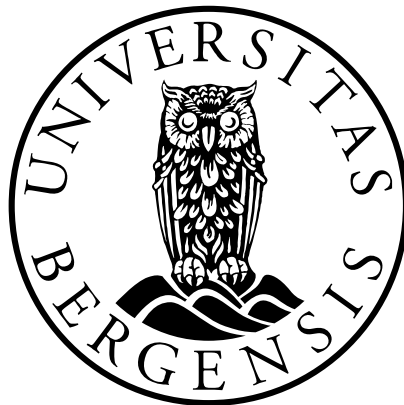


Saldogruppenes innvirkning på retten til fradrag for vedlikeholdskostnader

*Hvordan påvirker skatterettslig dekomponering av
driftsmidler grensen mellom vedlikeholdskostnader og
aktiveringspliktige kostnader?*

Kandidatnummer: 281861

Antall ord: 14361



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12. april 2023

HVORDAN PÅVIRKER SKATTERETTSLIG DEKOMPONERING AV DRIFTSMIDLER GRENSEN MELLOM VEDLIKEHOLDSKOSTNADER OG AKTIVERINGSPLIKTIGE KOSTNADER?	1
1. INNLEDNING.....	5
1.1. TEMA OG PROBLEMSTILLING	5
1.2. VIDERE FREMSTILLING OG AVGRENSNING	6
1.3. METODE OG RETTSKILDEBRUK	7
2. GRENSEN MELLOM VEDLIKEHOLDSKOSTNADER OG AKTIVERINGSPLIKTIGE KOSTNADER.....	8
2.1. UTGANGSPUNKTET FOR SKATTEFRADRAK.....	8
2.2. KRAVET OM OPPFRELSE	9
2.3. GRENSEN MOT VEDLIKEHOLD.....	10
2.3.1. Vedlikeholdskostnader	10
2.3.2. Standardheving	12
2.3.3. Funksjonsforandringer og funksjonsforbedringer	13
2.3.4. Nyanskaffelse	14
2.4. GRENSEN MOT AVSKRIVNINGER	16
2.4.1. Utgangspunktet for avskrivninger.....	16
2.4.2. Grensen mot direkte fradrag etter skatteloven § 6-1	16
2.4.3. Kravet om verdiforringelse ved «slit og elde»	17
2.4.4. Vilkåret «betydelige driftsmidler» jf. § 14-40.....	18
2.5. SAMMENDRAG.....	20
3. SALDOAVSKRIVNING	21
3.1. OM SALDOGRUPPENE I § 14-41	21
3.2. ALLOKERING	23
3.2.1. Utgangspunktet	23
3.2.2. Grensen mellom saldogruppe h og i	25
3.2.3. Grensen mellom saldogruppe g og h	26
4. DEKOMPONERING	29
4.1. UTGANGSPUNKTET.....	29
4.2. UNDERRETTSPRAKSIS.....	30
4.3. LIGNINGSPRAKSIS	35
4.4. NÅR DRIFTSMIDLER SKAL VURDERES SAMLET.....	36
4.5. SAMMENDRAG.....	38
5. SALDOGRUPPENES INNVIRKNING PÅ RETTEN TIL FRADRAK FOR VEDLIKEHOLDSKOSTNADER	39
5.1. DEKOMPONERINGENS INNVIRKNING PÅ RETTEN TIL FRADRAK FOR VEDLIKEHOLDSKOSTNADER.....	39
5.1.1. Samsvarer den dekomponering som foretas ved allokering, med den som foretas ved fradrag for vedlikehold?.....	42
5.1.2. De lege ferenda.....	43
6. AVSLUTTENDE KOMMENTARER OG OPPSUMMERING	45
7. LITTERATURLISTE	47
7.1. LOVER.....	47
7.2. FORARBEIDER	47
7.3. RETTSPRAKSIS.....	47
7.3.1. Praksis knyttet til vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader.....	47
7.3.2. Rettspraksis knyttet til allokering og dekomponering	48
7.4. LIGNINGS- OG SKATTE-ABC.....	49

7.5.	UTTALELSER	49
7.6.	JURIDISK TEORI OG ARTIKLER.....	49

1. Innledning

1.1. Tema og problemstilling

Denne avhandlingen skal ta for seg spørsmålet om hvordan saldogrupperingen i skatteretten påvirker direkte fradragsberettigede kostnader til vedlikehold av driftsmidler.

Med direkte fradragsrett menes her kostnader som kan fradragsføres i det skatteåret de blir pådratt etter hovedregelen om fradrag i lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven heretter sktl.) § 6-1. Aktiveringspliktige og avskrivbare kostnader vil derimot avskrives over tid, og gi et fradrag hvert år på skatten av den alminnelige inntekten. Dette frem til det resterende beløpet som gjenstår er å anse som så ubetydelig at det kan fradragsføres i sin helhet, jf. sktl. § 14-40. Direkte fradrag vil føre til at skattyter tidlig har tilgang til likvide midler, og mulighet til å raskere kunne foreta investeringer, noe som ofte er ønskelig for skattyter.

Aktiveringspliktige kostnader må som hovedregel saldoavskrives etter sktl. § 14-41. Driftsmidlet, og kostnader som er aktivert på driftsmiddelet, skal da avskrives i den saldogruppe som er aktuell. Saldogrupperne har forskjellig avskrivningssats, jf. sktl. § 14-43. Satsene er sjablongmessig anslått på bakgrunn av en gjennomsnittlig verdiforringelse ved slit og elde av det aktuelle driftsmidlet. De standardiserte avskrivningsgrupperne lister imidlertid ikke alle typer av driftsmidler, og noen ganger er det derfor tvil om hvilken saldogruppe et formuesobjekt skal henføres til. Det oppstår da et spørsmål om allokering.

Når det foreligger tvil om hvilken saldogruppe et driftsmiddel skal allokeres til, så er det særlig en problemstilling som har vært aktuell, og det er om det foreligger et eller flere driftsmiddel. Et formuesobjekt bestående av flere forskjellige komponenter, kan bli aktuelt å dele opp i mindre deler, før det henføres til aktuell saldogruppe, såkalt dekomponering. I rettspraksis har usikkerheten i hovedsak knyttet seg til industrielle driftsmiddel, som for eksempel turbiner, rør, ledninger, tanker, elektriske anlegg osv. Her har det som regel vært spørsmål om slike deler skal allokeres til gruppe d. for maskiner mv., eller samlet, til gruppe h for bygg og anlegg.

Dekomponering er noe som ikke bare er aktuelt når et driftsmiddel skal allokeres, men kan også ha betydning for om vedlikeholdsarbeid kan fradragsføres direkte eller må aktiveres. Det er grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse som særlig vil kunne komme på spissen der

større formuesobjekt har gjennomgått vedlikehold, og store deler av objektet blitt skiftet ut. Rettspraksis har oppstilt en relativ grense for når et formuesobjekt som har fått utskiftet flertallet av sine deler, må anses som nyanskaffet.¹ Spørsmålet som denne oppgaven skal besvare er hvordan dekomponering vil kunne påvirke grensen mellom direkte fradrag, og fradrag ved avskrivninger.

