. Det er da ikke lenger tale om en utvidende tolkning av vedlikeholdsbegrepet. I så tilfelle foreligger det kun en ordinær endring, og kostnadene anses dermed som påkostning.<sup>58</sup>

Dersom skattyter kort tid etter nyoppussing av et næringslokale ønsker å gjøre forandringer, er ikke lokalet i en slik stand at det fordrer vedlikehold. Han vil eksempelvis installere et toalettrom ved kundemottaksområdet som ble glemt i planleggingsfasen. Endringskostnadene vil i et slikt tilfelle ikke ha noen forbindelse med vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11.

På bakgrunn av fastleggelsen av vedlikeholdsbegrepet under avhandlingens kapittel 2, kan vedlikeholds*behov* sies å innebære følgende: Det aktuelle objektet er i en slik stand på vurderingstidspunktet at vedlikeholdsarbeid er nødvendig, for enten å holde objektet i opprinnelig standard eller for å ta igjen forfalt vedlikehold.

Definisjonen av vedlikeholdsbehov i forrige avsnitt, reiser spørsmål om når et vedlikehold er nødvendig, i den forstand at det foreligger et *behov* for vedlikehold.

Hvorvidt det foreligger et vedlikeholdsbehov, vil ha betydning for om kostnader i forbindelse med endringer kan komme til fradrag samme år som de pådras. Det har også betydning for om

---

<sup>58</sup> Sml. Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424 punkt 5.2

skattyter heller bør vente med endringene til objektet blir i en dårligere stand, for dermed å oppnå den skattemessige fordel av direkte fradrag på et senere tidspunktet.

I Skatte-ABC uttrykkes det at fradrag for vedlikehold fordrer "(...) et *visst* behov for vedlikehold (min utheving)".<sup>59</sup> Her uttrykker Skattedirektoratet at det er en terskel som må overstiges.

Dersom man tar utgangspunktet i Skatte-ABCs definisjon av vedlikehold, om å "(...) bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt", så vil all forverring av objektets ny-standard regnes som et foreliggende behov for vedlikehold.<sup>60</sup> Skattedirektoratets utsagn sitert i forrige avsnitt om et *visst behov*, tyder likevel på en noe høyere terskel for behovskravet. Men de angir ikke nærmere hvor denne terskelen ligger.

Gjems-Onstad taler for sin del om et "reelt vedlikeholdsbehov".<sup>61</sup> Han utdyper ikke nærmere hva han legger i uttrykket reelt, og bidrar dermed ikke til å identifisere når vedlikeholdsbehov inntreffer.

Syversen uttrykker at "[d]ersom det overhodet ikke foreligger noe behov for å foreta et bestemt arbeid, kan utgiftene ikke karakteriseres som vedlikehold, og fradragsrett vil ikke foreligge (...)".<sup>62</sup> Her synes det som om terskelen legges veldig lavt. Han kan forstås dit hen at et større behov, enn ingen behov, vil kunne karakteriseres som vedlikehold.

Det kan være fruktbart for problemstillingen, å spørre hva som skal være styrende for at tiden er inne for vedlikehold, og at behov dermed foreligger.

Dette reiser igjen spørsmål om vurderingen av vedlikeholdsbehovet er objektiv eller subjektiv, hvor henholdsvis objektet for vedlikeholdet eller skattyters skjønn skal avgjøre hvorvidt tiden er inne for vedlikehold. Fordi valget mellom de to ulike vurderingsgrunnlagene kan være avgjørende for hvorvidt kriteriet om vedlikeholdsbehov er oppfylt, så vil valget kunne få direkte betydning for om endringskostnader kan komme til direkte fradrag for "tenkt vedlikehold".

---

<sup>59</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1423 punkt 4

<sup>60</sup> Samme sted.

<sup>61</sup> Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 134

<sup>62</sup> Syversen RoR 1996 nr. 3 s. 121



I en artikkel av Dragvold, argumenteres det for at vedlikeholdsbehov skal underlegges en objektiv vurdering som baseres på byggtekniske vurderinger.<sup>63</sup> Fordelen med en objektiv vurdering vil være at den i større grad bygger på synbare faktum om hvorvidt det foreligger vedlikeholdsbehov.

Ulempen er at skattyter ofte ikke har den byggtekniske innsikt som kreves for å avgjøre behovet for vedlikehold.<sup>64</sup> Det kan være spesifikke byggtekniske kriterier som kan være vanskelig å fastslå. Det vil kunne medføre en omstendelig og kostbar prosess for skattyter når eksterne bygningskonsulenter gjerne må leies inn. Samfunnsøkonomisk er det mer nyttig dersom skattyter bruker pengene på vedlikeholdsarbeidet, skape arbeidsplasser og generere verdier gjennom driften. Dermed kan det argumenteres for at det er en mer praktikabel regel om den subjektive skjønnsvurderingen er utgangspunkt for vurderingen.

Dragvold synes i tillegg å åpne for et visst subjektivt element, da han videre uttrykker at vurderingen "(...) i *utgangspunktet* er uavhengig av skattyters subjektive hensikt med arbeidene (min utheving)".<sup>65</sup> Det er ikke til å unngå at det subjektive elementet på ett nivå kommer inn i det objektive, fordi det er mennesker som skal ta de objektive vurderingene. Noen objektive vurderinger kan også fordre visse subjektive valg i prosessen. Dermed kan skattyter i noen grad påvirke den objektive vurderingen. Alt dette trekker i retning av at det subjektive også har plass i vurderingen av behovet for vedlikehold.

En preferanse for en objektiv vurdering av vedlikeholdsbehovet, kan imidlertid understøttes med Christensen-dommen. Der uttrykkes det at objektive kriterier skal legges til grunn når det gjelder grensen mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelse. Skattyters hensikt ble ikke vektlagt, jf. dommen s.1308. Skattyters hensikt i den saken var ikke å oppføre et nytt bygg. Det var omstendigheter underveis i renoveringen som gjorde at arbeidet ble mer omfattende enn planlagt.

Høyesterett uttrykker ikke hvorfor man skal se bort fra skattyters hensikt, men det kan argumenteres for at objektive kriterium forhindrer omgåelser og misbruk av fradragsretten. De

---

<sup>63</sup> Dragvold RoR 2013 s. 55

<sup>64</sup> Samme sted.

<sup>65</sup> Samme sted.

samme proteksjonshensyn må gjøres gjeldende når man skal avgjøre om det foreligger et behov for vedlikehold, og følgelig hvilke kostnader som kan gi fradrag for ”tenkt vedlikehold”.

Etter dette, er en objektiv vurdering av vedlikeholdsbehov gjeldende rett. Det er fordelaktig da det gir en mer forutberegnelig og lik vurdering av tilsvarende tilfeller. Dette skaper en konsistent regel.

Delkonklusjonen er at den byggtekniske objektive vurderingen dikterer når det er nødvendig med vedlikehold, i den forstand at det foreligger vedlikeholds*behov*.

Denne avhandlingen går ikke nærmere inn på konkrete byggtekniske standarder om når det objektivt sett foreligger vedlikeholdsbehov for et næringsbygg.

Det kan videre spørres om det er et krav at *hele* næringsbygget må ha et behov for vedlikehold, for at kriteriet skal anses oppfylt. Spørsmålet aktualiserer seg dersom det foreligger flere endringsarbeider på forskjellige deler av et næringsbygg. Dette er en del av spørsmålet om rekkevidden til kriteriet om vedlikeholdsbehov.

For eksempel dersom skattyter under endringsarbeider av en del av et næringsbygg med faktisk vedlikeholdsbehov, samtidig gjør endringer på en del som ikke har et slikt behov på det aktuelle tidspunktet. Vedlikeholdsbehovet må på et vis overføres, dersom kriteriet skal anses oppfylt for de delene som enda ikke har et faktisk behov for vedlikehold.

