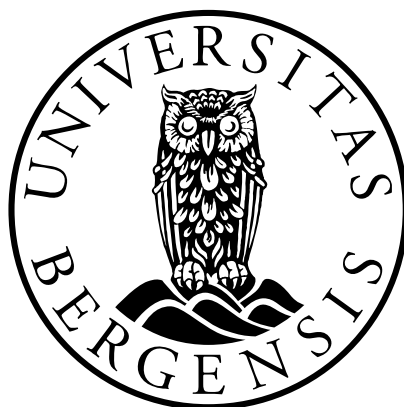


# Skattemessig behandling av leietakers påkostningsarbeider på næringseiendom

Kandidatnummer: 63

Antall ord: 12 768



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11.05.2020



# Innholdsfortegnelse

<b>Innholdsfortegnelse .....</b>	<b>2</b>
<b>1 Innledning .....</b>	<b>5</b>
1.1 Presentasjon av tema .....	5
1.2 Aktualitet .....	5
1.3 Rettskildebildet.....	6
1.4 Begrepsavklaring .....	6
1.5 Avgrensning.....	7
1.6 Den videre fremstillingen .....	8
<b>2 Utgangspunkter .....</b>	<b>9</b>
2.1 Inntektsskatteplikt.....	9
2.1.1 Hovedregelen om skatteplikt for alminnelig inntekt.....	9
2.1.2 Kort om tidfesting .....	9
2.1.3 Vilkårene for fradrag i alminnelig inntekt.....	9
2.2 Betydningen av skillet mellom påkostning og vedlikehold.....	10
2.3 Fastsettelse av skattepliktig formue.....	11
2.4 Privatrettslige utgangspunkter .....	11
2.4.1 Avtalefrihet.....	11
2.4.2 Bakgrunnsretten .....	12
2.4.3 Standardiserte leieavtaler for næringsleie .....	13
<b>3 Hvem anses som eier av påkostningen? .....</b>	<b>14</b>
3.1 Betydningen av eierforholdet .....	14
3.2 Eiervurderingen .....	14
3.3 Hvem anses som skattemessig eier.....	16
3.3.1 Når tilpasningen skal tilfalle utleier uten vederlag ved leieslutt .....	16
3.3.2 Når tilpasningen skal fjernes av leietaker ved leieslutt .....	18
3.3.3 Når leietaker skal kompenseres økonomisk for tilpasningen ved leieslutt .....	20
3.3.4 Når utleier har en valgrett ved leieslutt .....	23
<b>4 Påkostningens betydning for utleiers inntekt .....</b>	<b>25</b>
4.1 Generelt om problemstillingene .....	25
4.2 Har utleier innvunnet en fordel?.....	25
4.3 Tidfesting av fordel ved leietakers påkostning.....	26

4.3.1	Utgangspunktet for vurderingen.....	26
4.3.2	Hovedregel når utleier mottar tilpasningen vederlagsfritt.....	27
4.3.3	Unntak når utleier har en reell valgrett.....	28
4.3.4	Alternativ inntektsføring over resterende leieperiode .....	28
4.3.5	Kan inntektsføring over leieperioden velges fritt? .....	29
4.4	Verdsettelse av fordelen .....	31
4.4.1	Utgangspunktet for verdivurderingen .....	31
4.4.2	Relevante momenter i verdivurderingen .....	34
<b>5</b>	<b>Fradragsføring av påkostningen.....</b>	<b>37</b>
5.1	Generelt om problemstillingene .....	37
5.2	Generelt om avskrivninger .....	37
5.2.1	Vilkårene for avskrivninger .....	37
5.2.2	Avskrivninger etter saldosystemet .....	38
5.2.3	Kort om lineære avskrivninger .....	38
5.3	Hvem har rett til fradrag for kostnadene .....	39
5.3.1	Når utleier anses som eier av tilpasningen .....	39
5.3.2	Når leietaker anses som eier av tilpasningen .....	43
5.3.3	Når det skjer et eierskifte mellom leietaker og utleier .....	45
<b>6</b>	<b>Formuesskatterettslig behandling av påkostningen.....</b>	<b>46</b>
6.1	Generelt om problemstillingene .....	46
6.2	Tilpasningens betydning for utleiers formue.....	46
6.2.1	Særlige verdsettelsesregler for utleid næringseiendom.....	46
6.2.2	Kan tilpasningen anses som en del av leieinntekten? .....	47
6.3	Tilpasningens betydning for leietakers formue .....	49
<b>7</b>	<b>Kilderegister .....</b>	<b>50</b>
7.1	Lov- og forarbeidsliste.....	50
7.1.1	Lover og forskrifter .....	50
7.1.2	Forarbeider .....	50
7.2	Liste over rettspraksis .....	50
7.2.1	Dommer fra Høyesterett.....	50
7.2.2	Dommer fra lagmannsrettene .....	51
7.3	Litteraturliste .....	51
7.3.1	Bøker .....	51

7.3.2	Artikler .....	51
7.3.3	Uttalelser og vedtak.....	52
7.3.4	Annen elektronisk litteratur.....	52
7.3.5	Korrespondanse .....	52
7.3.6	Standardkontrakter .....	52
<b>Vedlegg:</b>	.....	<b>53</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Presentasjon av tema

Oppgavens problemstilling er hvordan leietakers påkostningsarbeider på utleiers næringseiendom behandles skattemessig etter norsk rett.

Problemstillingen er relevant når leietaker dekker kostnader ved tilpasningsarbeid på leieobjektet av hensyn til egen virksomhet.

Arbeidene kan være generelle oppgraderinger og andre spesialtilpasninger på leieobjektet. Det kan være tale om arbeid som øker verdien på eiendommen, men også tilpasningsarbeider som er så spesielle at de kan redusere verdien på eiendommen fordi arbeidene kun er til fordel i den virksomheten leietaker bedriver. Eksempler på tilpasninger kan være ombygging til kontorlokaler, utskiftning av elektrisk anlegg, bytting av vinduer eller utvendig maling av vegger. Tilpasningene kan følgelig være av praktisk og estetisk karakter. Arbeidene kan videre både utføres forut for og i løpet av leieperioden.

Leietakers tilpasningsarbeider medfører en rekke problemstillinger for både utleier og leietaker. Arbeidene kan være svært omfattende og medføre store kostnader. Kostnader til rivnings- og byggearbeider er eksempler på store utgifter som kan oppstå. Fremstillingen her vil imidlertid redegjøre for de skatterettslige spørsmål som oppstår i forbindelse med tilpasningsarbeidene.

Oppgavens problemstilling kan beskrives som todelt der de overordnede spørsmålene er (I) hvem som skal anses som eier av tilpasningen, og (II) hvilke skatterettslige konsekvenser som inntreffer på bakgrunn av eierforholdene, herunder skatteplikt og fradragrett.

## 1.2 Aktualitet

Det er de siste årene blitt publisert en rekke artikler som illustrerer økonomisk risiko som følge av skatterettslige konsekvenser av tilpasninger foretatt av hensyn til leietakers virksomhet. Konsekvensene beskrives blant annet som «et minefelt»<sup>1</sup> og «skattemessige

---

<sup>1</sup> Hatlebrekke (2017) s. 6

fallgruber»<sup>2</sup>. Årsaken er gjennomgående kontraktrettslig regulering av sentrale forhold med skattemessig betydning for hvem som er eier av tilpasningen. De skatterettslige konsekvensene kommer derfor ofte uventet på skatteyter.

Temaet berører mange skatterettslige problemstillinger, blant annet forholdet mellom privatrettslige og skatterettslige regler, grensen mellom påkostning og vedlikehold, verdsettelsesvurderinger, tidfesting og tilordning av retten til fradrag gjennom avskrivninger. Spørsmålene som oppstår er i stor grad egnet til å vise sammenhengen mellom privatrettslige og skatterettslige hensyn. Praktisering av skatteretten vil variere på bakgrunn av det privatrettslige forhold, og det vil være behov for kartlegging av rettstilstanden.

Sett hen til at temaet fremstår som både uavklart og med store økonomiske konsekvenser for involverte parter, samt at temaet er lite omtalt i juridisk teori, har problemstillingen klar praktisk interesse. Dette var bakgrunnen for valg av tema.

## 1.3 Rettskildebildet

En utfordring med problemstillingen er at rettskildesituasjonen er knapp. Det finnes lite rettspraksis på området, og det er som nevnt skrevet lite om temaet i litteraturen. Kartlegging av rettstilstanden er derfor krevende.

Legalitetsprinsippet gjelder i skatteretten jf. GrL.<sup>3</sup> § 113, og lovteksten utgjør utgangspunktet for vurderingene. Temaet er imidlertid sammensatt, og må løses på bakgrunn av tolkning etter alminnelig juridisk metode. Høyesterettspraksis har en sentral rolle i kartleggingen av rettskildebildet i enkelte underliggende spørsmål. Ellers vil ligningspraksis og skatterettslige hensyn stå sentralt ved tolkning av reglene.

## 1.4 Begrepsavklaring

*Leietaker* er rettssubjektet som er part i leiekontrakten med utleier. Andre som benytter seg av eiendommen vil ikke regnes som leietaker. Det vil si at *fremleietaker* heller ikke anses som

---

<sup>2</sup> Myklebust (2013) s.1/3

<sup>3</sup> Lov av 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

leietaker i denne fremstillingen ettersom han ikke er part i kontrakt med utleier. *Utleier* er leietakers motpart i leiekontrakten og rettssubjektet som eier eiendommen som leies ut.

Med *næringsseiendom* menes fast eiendom som brukes i skattepliktig virksomhet. Alle typer eiendom omfattes, herunder blant annet tomt, bygg og anlegg.

Det må skilles mellom *skattesubjekt* og *skatteobjekt*. Med *skattesubjekt* menes den eller de som beskattes. Dette kan være fysiske personer så vel som juridiske personer, herunder selskaper i ulike selskapsformer som AS, ASA m.fl. *Skatteobjekt* er objektet som ilegges skatt, for eksempel fast eiendom. I fremstillingen vil utleier og leietaker være skattesubjektene, mens tilpasningsarbeidene og næringsseiendommen de utføres på er skatteobjektene.

Videre vil uttrykkene *tilpasningen*, *tilpasningsarbeidene* og *påkostning* brukes om hverandre. Det er imidlertid leietakers påkostningsarbeider på utleiers eiendom det siktes til i alle tilfeller. De ulike uttrykk er valgt av hensyn til språklig variasjon.

## 1.5 Avgrensning

Fremstillingen behandler skatterettslige konsekvenser for leietaker og utleier, herunder skatteplikt og fradragsrett som følge av tilpasningsarbeidene. Av hensyn til oppgavens omfang, vil fremstillingen i det videre kun fokusere på utleieobjekt i næring. Det avgrenses følgelig mot bolig- og fritidseiendom.

Det avgrenses også mot arbeider på eiendommen som anses som vedlikehold. Grensen mellom påkostning og vedlikehold vil behandles, men kun overfladisk.<sup>4</sup> Dette skyldes i all hovedsak at grensedragningen er svært omfattende og praktiseringen av regelverket vil være ulik ut ifra om arbeidet gjelder påkostning eller vedlikehold.

Tilfeller der utleier utfører arbeidet eller dekker kostnadene behandles ikke. Dette skyldes at de mest problematiske skatterettslige spørsmålene oppstår i all hovedsak når leietaker påkoster utleiers eiendom. Fremstillingen vil av den grunn bare ta for seg tilfeller der leietaker dekker kostnaden til tilpasningsarbeidene.

---

<sup>4</sup> Se fremstillingens pkt. 2.2



Det avgrenses også mot merverdiavgiftsrettslige spørsmål som utgjør en tilsvarende omfattende problemstilling i seg selv.

Øvrige avgrensninger presiseres løpende der det fremstår som naturlig.

## **1.6 Den videre fremstillingen**

I fremstillingens punkt 2 vil det kort redegjøres for generelle utgangspunkter. Hensikten er å gi en generell oversikt over regelverket før fremstillingen tar stilling til de konkrete spørsmålene som oppstår. Problemstillingen fokuserer blant annet på sammenhengen mellom de skatterettslige reglene om den privatrettslige regulering, og det er derfor viet noe plass til privatrettslige utgangspunkter i dette punktet.

I punkt 3 vil det redegjøres for vurderingen av eierskapet til tilpasningsarbeidene. Kartlegging av eierforholdene er nødvendig for den skattemessige behandlingen og vil følgelig være en stor del av fremstillingen. Eiervurderingen vil ta utgangspunkt i ulike privatrettslige reguleringer som har bakgrunn i standardavtalene, husleieloven og rettspraksis.

De skatterettslige konsekvensene behandles i fremstillingens punkt 4-6. Punkt 4 tar utgangspunkt i spørsmål som oppstår i forbindelse med tilpasningens betydning for utleiers alminnelige inntekt. Punkt 5 problematiserer hvorvidt kostnadene til tilpasningene kan fradragføres, og i så fall om det er leietaker eller utleier som er berettiget til fradrag. Videre vil spørsmål om hvordan tilpasningen påvirker partenes formuesskatteplikt vurderes i punkt 6.

## 2 Utgangspunkter

### 2.1 Inntektsskatteplikt

#### 2.1.1 Hovedregelen om skatteplikt for alminnelig inntekt

Hovedregelen om skatteplikt for inntekt er skatteloven (sktl.)<sup>5</sup> § 5-1 (1) hvor det fremgår at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» anses som skattepliktig inntekt. Naturalinntekter omfattes av fordelsbegrepet jf. sktl. § 5-12. Videre tilsier ordlyden «vunnet ved» at det må være sammenheng mellom fordelen og arbeid, kapital eller virksomhet.

Når utleier blir eier av tilpasningen kan ervervet innebære en skattepliktig fordel jf. § 5-1 (1).<sup>6</sup> Begrunnelsen er at utleier mottar økonomiske verdier som er oppebåret av leietaker. Det er først og fremst virksomhetsalternativet som er relevant i forbindelse med problemstillingen. Der utleien ikke er virksomhet vil tilpasningen uansett være vunnet ved kapital.