I oppgaven foretas en analyse av retts- og ligningspraksis som gjelder dekomponering ved allokering, for å se om det legges føringer i disse som samsvarer med de som fremgår av praksis knyttet til dekomponering ved fradrag for vedlikeholdskostnader. I analysen av gjeldende rett på de forskjellige områdene, skal det så tas stilling til om den fordelingen av komponenter som foretas ved spørsmålet om allokering, vil samsvare med den som foretas ved fradrag for vedlikeholdskostnader. Dette også når vedlikeholdet ikke skjer i tilknytning til allokeringsspørsmålet.

1.2. Videre fremstilling og avgrensning

Avhandlingen gjennomgår først hva som er gjeldende rett ved fradrag for vedlikeholdskostnader, og hvor grensen mellom direkte fradragsberettigede kostnader går mot de aktiveringspliktige kostnadene som skal avskrives over tid. Herunder når en kostnad er «pådratt» etter skatteloven § 6-1, og dermed gis direkte fradragsrett, og når vilkåret ikke er oppfylt og kostnadene må aktiveres og fradragsføres ved avskrivninger. Grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse er sentral, og den aktuelle dommen som knesetter prinsippet blir nærmere gjennomgått.²

Videre forklares aktivering og avskrivning i skatteretten generelt, samt hvilke driftsmidler som er aktiveringspliktige og som må avskrives for å gi rett til fradrag. Saldogruppenes funksjon blir kort gjennomgått for å deretter gå innom spørsmålet om allokering og dekomponering.

Saldoavskrivninger er neste tema og praksis på området blir grundig gjennomgått da spørsmålet om allokering er nært forbundet med spørsmålet om dekomponering. Her undersøkes hvilke momenter ved avgjørelsene som har vekt, og hvilken vekt de får på forskjellige områder i praksis. Deretter blir gjeldende rett for dekomponering ved allokering gjennomgått på bakgrunn av retts- og ligningspraksis. Videre gjennomgås dekomponering på

¹ Rt-1999-1303

² Rt-1999-1303

bakgrunn av fradrag for vedlikeholdskostnader. Det blir til slutt oppsummert hvilke momenter som har avgjørende vekt, og hvordan de skal prioriteres.

Avslutningsvis i oppgaven foretas en analyse basert på gjennomgått rettskildemateriale, med hensikt om å fastslå om dekomponeringen på de forskjellige områdene samsvarer.

Oppgaven avgrenses mot andre type fradrag enn vedlikehold, tidfestingsreglene, samt en generell gjennomgang av saldogruppene. For eksempel vil ikke de saldogrupper som ikke knytter seg til bygg og anlegg, forretningsbygg eller maskiner mv. gjennomgås med mindre det vil ha relevans for problemstillingen. Fradrag for «tenkt vedlikehold» er berørt, men kommer ikke til å bli nærmere gjennomgått.

Spørsmålet om fradrag for vedlikeholdskostnader på et driftsmiddel skal begrenses på bakgrunn av at skattyter allerede fått fradrag for avskrivninger på samme driftsmiddel, blir heller ikke gjennomgått.

Dekomponering er et begrep som også brukes ved avskrivning av saldogjenstander i regnskapsretten. Det avgrenses her mot regnskapsrettens innvirkning på området for dekomponering i skatteretten.

1.3. Metode og rettskildebruk

Avhandlingen gjennomføres etter juridisk metode, med gjennomgang av lov, forarbeider, Skatte-ABC og rettspraksis. Praksis fra skatteklagenemnda vil ha vekt i vurderingene da nemnden er spesielt egnet til å vurdere skatterettslige spørsmål og sitter med stor kompetanse på området.

Grensen mellom vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader er i stor grad belyst i Høyesterettspraksis og både hovedreglene og vurderingsmomentene er stort sett fastsatt. Fremstillingen i punkt to er på bakgrunn av dette i hovedsak behandlet deskriptivt for å klarlegge gjeldende rett. Den brede tilnærmingen ved fastsettelsen av grensen mellom vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader, foretas for å sette hovedproblemstillingen inn i en bredere kontekst.

Generelle retningslinjer vedrørende dekomponering ved allokering er sammenfattet i forarbeider, Skatte-ABC, uttalelser og juridisk teori. Området er på den andre siden lite gjennomgått i Høyesterettspraksis og mange av de konkrete vurderingsmomenter som

fremgår av underretts- og ligningspraksis avhenger i stor grad av faktum. Ved gjennomgangen av saldoavskrivning og dekomponering foretas derfor en analyse av rettstilstanden på området for å avdekke fellestrekk og nyanser i avgjørelsene.

Rettskilder som tar for seg problemstillingen om hvordan dekomponeringen påvirker fradragsretten er svært begrenset. Femte og sjette del vil derfor bli analytisk gjennomført på bakgrunn av en sammenligning mellom gjeldende rett på de to forskjellige områdene. Overordnede og underordnede problemstillinger vil besvares etter en nærmere analyse av retts- og ligningspraksis, der hensyn og formålsbetraktninger tillegges stor vekt.

Hensynene i skatteretten har noen likheter med de forvaltningsrettslige. Det er hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet for skattesubjektene som må veies opp mot hensynet til samfunnet, samt omgåelseshensyn i skatteretten. Sentralt står imidlertid særlig skatteevneprinsippet og forenklingshensyn i denne oppgaven.

2. Grensen mellom vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader

2.1. Utgangspunktet for skattefradrag

Hovedregelen om skattemessig fradrag følger av skatteloven § 6-1 «det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, *vedlikeholde* eller sikre skattepliktig inntekt.», mine uthevinger. Retten til fradrag bygger på at kostnaden må ha en tilstrekkelig nær tilknytning til den skattepliktige inntekten jf. § 6-1 «kostnad som er pådratt for å [...]». Hovedformålet må være å skape inntekt for skattyter, samt at inntekten ikke er for «fjern og indirekte».³ Dette benevnes som tilknytningskravet. I tillegg må inntekten være skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 6-3 (5).

Kostnaden må, som nevnt, knytte seg til «skattepliktig inntekt» jf. § 6-1. Dette innebærer at hovedformålet med kostnadene må være å skape inntekt som ikke er skattefri.⁴ Bakgrunnen er at fradragsretten skal harmonisere med skatteplikten i skattesystemet, slik at kostnader som har tilknytning til skattefri inntekt som hovedregel ikke skal gis rett til fradrag. Eksempel på

³ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.228.