Høyesterett behandler ikke denne siden av kriteriet om vedlikeholdsbehov i Norrøna-dommen.

Dommen inntatt i Utv. 2000 s. 906 kan trekkes i retning av at det ikke er åpning for en synsvinkel om overføring av vedlikeholdsbehov. Dommen er forløperen til ankesaken referert i Utv. 2002 s. 983, og saksforholdet introduseres i delkapittel 4.2.3. Det interessante her, er at tingretten uttrykker ”(...) dersom bygningen eller innreiinga vert endra i ein annan del eller på ein annan stad enn der vedlikehaldet trengst, og bruken av bygningen dermed vert endra (...) kan ikkje nokon del av endringskostnadene kome i frådrag, dei må [aktiveres] (...)”, jf. s.908. Av utsagnet kan det trekkes ut at endringsarbeidene bare kan utføres på de deler som faktisk

har et vedlikeholdsbehov, dersom fradrag for ”tenkt vedlikehold” skal bli aktuelt. Dommen er riktig nok en tingrettsdom, og kan dermed ikke tillegges så stor rettskildemessig vekt. Imidlertid finnes ingen annen rettspraksis som behandler foreliggende spørsmål. Dermed må dommen tillegges noe større vekt enn utgangspunktet tilsier.

I Skatte-ABC 2016/2017 uttrykkes det i forbindelse med forklaringen av ”tenkt vedlikehold”, at ”[v]ar 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 (...)”.<sup>66</sup> Her henviser Skattedirektoratet til enkelte deler av objektet, og indirekte synes det å foreligge en differensiering mellom de deler som har, og ikke har et vedlikeholdsbehov. Dette kan også underbygges med at Skatte-ABC senere i boken tar et utgangspunkt om post for post-vurdering om vedlikehold eller påkostning, og ikke en helhetsvurdering.<sup>67</sup> Dette trekker i retning av at det etter gjeldende rett, er et krav om at behovet for vedlikehold eksisterer for alle delene av næringsbygget.

På den annen side, fremhever førstvoterende i Norrøna-dommen at fradrag for ”tenkt vedlikehold” er begrunnet i blant annet å legge til rette for ”(...) praktikable og virkelighetsnære løsninger (...)”, jf. dommen avsnitt 44. Dersom hensynene skal ha noen realitet, så tilsier det å legge til grunn en smitteeffekt. Regelen ivaretar ikke de bakenforliggende hensyn dersom skattyter for eksempel må vente et år for å kunne vedlikeholde de aktuelle delene av bygget, som ikke hadde vedlikeholdsbehov på vurderingstidspunktet.

Kostnadseffektive hensyn ved å gjøre flere arbeider samtidig, og når skattyter først har nødvendig utstyr og personell tilgjengelig, kan også tale for en overføring av behovskarakteristikk på de deler som isolert sett ikke har et vedlikeholdsbehov.

Imidlertid vil man få en avgrensingsproblematikk. Hvor lite vedlikeholdsbehov som skal kreves, for å oppstille en smitteeffekt til de delene som foreløpig mangler et vedlikeholdsbehov, er vanskelig å fastslå. Dette taler for at de nevnte økonomiske og praktiske hensyn må vike for de mer autoritative kildene.

---

<sup>66</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s.1424 punkt 5.4

<sup>67</sup> Sml. samme verk s.1426 punkt 5.6

Etter dette, må gjeldende rett innebære krav om vedlikeholdsbehov på alle delene av næringsbygget som endringsarbeidene skal utføres på, for at kostnadene skal kunne fradras som ”tenkt vedlikehold”.

Det kan til slutt spørres om det vil ha betydning for delkonklusjonen om vedlikeholdsbehovet er *nært forestående i tid*, for de delene som enda ikke kvalifiserer for vedlikeholdsfradrag. Her er det ikke tale om en smitteeffekt, men om tidsmessig nærhet likevel kan tilsi at vedlikeholdsbehovet anses oppfylt.

For eksempel når et vedlikeholdsbehov er antatt å foreligge for et objekt eller en del av næringsbygget det innværende eller påfølgende året, men ikke på det aktuelle tidspunktet da endringskostnadene påløper.

Dragvold argumenterer for at dersom ”(...) byggverket [er] gjenstand for en gjennomgående rehabilitering, [så] må det godtas et vist slingringsmonn i den forstand at utskiftninger godtas som vedlikehold når utløp av forventet levetid er rund hjørnet/nærmer seg.”<sup>68</sup> Tidsmessig nærhet for vedlikeholdsarbeider, kan dermed tale for at behov også foreligger for de objekter som enda ikke innehar vedlikeholdsbehovet. Imidlertid vanskeliggjøres grensedragningen gjennom hva tidshorisonten rett *rundt hjørnet* skal innebære for ulike objekter.

I Skatte-ABC 2016/2017 uttrykker Skattedirektoratet at ”[h]vis det er klart at renoveringen utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.”<sup>69</sup> Av dette kan man utlede at det er tidspunktet for når det er naturlig med vedlikehold som er det avgjørende tidspunkt. Det vil igjen si at man ikke kan strekke kriteriet om vedlikeholdsbehov, til å dekke det man kanskje kan kalle et fremskyndet planlagt vedlikehold. Sistnevnte forståelse kan forankres i Skattedirektoratets egne utsagn, når de videre uttrykker om fremtidig vedlikehold at ”(...) mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden, gir ikke større rett til kostnadsfradrag som vedlikehold [ved arbeider i dag]”.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Dragvold RoR 2013 s. 56

<sup>69</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424 punkt 5.4

<sup>70</sup> Samme verk s. 1426 punkt 5.5

Etter dette, vil det ikke ha noe betydning for delkonklusjonen om vedlikeholdsbehovet er nært forestående i tid, for de delene som enda ikke kvalifiserer for vedlikeholdsfradrag.

#### **3.4.4 Merutgiftssynspunkt**

Med begrepet merutgift, siktes i avhandlingen til at en kostnad ved endringsarbeider er større enn kostnad ved et ordinært vedlikeholdsarbeid, sml. avhandlingens delkapittel 3.4.2.

Skatteloven gir ikke direkte uttrykk for hva et merutgiftssynspunkt innebærer som kriterium for fradrag for ”tenkt vedlikehold”.

Imidlertid kan det utledes noe fra lovteksten i sktl. § 6-11, da den uttrykker at det er ”kostnad til vedlikehold” som gir direkte fradrag. Ordlyden uttrykker motsetningsvis at kostnader til arbeid som ikke anses som vedlikehold, ikke kvalifiserer til direkte fradrag. Dermed kan man trekke slutningen om at kostnad som ikke gir direkte fradrag, blir å anse som en merutgift. Merutgiftssynspunktet vil etter dette innebære en begrensning i fradragsretten for ”tenkt vedlikehold”, til kostnadene for å bringe eller holde et objekt eller næringsbygg i den stand det opprinnelig hadde som nytt, sml. vedlikeholdsbegrepet.

Forarbeidene uttrykker at kostnader som går ut over de som er nødvendige for å holde eller bringe objektet i den opprinnelige stand, er påkostninger som ikke er direkte fradragsberettigete.<sup>71</sup> Dermed kan man sette likhetstegn mellom merutgiftssynspunktet og de kostnader som anses å være påkostninger. Merutgifter klassifiseres etter dette som påkostning.