#### 2.1.2 Kort om tidfesting

Reglene om tidfesting handler om hvilket tidspunkt en inntektspost skal skattlegges og kostnader kan fradragføres. Reglene er relevante for å fastlegge tidspunkt for verdsettelse og inntektsføring av den eventuelle fordel utleier mottar som følge av tilpasningsarbeidene.

Hovedregelen for fordel innvunnet fra andre er tidfesting i inntektsåret skatteyteren får en «ubetinget rett til ytelsen» jf. sktl § 14-2 (1) annet punktum. Formuleringen «ubetinget» sikrer til realisasjonsprinsippet, som innebærer at forfall- og betalingstidspunkt er uten betydning.

#### 2.1.3 Vilkårene for fradrag i alminnelig inntekt

Arbeid med tilpasningene medfører kostnader. Spørsmålet er om kostnadene kan tas til fradrag i leietakers og utleiers skattepliktige inntekt.

---

<sup>5</sup> Lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

<sup>6</sup> Se fremstillingens punkt. 4

Skatteyder har rett til å kreve fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» jf. sktl § 6-1 (1) første punktum. Reglene i §§ 6-10 til 6-32 «presiserer, utvider eller innskrenker» denne hovedregel jf. sktl. § 6-1 (1) annet punktum.

Det første vilkåret for fradrag etter sktl § 6-1 (1) er at det må foreligge en «pådratt» kostnad. Ordlyden viser til at det må foreligge en oppofrelse av formuesverdier. Kjernen i vilkåret er at en reduksjon i skatteyers formuesstilling må finne sted.<sup>7</sup> Dette skjer blant annet ved utbetaling av penger, at verdien på eiendeler reduseres ved slit og elde eller ved at verdier kan konstateres tapt ved realisasjon. Det andre vilkåret for fradragsrett etter sktl § 6-1 (1) er at kostnaden er pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Oppofrelsen må ved andre ord ha tilknytning til skatteyers inntektsskapende aktivitet.

Det rettslige interessante spørsmålet er følgelig hvem som har krav på fradrag hvis leietaker pådrar seg kostnader på næringseiendommen som tilhører utleier.<sup>8</sup>

## **2.2 Betydningen av skillet mellom påkostning og vedlikehold**

Et sentralt spørsmål er om kostnader til tilpasningsarbeidet kan fradragsføres direkte etter hvert som kostnadene påløper. I den forbindelse har skillet mellom påkostning og vedlikehold stor betydning. Selv om fremstillingen forutsetter at arbeidet anses som påkostninger, bør betydningen av grensedragningen presenteres kort for oversiktens skyld.

Det gis fradrag for kostnader til «vedlikehold» jf. § 6-11. Ordlyden «vedlikehold» tilsier at en gjenstand må føres tilbake i en stand den har hatt tidligere. I rettspraksis er det fastslått at standarden gjenstanden en gang har hatt, på tidligere eieres hånd, er avgjørende.<sup>9</sup> Kostnader til vedlikehold innebærer en oppofrelse som kan fradragsføres etter hvert som de påløper.<sup>10</sup> Skatteyder har dermed rett til å fradragsføre hele kostnaden til tilpasningsarbeidene i det år kostnaden pådras dersom arbeidene anses som vedlikehold. Dette innebærer også at leietakers vedlikehold på utleiers eiendom i utgangspunktet ikke anses som en skattepliktig fordel ettersom utleier uansett ville ha fått fradrag for vedlikeholdskostnadene.

---

<sup>7</sup> Zimmer (2018) s. 191

<sup>8</sup> Denne problemstillingen behandles fremstillingens pkt. 5

<sup>9</sup> Rt. 1940 s. 594

<sup>10</sup> Norsk lovkommentar note (409) til sktl. § 6-11

Det kan tenkes at arbeidene innebærer en standardheving eller at endringen setter leieobjektet i en annen stand enn objektet har hatt tidligere. Dette faller utenfor vedlikeholdsbegrepet og anses som en skatterettslig påkostning. Kostnader til påkostninger må aktiveres da det har skjedd et ombytte av formuesverdier og ikke en oppofrelse. Disse kan imidlertid ofte fradragsføres gjennom saldoavskrivninger, litt avhengig av hvilket driftsmiddel tilpasningen knytter seg til.<sup>11</sup>

Vurderingen om en kostnad knytter seg til påkostning eller vedlikehold er konkret, og det er utviklet flere retningslinjer for grensdragningen i rettspraksis og juridisk teori. Som nevnt vil fremstillingen ikke gå nærmere inn på dette av hensyn til oppgavens omfang.

## **2.3 Fastsettelse av skattepliktig formue**

Tilpasningsarbeider kan også inngå i formuesskattegrunnlaget. Den alminnelige regel om formuesskatteplikt er sktl § 4-1 første ledd. Bestemmelsen fastslår at skattepliktig formue fastsettes til «omsetningsverdien» av skatteyterens «eiendeler med økonomisk verdi» med «fradrag for gjeld» per 1. januar i skattefastsettingsåret.

Forutsatt at tilpasningsarbeidet har økonomisk verdi vil omsetningsverdien inngå i formuesskattegrunnlaget. Hovedregelen må imidlertid ses i sammenheng med reglene i sktl. kapittel 4,<sup>12</sup> herunder de særlige verdsettelsesreglene for fast eiendom jf. sktl § 4-10.<sup>13</sup>

## **2.4 Privatrettslige utgangspunkter**

### **2.4.1 Avtalefrihet**

Det er så langt redegjort for de skatterettslige utgangspunktene. Skatteretten tar imidlertid utgangspunkt i de underliggende privatrettslige forhold. Det vil derfor kort redegjøres for privatrettslige utgangspunkter av betydning for skattebehandlingen av leietakers påkostning.

Partene har avtalefrihet ved «leie av lokale» jf. husleieloven (husll.)<sup>14</sup> § 1-2 annet ledd. Med «lokale» menes «annet husrom enn bolig». I henhold til oppgavens avgrensning mot bolig

---

<sup>11</sup> Se fremstillingens pkt. 5.2

<sup>12</sup> Norsk lovkommentar note (193) til sktl. § 4-1

<sup>13</sup> Se fremstillingens pkt. 6 om den formuesskatterettslige behandling

<sup>14</sup> Lov 26. mars 1999 nr. 17 om husleieavtaler

forutsettes leie av lokale, slik at bestemmelsene i husleieloven vil være fravikelige. Videre gjelder avtalefrihet også for leieforhold som ikke reguleres av husleieloven, jf. NL 5-1-2.<sup>15</sup>

Avtalefrihet innebærer at partene kan fastlegge rettigheter og plikter i leieforholdet seg imellom, innenfor avtalerettens rammer. Skriftlighet er ikke et krav men bør alltid velges av hensyn til notoritet. Det privatrettslige utgangspunktet vil dermed være leieavtalens regulering av tilpasningsarbeidene.

## 2.4.2 Bakgrunnsretten

Bestemmelsene i husleieloven kommer til anvendelse for ansvarsfordelingen i leieforholdet jf. husll § 1-1 når annet ikke er avtalt. Leie av eiendom som ikke er husrom faller utenfor loven,<sup>16</sup> men bestemmelsene som er relevante for problemstillingen vil gjelde tilsvarende på ulovfestet grunnlag som alminnelige kontraktsrettslige prinsipper.

Det fremgår av husll § 5-4 annet ledd at leietakeren ikke «uten utleiers samtykke» kan foreta «forandringer» på eiendommen. Utleier står fritt til å godta endringer, og kan sette vilkår for at samtykke gis. Samtykket må være gyldig etter avtalerettslige regler. Utgangspunktet er altså at leietaker ikke kan påkoste utleiers eiendom uten samtykke.

Videre følger det av husll § 10-5, første ledd at leietaker som har gjort «vesentlige forbedringer» i husrommet med utleiers samtykke kan kreve vederlag for «den fordel utleieren oppnår» som følge av forbedringene. Ordlyden «forbedringer», tilsier at det må dreie seg om arbeider som setter husrommet i bedre stand enn ved overtagelse.

Husleielovens forarbeider presiserer at vesentlighetskravets formål er «å utelukke vederlagskrav i tilfelle der leierens innsats er mer eller mindre ubetydelig».<sup>17</sup> Dette setter en lav terskel for leietakers rett til kompensasjon og underbygger at leietaker som hovedregel har krav på vederlag. Vederlagskravet verdsettes til den verdi utleier med rimelighet kan oppnå som følge av arbeidene. Hvorvidt verdsettelsen skal gjøres på bakgrunn av økt salgsverdi eller økt leieverdi må vurderes konkret med utgangspunkt i «utleiers hensikter med husrommet».<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Kong Christian Den Femtis Norske Lov

<sup>16</sup> Norsk lovkommentar note (5) til husll § 1-1

<sup>17</sup> NOU 1993:4 s. 178

<sup>18</sup> NOU 1993:4 s. 179

Verdsettelsen vil dermed gjøres konkret avhengig av fordelene endringene faktisk vil utgjøre for den enkelte utleier.

I tilfeller hvor utleier ikke har gitt samtykke til leietakers endringsarbeider vil utleier kunne kreve endringsarbeidene fjernet. Dette følger forutsetningsvis av husll. § 10-2 annet ledd som presiserer at lokale skal settes «i samme stand» som ved «overtakelse».

### **2.4.3 Standardiserte leieavtaler for næringsleie**

Standardiserte leieavtaler benyttes ofte i leieforhold. Det fremstår dermed naturlig å redegjøre for utgangspunktene i disse.

Reguleringen forutsetter at leietaker ikke kan foreta endringer på leieobjektet uten skriftlig forhåndssamtykke fra utleier.<sup>19</sup> Standardavtalene bygger derfor på at utleier må samtykke til leietakers påkostning og samsvarer med reguleringen husleieloven. Videre er utgangspunktet at endringsarbeidene tilbakestilles ved fraflytting, selv om det er gitt samtykke.<sup>20</sup> Dette er en endring fra standardavtalene før 2016. I tidligere standard var utgangspunktet at endringer tilfaller utleier vederlagsfritt.<sup>21</sup> Standardavtalene ble bevisst endret på dette punkt grunnet økt bevissthet om de skattemessige konsekvensene av leietakers påkostning.<sup>22</sup>

Nåværende regulering i standardavtalen innebærer at leietaker må fjerne tilpasningsarbeid selv om utleier gir samtykke til arbeidene. Dette avviker fra husleielovens regulering der utgangspunktet er at leietaker skal kompenseres økonomisk når utleier har samtykket til arbeidene.

Partene kan imidlertid alltid avtale seg bort fra utgangspunktet om fjerning av arbeidene gjennom tilleggs- eller endringsavtaler.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Standard leieavtale 2019 for næringsbygg/lokaler pkt. 17

<sup>20</sup> *Ibid*

<sup>21</sup> Standard leieavtale 2016 for næringsbygg/lokaler pkt. 15

<sup>22</sup> Farstad (2018) under «Tilbakeføring av endringsarbeider»

<sup>23</sup> Parelius (2010) s. 34

# 3 Hvem anses som eier av påkostningen?

## 3.1 Betydningen av eierforholdet

Sktl. § 4-1 stadfester at «eiendeler ved årsskiftet» skal formuesbeskattes jf. sktl § 4-1. Det vil være eieren av virksomhet og kapital som er skattesubjekt for inntekt jf. sktl. § 5-1. Dette henger naturligvis sammen med at skatteyter må være eier av skatteobjektet for å kunne skattlegges for den formue og inntekt objektet medfører. Videre vil fradragrett gjennom avskrivninger jf. sktl § 6-10 forutsette at skatteyter er eier av driftsmiddelet som avskrives. Hvem som anses som eier vil derfor også være helt avgjørende for retten til avskrivninger.

I dette punktet vil det problematiseres hvem som skal anses som eier av tilpasningsarbeidene.

## 3.2 Eiervurderingen

Norsk skatterett tar utgangspunkt i privatrettslige ord og uttrykk.<sup>24</sup> Dette betyr imidlertid ikke at ord og uttrykk skal gis samme innhold for skatterettslige spørsmål i alle sammenhenger. Skatterettslige hensyn vil ofte gjøre seg gjeldende ved tolkning, som kan føre til et annet tolkningsresultat. I hvilken grad skatterettslige hensyn får gjennomslagskraft beror på hvor klare og entydige privatrettslige begreper de aktuelle ord og uttrykk beskriver.<sup>25</sup>

Eiendomsrett innebærer å ha råderett over et formuesgode. Privatrettslig beror spørsmålet på hvem som har fysisk og juridisk rådighet over et bestemt formuesgode.<sup>26</sup> Utleier er eier av eiendommen, og leietaker har bekostet en investering på eiendommen som etter avtale med utleier har rett til å bruke i leietiden. Det vil derfor være uklart hvem som er eier av arbeidene leietaker har påkostet, med mindre eierforholdene er avklart mellom partene på forhånd. I det følgende forutsettes det at partene ikke har særskilt avtalt hvem som skal være eier av tilpasningen.

Spørsmålet blir dermed hvordan eiervurderingen skal foretas.

---

<sup>24</sup> Zimmer (2018) s. 39

<sup>25</sup> Zimmer (2018) s. 51

<sup>26</sup> Falkanger (2010) s. 132

I Ai Lease-dommen,<sup>27</sup> uttaler Høyesterett at:

*«Utgangspunktet for vurderingen av eierforholdene er det innholdet partene selv har gitt sine disposisjoner og transaksjoner, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler.»<sup>28</sup>*

Videre viste Høyesterett til Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC) for forståelsen av eierbegrepet og uttaler at:

*«Jeg oppfatter det jeg her har referert fra Lignings-ABC som dekkende for skattelovens ordning, og slutter meg til betoningen av "partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen".»<sup>29</sup>*

Det er på det rene at eiervurderingen må foretas konkret med utgangspunkt i innholdet partene selv har gitt sine disposisjoner. Videre må det vurderes om de fremhevede momentene; partenes rettigheter, plikter og risiko har overføringsverdi til eiervurderingen for tilpasningsarbeid i leieforhold.