⁴ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.227.

skattefrie inntekt vil kunne være gaver, arv og kostnader til politisk eller sosial virksomhet.⁵ Skattefrie virksomhet vil dermed også falle utenfor.⁶

Hensynene bak skattefradraget er begrunnet i skattyters skatteevne, såkalt skatteevneprinsippet. Skattyter skal ikke beskattes for mer enn vedkommende har evne til i sin alminnelige inntekt, og fradrag gjøres derfor for kostnader som knytter seg til inntekts ervervelse.⁷

2.2. Kravet om oppofrelse

Når tilknytningen mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten er etablert, må kostnaden i tillegg være å anse som «pådratt» jf. § 6-1 (1) første punktum. Med dette menes at skattyter har hatt en endelig kostnad, og ikke at det foreligger en mulighet for at en kostnad vil oppstå.⁸ Eksempelvis er avsetninger til vedlikehold ikke å anse som en endelig kostnad.

For at en kostnad skal anses som «pådratt» må det foreligge en *oppofrelse*, et endelig avkall på en fordel.⁹ Det fremgår ikke direkte fra lovteksten, men kan utledes av vilkåret «kostnad».¹⁰ Et formuestap vil oppfylle dette vilkåret.

Oppofrelsesvilkåret er det som skiller vedlikeholdskostnader fra aktiveringspliktige kostnader. Det er ikke alltid innlysende hvilke kostnader som anses for «oppofret», hvilket har gjort at problemstillingen har vært oppe hyppig i rettspraksis.

Kravet om at det må foreligge en oppofrelse av en fordel er utpenslet i rettspraksis. Vilkåret forklares blant annet med at det «må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling.» En ren ombytting av verdier innebærer ikke oppofrelse, og slike kostnader må aktiveres for å gi rett til fradrag ved avskrivning.¹¹ Oppofrelsesvilkåret er dermed avgjørende ved tidfestingen av fradragene, og dermed også grensdragningen mellom direkte fradrag og fradrag ved avskrivninger.

Utbetaling av penger, tap ved underslag eller realisasjon mv. er eksempler på kostnader som anses som oppofret. Motsatt vil være tilfellet i gjensidig bebyrdende avtaler der skattyter får en motytelse som tilsvarer verdien av kostnaden. Det foreligger da ikke en oppofrelse av en

⁵ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.225.

⁶ Rt. 1970 s.1220. side 1226.

⁷ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.185.

⁸ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.209.

⁹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 50.

¹⁰ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.208.

¹¹ Rt-2014-108 avsnitt 48, og Rt-2015-367 avsnitt 32.

fordel. Vil slike verdier på den andre siden bli brukt opp i løpet av inntektsåret, som for eksempel en leiekontrakt, så vil verdien av ytelsen anses forbrukt og dermed oppofret.¹²

Et eksempel på en grensedragnings fremgår av Rt. 2014 s.108, der spørsmålet var om leteutgifter var en del av en fremtidig verdi ved oljeutvinningen, eller om det var kostnader som var pådratt. Skattekontoret mente at slike utgifter måtte aktiveres på respektive lete- og utvinningstillatelser, og deretter avskrives. I dommens avsnitt 56 legger Høyesterett til grunn at «[i]nntil det blir gjort drivverdig funn blir det ved letingen ikke skapt verdier som tilsvarer de påløpte kostnader». Det var først når det ville bli sannsynlig at det ville bli feltutbygging, som ytterligere kostnader skulle anses som verdiskapende, og aktiveres.

Andre eksempel på når kostnader ikke ble ansett som oppofret er i Rt-1996-1270, Rt-1998-46, samt HR-2017-2248-A avsnitt 34-35, som alle har til felles at det ikke forelå en risiko for verdifall som ville medført en «reell reduksjon i skattyters formuesstilling».¹³

Ved grensedragningen mellom aktiveringspliktige kostnader og vedlikeholdskostnader som kan fradragsføres direkte, er det som regel oppofrelsesvilkåret som står sentralt. Men også i det tilfelle der det er klart at oppofrelse har funnet sted, vil det kunne være aktuelt å aktivere kostnadene. Dette vil være gjenstand for vurdering når formuesobjektet har blitt forandret på så mye at det vil grense mot nyanskaffet, se her gjennomgangen av Christensen-dommen i punkt 2.3.4.

2.3. Grensen mot vedlikehold

2.3.1. Vedlikeholdskostnader

Kostnadene må være pådratt for å «erhverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. I denne avhandling er det vedlikeholdsvilkåret som er det sentrale, og erverv eller sikring av skattepliktig inntekt vil ikke bli gjennomgått.

Fradragsretten i sktl. § 6-1 er generell, og i bestemmelsens første ledd, annet punktum, tydeliggjøres det at «bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.» Den spesielle bestemmelsen som gjelder for vedlikehold på formuesobjekter, er sktl. § 6-11.

¹² Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.209.

¹³ Sml. LB-2021-26379 kapittel 3.7.1.

Paragraf § 6-11 lyder «Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel jf. § 14-40 [...]» Vilkåret «vedlikehold» i § 6-11 er sammenfallende med det i § 6-1, og blir gjennomgått under ett.

Når vedlikeholdet knytter seg til et formuesobjekt, må visse krav oppfylles for at kostnadene ved slike arbeid kan klassifiseres som vedlikeholdskostnader. Kostnader som gir en verdiøkning ut over dette er å anse som påkostning, og må avskrives eller fradragsføres ved realisasjon. Rettspraksis har oppstilt momenter ved grensedragningen som skiller mellom vedlikehold, påkostning, og nyanskaffelse.

Sammenhengen mellom kostnader som er «pådratt» og vilkåret «vedlikehold», er nær. Er kostnaden ikke å anse som pådratt, så foreligger heller ikke skattemessig vedlikehold. Dette kan kort forklares med at vedlikeholdskostnader kun skal dekke en verdireduksjon som allerede skjedd. Kostnader til endringer ut over dette vil som hovedregel derfor ikke omfattes av § 6-1.

Ordlyden «vedlikehold» tilsier en endring eller utbedring som foretas for å opprettholde et formuesobjekts verdi eller tilstand.

Forarbeidene fra 1997 uttrykker at vedlikeholdet må være «nødvendig for å holde objektet ([...]) i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand». Det er dermed tilstanden på objektet som nytt, ikke det tidspunkt som skattyter overtok det, som er avgjørende.¹⁴ Dette utgangspunktet ble lagt til grunn allerede i Von Koss-dommen fra 1940, der skattyter kunne få fradrag for vedlikeholdskostnader rett etter overtakelse.¹⁵

I Skatte-ABC beskrives vedlikehold på lignende måte som i ovenfor nevnte forarbeider, og nevner også at det «kan bestå i å gjenopprette slitasje, f.eks. maling av hus, eller reparere skader på formuesobjekt, f.eks. fjerning av forurensede masser i grunnen og utlegging av erstatningsmasse.» Videre nevnes at det må foreligge «et visst behov for vedlikehold.»¹⁶

Vurderingen av om det foreligger et vedlikeholdsbehov er objektiv, og uavhengig av skattyters subjektive meninger. Hovedsakelig vil det tas utgangspunkt i en objektiv byggefaglig vurdering, der bygningsdelens levetid ligger til grunn for avgjørelsen. Det er da delens tekniske, funksjonelle, estetiske og økonomiske levetid som avgjør om utskiftningen

¹⁴ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 60.