Førstvoterende i Norrøna-dommen viser rekkevidden av merutgiftssynspunktet når han uttrykker at ”(...) merutgiftssynspunktet utgjør en begrensning i fradragsretten. Det kan ikke gis fradrag for ”tenkt vedlikehold” utover det som det faktisk ville ha kostet å gjennomføre vedlikeholdet. Merutgifter må aktiveres”, jf. avsnitt 46. Av dette kan man slutte at begrensningen som ligger i merutgiftssynspunktet, trekkes konkret etter en sammenstilling av kostnader. De faktiske kostnadene ved endringen, må holdes opp mot et kostnadsoverslag av et ikke-gjennomført vedlikehold. Grensen for hva skattyter kan få fradrag for, går hvor de faktiske kostnadene overstiger kostnadsoverslaget.

---

<sup>71</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s. 60

Av de tre kriteriene som *Norrøna-dommen* oppstiller, er merutgiftssynspunktet det kriteriet som i minst grad fremstår rettslig problematisk. Merutgiftssynspunktet aktualiserer ofte kun et bevisspørsmål for å angi fradragssummen; om kostnaden ved endringsarbeidet har oversteget det et ordinært vedlikehold ville kostet. Av denne grunn, og med hensyn til avhandlingens ordgrense, vil kriteriet ikke utredes ytterligere.

# 4 Funksjonskriteriet

## 4.1 Innledning

Det ble i avhandlingens delkapittel 3.4.2 vist til *Norrøna-dommen* som krever at "(...) endringen etter sin karakter *virkelig erstatter* et vedlikehold (min utheving)", jf. avsnitt 47. Med dette synes førstvoterende å oppstille et krav om tilknytning mellom endringskostnaden og det vedlikeholdsarbeidet som skulle vært utført. For å klarlegge hvorvidt tilknytningen er tilstrekkelig, må det trekkes en grense mot endringer som har dominerende preg av påkostning, jf. *Norrøna-dommen* avsnitt 47.

Hvordan denne grensen mellom "tenkt vedlikehold" og påkostning skal trekkes, gir "[v]erken loven eller Høyesteretts praksis (...) noen anvisning på (...)", jf. avsnitt 48. Men førstvoterende fastslår at utgangspunktet for grensen tas i "(...) fysisk-tekniske, økonomiske og *funksjonelle* forhold (...)" med "(...) *spesiell vekt på eventuelle endringer i funksjoner (...)*", jf. avsnitt 48 (mine uthevinger).

Med dette oppstilles etter gjeldende rett et funksjonskriterium for gresedragningen mellom fradrag for "tenkt vedlikehold" og påkostning. Det skal avgrenses mot behandling av fysisk-tekniske og økonomiske forhold, da Høyesterett fremhever funksjonskriteriet som det mest sentrale etter gjeldende rett.

Det nærmere innholdet og rekkevidden av funksjonskriteriet, er avhandlingens kjerne i foreliggende kapittel, henholdsvis delkapittel 4.2 og 4.3. Både innhold og rekkevidde av kriteriet står sentralt ved den næringsdrivendes mulighet for direkte fradrag av endringskostnader. Herunder fradrag for "tenkt vedlikehold".

Lovteksten i sktl. § 6-11 og forarbeidene bidrar ikke med retningslinjer til forståelsen av innholdet og rekkevidden av funksjonskriteriet. Andre kilder må derfor søkes.

Grundig undersøkelse av rettskildene viser at det heller ikke foreligger andre kilder som direkte behandler et funksjonskriterium i forbindelse med endringskostnader og fradrag for "tenkt vedlikehold".

Norrøna-dommen oppstiller funksjonskriteriet, men bidrar i liten grad til fastleggelsen av innholdet.<sup>72</sup>

Rettskildesituasjonen underbygges også av Dragvold. I domskommentar til Norrøna-dommen uttrykker han at ”Høyesteretts rettsoppfatning kan ikke forankres i noen eksisterende rettskilder vedrørende vedlikeholdsbegrepet, da det hverken foreligger teori eller rettspraksis som omhandler et slikt overstyreende funksjonalitetsbegrep.”<sup>73</sup>

I fortsettelsen vil *analysen* av funksjonskriteriets innhold og rekkevidde likevel måtte søke bidrag i retts- og ligningspraksis, juridisk litteratur, samt bakenforliggende hensyn.

## 4.2 Innholdet i funksjonskriteriet

Det finnes ingen eksplisitte uttalelser i rettspraksis om hva som er innholdet i funksjonskriteriet.

Det kan imidlertid utledes noe av uttalelsene fra Norrøna-dommen. Som beskrevet i avhandlingens delkapittel 2.3.4, besto de omtvistede renoveringsarbeidene av riving og fjerning av noen innervegger og kjøkken, tilpassing av det elektriske anlegget til butikkvirksomhet, samt ombygging av byggets fasade.

Dommer Bårdsen uttrykker at ved grensedragning mellom ”tenkt vedlikehold” og påkostning sees det til funksjonelle forhold hvor ”(...) *endringer i funksjoner* (...)” vil være avgjørende, jf. dommen avsnitt 48. Dermed oppstiller førstvoterende innholdet i funksjonskriteriet i noen grad. Kriteriet omfatter i alle fall at objektets eller næringsbyggets funksjon endres. Tilsynelatende er meningsinnholdet av funksjonskriteriet fastlagt etter uttalelsen.

Hva en endring innebærer, kan imidlertid forstås på flere måter. Endring kan være at funksjonen blir *borte eller går tapt* ved arbeidet, eller funksjonen endres gjennom at objektet oppfyller *et eller flere andre formål*, eller at *ny* funksjon kommer til objektet.

---

<sup>72</sup> Sml. Dragvold Skatterett 1/2017 s. 39

<sup>73</sup> Samme verk s. 35



Hvorvidt disse tolkningene faktisk skal anses som endring, og dermed som endringer i funksjon, behandles i det videre. I bekreftende fall vil tolkningene utgjøre de ulike dimensjonene av innholdet og kjernen til funksjonskriteriet. Rekkevidden behandles imidlertid i delkapittel 4.3.

Først behandles tolkningen om endring kan innebære *et eller flere andre formål*, og dermed være omfattet av ”endringer i funksjoner”, jf. Norrøna-dommen avsnitt 48.

#### 4.2.1 Et eller flere andre formål som funksjonsendring

Dommer Bårdens uttalelse like ovenfor, kan naturlig trekke i retning av at ”endringer i funksjoner” er når objektet oppfyller *et eller flere andre formål* etter arbeidene, jf. dommen avsnitt 48. Dersom objektet kun kan brukes i et annet tilfelle enn før, er det naturlig å si at det har skjedd en funksjonsendring. Eksempelvis dersom kontorlokaler etter en renovering kun fungerer som varelager. I så fall er grensen mot påkostning overskredet.

Zimmer synes overensstemmende med Høyesterett og dommer Bårdsen. Zimmer gir uttrykk for at det er usikkert, hvorvidt det for grensen mellom vedlikehold og påkostning er avgjørende ”(...) at gjenstanden *fysisk* er blitt en annen enn før, eller (...) [om] det avgjørende [er] om gjenstanden har fått andre *funksjoner* enn tidligere”.<sup>74</sup> Han viser deretter blant annet til Christensen-dommen og påpeker at de fysiske og økonomiske kriteriene dominerte, ikke de funksjonelle, men at ”[s]pørsmålet er neppe prinsipielt avklart.”<sup>75</sup> Zimmer trekker her frem *andre* funksjoner. Det tilsier at det etter hans mening er aktuelt å undersøke om objektet *oppfyller et eller flere andre formål* etter endringsarbeidene. Dette underbygger forståelsen om at endring er når objektet oppfyller et eller flere andre formål.