I dommen knyttet eiervurderingen seg til leasede gjenstander. Dette kan tilsi at vurderingskriteriene ikke nødvendigvis har overføringsverdi til alminnelige leieforhold, ettersom leasing er en finansieringsform. Samtidig brukes de samme vurderingsmomenter gjennomgående i skattemessige eiervurderinger, herunder blant annet i Gloppen-dommen,<sup>30</sup> som gjaldt eierskap til kraftverk. Dette viser at eiervurderingen foretas på bakgrunn av en helhetsvurdering av partenes rettigheter, plikter og risiko til det bestemte formuesobjektet.

Momentene om rettigheter og plikter er naturlige utgangspunkter for å kartlegge hvem som har fysisk og juridisk råderett. Dermed vil avtalens regulering av rettigheter og plikter til tilpasningsarbeidene være relevant i vurderingen.

I juridisk teori er det lagt til grunn at den som reelt sett har den økonomiske interessen i gjenstander i leieforhold som hovedregel må anses som eier.<sup>31</sup> Den som har risiko for tilpasningens markedsverdi vil normalt sett også ha den vesentligste økonomiske interessen.

---

<sup>27</sup> HR-2017-02248-A

<sup>28</sup> *Ibid* avsnitt (24)

<sup>29</sup> *Ibid* avsnitt (26)

<sup>30</sup> Rt. 2005 s. 394 avsnitt (39)

<sup>31</sup> Ekern (2005) s. 279



Dette tilsier at avtalens regulering av risiko for tilpasningens markedsverdi har betydning i eier vurderingen.

Følgelig vil den økonomiske interesse, herunder risiko for verdifall være egnet til å illustrere hvem som er eier av leietakertilpasninger. Eierforholdene vil dermed bero på en helhetsvurdering av avtalens regulering av partenes rettigheter, plikter og risiko. Regelen harmoniserer videre godt med Skatte-ABC som presiserer at dersom flere har rettigheter til samme formuesgode vil det avgjørende være hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene.<sup>32</sup>

Vurderingen av hvem som anses som eier vil derfor bero på den konkrete avtalen. Relevante momenter i vurderingen vil være rettigheter, plikter og risiko i relasjon til tilpasningen.

### **3.3 Hvem anses som skattemessig eier**

#### **3.3.1 Når tilpasningen skal tilfalle utleier uten vederlag ved leieslutt**

Videre vil det konkret tas stilling til hvem som skal anses som eier av leietakers påkostning. Dette vil bero på hva som er avtalt mellom partene. Vurderingen vil derfor gjøres på bakgrunn av ulike reguleringer med fellestrekk. De ulike typetilfellene har bakgrunn i saker fra standardkontraktene, husleieloven og rettspraksis.

Det første typetilfellet gjelder avtaler som sikrer utleier eierskapet ved leieslutt uten vederlag.

Et eksempel på slik avtaleregulering fremgår av de gamle standardkontraktene der utgangspunktet er at dersom annet ikke avtales «tilfaller endringene (...) utleier etter endt leieperiode, med mindre utleieren forlanger at leieobjektet tilbakestilles i sin opprinnelige stand».<sup>33</sup>

At utleier blir eier av påkostningen ved leieforholdets slutt, er på det rene. Det rettslige interessante spørsmålet er om utleier kan anses som eier i leieperioden fra påkostning foretas, mens leietaker disponerer lokalene og påkostningen.

Den juridiske rådigheten består av rett til å avhende tilpasningen samt andre juridiske disposisjoner slik som å pantsette den. Leietakeren har betalt for tilpasningen og vil typisk

---

<sup>32</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Eierbegrepet» pkt. 3.1

<sup>33</sup> Standard leieavtale 2016 for næringsbygg/lokaler pkt. 15

fremstå legitimert som eier i kjøpekontraktene etc. i forbindelse med arbeidene. På en annen side vil leietakers juridiske rådighet være svært begrenset, siden juridiske disposisjoner som salg og pantsettelse normalt vil være utelukket når utleiers har rett til å overta tilpasningen. Utleier kan foreta juridiske disposisjoner fra leieforholdets utløp, men ikke så lenge leiekontrakten løper. Ingen av partene har derfor en eksklusiv juridisk råderett i leieperioden.

Den fysiske råderetten innebærer rettigheter knyttet til bruksutøvelsen. For tilpasningsarbeid i leieforhold vil leietaker stå for den faktiske bruken av tilpasningen i virksomheten. Videre vil leietaker være den som mottar avkastning som følge av tilpasningen. Dette taler for at leietaker bør anses som eier i leieperioden.

Eikfinans-dommen<sup>34</sup> gjaldt hovedsakelig spørsmålet om tidfesting av utleiers fordel av en leietakertilpasning. Eierinteressene var likevel en sentral del av argumentasjonen. Det uttales blant annet at kontrakten sikrer Eikfinans (utleier) «verdien av» tilpasningsarbeidene «etter hvert som disse er inkorporert i eiendommen».<sup>35</sup> I saken skulle arbeidene etter avtalen tilfalle utleier vederlagsfritt ved leieslutt. Høyesterett kom likevel frem til den reelle eiendomsovergangen skjer ved ferdigstillelsen av arbeidene etter avtalen. Dommens uttalelser kan underbygge at den økonomiske interessen går over til utleier ved ferdigstillelse av arbeidene selv om den formelle overgangen skjer ved leieslutt.

Resultatet må imidlertid ses i sammenheng med at rettsanvendelsen knyttet seg til tolkning av leieavtalen. En klausul om brannforsikring fikk blant annet vekt i dommen ettersom den forutsatte at leietaker hadde en gjenoppbyggingsplikt som sikret utleier ombyggingsarbeidene. Faktum gjaldt videre tilpasningsarbeid i form av ombygninger som var nagelfaste. Det er derfor usikkert om eier vurderingen ville hatt et annet resultat for tilpasninger av annen art.

Det vil følgelig tas stilling til om utleier på generelt grunnlag har den økonomiske interessen av leietakers påkostning når denne skal mottas vederlagsfritt ved leieslutt.

Enkelte tilpasninger er gjennomført særskilt av hensyn til den enkelte leietakers drift. For eksempel vil en spesielt tilpasset innredning i bygg kunne ha bruksverdi kun for den enkelte leietaker og dermed ingen markedsverdi ved utløpet av leieperioden. Slike tilpasninger vil

---

<sup>34</sup> Rt. 1986 s. 97

<sup>35</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 103

normalt ikke ha en økonomisk betydning for utleier i leieperioden, noe som taler mot å anse utleier som eier.

Dette bør imidlertid ikke gjelde når tilpasningen har en antatt markedsverdi. Dette kan begrunnes med at utleier vil ha risiko for verdifallet under leietiden. Dersom tilpasningen taper verdi i løpet av leieperioden vil utleier motta tilpasningsarbeid med lavere verdi ved leieslutt. Leietaker vil forbruke tilpasningen underveis i leietiden, og utleier blir stående igjen med gjenstanden ved leieperiodens utløp. Utleier kan som nevnt normalt sett ikke selge eller pantsette i leietid, men har en plikt til å overta tilpasningen. Utleier vil dermed ha den vesentligste økonomiske interessen av tilpasningens markedsverdi under leieforholdet.

Etter en helhetsvurdering vil eierforholdene variere etter hva som konkret er avtalt mellom partene og hvilken type tilpasning det er snakk om. Leietakeren har påkostet arbeidene og har den faktiske rådigheten. Likevel vil utleieren normalt ha risiko for tilpasningens markedsverdi i leietiden. Da dette underbygger at utleier reelt sett har den økonomiske interessen, bør utleier i utgangspunktet anses som eier.

Konklusjonen er at utleier er eier av tilpasningen i leieperioden når han skal overta tilpasningen ved leieslutt uten å yte vederlag, med mindre det er særlige holdepunkter for noe annet.

### **3.3.2 Når tilpasningen skal fjernes av leietaker ved leieslutt**

Det andre typetilfellet gjelder når det er avtalt at leietaker skal foreta fjerning av arbeidene ved leieslutt.

En slik regulering er vanlig dersom utleier ønsker husrommet tilbake slik det var ved leiestart, uten å måtte dekke kostnader til fjerning selv. Et eksempel er reguleringen i standardavtalene for utleie av næringsbygg og næringslokaler.<sup>36</sup> Også husleielovens utgangspunkt innebærer fjerning under forutsetning av at leietakeren «ikke hadde rett til å utføre» arbeidene jf. § 10-2, tredje ledd. Dette innebærer at leietaker har plikt til å fjerne arbeidet, men også at han har rett til å ta med seg tilpasningene ved leieperiodens utløp.

---

<sup>36</sup> Se fremstillingens pkt. 2.4.3

Det kan tenkes at det er avtalt at kostnader ved fjerning eller tilbakestilling skal dekkes av leietaker. Slike klausuler blir ofte brukt ettersom utleiers formål typisk er å sikre seg mot kostnadene til fremtidige fjerningsarbeid. En slik klausul vil imidlertid ikke regulere leietakers plikt til å fjerne tilpasningsarbeidet ved leieslutt, fordi den kun omfatter økonomiske forpliktelser og ikke plikt til fjerning. Kostnadsklausuler vil ikke behandles i den videre fremstilling, og medfører neppe at leietaker anses som eier uten andre holdepunkter.

Det forutsettes følgelig at leietaker har en plikt til å foreta fjerning. Dermed vil det være på det rene at leietaker skal anses som eier av tilpasningen fra leieperiodens utløp, forutsatt at fjerningsplikten overholdes. Det må imidlertid avgjøres hvem som skal anses som eier i leieperioden.

Som nevnt ovenfor, vil arbeid på en leid eiendom i utgangspunktet regnes som utleiers eiendeler uavhengig av hvem som har betalt for arbeidet.

Skatte-ABC gir uttrykk for at leietakeren er eier når han har rett til å ta med seg tilpasningen.<sup>37</sup> Dette utgangspunktet er ikke begrunnet nærmere. En naturlig begrunnelse vil være at leietaker ofte har alle eierinteressene. Utleier vil i praksis ikke ha noen eiertilknytning til arbeidene dersom leietaker plikter å fjerne tilpasningen ved leieperiodens utløp. Leietaker vil ha den faktiske råderett og den økonomiske risikoen i leieperioden. Leietaker vil også normalt ha rett til å selge og pantsette tilpasningen under leieforholdet. Dette underbygger at leietaker har ubetinget rådighet over tilpasningen. Dermed vil det ofte være nærliggende å anse leietaker som eier i leieperioden.

Plikten til fjerning må imidlertid være reell for at leietaker skal anses som eier. Partene vil ha stor interesse i å kartlegge eierforholdene for å få en forutsigbar skattemessig behandling. Det må derfor tas stilling til hvilke faktorer som har betydning for eierforholdene når avtalen innebærer at leietaker skal fjerne arbeidene ved leieslutt.

En betydelig faktor for eierskapet vil være om påkostningen utgjør en vesentlig integrert del av bygningen.<sup>38</sup> Det vil være en klar presumsjon om at fjerning fremstår som aktuelt i slike tilfeller ettersom tilpasningen er en del av bygget og som vanskelig kan skilles ut. Tilsvarende

---

<sup>37</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Eierbegrepet» pkt. 9.13

<sup>38</sup> Hatlebrekke (2017) s. 6

er lagt til grunn i ligningspraksis for leasing.<sup>39</sup> Praksisen kan begrunnes med at det ikke vil være økonomisk forsvarlig å skille ut slike tilpasninger.

Det har formodningen mot seg at partene vil fjerne tilpasninger som er vanskelige å skille ut fra eiendommen. Fjerning av inkorporerte tilpasninger vil være svært kostbart for leietaker, og vil også medføre store kostnader for utleier dersom det må igangsettes nytt bygningsarbeid etter endt leieperiode. Tilpasninger som er inkorporert i eiendommen og vanskelig kan skilles taler sterkt for at utleier bør legges til grunn som eier. Tilpasningen som maskiner, tekniske installasjoner og inventar kan som hovedregel skilles ut fra næringseiendommen og tas med av leietaker på en forsvarlig måte. Slike tilpasninger bør anses som leietakers eiendom dersom det er avtalt fjerning.

Etter en samlet vurdering vil leietaker fremstå som eier av tilpasningen når det er avtalt at leietaker skal fjerne tilpasningen ved leieslutt. Tilpasningen som utgjør en integrert del av bygget må imidlertid som en klar hovedregel anses som utleiers eiendom. Inkorporerte og ikke-inkorporert tilpasninger behandles dermed ulikt.

Konklusjonen er at leietaker anses som eier av tilpasningen i leieperioden når han har plikt til å fjerne tilpasningen ved leieslutt, forutsatt at tilpasningen ikke er integrert i leieobjektet.

### **3.3.3 Når leietaker skal kompenseres økonomisk for tilpasningen ved leieslutt**

#### **3.3.3.1 Vurdering av eierforholdene**

Det tredje typetilfellet gjelder når det er avtalt at utleier skal overta tilpasningen ved leieslutt mot et økonomisk vederlag.

En slik regulering kan anses som en avtale om fremtidig kjøp. Eierforholdene vil derfor ikke nødvendigvis samsvare med tilfeller der utleier overtar arbeidene vederlagsfritt. Det avgrenses foreløpig mot tilfeller der utleieren har en rett, men ikke en plikt til å kjøpe tilpasningen ved leietidens utløp.<sup>40</sup> Leietakers rett til å kreve kompensasjon for tilpasningene trenger ikke

---

<sup>39</sup> Skatte-ABC (2019-2020) «Leasing» pkt. 2.8

<sup>40</sup> Dette tilfellet behandles i fremstillingens pkt. 3.3.4

nødvendigvis å følge av avtale. Etter husleieloven kan leietaker kreve vederlag for «den fordel utleieren oppnår» som «følge av forbedringene» jf. husll § 10-5, når annet ikke er avtalt.

Det er på det rene at utleieren er eier av tilpasningen fra tidspunktet leieavtalen utløper. Dette gjelder både når det er en tidsbestemt leiekontrakt som løper ut eller om en leiekontrakt sies opp. Spørsmålet blir da hvem som skal anses som eier av tilpasningen i leieperioden.