¹⁵ Rt. 1940 s.594.

¹⁶ Skatte-ABC 2022-23, V-3-4.

kan anses som vedlikehold.¹⁷ Dette benevnes gjerne som «teknisk-fysiske, funksjonelle og økonomiske forhold» i rettspraksis.¹⁸

Vedlikeholdet må også være utført for å gi direkte fradrag, det kan ikke avsettes til dekning av fremtidig vedlikehold, selv om behovet for vedlikehold foreligger på tidspunktet.¹⁹

Vurderingen av grensen mellom vedlikehold og påkostning eller nyanskaffelse i rettspraksis, knytter seg som regel til vedlikehold av bygninger. Det er imidlertid ikke begrenset til dette, og gjelder som nevnt også vedlikehold på «annet driftsmiddel» jf. § 6-11.²⁰

2.3.2. Standardheving

Endringer av et formuesobjekt som innebærer en standardheving, vil ikke anses som vedlikehold, men en påkostning. Påkostninger vil alltid måtte aktiveres, jf. § 14-40 tredje ledd.

Med «standardheving» menes ikke at enhver forbedring av formuesobjektet vil være å anse som påkostning. Et slikt utgangspunkt ville være vanskelig å praktisere da det for eksempel er lite naturlig å benytte akkurat de samme materialene i senere tid, som ble brukt opprinnelig. Utviklingen har gitt nye materialer og bruksmåter, og det opereres derfor med standardnivåer; lav, middels eller høy.²¹

Et eksempel fremgår av Skatte-ABC 2022/23 kapittel V-3-5-4:

Skiftes et koblet vindu (middels standard tidligere) med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag), gis det fradrag fullt ut for disse kostnader når det var nødvendig å skifte ut vinduet. Skiftes det derimot ut med tre lags glass (høy standard i dag), må fradraget begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to lags glass. De resterende kostnader anses som en forbedring som må tillegges formuesobjektets kostpris (aktiveres).

¹⁷ Dragvold, Petter, «Rehabilitering av byggverk – vedlikeholdsbegrepet», Revisjon og regnskap 2013 nr. 5. s.55-59. <https://lovdata.no/pro/litteratur/dragvold-p-2013-01>.

¹⁸ HR-2020-2018-A avsnitt 44-46 og HR-2016-1801-A avsnitt 48.

¹⁹ Rt-1959-122 side 123-124.

²⁰ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.213.

²¹ Utv. 1975 s.586 FIN

2.3.3. Funksjonsforandringer og funksjonsforbedringer

Et kriterium som vært særlig lagt vekt på i rettspraksis ved vurderingen av om arbeidene er å anse som vedlikehold eller ikke, er om det blitt foretatt endringer på objektet. Slike endringer skal som hovedregel avskrives som påkostning. I ligningspraksis har det imidlertid blitt oppstilt et unntak fra denne hovedregelen.

I Norrøna-dommen uttrykkes dette unntaket ved at det vil «kunne gis vedlikeholdsfradrag for kostnader til endringsarbeider som skjer i tilknytning til vedlikehold, når endringene er en forutsetning for eller konsekvens av vedlikeholdet».²²

Det ble i dommen videre vist til Lignings ABC som beskriver dette videre:

Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, forutsatt at endringen ikke fører til økte kostnader.²³

Slike kostnader som beskrevet ovenfor, vil ofte benevnes som kostnader til «tenkt vedlikehold». Norrøna-dommen slo fast at slike kostnader ikke skal fradragføres hvis gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt. Etter faktum i dommen var blant annet kjøkkenfunksjonen etter rivningen av kjøkkenet, ikke videreført. Endringer av fasade og inngangsparti «hadde elementer av tilbygg og nye funksjoner», og ble dermed også aktiveringspliktig.²⁴ Det samme gjaldt endringer på det elektriske anlegget, som knyttet seg til kjøkkenet som ble revet.

Også i de tilfeller der funksjonen til eiendelen ikke forandres, men der funksjonene blir forbedret, kan slike endringer bli ansett som påkostning i stedet for vedlikehold.

Et eksempel på dette er HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon) der en kraftprodusent på bakgrunn av nye krav gjeldende damsikkerhet, måtte forsterke en større fyllingsdam. Lyse Produksjon anførte i hovedtrekk at anlegget som «tilfredsstilte de strengeste sikkerhetskrav da det ble bygget, nå tilfredsstiller dagens tilsvarende krav» og dermed ikke oppnådd en

²² I HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom AS) avsnitt 43.

²³ Lignings-ABC for 2015/2016 side 1551 punkt 5.2

²⁴ HR-2016-1801-A avsnitt 58.

standardheving. Videre viste de til at tiltakene ikke vært verdiskapende da de ikke virket inn på inntekten for selskapet, og at utbedringene heller ikke kunne anses å ha forandret funksjonen på dammen.²⁵

Høyesterett kom til at det ikke kunne legges avgjørende vekt på at tiltakene ikke hadde vært verdiskapende for fremtiden, eller at de ikke økt avkastningene på det aktuelle driftsmidlet.²⁶ Videre ble det konstatert at en uendret funksjonalitet ikke er et avgjørende kriterium, da en funksjonsforandring kan gjøre eiendelene i bedre stand enn tidligere til å utføre de samme oppgavene.

Ved den avsluttende vurderingen la Høyesterett til grunn at de teknisk-fysisk endringene ved dammen «ikke er ubetydelige», at det høyere sikkerhetsnivået ga «en viss økonomisk verdi», samt at demningen var i «bedre stand enn tidligere til å motstå påkjenninger som denne type demninger må kunne motstå».²⁷ Sistnevnte var mest nærliggende å se på som et tiltak med «sikte på fremtidig verdiskapning» og dermed aktiveringspliktig.

Dommen var enstemmig og Lyse Produksjon tapte saken.

Et annet eksempel fra ligningspraksis der en funksjonsforbedring begrenset fradrag for vedlikehold er i Utv. 2012 s. 573 pkt. 1.3.1. (SFS). Saken gjaldt utbedringer av skader på betongvegger, der det i tillegg skulle bli påført en katodisk beskyttelse som ville hindre fremtidige skader på veggene. Kostnadene knyttet til den katodiske beskyttelsen ble nektet fradragsført som vedlikehold, da dette tilførte veggene en «standardforbedring».

2.3.4. Nyanskaffelse

I Rt. 1999 s.1303 (Christensen) gjaldt saken fradrag for rehabiliteringskostnader på en næringseiendom. Eiendommen ble opprinnelig kjøpt for 525 000 kroner, og restaurert for 1,6 millioner kroner da det underveis i prosessen ble oppdaget sopp og råteskader i bjelkelag og bærende konstruksjoner. Den omfattende rehabiliteringen var ikke planlagt ved kjøpet, og forut for reoveringen var omkostninger til rehabiliteringen beregnet til omtrent 400 000 kroner. Rettsspørsmålet gjaldt grensdragningen mellom skattemessig vedlikehold og nyanskaffelse.