Hensynet bak sktl. § 6-11, om at skattyter har rett på fradrag for kostnaden som kreves til opprettholdelse av inntektservervelse, trekker også i samme retning. Dersom kostnaden bidrar til at objektet oppfyller et eller flere andre formål, er ikke kostnaden medgått til å opprettholde det opprinnelige formålet. I så tilfelle, er ikke kostnaden oppofret. Kostnaden er bare gått med til at objektet kan fungere på en annen måte enn før. Det medfører ikke en redusert

---

<sup>74</sup> Zimmer Lærebok 2014 s. 188

<sup>75</sup> Samme sted.

formuesstilling for skattyter. Dermed underbygger skatteevneprinsippet at dersom objektet oppfyller et eller flere andre formål, så foreligger en endring i funksjon, sml. Norrøna-dommen.

Videre kan det spørres, om endring også omfatter tolkningene hvor en funksjon *ffernes* eller *ny* funksjon kommet til ved renoveringsarbeidene. I bekreftende fall, anses slike arbeider som endring i funksjon og omfattet av funksjonskriteriet. Dette medfører at grensen mot påkostning blir overskredet, og skattyter får da ikke direkte fradrag for endringskostnaden. Problemstillingene behandles i det videre.

#### 4.2.2 Ny funksjon

I Norrøna-dommen fikk ikke skattyter fullt direkte fradrag for kostnaden til fasadeendring. Retten mente at fasaden blant annet hadde fått nye funksjoner, og 25 prosent av kostnadene måtte aktiveres, jf. avsnitt 58. Yttervegger- og vinduer ble flyttet en meter ut, samt endring av inngangsløsning. Hva den nye funksjonen etter fasadeendringen egentlig består i, fremgår ikke av dommen. Dette gjør det vanskelig for rettsanvenderen å vite hva som egentlig ligger i ny funksjon.<sup>76</sup> Imidlertid oppstiller dommen som gjeldende rett at, endring omfatter tilføring av ny funksjon på objektet eller næringsbygget.

Zimmer uttrykker at "(...) det [er] neppe avklart om det for aktiveringsplikt er tilstrekkelig at gjenstanden er endret rent fysisk/teknisk, eller om det også kreves at gjenstanden har fått nye funksjoner."<sup>77</sup> Her forstås han slik at endring også kan innebære at nye funksjoner kommer til. Det trekkes i retning av at i tillegg, til annet formål med objektet, omfattes også *nye funksjoner* av Høyesteretts uttalelse om "(...) endringer i funksjoner (...), jf. Norrøna-dommen avsnitt 48. I så fall foreligger aktiveringspliktige påkostninger ved arbeider som gir nye funksjoner.

Eksempelvis vil et tilfelle av kun fysisk/teknisk endring være dersom skattyter skifter ut en trapp av tremateriale, med stål og glass. Dersom skattyter imidlertid bytter ut trappen med en heis så kan den, i tillegg til å transportere personer, også transportere varer og andre objekter. Dermed har gjenstanden som skal forflytte personer fra en etasje til en annen, blitt endret både fysisk og funksjonelt. Etter Zimmer har bygget da i alle fall fått tilført en ny funksjon.

---

<sup>76</sup> Sml. Dragvold Skatterett 1/2017 s. 35

<sup>77</sup> Zimmer (red.) 2014 s. 92

Gjems-Onstad viser til Syversen, når han skal oppstille kriterier som grensen mellom vedlikehold og påkostninger kan trekkes etter.<sup>78</sup> Syversen uttrykker at flere kriterier kan være aktuelle, og trekker fram fysisk/tekniske, økonomiske og funksjonelle som tre hovedkriterier. Det å trekke grensen etter et funksjonskriterium, vil etter Syversen, innebære en vurdering om ”(...) arbeidene tar sikte på å *oppretholde gjenstandens funksjonelle egenskaper*. Arbeider som tilfører objektet noe nytt i fysisk forstand, kan bli å betrakte som vedlikehold etter funksjonelle kriterier, så lenge arbeidene er nødvendige for at objektet skal kunne brukes til *samme formål* som tidligere *uten at det har fått noen nye funksjoner* (mine uthevninger in fine)<sup>79</sup>.”

Etter Syversens definisjon vil det si at dersom eksisterende formål opprettholdes ved endringsarbeidene, samtidig som noe nytt kommer til, stenger ikke det for å anse kostnadene som vedlikehold. Dette vil eksempelvis vær når det settes opp en ny vegg for å dele et utleielokale i to. Dersom arbeidet var nødvendig for at lokalet i fortsettelsen skal brukes til samme formål som før, foreligger ingen ny funksjon. Dette til tross for at skattyter ved endringen isolert sett har fått en ny funksjon, gjennom at han kan ha to leietakere i stedet for én. Næringslokalet har dermed ingen endring i funksjon, og endringskostnaden kan anses som vedlikehold.

Imidlertid må Syversen oppfattes slik at dersom objektet eller næringsbygget oppfyller et annet formål etter endringsarbeidene, vil det faktisk foreligge ny funksjon. Formål virker for Syversen altså å være styrende for hvorvidt *nye funksjoner* omfattes av endringer i funksjon.

Ut fra vilkåret om oppofrelse for direkte fradrag, kan det argumenteres for at når skattyter faktisk tilfører en ny funksjon, har det ikke skjedd en oppofrelse på hans hånd. Skattyter innehar derimot samme, eller større verdier enn før, og formuesstillingen er følgelig ikke redusert. Skatteevneprinsippet begrunner da heller ikke direkte fradrag for endringskostnaden, herunder som fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Ny funksjon ved objektet eller på næringsbygget tilsier derfor en endring, som omfattes av endring i funksjon. Funksjonskriteriet vil være overskredet ved arbeid som gir ny funksjon, sml. Norrøna-dommen. Dette innebærer at endringskostanden anses som påkostning, og skattyter får dermed ikke direkte fradrag.

---

<sup>78</sup> Gjems-Onstad mfl. 2015 s. 136

<sup>79</sup> Syversen RoR 1996 nr. 3 s. 122-123

Til sist kan det spørres om også det å *fjerne* funksjon er en tolkning som innebærer en endring, og dermed omfattet av endring i funksjon.

### 4.2.3 Fjerning av funksjon

Det å fjerne en funksjon, kan ikke naturlig sies å være det samme som å endre en funksjon eller tilføre ny funksjon. Fordi det å endre tilsier at noe fortsetter å bestå, og det å tilføre noe nytt skjer når det konkrete ikke eksisterte fra før. Dette kan tale for at *fjerning* av funksjon ikke anses som en endring, og følgelig ikke omfattes av funksjonskriteriet.

Imidlertid ble kjøkken og noen innervegger fjernet i Norrøna-dommen, og Høyesterett anså kostnadene tilknyttet fjerning som påkostninger. Resultatet gir dermed uttrykk for at fjerning av funksjon er en endring etter gjeldende rett, og dermed omfattet av endring i funksjon, sml. dommen avsnitt 57.

Også av dommen inntatt i Utv. 2002 s. 983 kan det utledes at fjerning av funksjon, er endring i funksjon. Saken omhandlet renovering av en utleiebygning. Skattyter hadde blant annet fjernet den ene av byggets to utvendige trappeopp ganger, og omgjort arealet til kontor. Spørsmålet for lagmannsretten var blant annet om det skulle legges til grunn en høyere andel vedlikeholdskostnader ved renoveringen, enn det skattemyndighetene kom til etter bokettersyn. Lagmannsretten opprettholdt skattemyndighetenes vedtak. Lagmannsretten uttrykte at skattyter har ved renoveringen "(...) valgt å basere seg på en trappeløsning, og følgelig fjernet trapp i fronten. Han har da foretatt bygningsmessige endringer som ligger klart utenfor det som med rimelighet kan anses som vedlikehold av den aktuelle bygningsdel.", jf. s.986. Fjerning av et trappeshus var altså en påkostning. Lagmannsrettsdommen uttrykker med dette at fjerning av objekter uten å tilbakeføre de, medfører en endring som gir endring i funksjon. Denne dommen viser også at Høyesterett i Norrøna-saken er i samsvar med tidligere underrettspraksis. Selv om den rettskildemessige vekten av lagmannsrettsavgjørelser ikke veier like tungt, fremmer en konsistens rettspraksis gjennom de ulike instanser også forutberegnelighet for skattyteren.