Utleier anses i utgangspunktet eier av tilpasningen når eierskapet er sikret vederlagsfritt selv om overgangen formelt sett skjer ved leieslutt. Det bør problematiseres om de samme hensyn gjør seg gjeldende når overgangen betinger vederlag fra utleier.

Leietaker har den fysiske rådigheten i leietid og har bekostet tilpasningen. Begge parter har begrenset juridisk rett i henhold til tilpasningsarbeidene i leietid. Dette kan tale for at utleier også bør legges til grunn som eier i leieperioden ettersom avtalt kompensasjon ofte forsterker utleiers interesse i tilpasningen.

Dette må imidlertid ses i sammenheng med den konkrete avtalen. Ytelse mot ytelse anses som et grunnleggende kontraktsrettslig prinsipp, som blant annet fremgår av kjøpsloven<sup>41</sup> § 42 forutsetningsvis. Prinsippet innebærer at ytelse fra den ene part betinger ytelse fra den andre.

Dette kan tale for at leietaker er eier frem til utleier har prestert motytelsen. Dersom det foreligger holdepunkter for at partene har avtalt en fremtidig eierovergang tilsier dette isolert sett at leietaker er eier av tilpasningen frem til utleier kompenserer for tilpasningen ved leieslutt.

Videre vil den økonomiske interessen stå sentralt i vurderingen. Dersom vederlaget er beløpsfastsatt vil utleier klart ha den økonomiske risikoen for tilpasningen i leieperioden ettersom salgssummen er sikret for leietaker. Tilsvarende legges til grunn i Skatte-ABC når brukeren har rett til å kjøpe gjenstanden «til forhåndsbestemt pris».<sup>42</sup> Selv om tilfellet er skrevet med leasing for øyet, må det presiseres at begge tilfeller kan begrunnes med hvem av partene som har den økonomiske interessen. Kompensasjon som består av en beløpsfastsatt sum taler derfor sterkt for at utleier bør legges til grunn som eier i leieperioden.

---

<sup>41</sup> Lov 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp

<sup>42</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Leasing» pkt. 2.3

Videre må det spørres hvem som skal anses som eier dersom kompensasjonen ikke er beløpsfastsatt. Dette er utgangspunktet i bakgrunnsretten jf. husll. § 10-5 ettersom vederlaget settes til den fordel utleier oppnår som følge av arbeidene. Dette vil ofte være et naturlig avtalerettslig utgangspunkt ettersom utleier kan kompensere leietaker for eventuell restverdi av tiltaket.

Det har formodningen mot seg at utleier har økonomisk interesse for tilpasningsarbeider når kompensasjonen ikke er beløpsfastsatt. Risiko for verdifall underbygger sterkt hvem som har den økonomiske interessen i tilpasningen, og det er leietaker som har risikoen for at tilpasningen faller i verdi frem til arbeidene kompenseres ettersom vederlaget fastsettes konkret ved leieslutt. Dette taler sterkt for at leietaker bør anses som eier i leieforholdet.

Det vil dermed være nærliggende å anse kompensasjonen ved leieslutt som en avtale om fremtidig kjøp dersom beløpet ikke er fastsatt. Det bør nevnes at dette vil variere etter hva slags tilpasning det er snakk om. For eksempel vil inkorporerte tilpasninger tale for at utleier er eier, slik som ved fjerning. Momentet har dermed tilsvarende vekt som i fjerningstilfellene.

Etter en helhetsvurdering er konklusjonen at eierforholdene i leieperioden i stor grad vil variere. Leietakeren vil imidlertid som hovedregel anses eier frem til vederlaget er sikret, enten ved betaling ved leieslutt eller når kompensasjonen beløpfastsettes. Utleier blir i så tilfelle eier av tilpasningen fra leiekontraktens utløp.

### **3.3.3.2 Uoverensstemmelser i Skatte-ABC**

Det fremgår av Skatte-ABC at leietaker ikke blir eier av en påkostning på leid driftsmiddel «selv om eieren ved utløpet av leietiden skal kompensere leietakeren for påkostningen.»<sup>43</sup> Videre presiseres det i kapittel 9.13 under «eierbegrepet»<sup>44</sup> at for tilfeller der det ved leieperiodens utløp skal «skje et økonomisk oppgjør ... skal leietakeren likevel anses å være eier av verdien av påkostningen fra tidspunktet påkostningen ble foretatt». Skatte-ABC har riktignok ingen formell rettskildevekt, men motstridende løsninger på det samme problemet kan tyde på at ligningspraksis ikke har noe klart svar på problemstillingen.

---

<sup>43</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

<sup>44</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Eierbegrepet» pkt. 9.13

Årsaken til uoverensstemmelsene i Skatte-ABC er imidlertid at avgjørelsen i stor grad beror på det konkrete tilfelle. Dette ble bekreftet av redaktør i Skatte-ABC via e-post,<sup>45</sup> som også presiserte at det vil ryddes opp i feilen i neste utgave.

### **3.3.4 Når utleier har en valgrett ved leieslutt**

Det fjerde typetilfellet gjelder når partene har avtalt at utleier har rett, men ikke plikt til å overta tilpasningen ved leieslutt. Utleier har i så tilfelle en valgrett. Dette kan være praktisk når tilpasningsarbeidene er av en karakter som gjør det vanskelig for utleier å kartlegge verdien på forhånd.

Det er på det rene at utleier vil være eier av tilpasningen fra leieperiodens utløp om han velger å overta tilpasningen. Spørsmålet er hvem som er anses som eier av tilpasningen i leieperioden.

I Ai Lease-dommen<sup>46</sup> var hovedspørsmålet om bilforhandlere som leaset biler, hadde rett til avskrivninger for de leasede bilene. Høyesterett konstaterte at det var avtalt at bilforhandlerne hadde rett, men ikke plikt til å kjøpe bilene av leasingselskapet. Høyesterett la vekt på at retten i realiteten skjermet bilforhandlerne (brukerne) for den økonomiske risikoen ved videresalg.<sup>47</sup> Den økonomiske risikoen lå derfor på leasingselskapet som av den grunn måtte anses som eier av bilene i leasingperioden.

Faktum i dommen gjaldt leasing og var i stor grad knyttet til sakens faktum. Dette taler mot at dommen har overføringsverdi. På en annen side vil en valgrett i alminnelige leieforhold skjerme utleier for risiko frem til han velger å overta tilpasningen. Dette tilsier at risikobetraktningene bør legges til grunn av hensyn til sammenheng i rettssystemet.

Hvem som skal anses som eier kommer an på hvordan valgretten utformes og avtalens innhold for øvrig. Det fremstår likevel klart at utleiers valgrett i leieforhold normalt vil skjerme utleier for den økonomiske interessen.

---

<sup>45</sup> E-post fra Per Helge Stoveland 31.03.2020

<sup>46</sup> HR-2017-02248-A

<sup>47</sup> HR-2017-02248-A avsnitt (29)



Leietaker vil ha eksklusiv rådighet over tilpasningen dersom utleier ikke benytter seg av retten til å overta tilpasningen. Dette tilsier at leietaker normalt vil ha den økonomiske interessen i tilpasningen, og taler sterkt for at leietaker bør anses som eier frem til leieslutt.

Konklusjonen er at leietaker er eier av tilpasningen i leieperioden. Hvem som er eier ved leieperiodens utløp vil avhenge av om utleier velger å overta tilpasningen.

# 4 Påkostningens betydning for utleiers inntekt

## 4.1 Generelt om problemstillingene

I dette punktet vil problemstillinger vedrørende utleiers inntektskatteplikt som følge av tilpasningsarbeidene behandles. Tilfellene der leietaker anses som eier, for eksempel ved fjerning medfører ingen økt inntektsskatteplikt for utleier. Utleier vil derfor legges til grunn som eier av påkostningen i dette punktet.

Tilpasningsarbeidene kan imidlertid ha medført høyere virksomhetsinntekter for leietaker. Slik inntekt vil være skattepliktig, noe som viser at tilpasningsarbeidene kan medføre skattemessige konsekvenser indirekte. I den videre fremstilling vil det imidlertid fokuseres på den skattemessige behandlingen av selve tilpasningen.

Det oppstår følgelig flere skatterettslige problemstillinger, herunder om utleier har innvunnet en fordel ved ervervet, når fordelene skal tidfestes og hvordan den enkelte tilpasning skal verdsettes.

## 4.2 Har utleier innvunnet en fordel?

Det første spørsmålet er om utleier har innvunnet en skattepliktig fordel jf. sktl. § 5-1 (1).

Forutsatt at tilpasningsarbeidet mottas vederlagsfritt, vil verdien av tilpasningen anses som en skattepliktig fordel etter sktl. § 5-1 jf. § 5-12.<sup>48</sup> Om utleier kompenserer leietaker økonomisk for arbeidene er det skatterettslige utgangspunkt at overtakelsen av tilpasningen må anses som investering i en eiendel. Det kan imidlertid tenkes at tilpasningen er kjøpt til underpris. I så fall vil differansen mellom verdien av tilpasningen og vederlaget utgjøre fordelene.

Tidspunktet for når utleier har innvunnet fordelene vil være sammenfallende med tidspunktet han blir eier av tilpasningen.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Verdsettelsen av tilpasningsarbeidene drøftes i pkt 4.4

<sup>49</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3

## 4.3 Tidfesting av fordel ved leietakers påkostning

### 4.3.1 Utgangspunktet for vurderingen

Videre må det tas stilling til hvordan fordelen skal tidfestes.

Tidfesting etter sktl § 14-2 (1) annet punktum anvendes for inntekter som innvinnes ved overføring fra andre.<sup>50</sup> Problemstillingen vil derfor være hvilket tidspunkt utleier har fått «ubetinget rett» på tilpasningsarbeidene.

Ordlyden «ubetinget» i sktl § 14-2 (1) annet punktum tilsier at rett til ytelsen vil bero på rettsgrunnlaget. Den privatrettslige regulering vil dermed være avgjørende for tidfestingen.

Eikfinans-dommen<sup>51</sup> gjaldt spørsmålet om tidfesting av verdiene av leietakers påkostning på næringsseiendom der det var forutsatt at verdiene tilfalt utleier vederlagsfritt ved leieslutt. Problemstillingen var om verdivurderingen skulle foretas ved ferdigstillelsen av arbeidene eller ved utløpet av leiekontrakten.

Høyesterett konstaterte at:

*«spørsmålet vil avhenge av når verdien må anses sikret for Eikfinans, og dette vil bero på en tolking av den leiekontrakt Eikfinans og Brown & Root har inngått (...) på bakgrunn av den situasjon partene befant seg i under kontraktsforhandlingene».*<sup>52</sup>

Etter en tolkning av kontrakten ble det uttalt at:

*«fordel virkelig er tilflytt eieren som verdistigning når arbeidet er gjort, slik at plikt til å svare inntektsskatt inntreffer på dette tidspunkt».*<sup>53</sup>

Høyesterett legger dermed til grunn at tidfesting måtte skje ved ferdigstillelse av arbeidene. Høyesterett tidfestet imidlertid inntekten over den resterende leieperiode på 7 år. Det må tas stilling til hvilken overføringsverdi resultatet har på generelt grunnlag.

---

<sup>50</sup> Zimmer (2019) s. 67

<sup>51</sup> Rt. 1986 s. 97

<sup>52</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 102

<sup>53</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 103

Resultatet begrunnes med tolkning av den konkrete leiekontrakten og er i stor grad knyttet til de konkrete momentene i saken, noe som taler mot å gi dommens uttalelser for stor vekt i andre vurderinger. Dermed er det vanskelig å konstatere hvilken betydning resultatet har på generelt grunnlag.

Samtidig uttales det at spørsmålet beror på hvilket tidspunkt «verdien anses sikret» for utleier. En slik vurderingsnorm vil generelt sett være egnet til å illustrere når utleier har fått en ubetinget rett i tilfeller hvor utleier har rett til å erverve påkostningen uten å kompensere leietaker økonomisk for arbeidene. Problemstillingen om når «verdien må anses sikret» må videre vurderes på bakgrunn av den konkrete leieavtalen og den bestemte tilpasningen.

### **4.3.2 Hovedregel når utleier mottar tilpasningen vederlagsfritt**

Skatte-ABC legger til grunn at tidfesting «skal skje når påkostningen er foretatt»,<sup>54</sup> og henviser til Eikfinans-dommen. Tidspunktet er sammenfallende med dommens uttalelser om at verdien er sikret når arbeidene er ferdigstilt. Samtidig virker det som om Skatte-ABC tolker dommen på mer generelt grunnlag enn det Høyesteretts rettsanvendelse skulle tilsi. Ordlyden «skal» gir indikasjoner på at verdien av tilpasningen alltid sikres på tidspunktet utleier erverver eiendomsretten. Dette trenger ikke nødvendigvis være tilfelle, ettersom utleiers ubetingede rett vil variere etter avtalen og hva slags tilpasning det er snakk om.

Likevel vil helt eller delvis vederlagsfri overtakelse av tilpasningen som utgangspunktet sikre utleier verdien fra det tidspunktet påkostningen foretas av leietaker. Dette kan begrunnes med at investeringer som blir en del av utleiers eiendom normalt vil være sikret etter hvert som arbeidene utføres når ikke annet ikke avtales.<sup>55</sup> Forutsetningsvis vil det legges til grunn at det ikke er avtalt betingelser som vil utsette tidfestingen.

For avtalereguleringer som sikrer utleier eierskapet til tilpasningen uten vederlag vil verdien som hovedregel være sikret allerede ved ferdigstillelse av arbeidene. Dette legges til grunn som tidspunktet utleier får «ubetinget rett» på tilpasningen jf. sktl. § 14-2 (1) når annet ikke er avtalt eller påkostningens art skulle tilsi at verdien sikres på et senere tidspunkt.