²⁵ HR-2020-2018-A avsnitt 20 og 21.

²⁶ HR-2020-2018-A avsnitt 47 og 51.

²⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 54-57.

Christensen anførte at arbeidene hadde blitt så omfattende på grunn av at vedlikeholdet hadde vært forsømt i en årrekke. Skattyter mente også at de eldre bestanddelene som var igjen etter rehabiliteringen var i behold og hadde «en større masse i form av vekt og volum enn de nye».²⁸ At kostnadene blitt så store var på grunn av at de omfattende skadene på bygget ikke blitt oppdaget før rehabiliteringen påbegynt og arbeidet som følge av dette ble uheldig organisert.

Høyesterett konstaterte at problemstillingen i saken var om huset hadde «gjennomgått en så omfattende forandring at det ikke lenger kan anses som samme gjenstand». Videre uttrykte retten at spørsmålet kom på spissen da det var foretatt en totalrenovering av huset og det ble benyttet eldre bestanddeler fra det opprinnelige bygget.²⁹

På side 1308 i dommen siterer Høyesterett fra juridisk teori, og det vises til Aarbakke sitt eksempel. Aarbakke uttrykker at når en bygning rives ned til reisverk, respektive spant, og det deretter bygges et nytt hus på denne stammen, kan ingen del av utgiftene regnes som vedlikeholdskostnader da «det gamle på denne måten bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand». Konklusjonen er at man da har «anskaffet en ny gjenstand og ingen del av omkostningene kan trekkes fra som vedlikeholdsomkostninger.»³⁰

Høyesterett avfeiet at årsaken til rehabiliteringen hadde relevans, slik som skattyter anførte, og foretok en helhetsvurdering der husets ytre preg og funksjoner hadde betydning. Konklusjonen ble at det kun var beskjedne deler som gjensto av det tidligere bygget; hovedsakelig grunnmur og reisverk, samt at de bygningsdeler som var i behold utgjorde «[...]en mindre vesentlig del av bygget». Avgjørende ble den økonomiske betraktningen der retten kom frem til at «[d]e gjenbrukte bygningsdeler må ha utgjort en forholdsvis beskjeden del av kjøpesummen for eiendommen som var kr 525.000, inklusive tomt».³¹ Grensen for hva som var å anse som nyanskaffelse, var dermed overskredet.³²

Dommen er avsagt under dissens 5-1, og dissenterende dommer Krüger mente at deler av arbeidet klart kunne henføres som vedlikehold, blant annet utbedringene av taket. Han mente også at hvis arbeidet hadde blitt utført i to omganger, med vedlikehold først, og senere påkostninger, så «måtte man åpenbart ha godtatt fradrag etter loven.», jf. side 1311.

²⁸ Rt. 1999 s.1303 side 1305.

²⁹ Rt 1999 s.1303 side 1307.

³⁰ Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utg. Universitetsforlaget 1990, s. 271.

³¹ Rt. 1999 s.1303 side 1310-1311.

2.4. Grensen mot avskrivninger

2.4.1. Utgangspunktet for avskrivninger

For at skattyter skal få rett på fradrag for kostnader som ikke anses «pådratt», må disse aktiveres og avskrives over tid. Driftsmidlet må da henføres til riktig avskrivningsgruppe hvor avskrivningen skjer hvert år med en fastsatt proSENTSATS.

Hjemmelen for avskrivninger følger av sktl. § 6-10 første ledd «Det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit og elde på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-40 og 14-30.». Avskrivning på grunnlag av verdiforringelse ved slit og elde er et innarbeidet begrep og allerede i Rt-1902-684 ble det brukt som et utgangspunkt for rett på skattefradrag ved avskrivninger.³³

Kravet i § 6-1 om at kostnaden må være pådratt i tilknytning til «skattepliktig inntekt» gjelder også ved aktivering og avskrivning, jf. punkt. 2.1.³⁴ Tanken bak avskrivninger er at formuesobjektet blir «oppofret» over tid gjennom elde og slitasje. Driftsmiddel som ikke i skattemessig forstand slites og eldes, kan kun få fradrag ved realisasjon.

De kostnader som skal aktiveres og fradragsføres gjennom årlige avskrivninger er de kostnadene som hører til anskaffelseskostnaden for et driftsmiddel, og legges til inngangsverdien. Dette vil omfatte utgifter som knytter seg til kjøpet, slik som dokument- og tinglysningsavgift, frakt, toll, montering, mekler mv.³⁵

2.4.2. Grensen mot direkte fradrag etter skatteloven § 6-1

Et tidlig eksempel på kostnader som var aktiveringspliktige for å gi rett til fradrag er Rt-1918-581, som omhandlet en advokat som betalte for å bli deleier av et advokatfirma. Også her tok Høyesterett utgangspunktet i at det må ha skjedd en formuesreduksjon for å gi rett til fradrag i kostnadsåret.³⁶

Det er videre fastslått i rettspraksis at kostnader som knytter seg til konkrete prosjekt som sannsynligvis vil bli realisert, ikke er å anse som oppofret etter § 6-1, og må fradragsføres

³³ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 104.

³⁴ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget. 2019, s.105.

³⁵ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget. 2019, s.91.

³⁶ Rt-1918-581 s.585.

gjennom avskrivninger.³⁷ Dette har også senere blitt lovfestet for forskning i sktl. § 6-25. Utgangspunktet er at en investering i et driftsmiddel som kan føre til varige verdier, skal aktiveres på driftsmidlet.³⁸

2.4.3. Kravet om verdiforringelse ved «slit og elde»

Det er et vilkår for rett til avskrivning at driftsmidlet verdiforringes «ved slit og elde», jf. § 6-10 (1). Dette er et vilkår om oppofrelse, men oppofrelsen skjer gradvis og over tid, til forskjell fra den som følger av direkte fradrag i § 6-1. Verdiforringelse etter § 6-10 vil typisk være ved fysisk slitasje og økonomisk foreldelse. Slit omfatter både slit som følge av bruk, men også slitasjen som oppstår over tid, slik som rust osv.³⁹

Zimmer beskriver «elde» ved at «driftsmidlet blir uhensiktsmessig eller utidsmessig pga. den tekniske eller økonomiske utvikling, selv om det fysisk er intakt». Zimmer fasetter at verdireduksjonen ikke trenger å knytte seg til begge vilkårene, og at det er nok at det skjer på grunn av slit *eller* elde, samt at det ikke er nødvendig å trekke grensen mellom dem.⁴⁰ Det bør her poengteres at vilkåret om slit her ikke skal omfatte øvrig slitasje, som skal dekkes av vedlikehold.⁴¹

Det stilles ikke krav til at verdien rent faktisk har blitt redusert på grunn av slit og elde for å få fradrag ved avskrivning. Det er nok at formuesobjektet er gjenstand for verdiforringelse ved slit og elde for å ha fradragsrett, og konjunktursvingninger har dermed ikke relevans. I Rt. 1920 s.884 (Continental I), kom Høyesterett til at et hotell kunne avskrives selv om omsetningsverdien på grunn av konjunktorene i skatteåret hadde steget. Skattyter må imidlertid selv sitte med den reelle risikoen for verdiforringelsen får å få avskrive kostnader.⁴²

Noen formuesgjenstander er ikke gjenstand for verdiforringelse ved slit og elde og kan ikke avskrives. Et eksempel er kunst, jf. Rt. 1980 s.1428. Også grunneiendom anses ikke utsatt for slit og elde, og heller ikke bygninger som brukes til boligformål, med unntak av visse arbeider- og funksjonærboliger.⁴³ Kostnader knyttet til slike formuesgjenstander kommer først

³⁷ Rt. 1993 s.1012 jf. Rt. 2014 s.104 avsnitt 56.