Etter dette er gjeldende rett, at fjerning av funksjon er endring i funksjon, og dermed omfattet av funksjonskriteriet.

Det kan imidlertid spørres hvorvidt en slik forståelse er i samsvar med de bakenforliggende hensynene.

Hensynet til å ha et verdiskapende og effektivt næringsliv som gjør endringer på næringsbygget når det anses påkrevd eller ønsket for virksomheten, tilsier at fjerning av funksjon ikke nødvendigvis er en endring i funksjon. For eksempel dersom et lokale viser seg å ha helsefarlig asbest i innervegger, og fjerning av asbestveggene er nødvendig for å benytte lokalene. Skattyter får en redusert formuesstilling ved oppofrelsen av de tilknyttede kostnadene, og det taler generelt for vedlikeholdsfradrag. Forståelsen om å anse fjerning av funksjon som endring i funksjon, synes følgelig ikke å være i samsvar med bakenforliggende hensyn.

#### **4.2.4 Oppsummert**

Kjernen av funksjonskriteriet består av en vurdering av *endring i funksjon*. Endring i funksjon innebærer at objektet eller næringsbygget oppfyller *et eller flere andre formål*, at *nye* funksjoner blir *tilført*, eller at funksjoner *fjernes*. Dette utgjør innholdet av funksjonskriteriet.

### **4.3 Rekkevidden av funksjonskriteriet**

I dette delkapittel skal rekkevidden av funksjonskriteriet søkes fastlagt. Dette vil gjøres med utgangspunkt i de ulike dimensjonene av *endring i funksjon* som er utledet og oppsummert ovenfor. Hensikten er å presisere grensen mellom ”tenkt vedlikehold” og påkostninger. Dersom endringen er betydelig nok, medfører det at funksjonskriteriet er overskredet. Skattyter har da aktiveringspliktige påkostninger.

Her kan problemstillingen formuleres som et spørsmål om i *hvor stor utstrekning* skattyter kan utføre endringer på næringsbygget, før han nektes direkte fradrag for endringskostandene, herunder fradrag for ”tenkt vedlikehold”.

Norrøna-dommen fastsetter ikke rekkevidden av funksjonskriteriet den selv oppstiller. Rekkevidden fremkommer heller ikke i andre rettskilder.

Som Folkvord påpeker, kan det være vanskelig å fastslå når en funksjon er endret, og grensen er uklar.<sup>80</sup> Problemstillingen behandles i det videre.

### 4.3.1 Endring i funksjon – Når oppfylles et eller flere andre formål

Spørsmålet her er når funksjonen anses endret, fordi objektet *oppfyller et eller flere andre formål*. Dette angir altså rekkevidden av funksjonskriteriet i én retning. Høyesterett behandler ikke dette spørsmålet i Norrøna-dommen.

Dommer Bårdsen bidrar imidlertid i noen grad til rekkevidden av funksjonskriteriet. Han uttrykker at de ”(...) *funksjonelle egenskaper* [må være] *opprettholdt* (...)” for at endring i funksjon ikke skal ha forekommet, jf. Norrøna-dommen avsnitt 48 (min utheving). Uttalelsen kan tolkes dithen at når egenskapene som gjør at objektet oppfyller et spesifikt formål, byttes ut med andre egenskaper, oppfyller objektet gjennom de andre egenskapene et annet formål. Dermed har ikke skattyter opprettholdt de tidligere egenskapene. *Da* foreligger endring i funksjon.

Eksempelvis dersom skattyter bytter ut egenskaper ved et næringslokale på en slik måte at det ikke lenger egner seg brukt i opprinnelig hensikt. Det kan være et lokale som er utformet til salgsvirksomhet. Dersom lokalet blir strippet ned og omgjort til leiligheter har det fått andre egenskaper. Lokalet har gjennom andre egenskaper fått et annet formål, og funksjonen anses endret. Tilfellet er klart innenfor rekkevidden av funksjonskriteriet.

Det kan spørres om *tid* er et moment i vurderingen om når det foreligger annet formål ved næringsbygget. Det kan vises til en dom fra Lagmannsretten inntatt i Utv. 2004 s. 681. En kjellerleilighet ble brukt som lager i en oppussingsperiode på 15-20 år av andre utleieleiligheter i bygget. Når kjellerleiligheten omsider ble gjenstand for oppussing, mente skattemyndighetene at det ved oppussingen hadde skjedd en endring i bruk fra leilighet, til lager og tilbake igjen. Spørsmålet var blant annet om skattyter av denne grunn ikke kunne tilkjennes vedlikeholdsfradrag. Lagmannsretten var ikke enig i at formålet var endret. De uttrykte at selv om arealet var brukt som lager over lang tid så hadde arealet ”(...) [ikke] endret karakter fra leilighet til en annen formuesgjenstand.”, jf. s.683. Det ble lagt vekt på at formålet med arealet hele tiden hadde vært boformål. Av denne avgjørelsen kan det trekkes ut at det ikke

---

<sup>80</sup> Folkvord domskommentar 2016

nødvendigvis behøver å foreligge andre formål ved næringsbygget, selv om bygget over en tid innehar andre egenskaper eller funksjoner. Formålet er likevel opprettholdt og funksjonen er følgelig ikke endret.

Selv om lagmannsrettsdommen ovenfor har en lavere rettskildemessig vekt, så foreligger ikke praksis fra Høyesterett som behandler funksjonskriteriet med henblikk på annet formål. Dermed underbygger dommen en argumentasjon om at til tross for at næringsbygget for en periode blir benyttet til annet formål, så har det ikke permanent fått et annet formål og heller ingen endring i funksjon. Dette er en praktisk regel å oppstille. For eksempel dersom en klesbutikkjedes filial må benyttes som kontorlokaler i en periode, mens virksomhetens opprinnelige administrasjonslokaler undergår vedlikehold. Dersom filialen blir vedlikeholdt og endret samtidig med gjenopptakelse av salgsvirksomheten, må endringskostandene kunne komme til fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Butikken vil ikke anses å ha endret sin funksjon ved tiden som kontorlokaler.

Etter dette vil ikke endringer som består i en begrenset tidsperiode være utslagsgivende, for om annet formål med næringsbygget foreligger. Midlertidige endringer er dermed utenfor rekkevidden av funksjonskriteriet.

Det kan videre spørres om eksisterende formål med næringsbygget må *skiftes helt ut* før det foreligger endring i funksjon, eller om det er nok med at formålet *delvis* endres. Situasjonen kan for eksempel være at det som tidligere var et to-etasjers butikklokale, samtidig med vedlikeholdsarbeid, gjøres om til leiligheter i andre etasje og butikk på bakkenivå.

Hensynet til oppofrelse tilsier at det kun er kostnaden som knyttes til vedlikehold som kan fradras. Den andelen av bygget som har fått andre egenskaper, og dermed annet formål, representerer ikke oppofrelse. Skattyter har ikke en redusert formuesstilling ved sistnevnte kostnader. Dette tilsier at det ikke kreves at formålet ved næringsbygget skiftes helt ut, før det foreligger endring i funksjon. Det altså nok at deler av næringsbygget har fått et annet formål. Men endringen i funksjon strekker seg kun til den størrelsesandelen av bygget som har fått et annet formål. Resterende andel med opprinnelig formål er ikke innenfor funksjonskriteriets rekkevidde.