---

<sup>54</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

<sup>55</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3.1

### **4.3.3 Unntak når utleier har en reell valgrett**

Tidfestingstidspunktet er som nevnt ovenfor i utgangspunktet når påkostningen er foretatt. Det er imidlertid andre hensyn som gjør seg gjeldende for tidfestingen dersom utleieren ikke er forpliktet til å overta tilpasningene. Spørsmålet er når verdien anses sikret for utleier når han har en rett, men ikke en plikt til å overta tilpasningsarbeidene ved leieslutt.

I henhold til ordlyden i § 14-2 (1) kan verdien ikke anses å være sikret før utleier velger å overta tilpasningen.<sup>56</sup> Årsaken er at valgretten må anses som en oppsettende (suspensiv) betingelse som medfører at avtalen ikke gjennomføres før betingelsen er oppfylt.

Forutberegnelighetshensyn underbygger et slikt syn. Valgrett benyttes typisk i tilfeller der verdien av tilpasningen er svært usikker, og utleier ønsker å holde muligheten for fjerning åpen dersom det ikke er ønskelig å overta tilpasningen på et senere tidspunkt.

Tidfestingen vil dermed sammenfalle med tidspunktet valgretten benyttes. Det samme vil også gjelde for tilfeller det blir avklart at utleier ikke benytter seg av sin rett til å kreve fjerning ettersom de samme hensyn i tilsvarende grad gjør seg gjeldende.

### **4.3.4 Alternativ inntektsføring over resterende leieperiode**

Høyesterett åpnet opp for at verdien av fordelen kunne fordeles ut over den resterende leieperioden i Eikfinans-dommen. Dette ble begrunnet med at løsningen fremstod som rimelig og at den ikke var uforenelig med dommens vurdering angående når verdien var sikret.<sup>57</sup>

Uttalelsene viser at inntektsføring over leieperioden ikke er uforenelig med tidspunktet for verdsettelse. Forskjellen mellom fordelingen av inntekten over leieperioden og direkte inntektsføring vil ofte være stor på grunn av likviditetsbelastning. Dette kan dermed ha stor betydning for utleier om slik inntektsføring kan aksepteres på generelt grunnlag, og i så fall om dette er en løsning utleier fritt kan velge.

I dommen var det omtvistede punkt hovedsakelig når ombyggingsarbeidene skulle tas til verdivurdering. Ligningsmyndighetene hadde opprinnelig lagt til grunn at inntektsføringen skulle fordeles over resterende leieperiode.<sup>58</sup> Inntektsføringen ble akseptert i alle rettsinstanser

---

<sup>56</sup> Myklebust (2013) s. 2/3

<sup>57</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 102

<sup>58</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 101

selv om ordlyden i § 14-2 tilsynelatende forutsetter at tidspunktet for inntektsføring og tidspunktet for verdivurdering skal være det samme.

Høyesterett uttalte at fordelingen «ikke var uforenelig med» uttalelsene om at verdien var sikret ved ferdigstillelse av arbeidene.<sup>59</sup> Vurderingen ble dermed begrunnet med at det ikke er noen reell motstrid mellom en slik løsning og tidfestingsreglene.

Praktiseringen kan gå ut over skattemessig forutberegnelighet. Det fraviker det klare utgangspunktet om tidfesting ved realisasjonsprinsippet, og kan medføre en annen skatterettslig behandling enn det partene hadde forutsatt. Dette taler isolert sett mot å tidfeste inntekten over resterende leieperiode. På en annen side vil fordelingen over leieperioden redusere utleiers likviditetsbelastning. Inntektsføring på innvinningstidspunktet ville medført en betydelig høyere skattekostnad for utleier i år 1. Praktiseringen vil dermed hovedsakelig komme skatteyder til gode.

Et annet poeng er at en jevn inntektsføring i stor grad samsvarer med fradragføring av leietakers kostnader,<sup>60</sup> og kan dermed begrunnes med symmetrihensyn. Videre vil tidfestingen kunne begrunnes med de særlige hensyn som gjelder i et løpende leieforhold. Tilpasningen er foretatt i leieforholdet, noe som gjør det naturlig å behandle tilpasningen som et substutt for merleie.

Rettstilstanden innebærer dermed at verdifastsettelsen av fordelen skjer på tidspunktet verdien er sikret for utleier, og fordelen kan fordeles ut over den resterende leieperioden.

### **4.3.5 Kan inntektsføring over leieperioden velges fritt?**

I Skatte-ABC uttales det at inntekten i praksis «kan godtas» inntektsført over resterende leieperiode som merleie.<sup>61</sup> Det er videre henvist til Eikfinans-dommen. I dommen ble jevn inntektsføring godtatt med følgende begrunnelse:

*«det synes heller ikke unaturlig å se leietagerens ombyggingsytelse som et tillegg til basisleien, som av rimelighetsgrunner fordeles over leietiden på samme måte.»<sup>62</sup>*

---

<sup>59</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 103

<sup>60</sup> Se fremstillingens pkt. 5.3.1.2

<sup>61</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

<sup>62</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 103

Høyesteretts uttalelser etterlater tolkningstvil vedrørende spørsmålet om tilpasningen må ha tilknytning til den løpende leien for at inntektsføring over leieperioden kan aksepteres. Det må antas at det er dette spørsmålet Skatte-ABC sikter til der det hevdes at ordningen «kan godtas». Skatte-ABC gir imidlertid kun anvisning på hvilke regler Skatteetaten skal følge, og har begrenset rettskildemessig vekt i seg selv. Det må dermed vurderes konkret om inntektsføring av fordelene over resterende leieperioden krever tilknytning mellom tilpasningsarbeidene og basisleien, eller om utleier fritt kan velge å inntektsføre slik.

Det er skatterettslige hensyn som begrunner tidfestingsreglene. Det må dermed tas stilling til om de bakenforliggende hensynene som begrunner tidfestingsreglene tilsier at utleier har rett til å inntektsføre fordelene over resterende leieperiode.

Spørsmålet om hvilket tidspunkt utleier kan anses å ha en ubetinget rett jf. sktl § 14-2 (1) annet punktum avhenger av om man står ovenfor en gjensidig bebyrdende avtale. Ved gjensidige forpliktelser tilsier prinsippet om ytelse mot ytelse at skatteyder ikke har en ubetinget rett før han har prestert sin egen ytelse.

Om tilpasningsarbeidet er en ubetinget vederlagsfri overføring uten motytelse kan det argumenteres for at fordelene alltid bør inntektsføres ved ferdigstillelsen av arbeidene. Dersom påkostning er utført av leietaker for å få lavere leie vil det derimot reelt sett foreligge en motytelse til arbeidene i form av å stille eiendommen løpende til disposisjon.

Det fremgår av skattelovens forarbeider at leieinntekter tidfestes lineært ut over leieperioden «i det år leien vedrører».<sup>63</sup> Det vil si at utleier får en ubetinget rett til leieinntekten løpende, uavhengig av når betaling skjer. Forarbeidene presiserer også at dette gjelder selv om «leien er forskuddsbetalt og leiekontrakten er uoppsigelig fra begge parters side».

Skatteloven bygger på hensynet til likebehandling mellom fordeler av ulik art, jf. eksempelvis sktl. § 5-12. En forskuddsbetaling i kroner og øre ville blitt tidfestet over leieperioden jf. sktl. § 14-2 (1) annet ledd, ettersom betalingen forutsetter en motytelse som presteres etterskuddsvis. Dette bør også gjelde for tidfesting når det er avtalt at leietaker gjennomfører tilpasningsarbeider mot lavere leie.

---

<sup>63</sup> Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) på side 347

Om tilpasningen derimot ikke anses som en del av leiekostnaden blir det imidlertid ikke adekvat å se verdien av arbeidene som en forskuddsbetaling. Dermed vil ikke begrunnelsen om at leien er betalt på forskudd gjøre seg gjeldende. Sett i sammenheng med at ordlyden i § 14-2 (1) i utgangspunktet indikerer at inntektsføringen og verdsettelsen skal skje på samme tidspunkt, bør avvikende tolkning og praktisering ha gode grunner for seg. Dette taler for at utleier bør inntektsføre hele fordelene som følge av tilpasningen i året arbeidene blir ferdigstilt når tilpasningen ikke anses som en forskuddsbetaling mot lavere leie.

Etter en helhetsvurdering legges det vekt på at det er tilknytningen til basisleien som begrunner tidfesting over leieperioden. Inntektsføring over resterende leieperiode kan dermed ikke velges fritt, med mindre leietakers påkostning er et substitutt for merleie.

Konklusjonen er dermed at utleier har rett til å inntektsføre fordelene over leieperioden dersom det er avtalt at leietaker dekker kostnadene til tilpasningen mot lavere leie.

## **4.4 Verdsettelse av fordelene**

### **4.4.1 Utgangspunktet for verddivurderingen**

Det har ovenfor vært fokusert på hvilket tidspunkt verdsettelsen skal skje på. Videre må det tas stilling til hvordan påkostningen skal verdsettes.

Naturalgjenstander skal verdsettes til «omsetningsverdi» jf. sktl § 5-12 (2) jf. § 5-3.

Ordlyden tilsier at kostnaden som skatteyder vanligvis måtte betalt for et tilsvarende formuesobjekt må legges til grunn. Verdsettelsesnormen i sktl § 5-3 er objektiv av hensyn til nøytralitet. Dette forenkler arbeidet for skatteyderne og ligningsmyndighetene, og bidrar til å skape skatterettslig forutberegnelighet. En god indikator på omsetningsverdien av tilpasningsarbeider kan være leietakers faktiske kostnader til tilpasningsarbeidene da det er denne kostnaden utleier sannsynligvis ville betalt for tilpasningen.

På en annen side er formålet med regelen at fordelene i størst mulig grad skal samsvare med de faktiske verdier skatteyder tilføres. Dette taler for at verdsettelsen bør ses i sammenheng med utnyttelse av leieobjektet. Den faktiske verdien for utleier kan være vesentlig lavere enn leietakers kostnader. Et eksempel er spesialtilpasninger tett knyttet til den enkelte leietakeren.



Det må derfor tas stilling til om verdifastsettelsen kan foretas konkret, med hensyn til den enkelte utleiers utnyttelse av eiendommen som følge av tilpasningen.

Den rettsoppfatningen er forutsetningsvis lagt til grunn i Eikfinans-dommen. I faktumsbeskrivelsen i dommen blir fordelsbeløpet fastsatt til et vesentlig lavere beløp enn leietakers kostnad.<sup>64</sup> Dommen behandlet ikke dette, men faktumet viser at en skjønnsmessig verdivurdering har vært praktisert i verdsettelsen av leietakers påkostning.

I en avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett<sup>65</sup> var spørsmålet hvordan verdsettelsen skulle fastsettes for leietakers påkostninger på utleiers eiendom. Det var snakk om store byggearbeider som utleier overtok ved leieslutt uten vederlag. Ligningen fra Skatt øst hadde lagt til grunn at leietakers kostnader tilsvarte omsetningsverdien.

Ligningen ble opphevet av lagmannsretten. Det ble uttalt at det ikke var rimelig at utleier skulle beskattes på bakgrunn av leietakers kostnader dersom ikke tilpasningen kom utleier til gode «gjennom økte leieinntekter eller annen mulighet for utleier til å utnytte eiendommen». Vurderingen av hvilken verdi tilpasningsarbeidene utgjør må derfor «vurderes konkret ut fra den enkelte utleiers situasjon»<sup>66</sup>.

Lagmannsrettsavgjørelser har liten prejudikatsverdi i seg selv, men en godt begrunnet avgjørelse som gir klare retningslinjer for fremtidig rettsanvendelse kan ha stor rettskildemessig vekt når resultatet kan forsvares av andre rettskilder.

Lagmannsretten viser til en uttalelse fra Skattedirektøren i 1973<sup>67</sup> om verdivurderingen:

*«Når det gjelder forretningsbygg, synes formuesforøkelsen i det vesentlige å måtte bedømmes ut fra påkostningenes mulighet til å øke eierens nettoavkastning av bygget i rimelig fremtid.»*

Videre presiseres det at:

*«Lagmannsretten kan ikke se at det er holdepunkter for at rettsstilstanden på dette området er endret siden 1973. Når det i skatteloven 1999 § 5-3 sies uttrykkelig at verdsettelse av en*

---

<sup>64</sup> Rt. 1986 s. 97 på side 98

<sup>65</sup> LB-2011-165208, inntatt i Utv. 2013 s. 742

<sup>66</sup> Utv. 2013 s. 742

<sup>67</sup> Uttalelsen er inntatt i Utv. 1973 s. 260

*fordel skal skje til omsetningsverdi, innebar det ingen realitetsendring sammenlignet med den tidligere skatteloven, se merknadene i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov, side 50»<sup>68</sup>*

Lagmannsretten bygger argumentasjonen på kartlegging av tidligere praksis. Det henvises til forarbeidene til ny skattelov og presiseres at omsetningsverdi som verdsettelsesnorm ikke utelukker å ta hensyn til utleiers faktiske formuesforøkelse i rimelig fremtid. Det ble også vist til Lignings-ABC der det var lagt til grunn at «den skattepliktige fordel kan være et annet beløp enn leietakers kostnader».<sup>69</sup> Dermed kan resultatet begrunnes med lang ligningspraksis som etter forarbeidene ikke kan anses å være endret etter den nye skatteloven.

I juridisk teori er det uttalt at verdsettelsen i utgangspunktet kun bør ta hensyn til skatteyers subjektive verdi hvor forbruket nærmest er påtvunget.<sup>70</sup> Dette vil ikke være tilfelle når utleier har samtykket til arbeidene, noe som kan tale mot å ta hensyn til utleiers subjektive verdi.

På en annen side vil det være særlige hensyn som gjør seg gjeldende for utnyttelse av bygg. Utleieren vil ikke ha fordel av den konkrete tilpasning så lenge leietakeren har rett til å bruke bygget. Tilpasningen kan videre være nært tilknyttet leietakers virksomhet, og vil dermed ha en begrenset verdi for andre enn leietakeren. Dermed vil utleieren kunne få en mindre fordel av tilpasningen enn det utleiers kostnader skulle tilsi.