³⁸ Rt. 1993 s.1012. sml. Ot.prp nr.1 (1999-2000) kapittel 16.3.3.1.

³⁹ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 106.

⁴⁰ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 107.

⁴¹ Rt. 2005 s.306 avsnitt 45.

⁴² Rt. 1996 s. 1256, Rt. 1996 s. 1270 og Rt. 1998 s. 46. jf. HR-2017-2248-A

⁴³ Rt-1937 s.271, Rt. 1938 s. 707, Rt. 1923 s.96, Rt. 1965 s.60.

til fradrag ved realisasjon da kostnadene legges til inngangsverdien jf. § 6-2 og § 9-1 flg. Forekomster verdiforringes heller ikke, men kan avskrives av uttømmingssynspunkt.⁴⁴

2.4.4. Vilkåret «betydelige driftsmiddel» jf. § 14-40.

Etter § 6-10 gis det fradrag for verdiforringelse på «betydelige driftsmidler».

Ordlyden «driftsmiddel» er vid, og taler for at hvilket som helst formuesobjekt omfattes. I ligningspraksis beskrives driftsmiddel som et «formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til bruk i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).»⁴⁵ Videre avgrenses driftsmiddel mot varer - så kalt omløpsmidler. Driftsmidler kan bestå av anleggsgjenstander i virksomhet, som regel fysiske gjenstander, men det kan også forekomme finansielle og immaterielle eiendeler som omfattes.⁴⁶

Skatteloven § 6-10 første ledd henviser til §§ 14-30 flg., der § 14-41 lister opp saldogrupper som driftsmidler inndeles i, og som kan gi en viss veiledning til hva som kan utgjøre et driftsmiddel. Denne listen er imidlertid ikke uttømmende. Bestemmelsen nevner blant annet traktorer, lastebiler, skip, forretningsbygg og kontormaskiner. Det er ikke et krav om at driftsmidlene har tilknytning til en virksomhet, men gjenstander som kun brukes privat omfattes ikke, jf. sktl. § 5-21 (1).⁴⁷

Driftsmidlet må i tillegg være *betydelig* for å omfattes av avskrivningsreglene. Definisjonen av «betydelige driftsmidler» fremgår av sktl. § 14-40 (1) a. som spesifiserer at vilkårene er kumulative, da det er varige *og* betydelige driftsmidler som avskrives. Som «varige» anses driftsmidlene når de «antas å ha en brukstid på minst tre år» og som «betydelige» når de har en kostpris på minst 15.000 kroner. Et driftsmiddel må altså være både betydelig og varig for å omfattes av *plikten* til aktivering.

Vilkåret «betydelige» skaper sjelden problemer da 15 000 kroners kravet oppstiller en konkret og sjablongmessig grense for skattyter å forholde seg til. Det har dermed ingen betydelse om

⁴⁴ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 113.

⁴⁵ Skatte-ABC 2022/23, punkt D-1-2.1.

⁴⁶ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 105.

⁴⁷ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 105.

driftsmidlet anses å være betydelig i den eventuelle næringsvirksomheten.⁴⁸ Beløpet på 15 000 kroner omfatter utgifter til anskaffelse av gjenstander, som kjøpesum, tilvirkningsverdi, toll, frakt, montering, megler osv. Det tas utgangspunkt i den enkelte anskaffelse, og ikke kostnadene ved den opprinnelige anskaffelsen. For eksempel vil kostnader på 14 000 kroner for en brukt gjenstand kunne fradragsføres direkte selv om gjenstanden som ny kostet 25 000 kroner.⁴⁹

Ordlyden «varig» har et mer skjønnsmessig preg, og kan noen ganger være gjenstand for en konkret vurdering. At «brukstiden» må være på minst tre år taler for at det er objektets *funksjonelle livstid* fra anskaffelsestidspunktet som skal vektlegges, ikke den tid som skattyter eier eller bruker objektet. For eksempel har det ingen betydning om skattyter har planer om å selge sin helt nye traktor om tre år, traktoren må uansett aktiveres da den har en levetid på over tre år fra anskaffelsestidspunktet. Også gjenstandens funksjonelle levetid beregnes fra ervervstidspunktet for den aktuelle skattyter.⁵⁰

Plikten ved aktivering innebærer at retten til fradrag i sin helhet faller bort hvis kostnaden ikke aktiveres.⁵¹ Etter § 14-40 annet ledd fremgår det at skattyter har aktiveringsrett, men ikke plikt, hvis driftsmidlet som er anskaffet ikke er varig og betydelig. Dette innebærer at kostnadene vil anses som «pådratt» allerede ved anskaffelsen av driftsmidlet. Skattyter kan da velge å fradragsføre kostnadene direkte, eller aktivere og avskrive de.

Etter sktl. § 14-40 annet og tredje ledd fremgår en forskjell mellom påkostning og nyanskaffelse. Et nyanskaffet driftsmiddel med en kostpris som er lavere enn 15 000 kroner (eller brukstid på under tre år), kan fradragsføres direkte. Er kostnaden i stedet knyttet til påkostning på driftsmidlet, så må de avskrives selv om kostprisen er under 15 000 kroner, jf. punkt. 2.3 om påkostning.

Eksempelvis vil det være krav om aktivering hvis et bygg i næring får oppgradert en dør uten vedlikeholdsbehov, og dette koster 3000 kr. Mens en nyanskaffet gressklipper til næring, som koster 10 000 kr, kan fradragsføres direkte.⁵²

⁴⁸ Ot.prp.nr.19 (1983-1984) s.17.

⁴⁹ Folkvord, Ben, Furuseth, Eivind, Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 11. utg. Gyldendal 2021, pkt. 7.3.2.

⁵⁰ Ot.prp.nr.19 (1983-1984) s.17.

⁵¹ Folkvord, Benn, Furuseth, Eivind og Gjems-Onstad, Ole (2021). *Norsk bedriftsskatterett*. Oslo: Gyldendal. punkt. 6.1.