Delkonklusjonen for hvor mye skattyter kan endre et objekt før det oppfyller et eller flere andre formål, er at grensen går hvor egenskaper eller funksjoner endres på objekter eller næringsbygg. Midlertidig endring i byggets egenskap eller funksjon, endrer imidlertid ikke formålet. Det er kun den andel av næringsbygget som får et annet formål ved endringsarbeidene, som endres i funksjon.

### 4.3.2 Endring i funksjon – Når er en funksjon tilført

Det kan så spørres hvor mye som skal til før funksjonen er endret, fordi objektet er *tilført ny funksjon*. Nærmere er spørsmålet *når* man kan si at ny funksjon er tilført. Dette gir rekkevidden av funksjonskriteriet i en annen retning. Dette problematiseres heller ikke i Norrøna-dommen.

Dommer Bårdsen i Norrøna-dommen uttrykker at "[e]tter samme betraktninger (...)" som for endringer i funksjon, må kostandene til nye funksjoner aktiveres, jf. avsnitt 48. At samme betraktninger skal legges til grunn for nye funksjoner, må innebære at dersom objektet får *nye funksjonelle egenskaper* ved endringen, så er det en *ny funksjon*. Det foreligger i så fall en endring i funksjon, og dermed en aktiveringspliktig påkostning fordi funksjonskriteriet er overskredet.

Skatte-ABC 2016/2017 uttrykker at funksjonelle egenskaper vil "(...) først og fremst ha betydning i tilfeller hvor spesielle egenskaper har blitt innført eller fjernet (...).<sup>81</sup> Etter ligningspraksis anses altså vurderingen, om endring i funksjon, å sentreres om egenskapene tilføres eller fjernes.

Etter Høyesterett og ligningspraksis, vil det avgjørende altså være å kartlegge *når* egenskap blir tilført næringsbygget.

Oppofrelsesvilkåret tilsier at dette skjer dersom skattyter gjennom endringsarbeidene oppnår en varig verdi og at formuesstillingen dermed styrkes. Dersom egenskaper tilføres, vil man kunne nyttiggjøre seg objektet eller næringsbygget i større grad enn før. For eksempel dersom det

---

<sup>81</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424-1425 punkt 5.4



bygges på en ny etasje med utleieleiligheter på et bygg, for dermed å kunne generere større inntekter i fremtiden.

Det kan som eksempel på innføring av egenskap vises til en sak fra oljebeskatningsretten og Klagenemda for petroleumsskatt (PSK). Den rettskildemessige vekten av Klagenemdas avgjørelse er lav, men den eksemplifiserer hva som skal til for å anse en egenskap for innført. I klagekjennelse av 2. mars 1992 dreide saken seg om en bølgebrytervegg for en nedsunken Ekofisk-plattform i Nordsjøen, som skulle hindre eventuelle bølgeskader etter nedsynkningen. Spørsmålet var blant annet om oppsetting av veggen var vedlikehold eller en påkostning. Klagenemda kom til at det var en påkostning, med den begrunnelse at veggen gir "(...) et rent fysisk tillegg som gjør den skikket til å funksjonere over lengere tid enn den opprinnelig var konstruert for."<sup>82</sup> Det som kan trekkes ut av saken er at dersom objektet ved endring får *ny egenskap gjennom et fysisk tillegg*, så er det også tilføring av *ny funksjon*. Dette er å anse som en endring av objektet i en slik grad, at endring i funksjon foreligger.

Det kan spørres om situasjonen hvor skattyter flytter på en eksisterende egenskap, uten nødvendigvis å innføre nye, også skal anses som ny funksjon er tilført.

I en tingrettsdom inntatt i Utv. 2006 s. 71 var spørsmålet om en omfattende renovering av bygning som lå i vernet område skulle anses som vedlikehold og påkostning, eller som en nyanskaffelse. Arbeidene på bygget ble ikke ansett å medføre en nyanskaffelse, blant annet av vernehensyn. Det interessante for denne delen av avhandlingen er at selv om skattyter hadde flyttet kjøkken og bad til en påbygd ny del, så gir retten uttrykk for at det ikke gir en ny funksjon. Det avgjørende var at funksjonene var i bygningen forut for renoveringen, og besto i bygningen etter renoveringen. Det er "(...) [ikke] avgjørende hvor de sentrale funksjoner som kjøkken og bad befinner seg etter rehabiliteringen.", jf. s.75. Selv om dette er en dom fra tingretten med liten rettskildemessig vekt, så bidrar den til analysen av funksjonskriteriets rekkevidde. Verken Norrøna-dommen eller annen praksis fra Høyesterett gir noe til analysen om når ny egenskap inntreer ved endringsarbeider, enn det som er fremhevet i avsnittet ovenfor. Dommen trekker i retning av at *flytting av egenskap ved næringsbygget, ikke er innføring av ny egenskap*. Da foreligger heller *ingen ny funksjon* og dermed ingen endring i funksjon. Skattyter kan altså flytte

---

<sup>82</sup> PSK-1992-0302-D

rundt på objekter som representerer visse egenskaper, eksemplifisert gjennom dommen, uten at det medfører ny funksjon.

Dette er i overensstemmelse med Skatte-ABC 2016/2017 hvor det uttrykkes at ”Hvis [flytting av vegg eller et bad] skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene (...) Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader.”<sup>83</sup> Merkostnader ved selve flyttingen må aktiveres, men det foreligger ingen ny funksjon ved det faktum at gjenstanden befinner seg på et nytt sted. *Annen plassering av objekt er altså ingen endring av funksjon.*

Dersom skattyter kun flytter på egenskaper, for eksempel flytter på vegger og dermed omstrukturerer rominndelingen ved næringsbygget, så har ikke skattyter skapt en varig verdi ved endringen. Kostnadene til endring vil være oppofret ved arbeidene. Oppofrelsesvilkåret taler dermed for at flytting av egenskaper ikke medfører ny funksjon.

Det kan foreløpig oppsummeres at tilføring av nye funksjonelle egenskaper, tilfører nye funksjoner. Da er funksjonen endret og det er innenfor funksjonskriteriets rekkevidde. Derimot vil ikke flytting av egenskaper nødvendigvis medføre endring i funksjon, og det er utenfor kriteriets rekkevidde. Funksjonskriteriet er da følgelig ikke overskredet.

Imidlertid kan det spørres fra en litt annen vinkel, om hva situasjonen blir dersom arbeidene som sådan ikke endrer noe på funksjonen ved objektet, men hvor nye teknologiske løsninger innlemmes i materialet som brukes likevel *fører med seg* andre funksjoner. Man får her flere funksjoner i samme gjenstand. De forhenværende funksjonelle egenskapene til objektet vil fortsatt bestå, men på grunn av utviklingen i teknologien har objektet fått flere egenskaper. Spørsmålet blir om også dette er en endring i funksjon fordi *ny funksjon* anses tilført. Spørsmålet synes ikke berørt konkret i kildene.

---

<sup>83</sup> Skatte-ABC 2016/2017 s. 1424 punkt 5.2

Et eksempel kan være den situasjon at skattyter må skifte gamle vinduer på næringsbygget som innehar et vedlikeholdsbehov. Dersom det settes inn selvrensende vinduer for å unngå konstant skitne vinduer fra bytrafikken, har vinduene de samme egenskapene som før. Imidlertid har de også som følge av den teknologiske utviklingen fått flere egenskaper.

Konsekvens- og harmonihensyn taler kanskje her for en løsning hvor det trekkes paralleller til den relative standard som skattyter kan vedlikeholde tilbake til, jf. delkapittel 2.3.4. Dette tilsier at dersom nye teknologiske løsninger medfører at gjenstanden både opprettholder og tilføres nye egenskaper ved endringsarbeidene, må det foretas en standardsammenligning. De tilførte egenskapene må anses å utgjøre nye funksjoner, dersom egenskapene har en relativt bedre standard sammenlignet med de egenskapene som beholdes fra tidligere. I så fall foreligger en endring i funksjon, og funksjonskriteriet er overskredet. Skattyter får da ikke direkte fradrag for kostnaden som relaterer seg til de nye og økte antall funksjoner.