I leieforhold er det behov for fleksibilitet av hensyn til den enkelte leietaker. Dersom arbeidet leietakeren bekoster ikke har verdi for utleieren og han likevel beskattes for de kostnader leietaker har oppebåret, vil det medføre at utleiere blir tilbakeholdene ved forespørsel fra leietaker om leietakertilpasninger. Dette medfører mindre fleksibilitet i leieforholdet og vil være lite samfunnsøkonomisk gunstig.

En subjektiv verdsettelse av endringsarbeidene legges også til grunn i husll. § 10-5, der det er lagt til grunn i forarbeidene at leietaker kan kreve den verdi utleier «med rimelighet kan tenkes å oppnå som følge av arbeidene».<sup>71</sup> En skatterettslig verdsettelse av fordelene som tar hensyn til utleiers mulige utnyttelse vil dermed være i harmoni med den privatrettslige

---

<sup>68</sup> Utv. 2013 s. 742

<sup>69</sup> Dette er fortsatt lag til grunn i Skatte-ABC (2019/2020) «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

<sup>70</sup> Zimmer (2018) s. 142

<sup>71</sup> NOU 1993:4 s. 178

reguleringen i bakgrunnsretten. Dette taler for at den skatterettslige verdivurderingen av fordelene bør gjøres konkret med hensyn til den enkelte utleier.

Rettskildematerialet samlet sett viser at kostnadene til tilpasningen ikke nødvendigvis vil samsvare med den reelle fordelene tilpasningen utgjør for utleier. Selv om verdsettelsesnormen i § 5-3 som hovedregel skal være objektiv, tilsier de særlige forhold som gjør seg gjeldende for utleieforhold at det må tas hensyn til den enkelte utleiers utnyttelse.

Konklusjonen er at verdsettelse av leietakers påkostning må gjøres konkret i den enkelte sak og begrenses til formuesforøkelsen tilpasningen faktisk utgjør for utleier.

#### **4.4.2 Relevante momenter i verdivurderingen**

Selv om verdivurderingen må gjøres konkret, bør det presiseres hvilke vurderingskriterier verdsettelsen bygger på for å ivareta hensynet til skatterettslig nøytralitet og likebehandling. Følgelig vil det trekkes frem retningslinjer og momenter som gjør seg gjeldende for verdivurderingen.

I uttalelsen fra Skattedirektøren i 1973 presiseres det at formuesforøkelsen ved forretningsbygg i det vesentlige må bedømmes ut ifra påkostningens mulighet til å øke eierens nettoavkastning av bygget i rimelig fremtid.<sup>72</sup>

Påkostningens omfang og karakter, samt varighet av leiekontrakten, trekkes frem som relevante momenter i teorien og vil kunne påvirke fordelsfastsettelsen.<sup>73</sup> Disse momentene vil i stor grad ivareta hensynet til nøytralitet og er objektivt egnet til å illustrere en potensiell økt utnyttelse av næringseiendommen for utleier.

Leiekontraktens varighet er relevant fordi utleier ikke vil få en økt utnyttelse av eiendommen i form av økt leieinntekt eller annen utnyttelse så lenge leiekontrakten løper. Dersom utleier har en rett på å forlenge leien vil dette også ha betydning for utleiers utnyttelse. Det må imidlertid tas hensyn til om partene på forhånd har avtalt leiesummen videre og om leiesummen tilsvarer markedsverdien i forhold til leien før forlengelse.

---

<sup>72</sup> Utv. 1973 s. 260

<sup>73</sup> Kaarbø (2015) s. 179

Påkostningens art og karakter kan illustrere hvorvidt tilpasningen representerer en økt utnyttelse av eiendommen for utleier i et nytt leieforhold. Momentene gir dermed objektivt uttrykk for utleiers potensielle formuesforøkelse, noe som vil være relevant i vurderingen.

I dommen fra Borgarting lagmannsrett vurderte retten i hvilken grad tilpasningen hadde bidratt til «eiendommens verdi og muligheten for utnyttelse til andre formål». <sup>74</sup> Videre ble det uttalt at det «forelå en leiekontrakt med fast leibeløp» slik tilpasningen ikke medførte høyere inntekt i leieperioden.

Retten kom til at tilpasningene kun var av verdi for tidligere leietaker. Det ble lagt vekt på at eiendommens verdi og muligheten for utnyttelse var svært begrenset på tidspunktet «leiekontrakten utløp». <sup>75</sup> Lagmannsretten anså lokalene som dårlig egnet for utnyttelse til andre formål, herunder utleie til andre. Dermed var utleiers formuesforøkelse vesentlig lavere enn kostnadene tilpasningsarbeidene hadde medført. Uttalelsene viser at verdivurderingen må knytte seg til utleiers inntektsmuligheter fra leieperiodens utløp.

Dette kan være problematisk i lange leieforhold eller når tilpasningene er av en spesiell karakter. Dette taler for at vurderingen bør ta hensyn til antatt markedsverdi ved ferdigstillelsen av arbeidene for å se om det er sannsynlig at tilpasningen gir utleier bedre utnyttelse av eiendommen. Tilpasninger som er av en generell art vil ofte være attraktive for fremtidige leietakere, mens tilpasninger som er utført av hensyn til en spesiell drift kan gjøre leieobjektet mindre attraktivt i leiemarkedet.

Etter en samlet vurdering er det gode grunner for at vurderingen av formuesforøkelsen bør legge vekt på tilpasningens art og grad, samt leiekontraktens varighet. Utleier vil ofte ha et godt grunnlag for å vurdere eget bygg. En god måte å sikre korrekt skattemessig behandling på kan derfor være å utarbeide et vedlegg i skattemeldingen som begrunner og redegjør for vurderingen av fordelene når den er lavere enn leietakers kostnader.

Dersom utleier skal selge bygget ved leieslutt må vurderingen i større grad knytte seg til salgsværdien av leieobjektet. Denne vurderingen må ta utgangspunkt i tilpasningens art og karakter samt leietid, men den konkrete vurdering av utnyttelse vil i større grad knytte seg til en sammenlikning av eiendommens markedsverdi før og etter arbeidene.

---

<sup>74</sup> Utv. 2013 s. 742

<sup>75</sup> Utv. 2013 s. 742

Det kan også tenkes at leietakers tilpasningsarbeider ikke har medført en formuesforøkelse, men reduksjon i formue. I så fall vil tiltaket ikke medføre skatteplikt, da tilpasningen ikke vil utgjøre en økonomisk «fordel» jf. sktl § 5-1. Det vil derimot oppstå et spørsmål om fradragsrett.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> Denne problemstillingen behandles i fremstillingens pkt. 5.3.1.2

# 5 Fradragsføring av påkostningen

## 5.1 Generelt om problemstillingene

I dette punktet vil det redegjøres for retten til fradragsføring av kostnadene til påkostningen.

Kostnader som knytter seg til påkostninger kan ikke fradragsføres direkte, men må aktiveres på driftsmiddelets saldo. Det gis imidlertid fradrag gjennom avskrivninger i norsk skatterett. Spørsmålene blir dermed hvem som har rett til avskrivninger og på hvilket tidspunkt kostnadene kan fradragsføres.

## 5.2 Generelt om avskrivninger

### 5.2.1 Vilkårene for avskrivninger

Det fremgår av sktl § 6-10 (1) at:

*«Det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit og elde på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-30 flg.»*

Vilkåret om «verdiforringelse ved slit og elde» representerer oppofrelsesvilkåret. Etter ordlyden er det avgjørende om skatteobjektet på lengre sikt undergis verdinedgang som følge av slit og elde. Eiendeler som ikke antas å være utsatt for slikt verdifall er ikke avskrivbare.

Videre kan bare «varige og betydelige driftsmidler» avskrives jf. sktl. § 6-10 jf. § 14-40 (1). Driftsmiddel med kortere med «kortere brukstid enn 3 år» eller «lavere kostpris enn 15.000 kr» kan fradragsføres direkte i anskaffelsesåret jf. sktl § 14-40 (2). Påkostninger vil imidlertid kunne aktiveres selv om den har en kostpris på under 15 000 eller varighet under tre år.<sup>77</sup>

Det er eieren av driftsmiddelet som har retten til avskrivninger. Tidspunktet for erverv av eiendomsretten til tilpasningen vil være ved ferdigstilling av arbeidene jf. sktl § 14-30, og ved leieslutt forutsatt at det skjer et eierskifte mellom leietaker og utleier.

---

<sup>77</sup> Gjems-Onstad (2015) s. 211

## 5.2.2 Avskrivninger etter saldosystemet

Hovedregelen for avskrivninger er at fradraget skal skje gjennom saldosystemet.<sup>78</sup> Systemet for de ulike avskrivningsgruppene er fastsatt i sktl §§ 14-41 til 14-49. Kostnaden til påkostningen aktiveres eller legges til på saldo jf. sktl § 14-42 (2) bokstav a. Avskrivningene skjer gjennom et prosentvis fradrag av et definert saldogrunnlag hvert år jf. sktl § 14-43.

Driftsmidler er plassert i ulike saldogrupper med ulik avskrivningssats jf. sktl. § 14-43 jf. § 14-41. Hvert driftsmiddel skal etter forarbeidene henføres til den gruppen som de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme.<sup>79</sup> Relevante avskrivningsgrupper for næringseiendom er hovedsakelig:

I: saldogruppe d: maskiner m.v - 20 %

II: saldogruppe h: bygg og anlegg m.v – 4 % (10%\*)

III: saldogruppe i: forretningsbygg - 2 %

IV: saldogruppe j: fast teknisk installasjon i bygninger – 10 %

V: Tomt og grunnarealer - kan ikke avskrives jf. sktl. § 6-10 (1)

(\*) Bygg og anlegg med enkel kontraksjon som har levetid eller brukstid på under 20 år kan avskrives med en sats på 10 % jf. sktl. § 14-43 (2)

En investering på 1 million kroner vil gi et fradrag på 200 000 kr i år 1 når formuesobjektet er en maskin eller utstyr, 100 000 kr i år 1 når det er en teknisk installasjon og 0 kr ved tomt. Tidligere avskrivninger vil videre trekkes fra i avskrivningsgrunnlaget i år 2, 3 osv., men avskrivningsprosenten består inntil avskrivningsgrunnlaget er lavere enn 15 000 kr og fradragsføres direkte. Hvilken saldogruppe påkostningen gjelder har derfor stor betydning for fradragsføringen av investert beløp. Hver tilpasning må vurderes konkret, men tilpasninger utført på selve næringsbygget vil som hovedregel falle inn under gruppe i.

## 5.2.3 Kort om lineære avskrivninger

Lineære avskrivninger er en form for avskrivninger som gir skatteyder rett til å fradragsføre kostnaden med like store beløp over en forventet levetid. Lineære avskrivninger benyttes for «tidsbegrensede rettigheter» jf. sktl § 14-50 som ikke fradragsføres på saldo.

---

<sup>78</sup> Kaarbø (2015) s. 160

<sup>79</sup> Ot. prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17

## 5.3 Hvem har rett til fradrag for kostnadene

### 5.3.1 Når utleier anses som eier av tilpasningen

#### 5.3.1.1 Leietaker

I det følgende vil det problematiseres hvem som har rett til å fradragsføre kostnader til tilpasningen, og når kostnadene kan tas til fradrag.

Det første tilfellet gjelder når utleieren anses som eier av tilpasningen fra ferdigstillelse av arbeidene. Dette er utgangspunktet når utleier overtar tilpasningen vederlagsfritt,<sup>80</sup> og unntaksvis når utleier blir eier mot kompensasjon ved leieslutt.<sup>81</sup>

Spørsmålet er om leietaker har rett til å fradragsføre kostnadene for tilpasningsarbeidene.

Betalinger til gjenstander som sikrer skatteytter verdier i senere år enn betalingsåret er aktiveringspliktige, og kan ikke anses som en oppofret kostnad i betalingsåret jf. sktl. § 6-1. Dette gjelder selv om kostnadene ikke knytter seg til erverv av eiendeler.<sup>82</sup> Kostnadene til påkostningen kan derfor ikke fradragsføres direkte.

Leietaker kan heller ikke avskrive på saldo ettersom han ikke er eier av tilpasningen.

Det fremgår imidlertid av sktl § 14-50 at «tidsbegrensede rettigheter» avskrives lineært over driftsmiddelets levetid. Spørsmålet er dermed om investeringen i utleiers eiendom kan anses som en tidsbegrenset rettighet.

Regelen om lineære avskrivninger er utformet for fradragsføring av immaterielle rettigheter og tidsbegrenset eiendomsrett; som hjemfallsrett.<sup>83</sup> Utgangspunktet må derfor være at tilpasningen ikke kan avskrives med utgangspunkt i § 14-50.

Det er likevel ikke unaturlig å legge til grunn en tilsvarende regel for påkostninger som reelt sett oppofres etter hvert som leieperioden utløper. Begrunnelsen er at det er nærliggende å anse påkostningen som en del av leien når tilpasningens økonomiske levetid reelt sett for

---

<sup>80</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3.1

<sup>81</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3.3

<sup>82</sup> Zimmer (2019) s. 103, som viser til LB-2018-43515

<sup>83</sup> Zimmer (2019) s. 116



leietaker begrenses til leieperioden. Det må dermed tas stilling til om kostnadene kan fradragsføres over leieperioden med like store beløp for hvert år, tilsvarende som for rettigheter som avskrives etter § 14-50. Fradragsføringen vil i så fall følge av sktl. § 6-1 jf. § 14-2 (2).

Denne forståelsen av regelverket er lagt til grunn i juridisk teori. Kaarbø fremhever i en artikkel i tidsskrift for eiendomsrett 02/2015 at:

*«Der utleier anses som eier av påkostningen, og leietaker dekker kostnader ved endringsarbeidet, anses kostnadene som en del av leiekostnaden for leietaker og føres til fradrag fordelt over leieperioden (lineære avskrivninger).»<sup>84</sup>*

Standpunktet blir ikke forklart nærmere. Det samme legges for øvrig til grunn i ligningspraksis<sup>85</sup>, men også her uten en nærmere begrunnelse.