⁵² Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s. 214.

Orkla/Lilleborg-dommen gjaldt sammenhengen mellom sktl. § 6-25 og § 14-40. Selv om det etter § 6-25 forelå «kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller blitt til driftsmidler», så var ikke driftsmidlene å anse som «varige» etter §14-40 (1). Betydelighetskravet til driftsmidler i sktl. § 14-40 var dermed ikke oppfylt, og kostnadene var ikke aktiveringspliktige.⁵³

2.5. Sammendrag

For å ha rett til fradrag etter skatteloven § 6-1, eller avskrivninger etter § 6-10, må kostnadene være tilknyttet skattepliktig inntekt i Norge, og anses som pådratt. Har verdier kun skiftet form, må de aktiveres og fradragsføres etter avskrivningsreglene i § 6-10, jf. Rt. 2014 s.108. Avgjørelsen av om vilkåret er oppfylt må foretas etter en objektiv vurdering.⁵⁴

For at kostnadene skal kunne anses som “pådratt” etter § 6-1, må det ha skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling. Hvis det er sannsynlighet for at kostnader tilknyttet et driftsmiddel vil generere i en fremtidig verdi, anses de å være en investering og dermed ikke pådratt, jf. R. 2015 s.367. De må imidlertid også oppfylle kravet til betydelighet i § 14-40 for å være aktiveringspliktige.

Avskrivninger foretas av driftsmiddel som verdiforringes ved slit og elde, og omfatter f.eks. ikke kunst, grunn mv. Konjunktursvingninger har ikke betydning for avskrivningsretten, jf. Rt. 1920 s.884. Aktiveres ikke kostnadene, faller fradragsretten bort. For at skattyter skal ha plikt til å avskrive et driftsmiddel, må de være betydelig og varig jf. §§ 6-10 og 14-40.

Med betydelige driftsmiddel menes driftsmiddel med en antatt varighet på over tre år, og en inngangsverdi for skattyter på over 15 000 kroner. Retten til fradrag knytter seg til valgmuligheten å avskrive ubetydelige driftsmiddel som verdiforringes ved slit og elde, eller å fradragsføre dem direkte, jf. sktl. § 14-40 (2). Denne valgmuligheten gjelder imidlertid bare ved nyanskaffelse av driftsmiddel, og ikke ved påkostning, jf. § 14-40 (3).

For å få fradrag for vedlikeholdskostnader etter § 6-1 må arbeidene etter en objektiv vurdering dekke et reelt vedlikeholdsbehov. Kostnadene er begrenset til de kostnader som har vært *nødvendige*.⁵⁵ Arbeidene må ikke gå ut over det å bringe formuesobjektet tilbake i sin

⁵³ Rt-2015-367 (Orkla/Lilleborg) avsnitt 62.

⁵⁴ Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.225.

⁵⁵ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s.60. sml. HR-2016-1801-A avsnitt 38.

opprinnelige stand, og ved forbedringer på formuesobjektet må endringene ligge innenfor det standardnivå som det hadde som nytt; lavt, middels eller høyt.⁵⁶

Ved vurderingen sees det hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold.⁵⁷ Rene endringer gir som hovedregel ikke rett til fradrag for vedlikehold. Et unntak er når de skjer i tilknytning til vedlikehold og ikke fører til økte merutgifter, samt at endringene er en forutsetning for, eller konsekvens av vedlikeholdet. Funksjonsforandringer begrenser imidlertid denne fradragsretten.⁵⁸ Også en funksjonsforbedring kan medføre at kostnadene ikke anses som pådratt.⁵⁹

Selv i de tilfeller der det foreligger vedlikehold i skattemessig forstand, trekkes en grense ved når et driftsmiddel har gjennomgått en så omfattende forandring at det ikke lenger kan anses som den samme gjenstand. Dette vil være når de gjenstående delene fra det opprinnelige objektet utgjør en «mindre vesentlig del» av den opprinnelige gjenstanden.⁶⁰ Slike investeringer må da aktiveres og avskrives.

Betydelsen av grensen mellom vedlikehold og påkostning for denne oppgaven kan virke fjern. Skattyter har imidlertid ikke automatisk rett på fradrag for vedlikeholdskostnader hvis vedlikeholdsarbeid ikke anses som nyanskaffelse. Det må i tillegg foretas en vurdering av om kostnadene ved vedlikeholdet er å anse som pådratt, slik at de ikke knytter seg til påkostninger, og må aktiveres likevel.

3. Saldoavskrivning

3.1. Om saldogruppene i § 14-41

Dagens avskrivningsregler er forenklet gjennom at driftsmidler kan avskrives samlet. I stedet for at alle driftsmidler avskrives hver for seg, kan de legges inn i samlesaldo der driftsmidler av samme art skrives av under ett, med den samme proSENTSatsen.⁶¹ Skatteloven lister i § 14-41 opp ti forskjellige saldogrupper fra a til j. Gruppene a til d er samlesaldoer, der flere driftsmiddel avskrives under ett. Gruppe e til i gjelder for store løsøre gjenstander som

⁵⁶ Skatte-ABC 2022-23, punkt V-3-4. og V-3-5.3.

⁵⁷ HR-2020-2018-A avsnitt 44-46 og HR-2016-1801-A avsnitt 48.

⁵⁸ HR-2016-1801-A avsnitt 42.

⁵⁹ HR-2020-2018-A avsnitt 46 og 52.

⁶⁰ Rt. 1999 s.1303 s.1307.

⁶¹ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHN AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 124.

avskrives individuelt. Gruppe j er en kombinasjon, hvor driftsmidlene skal avskrives samlet, men gruppert etter bygg, jf. § 14-41 (4) tredje punktum.⁶²

I saldogruppene skjer avskrivningen degressivt med en prosentsats av gjenværende verdi, hvert år, jf. §§ 14-41 til 14-43. Dette til forskjell fra for eksempel avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, som skjer lineært - med like stort beløp hvert år. Det antas at det er de degressive avskrivningene som i alminnelighet best ivaretar driftsmidlets faktiske verdiforringelse.⁶³ Det er i tillegg utfyllende regler om forhøyet avskrivningssats i flere av bestemmelsene i skattelovens kapittel 14, som til viss grad vil modifisere de sjablongmessige avskrivningssatsene. Skatteloven § 14-41 er den alminnelige regelen for saldoavskrivning, men loven har også spesielle regler for avskrivning, jf. blant annet §§ 14-50 til 14-53.

Avskrivningssatsen avhenger av i hvilken saldogruppe driftsmidlet allokeres til. Satsene varierer med høyeste avskrivningssats på 30%, til laveste på 2%. Det vil dermed ha stor skattemessig betydning for skattyter hvilken gruppe driftsmiddelet allokeres til. For å øke likviditeten vil skattyter som regel ønske å allokere driftsmiddelet til den saldogruppe som har høyest avskrivningssats i de tilfeller der det er to eller flere saldogrupper som driftsmiddelet kan passe inn under.