Delkonklusjonen blir at grensen trekkes dermed på tilsvarende måte som i forrige delkapittel om et eller flere andre formål. Det vil si at når funksjonelle egenskaper legges til, gir det ny funksjon. Fysiske tillegg medfører dermed at en endring i funksjon har forekommet ved objektet eller næringsbygget. Tilkommer flere egenskaper på grunn av teknologisk utvikling, må de forholdsmessig fordeles som ny funksjon. Imidlertid kan skattyter flytte på eksisterende egenskaper, uten at det anses som ny funksjon er tilført.

### **4.3.3 Endring i funksjon – Når er en funksjon borte**

Til sist skal rekkevidden av funksjonskriteriet undersøkes i form av hvor mye som skal til før man kan si at funksjonen er endret, fordi *funksjonen er borte eller fjernet* fra objektet eller næringsbygget

I Norrøna-dommen uttrykker førstvoterende at egenskapene må ”(...) oppretthold[es] (...)” for at endringskostnadene på objektet skal gi grunnlag for fradrag for ”tenkt vedlikehold”, jf. dommen avsnitt 48.

Av ordvalget *oppretholde*, må man si at dersom en egenskap fjernes, så er den heller ikke opprettholdt. På bakgrunn av dette kan det sies at det styrende for vurderingen blir at dersom man tar bort et objekt *uten å tilbakeføre* det samme eller et erstatningsprodukt, så har man fjernet en funksjonell egenskap.

Eksempelvis når man endrer et utleielokale på en slik måte at det ikke kan brukes til den tidligere bedrevne aktivitet. Tar man bort de karakteristika som kjennetegner et lokale for restaurantvirksomhet, slik som spisesal, kjøkken og oppvaskavdeling, så er også funksjonen fjernet. Funksjonskriteriet er dermed overskredet, fordi funksjonen anses endret.

Praktiske hensyn og effektivitetshensyn ved å få ubrukelige objekter fjernet når skattyter først har anledning, ressurser og utstyr tilgjengelig i forbindelse med renovering av et bygg, kan trekke i retning av det skal noe til før en funksjon anses endret ved fjerning. Dommer Bårdsen oppstiller at hensynene bak fradrag for ”tenkt vedlikehold”, nettopp er det å ha ”(...) praktikable og virkelighetsnære løsninger (...)”, jf. dommens avsnitt 44.

Det kan ikke være det avgjørende at fjerning av objektet ikke kan kategoriseres som vedlikehold etter en streng ordlydstolkning av sktl. § 6-11. De samfunnsøkonomiske fordelene ved en samordning av arbeidene, veier opp for at resultatet i noen tilfeller kan bli at kostnader som strengt talt faller utenfor ordlyden likevel tilgodeses skattyter. Det gir en god regel å anse også fjerning av et objekt, som en endringskostnad omfattet av regelen om fradrag for ”tenkt vedlikehold”. Dersom skattyter blir skattemessig presset til å vente lengst mulig fordi arbeidene vil bli ansett som påkostning, er det uhensiktsmessig i et samfunnsmessig aspekt.

For ettertiden av Norrøna-dommen må det imidlertid delkonkluderes de lege lata, at alle kostander til fjerning og riving på næringsbygget innebærer endringskostander som anses å gi varige verdier. Det skal ikke så mye til før en funksjon anses endret ved fjerning, som det hensynene ovenfor isolert kan tilsi. Høyesteretts mening må følgelig være at det overhode ikke foreligger noen oppofrelse ved fjerning på næringsbygget. Dermed ingen redusert formuesstilling og redusert skatteevne på skattyters hånd ved kostnadene. Grensen mot påkostninger blir overskredet, fordi egenskaper er fjernet.

# 5 De lege ferenda

## 5.1 Innledning

Som avhandlingen har illustrert, fremstår skillet mellom oppofrelse og ombytting av en verdi, sentralt for skillet mellom vedlikehold og påkosting. Herunder henholdsvis direkte fradragsberettigete – og aktiveringspliktige endringskostander.

Gjeldende rett etter *Norrøna-dommen*, er at skattyter ved reovering av næringsbygg ikke får direkte fradrag for endringskostander tilknyttet fjerning av objekter. Arbeidene anses å medføre endring i funksjon, slik at funksjonskriteriet ikke er oppfylt. Kostnadene til fjerning kan etter dommen ikke komme til fradrag for ”tenkt vedlikehold”, da de ikke anses å være omfattet av vedlikeholdsbegrepet og sktl. § 6-11.

I foreliggende kapittelet skal noen grunnleggende hensyn i skatteretten holdes opp mot gjeldende rett, for å se om den er i samsvar med hensynene.

## 5.2 Hensynet til nøytralitet

Noen forfattere i det juridiske miljø er kritisk til Høyesteretts håndtering av spørsmålet om fradrag for endringskostnader og ”tenkt vedlikehold”, og dermed det som er gjeldende rett etter dommen.<sup>84</sup>

I en kommentar til dommen, synes Folkvord å gi uttrykk for at resultatet gir incentiver for skattyter til å fokusere på hvordan unngå nektelse av direkte fradrag, ved å bedrive regulært vedlikehold og ikke endre på næringsbygget. Dette skaper ikke nøytralitet i skatteretten.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Se Folkvord domskommentar 2016 og Dragvold Skatterett 1/2017

<sup>85</sup> Folkvord domskommentar 2016

Dersom skattyter står overfor valget mellom å vedlikeholde eller fjerne noe ved et næringsbygg, bør ikke valget dikteres av skattereglenes utforming og konsekvenser. Et objekt som ikke vil bli benyttet eller ha noen funksjon for skattyter bør, av hensyn til å oppnå nøytrale skatteregler, kunne fjernes dersom det kreves for å opprettholde inntektsskapende aktivitet. Tiltaket som gir den beste utnyttelse og forvaltning av formuesverdiene, bør være det styrende for skattyters handlingsvalg. Det gir dårlig samfunnsøkonomisk effektivitet -og verdiskaping dersom skattyter ledes over til vedlikeholdelse av unyttige objekter, fremfor ønskede eller nødvendige endringer for næringsvirksomheten.

Dragvold gir uttrykk for at gjeldende rett etter dommen medfører at ”(...) rehabiliteringer ikke blir utført når det er fornuftig bygningsfaglig (...) [og] (...) at innredningen ikke får den utformingen som er optimal for virksomheten grunnet skattemessige årsaker. Den vil antagelig også bidra til at leietakere i større grad velges av skattemessige årsaker (...).<sup>86</sup> Det gir ingen god regel om skattyters virksomhet må gå på akkord med det som forretningsmessig fremstår mest gunstig. Dersom skattyter på grunn av skattereglenes konsekvenser ser seg nødt til å velge leietakere som utøver samme type drift, når det er potensielle leietakere med annen type drift og høyere betalingsvillighet, er det uheldig for skattyters utleievirksomhet.

I Norrøna-saken ville ikke kjøkkenet utgjøre noen funksjon hos skattyter, både fordi det ikke skulle være kafédrift lenger og fordi kjøkkenet var i en slik stand at det uansett måtte bli skiftet ut. Hadde skattyter i den saken visst det andre skattytere nå vet – at dersom man fjerner et objekt så får man overhode ingen direkte fradrag – så hadde nok skattyters handlingsvalg blitt styrt av skattereglene, og ikke etter det forretningsmessige behovet ved næringsbygget. Det vil etter Norrøna-dommen være mer gunstig, og et incentiv for skattyter, å vedlikeholde objektet selv om det ikke kommer til å bli brukt. Da får skattyter direkte fradrag for hele kostnaden. Regelen Høyesterett oppstiller ved dommen, fremmer dermed ikke hensynet til nøytralitet.