En naturlig begrunnelse er at kostnadene anses som en investering i leiekontrakten. Dette begrunnes med at tilpasningsarbeidene ikke medfører at leietaker blir eier av driftsmiddelet som det investeres i, men gir leietakeren en forbedret bruksrett som er tidsbegrenset til resterende leietid. Dermed er det naturlig å sammenlikne investeringen med eiendomsrett med begrenset levetid.

Dette vil også ha støtte av hensynet til sammenheng mellom verdiforringelsen og tidspunkt for fradragsføringen. Tilpasningen vil ikke ha verdi for leietaker etter leieperiodens utløp. Leieforholdets varighet gir dermed en god indikasjon på tidspunktet hvor leietaker har oppofret verdier. Dette tilsier at pådratte kostnader bør fradragsføres jevnt ut over leieperioden i mangel av andre holdepunkter for tilpasningens levetid.

Momentene taler samlet sterkt for at tilpasningen skal anses som en del av leiekostnaden og henføres til de periodene leien gjelder for. Om ikke hele kostnaden er fradragsført ved leieslutt tilsier sammenhengen med leiekontrakten at leietaker kan fradragsføre resterende beløp direkte i året leieforholdet opphører.

---

<sup>84</sup> Kaarbø (2015) s. 177

<sup>85</sup> Carlsen (2012) s. 969, Sfs – 1992-022LBH

Konklusjonen er at leietaker har rett å fradragføre kostnadene til tilpasningsarbeidene jevnt ut over resterende leieperiode.

Videre må det tas stilling til hvor lang avskrivningsperioden skal være.

Leietakers rett til avskrivninger for kostnadene ved tilpasningen innebærer som nevnt at kostprisen fordeles med like store beløp over den resterende leieperioden. Dette innebærer at det ofte vil være en fordel med kort leieperiode ettersom leietaker vil ha rett til å fradragføre større beløp på tidligere tidspunkter. Det kan imidlertid tenkes at leietaker har en ubetinget rett til å forlenge leieavtalen. Problemstillingen blir dermed om avskrivningsperioden skal forlenges tilsvarende.

Sentralkontoret for storbedrifter behandlet en tvist der et selskap hadde foretatt ominnredningsarbeid på leide lokaler.<sup>86</sup> Spørsmålet var om selskapet hadde rett til å fradragføre kostnaden til arbeidene over leiekontrakten på 5 år når selskapet hadde en ubetinget rett til å forlenge leieavtalen med ytterligere 5 år. Under behandlingen kom ligningsnemnda til at en bruksperiode på 10 år fremstod som sannsynlig, og at avskrivningsperioden som følge av dette skulle være tilsvarende 10 år.

Uttalelsene må antas å gjelde generelt ved avskrivninger av påkostninger. Det samsvarer godt med at påkostningens antatte levetid vil bero på rettigheter til å forlenge leieforholdet. Leietakeren vil ha en reell adgang til å dra nytte av investeringen for en lenger tidsperiode. Dette taler for at avskrivningsperioden må fastsettes konkret på bakgrunn av den konkrete leiekontrakten.

Konklusjonen er at det må foretas en helhetsvurdering av hva som er leiekontraktens gjenværende levetid. Vurderingen må ta utgangspunkt i partenes konkrete rettigheter og plikter etter avtalen. Når leietaker har en ubetinget rett til å forlenge leieperioden, vil avskrivningsperioden forlenges tilsvarende.

### **5.3.1.2 Utleier**

Det vil videre tas stilling til om utleier har fradragsrett.

---

<sup>86</sup> Carlsen (2012) s. 969, Sfs – 1992-022LBH

Utleier eier tilpasningen fra tidspunktet arbeidene ferdigstilles. Det er derfor utleier som er aktiveringspliktig, og har rett til fradrag gjennom saldoavskrivninger forutsatt at tilpasningen er utsatt for slit og elde jf. sktl § 6-10.

Utleier må aktivere «kostprisen» for tilpasningen på saldo jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a. Om utleier har kompensert for tilpasningen økonomisk skal vederlaget føres på saldo.

Det er kostnader som referer seg til ervervet som skal aktiveres. Det må derfor problematiseres hvilken verdi utleier skal føre på saldo når han har mottatt tilpasningen uten vederlag.

Utleier vil i denne sammenheng faktisk ha kostnader ved ervervet selv om tilpasningen overtas vederlagsfritt av leietaker. Utleier blir inntektsbeskattet for skattepliktig inntekt for arbeidene.<sup>87</sup> Spørsmålet blir da om fordelen skal føres på saldo.

I uttalelse fra Skattedirektoratet<sup>88</sup> presiseres det at retten til saldoavskrivninger «gjelder uavhengig av om skattyter har kjøpt kvoter eller mottatt vederlagsfrie kvoter». Samme regel må gjelde for aktivering av andre eiendeler som mottas uten vederlag. Verdien som legges til grunn ved skattlegging av ervervet vil i slike tilfeller aktiveres og avskrives.<sup>89</sup>

Denne løsningen legges også til grunn i Skatte-ABC:

*«Ved fastsettingen for påkostningsåret kan utleieren aktivere hele den skattepliktige fordel for avskrivning.»*<sup>90</sup>

Samlet fremstår regelen som velbegrunnet. Den skattepliktige fordel vil utgjøre utleiers faktiske kostnad ved ervervet. Dermed bør utleier ha rett til avskrivninger forutsatt at tilpasningen er utsatt for verdiforringelse ved slit og elde.

Konklusjonen er derfor at utleier har rett til å aktivere den skattepliktige fordel på saldo.

Verdsettelse av skattepliktig fordel fastsettes konkret.<sup>91</sup> Skattepliktig fordel må tillegges på saldo sammen med vederlaget om tilpasningen er kjøpt til underpris med samme begrunnelse.

---

<sup>87</sup> Se fremstillingens pkt. 4

<sup>88</sup> Uttalelsen er inntatt i Utv. 2013 s. 1600

<sup>89</sup> Zimmer (2019) s. 91

<sup>90</sup> Skatte-ABC (2019/2020) «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

<sup>91</sup> Se fremstillingens pkt. 4.4

Utleier vil videre ha rett til fradrag gjennom saldoavskrivninger fra tidspunktet han blir eier av tilpasningen jf. sktl § 14-30. Avskrivningene følger systemet for avskrivningsgruppene.<sup>92</sup>

Det bemerkes videre at både leietaker og utleier har rett til avskrivninger for tilpasningen. Det må imidlertid presiseres at fradragsretten knytter seg til ulike kostnader ved tilpasningen. Dermed vil ikke samme kostnad fradragsføres to ganger.

En særproblemstilling kan tenkes dersom overtakelse av tilpasningen ikke har medført en fordel for utleier, men et tap. For eksempel kan leietakers påkostninger være så tett knyttet til den spesifikke driften at utleier må fjerne arbeidene selv ved leieslutt for å tiltrekke nye leietakere. Tap i virksomhet kan fradragsføres direkte jf. sktl § 6-2 (2), men tapet må være endelig konstatert på tidspunktet tapet kreves fradragsført.<sup>93</sup> Dermed kan ikke tapet fradragsføres før utløpet av leieperioden når kostnader til ombygging pådras.

### **5.3.2 Når leietaker anses som eier av tilpasningen**

Det andre tilfellet gjelder når leietaker anses som eier av tilpasningen fra ferdigstilling av arbeidene. Dette er utgangspunktet når det er avtalt at leietaker skal fjerne eller tilbake stille arbeidene ved leieslutt.<sup>94</sup>

Det er leietaker som eier av tilpasningen, og har dermed som hovedregel rett til fradrag gjennom saldoavskrivninger. Det må imidlertid tas stilling til om leietaker også har rett til å fradragsføre påkostningen over resterende leieperiode på samme måte som i tilfellene utleier anses som eier.<sup>95</sup> Dragvold argumenterer for at leietaker har rett til slik fradragsføring selv når han er eier av påkostningen i en artikkel av Estate media:

*«Jeg tenker her på leietakers investeringer på utleiers eiendom, som innebærer en merleie, og som skal avskrives lineært over leieperioden. Det samme gjelder leietakers egne investeringer i de leide lokalene hvor investeringen er leietakers eiendom, mener skatteadvokaten».*<sup>96</sup>

---

<sup>92</sup> Se fremstillingens pkt. 5.2

<sup>93</sup> HR-2017-00627-A avsnitt (34)

<sup>94</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3.2

<sup>95</sup> Se fremstillingens pkt. 5.3.1.1

<sup>96</sup> Brun (2016) «Hvor lang skal avskrivningsperioden være?»

Det må tas stilling til om leietaker har rett til lineære avskrivninger når han har en plikt til å fjerne arbeidet ved leieslutt.

Skatte-ABC legger til grunn at påkostningen aktiveres på saldo uten nærmere begrunnelse.<sup>97</sup> Utgangspunktet for at fradragsføringen følger saldosystemet kan begrunnes med at saldosystemet gir den beste indikasjonen på verdiforringelsen til det aktuelle driftsmiddelet. Satsene er grundig vurdert på bakgrunn av de ulike driftsmidlenes antatte levetid. Dette taler mot at leietakeren har rett til å fradragsføre påkostningen jevnt over leieperioden.

På en annen side vil lineær avskrivning i større grad samsvare med verdiforringelsen dersom påkostningen er tidsbegrenset til leietiden, selv om leietaker har en rett til å ta med seg tilpasningen. Forutsatt at leietaker for eksempel må foreta fjerning av tilpasningen og denne ikke har en antatt markedsverdi ved leieslutt, vil ikke investeringen ha verdi for leietaker fra leietidens utløp. Dermed vil oppofrelsen i realiteten være lik som når utleier anses som eier.

Dersom tilpasningen bare skal brukes i det bestemte leieforholdet og er verdiløst i ettertid, vil investeringen i realiteten være tilsvarende tidsbegrenset til leieforholdet som i tilfeller hvor utleier blir eier. Hensynet til skattemessig likebehandling tilsier at leietaker bør ha rett til å fradragsføre kostnadene lineært over den sannsynlige leieperioden tilsvarende som når utleier blir eier.

Samlet sett fremstår rettstilstanden som uklar på dette punkt. Hensynet til likebehandling gjør seg imidlertid seg gjeldende i så stor grad at det må antas at tilpasninger som kun har en verdi i det konkrete leieforhold kan avskrives jevnt over resterende leieperiode.

Det vil derfor konkluderes med at leietaker kan ha en rett til lineære avskrivninger.

Der tilpasningen har en markedsverdi og leietaker har rett til å ta med seg tilpasningen vil ikke hensynene til jevn fradragsføring over leieperioden gjøre seg gjeldende i samme grad. Vurderingen må derfor gjøres konkret på bakgrunn av den bestemte tilpasningen.

Konklusjonen er at leietaker i utgangspunktet bare kan fradragsføre gjennom saldoavskrivninger, men kan velge å fradragsføre kostnaden jevnt over resterende leieperioden om tilpasningen anses som tidsbegrenset til leieforholdet.

---

<sup>97</sup> Skatte-ABC «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi» pkt. 6.6

### 5.3.3 Når det skjer et eierskifte mellom leietaker og utleier

Det siste tilfellet gjelder når det skjer et eierskifte mellom leietaker og utleier. Dette vil være relevant dersom utleieren benytter seg av valgrett til overtakelse ved leieslutt.<sup>98</sup> Det kan også være tilfelle om utleier skal kompensere leietakeren for arbeidene ved utløpet av leieperioden.

Utleier anses som eier av tilpasningen fra leiekontrakten utløper og har rett til avskrivninger fra dette tidspunktet. Utleier må aktivere «kostprisen» på saldo jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a, og denne utgjør grunnlaget for avskrivninger. Ved vederlagsfri overføring føres skattepliktig fordel på saldo.<sup>99</sup>

Leietakeren har rett til avskrivninger under leieperioden. Kostnader til arbeidene aktiveres på saldo og fradrag skjer gjennom saldoavskrivningsreglene jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a. Videre blir spørsmålet hvordan gjenværende saldo behandles etter realisasjon når utleier er eier.

Driftsmidler som inngår i saldogruppe e til i (herunder forretningsbygg og bygg og anlegg) avskrives på individuelle saldoer. Tilpasninger som inngår i slik saldogruppe skal i utgangspunktet overføres til gevinst- eller tapskontoen jf. sktl. § 14-44 (3). Leietaker kan velge å ta hele eller deler av gevinsten ved kompensasjonen i realisasjonsåret jf. sktl. § 14-44 (1), noe som i praksis ofte velges av hensyn til likviditet. Leietaker kan derimot ikke fradragsføre et tap i realisasjonsåret jf. sktl. § 14-45 (2). Avskrivningssaldoen bortfaller ved leieslutt, og gevinst/tap må inntektsføres/fradragsføres med 20 prosent hvert år med utgangspunkt i saldogrunnlaget på gevinst- og tapskonto jf. sktl. § 14-45 (4).

Dersom tilpasningen inngår i saldogruppe d (maskiner m.v) eller saldogruppe j (fast teknisk installasjon) vil den ikke føres over til gevinst- tapskonto, men avskrives av gjenværende saldoverdi jf. sktl. § 14-44 (2). Vederlaget føres dermed på saldo for driftsmiddelet og avskrives med gjeldende saldossats. Det bør for øvrig presiseres at leietaker kan velge å inntektsføre vederlaget i realisasjonsåret.<sup>100</sup> I så fall fortsetter avskrivningene på den saldo som driftsmiddelet inngikk.

Begge parter har dermed rett til fradrag gjennom saldoavskrivninger i sine respektive eierperioder.

---

<sup>98</sup> Se fremstillingens pkt. 3.3.4

<sup>99</sup> Se fremstillingens pkt. 5.3.1.2

<sup>100</sup> Kaarbø (2015) s. 182

# 6 Formuesskatterettslig behandling av påkostningen

## 6.1 Generelt om problemstillingene

Tilpasningen har økonomisk verdi og vil følgelig inngå i formuesskattegrunnlaget til eieren. I dette punktet vil det redegjøres for problemstillinger som gjelder formuesskatteplikt.

Det er skatteytters «eiendeler» som inngår i grunnlaget jf. sktl § 4-1. Skatteyter må dermed være eier av tilpasningen i skattefastsettingsåret. Videre må det tas stilling til hvordan leietakers påkostning kan påvirke formuesskatteplikten for utleier og leietaker.

## 6.2 Tilpasningens betydning for utleiers formue

### 6.2.1 Særlige verdsettelsesregler for utleid næringseiendom

Spørsmålet er om tilpasningsarbeidene vil medføre høyere formuesskatteplikt for utleier. Det vil gis en beskrivelse av særlige verdsettelsesregler for utleid næringseiendom, før det i pkt. 6.2.2 vil bli drøftet om påkostningsarbeidene skal anses for omfattet av formuesgrunnlaget til utleier.

Utgangspunktet etter sktl § 4-1 er at eiendelens omsetningsverdi legges til grunn. Det fremgår av sktl. § 4-10 (1) at verdien kan settes lavere enn omsetningsverdien. Det presiseres videre i sktl. § 4-10 (4) at næringseiendom skal verdsettes til 75 prosent av «beregnet utleieverdi.»

I forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven (FSFIN)<sup>101</sup> utdypes det i § 4-10-3 at næringseiendom verdsettes etter forskriftens regler om utleid næringseiendom når «utleid del av eiendommen (...) overstiger 50 % av eiendommens samlede areal». Dersom mindre enn 50 % av eiendommen brukes til utleie må eiendommen verdsettes etter reglene om «ikke-utleid næringseiendom» jf. FSFIN 4-10-3 (2).

---

<sup>101</sup> Forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven

Utleier skal dermed beskattes for 75 prosent av den beregnede utleieverdi etter reglene om utleid næringsseiendom jf. sktl. § 4-10 (4).

Det må dermed tas stilling til hvordan utleieverdien skal beregnes.

Grunnlaget for «beregnet utleieverdi» er «gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene fratrukket eierkostnader» jf. FSFIN 4-10-4 (2). Leieinntekten for de to foregående inntektsår danner utgangspunktet for skattegrunnlaget for skatteplikten sammen med eierkostnadene.

Grunnlaget skal videre divideres med en rente, kalt «kalkulasjonsfaktor» jf. FSFIN § 4-10-4 (4). Kalkulasjonsfaktoren offentliggjøres av Skattedirektoratet hvert år. Desto lavere renten er, desto høyere blir formuesskatteplikten.<sup>102</sup> For inntektsåret 2019 er kalkulasjonsfaktoren fastsatt til 6,5 prosent som er 0,4 prosentpoeng lavere enn i 2018.

Verdifastsettelsen etter sktl § 4-10 (4) kan imidlertid ikke overstige 90 prosent av dokumentert markedsverdi jf. sktl. § 4-10 1. ledd, tredje punktum. Regelen fungerer som en sikkerhetsventil for store avvik fra omsetningsverdien.<sup>103</sup>

Påkostningen kan medføre høyere leie i leieforholdet eller nytt leieforhold. Dersom dette er tilfellet medfører tilpasningen indirekte økt formuesskatteplikt to år fra leieslutt jf. FSFIN 4-10-4 (2). Tilsvarende vil lavere leieinntekt eller høyere eierkostnader redusere formuesskatten.

## **6.2.2 Kan tilpasningen anses som en del av leieinntekten?**

I de tilfeller utleier mottar leietakers påkostning vederlagsfritt, kan tilpasningsarbeidet anses som et substitutt for merleie, og utleier skattlegges for dette.<sup>104</sup> Tilsvarende behandles leietakers kostnader til påkostningen som en del av leiekostnaden ved fradragsføring.<sup>105</sup>

Problemstillingen er om verdien av tilpasningsarbeidet skal inngå som «utleieinntekt» i verddivurderingen av utleid eiendom jf. sktl § 10-4 (4).

---

<sup>102</sup> Dersom grunnlaget utgjør kr 9 000 000 vil beregnet utleieverdi være 130 434 783 med kalkulasjonsfaktoren fra 2018. Med den lavere kalkulasjonsfaktoren fra 2019 vil beregnet utleieverdi være 138 461 638.

<sup>103</sup> Zimmer (2019) s. 700

<sup>104</sup> Se fremstillingens pkt. 4.3.5

<sup>105</sup> Se fremstillingens pkt. 5.3.1.1



Ordlyden «utleieinntekt» i FSFIN 4-10-4 (2) utelukker ikke en slik behandling.

Den generelle forutsetning i norsk skatterett er at betalinger i naturalia likestilles med pengeutbetalinger jf. sktl § 5-12. Dette taler sterkt for at tilpasningen skal inngå som utleieinntekter forutsatt at tilpasningen kan anses som en del av leien.

Skatteforskriftens regler fremstår som positivrettslige. Tolkning og praktisering av reglene kan derfor gå ut over skatterettslig forutberegnelighet når det ikke er forutsatt av regelverket. Dette kan tale mot å anse tilpasningen som leieinntekt ettersom det ikke fremgår klart av forskriften at betaling i naturalgjenstander inngår som leieinntekt. Samtidig fremstår ordlyden likelydende for problemstillingen, og en tolkning av regelen må kunne legges til grunn så lenge regelen er forutsigbar.

Et grunnleggende formål med formuesskattereglene er å sikre et rettferdig skattegrunnlag på bakgrunn av skatteytters faktiske formue. Dersom formuesverdsettelsen ikke tar hensyn til fordeler som trer i stedet for rene pengebeløp, vil grunnlaget for formuesbeskatningen i realiteten være lavere enn den egentlige utleieverdien. Dette taler for at tilpasningsarbeidene skal inngå i utleieinntekten når de mottas vederlagsfritt av utleier

Skatte-ABC legger til grunn at «alle reelle leieinntekter» skal inngå i grunnlaget for utleid næringseiendom, herunder både motregning og naturalytelser.<sup>106</sup> En slik praktisering ivaretar hensynet til likebehandling av inntekter av ulik art.

Et annet poeng er at verdsettelse som kun baseres på faktiske leieinntekter, kan medføre at utleiere ikke ønsker å påkoste eiendommen mot høyere leie, men heller vil forsøke å få leietaker til å utføre arbeidene. Dette gir mindre fleksibilitet i leieforholdet.

Det bør imidlertid stilles krav til at påkostningen har tilknytning til den løpende leien.<sup>107</sup> Når leietakers påkostning ikke anses som en forskuddsbetaling av leien faller også begrunnelsen for økt skattegrunnlag bort. Vurderingen må dermed ta utgangspunkt i avtalen mellom partene

Samlet sett taler gode grunner for at påkostningen bør inngå som en del av leien der utleier mottar tilpasningen helt eller delvis vederlagsfritt og den anses som et substitutt for merleie.

---

<sup>106</sup> Skatte-ABC (2019-2020) «Formue» pkt. 9.7

<sup>107</sup> Se tilsvarende problemstilling i fremstillingens pkt. 4.3.6

Konklusjonen er at tilpasningsarbeidet kan inngå som en del av leieinntekten i verdivurderingen av utleid eiendom jf. sktl § 10-4 (4) når det er avtalt at leietaker dekker kostnadene ved tilpasningen mot lavere leie.

### **6.3 Tilpasningens betydning for leietakers formue**

Det må videre tas stilling til tilpasningens betydning for leietakers formuesskatteplikt.

Beregningen må gjøres med utgangspunkt i skattelovens hovedregel om fastsettelse av skattepliktig formues jf. sktl § 4-1. Tilpasningen verdsettes til «omsetningsverdien» i henhold til hovedregelen i bestemmelsens første ledd. Verdsettelsen vil avhenge av den enkelte tilpasning og må vurderes etter markedsverdi.

Leietakeren vil dermed ha en høyere formuesskatteplikt under forutsetning av at gjelden ikke er høyere enn skatteyers eiendeler i fastsettelsesåret. Ut over dette er det ingen særskilte problemstillinger for fastsettelse av leietakers formue som følge av påkostningen.

# 7 Kilderegister

## 7.1 Lov- og forarbeidsliste

### 7.1.1 Lover og forskrifter

Lov 15. april 1687 - Kong Christian Den Femtis Norske

Lov av 17. Mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

Lov 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp

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

Forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven

Lov 26. mars 1999 nr. 17 om husleieavtaler

### 7.1.2 Forarbeider

Ot. prp. nr. 19 (1983-1984), Lovdata.no

Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992, Lovdata.no

NOU 1993:4 Lov om husleieavtaler, Lovdata.no

## 7.2 Liste over rettspraksis

### 7.2.1 Dommer fra Høyesterett

Rt. 1940 s. 594

Rt. 1986 s. 97

Rt. 2005 s. 394

HR-2017-00627-A (Utv. 2017s. 1088)

HR-2017-02248-A (Utv. 2017 s. 1985)

## **7.2.2 Dommer fra lagmannsrettene**

LB-2011-165208 (Utv. 2013 s. 742)

LB-2018-43515 (Utv. 2019 s. 219)

## **7.3 Litteraturliste**

### **7.3.1 Bøker**

Carlsen, Knut Morten (red.), *Bedriftsbeskatning i praksis*, 4. utg, Fagbokforlaget 2012

Falkanger, Thor, Aage Thor Falkanger, *Tingsrett* 6. utg 3. opplag, Universitetsforlaget 2010

Gjems-Onstad, Ole, Sanaz Ormaz Ferdowski, Benn Folkvord, Eivind Furuseth, *Norsk bedrifts-skatte rett*, 9. utg, Gyldendal 2015

Parelius, Line A, Sverre Bragdø-Ellenes, *Husleieavtaler* 2. utg, Fagbokforlaget 2010

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatte rett* 8. utg, Universitetsforlaget 2018

Zimmer, Fredrik (red.), *Bedrift, skatt og selskap* 7. utg, Universitetsforlaget 2019

### **7.3.2 Artikler**

Brun, Thor Arne, «Hvor lang skal avskrivningsperioden være?», *Estate media*, 18. mai 2016, DOI: <https://www.estatenyheter.no/2016/05/18/hvor-lang-skal-avskrivningsperioden-vaere/>

Ekern, Knut, «Det skattemessige eierbegrep under utvikling?» *Tidsskrift for skatt og avgift*, (2005) 3. utgave s. 278-302

Farstad, Ole-Jacob, «Hvem tar regningen når festen er over?», *Næringseiendom*, 20. desember 2018, DOI: <https://ne.no/2018/12/20/hvem-tar-regningen-nar-festen-er-over/>

Kaarbø, Tone, «Skattemessig behandling av kostnader ved utvikling av eiendom» *Tidsskrift for eiendomsrett*, volum 11 (2015) nr. 2 s. 150-182

Hatlebrekke, Vibeche Torgersen, «Leietakertilpasninger – et minefelt?», *Basalerapporten* 1. halvår 2017 s. 6-9

Myklebust, Anders, Jens Aas og Andreas Kildal, «Leietakertilpasninger – skatterettslige fallgruber», *Estate magasin* (2013) nr.1. DOI:

[https://www.wr.no/globalassets/aktuelt/nyhetsbrev\\_skatterett\\_mars\\_2013.pdf](https://www.wr.no/globalassets/aktuelt/nyhetsbrev_skatterett_mars_2013.pdf)

### **7.3.3 Uttalelser og vedtak**

Utv. 1973 s. 260 - Uttalelser fra Skattedirektøren, Rettsdata.no

Utv. 2013 s. 1600 - Uttalelser fra Skattedirektøren, Rettsdata.no

### **7.3.4 Annen elektronisk litteratur**

Christian Fr Wyller, Norsk Lovkommentar: husleieloven § 1-1, note 5, Rettsdata.no

Per Helge Stoveland, Norsk Lovkommentar: skatteloven § 4-1, note 193, Rettsdata.no

Per Helge Stoveland, Norsk Lovkommentar: skatteloven § 6-11, note 409, Rettsdata.no

Skatte-ABC 2019/2020, Skatteetaten.no

### **7.3.5 Korrespondanse**

E-post fra Per Helge Stoveland (vedlagt), avsender har gitt samtykke til henvisning.

### **7.3.6 Standardkontrakter**

Standard leieavtale 2016 for næringsbygg/lokaler, <https://norskeiendom.org/leiekontrakter>

Standard leieavtale 2019 for næringsbygg/lokaler, <https://norskeiendom.org/leiekontrakter>

# Vedlegg:

**From:** Stoveland, Per Helge <PerHelge.Stoveland@skatteetaten.no>

**Sent:** tirsdag 31. mars 2020 12:49

**To:**

**Subject:** VS: Skattemessig eierskap til påkostning på driftsmiddel

Hei

Takk for at du gjør oppmerksom på dette, for her er det tilsynelatende en uoverensstemmelse som det må ryddes opp i. Utgangspunktet må være hva som er avtalt mellom utleier og leietaker og – som du sier – hvem som har den økonomiske interessen. I emnet om driftsmidler virker det som at det er forutsatt at påkostningen tilfaller utleier allerede når påkostningen er foretatt, slik tilfellet var i Eikfinans-dommen, som det er vist til. Hvis det er forutsetningen, endrer det ikke på dette om det skal skje en kompensasjon ved leietidens opphør, basert på det som påkostningen har kostet leietaker. I emnet Eierbegrepet siktes det antagelig til at det skal kompenseres for påkostningens verdi ved leieforholdets opphør, siden dette likestilles med at leietakeren skal ta med seg påkostningen. Da er det leietakerens risiko hva slags verdi påkostningen da har.

Dette var noen foreløpige betraktninger. Jeg vet ikke om dette var til noe hjelp for deg, men vi må se litt nærmere på til neste utgave.

Lykke til videre med masteroppgaven!

**Vennlig hilsen**  
**Per Helge Stoveland**

Seniorskattejurist/Redaktør Skatte-ABC  
Juridisk avdeling  
Skattedirektoratet  
Postboks 9200 Grønland  
0134 Oslo

Tlf: 22 07 73 81

Mobil: 47 87 94 84

email: [perhelge.stoveland@skatteetaten.no](mailto:perhelge.stoveland@skatteetaten.no)

---