---

<sup>86</sup> Dragvold Skatterett 1/2017 s.39

### 5.3 Skatteevneprinsippet og oppofrelse

Som avhandlingen har fremhevet, står skatteevneprinsippet sentralt i skatteretten, og oppofrelsesvilkåret har nær sammenheng med prinsippet. Folkvord uttrykker at "[o]ppofrelser svekker skattyters formuesstilling og skatteevne. Når skattyters skatteevne svekkes skal han som hovedregel ha fradrag så lenge kostnaden er pådratt."<sup>87</sup> Med dette forstås forfatteren dithen at alle kostnader, herunder endringskostnader, som innebærer en oppofrelse for skattyter, bør komme til direkte fradrag med begrunnelse i skatteevneprinsippet.

Foreligger det en kostnad som er pådratt for å fjerne et objekt på et næringsbygg, slik som i *Norrøna-dommen*, og kostnaden fremstår som en oppofrelse av verdier for skattyter, gir det en svekket skatteevne. Endringskostnaden burde dermed være direkte fradragsberettiget. Herunder som fradrag for "tenkt vedlikehold". Dragvold oppfattes i samme retning, når han uttrykker at "Høyesteretts bruk av funksjonalitetsbegrep vil innebære aktivering av kostnader i strid med oppofrelsesprinsippet."<sup>88</sup> Gjeldende rett etter *Norrøna-dommen*, fremstår ikke i samsvar med det grunnleggende skatteevneprinsippet og hensynet til oppofrelse.

Hadde innerveggene og kjøkkenet blitt satt opp igjen i *Norrøna-saken*, ville kostnadene til fjerning blitt ansett som en oppofrelse dersom man følger Høyesteretts argumentasjon. Følgelig hadde kostnaden til fjerning blitt ansett som en vedlikeholdskostnad. Når objektene imidlertid kun ble fjernet, ble kostnadene ansett å relatere seg til årene fremover og gi varig verdi for skattyter, selv om de ble pådratt for å vedlikeholde inntektsaktiviteten. Det synes ikke å gi en god regel at samme handling i en lignende situasjon fullt ut forhindrer direkte fradrag, når skatteevneprinsippet nettopp tilsier direkte fradrag for skattyter. En nærmere vurdering av endringskostnaden mot det grunnleggende vilkåret om oppofrelse og skatteevneprinsippet, kunne bidratt til å løfte vurderingen på et mer overordnet nivå. Da hadde sammenhenger i regelverket og de mer grunnleggende prinsipp i fradragsretten åpenbart seg.

Det å avgjøre fradragsretten for endringskostnader tilknyttet fjerning og riving, etter et spørsmål om funksjonelle egenskaper er opprettholdt, synes følgelig ikke å være den beste fremgangsmåten. Det kan være fordelaktig å løsrive seg fra tanken om at egenskapen må være opprettholdt i rivningssaker. Rettsanvenderen bør heller tenke som så, at vedlikeholdet består i

---

<sup>87</sup> Folkvord domskommentar 2016

<sup>88</sup> Dragvold Skatterett 1/2017 s. 36

å fjerne objektet, for ellers vil ikke næringsbygget kunne fortsette å generere skattepliktig inntekt i samme grad som før. Det bør være formuesstillingen til skattyter som er veiledende, ikke kun funksjonen til objektet. Spør man heller om endringskostnaden gir en verdiøkning og varig verdi for skattyter, så er det mer i overensstemmelse med skatteevneprinsippet og oppofrelsesvilkåret som begrunner fradragsretten. Da har man kommet til frem en god regel som skaper konsekvens og harmoni i regelverket, og som er i overensstemmelse med de bakenforliggende hensynene.



# Referanseliste

(Forkortelser brukt i avhandlingen er nedenfor uthevet i fet skrift)

## Litteraturliste:

**Aarbakke 1990** – Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*, 4. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 1990

**Dragvold RoR 2013** – Dragvold, Petter, ”Rehabilitering av byggverk – vedlikeholdsbegrepet”, *Revisjon og Regnskap* nr. 5 2013 s. 55-59

**Dragvold Skatterett 1/2017** – Dragvold, Petter, ”Norrønadommen – en innskjerping av vedlikeholdsbegrepet?”, *Skatterett* Årg. 36 1/2017, Tidsskrift for skatt og avgift, s. 30-40

**Eckhoff/Helgesen 2001** – Eckhoff, Torstein/Helgesen, Jan: *Rettskildelære*, 5. Utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2001

**Gjems-Onstad mfl. 2015** – Gjems-Onstad, Ole/Ferdowsi, Sanaz Ormaz/Folkvord, Benn/Furuseth, Eivind: *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2015

**Lignings-ABC 2014/15** – Skattedirektoratet: *Lignings-ABC 2014/15*, 36. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2015

**Skatte-ABC 2016/2017** – Skattedirektoratet: *Skatte-ABC 2016/2017*, 38. utgave, Vigmostad & Bjørke AS, Oslo 2017

**Syversen RoR 1996 nr. 2** – Syversen, Jan, ”Vedlikeholdsutgifter og skatt – herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeider”, *Revisjon og Regnskap* nr. 2 1996 s. 86-96

**Syversen RoR 1996 nr. 3** – Syversen, Jan, ”Vedlikeholdsutgifter og skatt – herunder grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, påkostning eller endringsarbeider”, *Revisjon og Regnskap* nr. 3 1996 s. 120-128

**Zimmer Lærebok 2014** – Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2014

**Zimmer (red.) 2014** – Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA: *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2014

*Elektroniske utgivelser:*

**Folkvord domskommentar 2016** – Folkvord, Benn, ”Høyesterett: Fradrag eller aktivering av "tenkte" vedlikeholdskostnader?”, Kommentar til Høyesteretts dom Norrøna Eiendom, *Gyldendal Rettsdata* (<http://www.rettsdata.no>), publisert 14. September 2016, <https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gREDKOMz2D2016z2E09z2E01z5FFRADRAGz5FAKTIVERING> (Hentet 11. januar 2017. Inneholder ikke sidetall)

Lov- og forarbeidsregister:

*Lover*

Lov 18 august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (**Skatteloven 1911**) (Opphevet)

Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (**Skatteloven - sktl**)

*Forarbeider*

**Ot.prp. nr.35 (1990-1991)** – Ot.prp. nr.35 (1990-1991) *Skattereformen 1992*

**Ot.prp. nr.86 (1997-1998)** – Ot.prp. nr.86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Domsregister:

Rt. 1940 s. 594 (*von Koss-dommen*)

Rt. 1981 s. 256 (*Bjerke Pedersen-dommen*)

Rt. 1991 s. 1182 (*Brenden-dommen*)

Rt. 1999 s. 1303 (*Christensen-dommen*)

Rt. 2009 s. 1473 (*Samdal*)

HR-2016-01801-A (*Norrøna Eiendom AS*)

Register over Utv. - Dommer, uttalelser m.v. fra Ligningsutvalget:

Utv. 1975 s. 586 (Finansdepartementet uttalelse)

Utv. 2000 s. 906 (Stjør- og Verdal herredsrett)

Utv. 2002 s. 983 (Frostating lagmannsrett)

Utv. 2004 s. 681 (Frostating lagmannsrett)

Utv. 2006 s. 71 (Ytre Follo tingrett)

Klagenemder:

**PSK-1992-0302-D** – Kjennelse av oljeklagenemda 2. Mars 1992