Innføringen av saldogreglene skulle representere «en klar forenkling» etter forarbeidene.⁶⁴ Saldoavskrivningene skulle gjøre at skattyter ikke lengre måtte å ha kontroll på opprinnelig kostpris for hvert enkelt driftsmiddel ved ligning, salg eller nyanskaffelse. Skattyter skulle da bare trenge å føre inn kostprisen ved anskaffelse, og trekke fra salgsprisen ved salg.⁶⁵

På bakgrunn av overdrevne avskrivninger som skapte problemer i form av reell skattekreditt ble det i 1990 foreslått endringer av inndelingen av saldogruppene. De nye gruppene skulle bedre gjenspeile driftsmiddelets reelle verdifall.⁶⁶ Hensynet om avskrivninger på bakgrunn av driftsmidlenes reelle verdiforringelse skal veies opp mot forenklingshensynet, både av hensyn til skattyter og ligningsetaten. Saldogruppene skulle derfor representere driftsmidlenes gjennomsnittlig faktiske verdiforringelse.⁶⁷ I rettspraksis er det uttalt at avskrivningssatsene

⁶² Skatte-ABC 2021, pkt. 6.

⁶³ Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Bedrift, selskap og skatt. 7. utg. Universitetsforlaget 2019, s. 124.

⁶⁴ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) pkt.1.2 (side 6) og 3.2.1.

⁶⁵ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) pkt. 3.2.2. (side 21).

⁶⁶ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) pkt. 6.3.1.

⁶⁷ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) pkt. 6.3.1. (side 112-113.)

også baserer seg på hensynene til oversiktlig og forutberegnelighet, både for skattekontor og skattesubjektet.⁶⁸

3.2. Allokering

3.2.1. Utgangspunktet

Noen ganger kan det oppstå spørsmål om hvilken saldogruppe et driftsmiddel skal henføres til da driftsmidlet kan passe inn under flere grupper. Oppregningen av driftsmiddel i § 14-41 første ledd er ikke uttømmende og objekt som ikke er nevnt skal allokere til den gruppe som det har mest til felles med. I forarbeidene fastslås at driftsmiddel som er gjenstand for verdiforringelse, men ikke er opplistet i bestemmelsen må «henføres til den gruppen som de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme».⁶⁹

Det spørsmål som har vært oppe hyppigst i rettspraksis er særlig vurderingen av om driftsmidlet skal allokere til saldogruppe for maskiner (d) 20%, bygg og anlegg (h) 4%, eller forretningsbygg (i) 2%. Det har blitt utpenslet momenter som vektlegges ved vurderingen av hvilken saldogruppe driftsmidlet skal allokere til.

Spørsmålet om hvilken saldogruppe driftsmiddel skal allokere til, har særlig oppstått på områder i industrien. Det har i rettspraksis vært oppe flertallet av saker som omfatter produksjons- eller industrivirksomheter, som for eksempel oljevirkosomhet, gass-utvinning og distribusjon, bioraffineri, aluminiumsverk, telekommunikasjon mv. For slike driftsmidler finnes det ikke en egen saldogruppe, og de eksisterende avskrivningsgruppene har heller ikke samsvart med den tidsmessige verdiforringelse som antas å gjelde for disse driftsmiddelene.⁷⁰ Loven gir liten veiledning på området og grensen mellom nevnte saldogrupper har derfor blitt utpenslet i rettspraksis.

Departementet har i Ot.prp.nr.26 (1980-1981) pkt. 3.3.6. trukket frem viktigheten av avgrensningen mellom anlegg og maskiner, samt maskiner og bygninger. Det nevnes at «spesielt bygningsmessig arbeid som iverksettes av hensyn til produksjonsmaskineriet, kan avskrives sammen med maskinene». Det gis eksempler på slike bygningsmessige arbeid; «spesielle røropplegg, spesielle elektriske opplegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle

⁶⁸ TOSLO-2007-82344 sml. LG-2016-10924.

⁶⁹ Ot.prp.nr.19 (1983-1984) s. 17.

⁷⁰ Prop. 1 LS (2011-2012) side 155.

fundamenter og forsterkninger». Vanlig forsterkning av gulv og fundamenter vil hovedsakelig avskrives sammen med bygget.

Videre i forarbeidene påpekes også at det er «vanlig å ta utgangspunkt i at alt monteringsarbeid må betraktes som en del av maskinene og gjøres til gjenstand for avskrivning sammen med disse».⁷¹ Saldogruppe d for maskiner mv., anses å omfatte alle «løse» driftsmidler, som f.eks. biler.⁷²

I telenettuttalelsen fra 1996 uttalte seg departementet om hvordan trafikkmaskinen» til Telenor AS skulle avskrives.⁷³ De tar stilling til om telenettet er ett driftsmiddel eller flere, og hvilken avskrivningsgruppe det skal avskrives under. Ved vurderingen av om telenettet skal henføres til saldogruppe for maskiner eller bygg og anlegg tar departementet utgangspunkt i en tolkning av loven basert på dets ordlyd, forarbeider og formålet med reglene mv.

Departementet kommer til at selv om telenettet rent språklig betegnes som anlegg så er de fleste elementer i dette å anse som driftsløsøre. Dette eksemplifiseres med at det er flere ting som språklig betegnes som anlegg, men allokeres som driftsløsøre, slik som overvåkingsanlegg som henføres under kontormaskin-gruppen. Ordlyden i seg selv er dermed ikke avgjørende.

Videre slår departementet fast at driftsmidlet telenettet «må betraktes som løsøre som ikke pliktes avskrevet sammen med bygninger hvor de er installert». Deretter nevnes at «tradisjonelle maskiner i industri og produksjonsmaskiner i tjenesteytende næringer» også skal avskrives i saldogruppe for maskiner «selv om de er fast montert i en bygning».

Avslutningsvis påpekes at «det med anlegg særlig er ment faste innretninger som er forutsatt utbyttet der de er plassert», slik som kaier, broer, skinnegang mv. Dette ble ansett å være innretninger som «skaper forutsetninger for anvendelse av rørlige driftsmidler som står for selve den produktive virksomheten».

Grensen mellom saldogruppe d og k kan etter dette kort sammenfattes med at; saldogruppe d som omfatter blant annet maskiner, er en gruppe som omfatter driftsløsøre, men også produksjonsmaskiner som er integrert i anlegg vil omfattes av gruppen. Utgifter ved arbeid som er knyttet til produksjonsmaskiner eller bygningsmessig arbeid som er spesialtilpasset for

⁷¹ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) pkt. 3.3.6.

⁷² Ot.prp.nr.26 (1980-1981) pkt.3.3.1.

⁷³ «Avskrivningen av 'trafikkmaskinen' til Telenor AS» fra 8. oktober 1996.

maskiner, skal allokere til maskingruppen. Med anlegg menes hovedsakelig faste innretninger som ikke skal flyttes på, og innretninger som trengs for at rørlige driftsmiddel skal fungere. At en innretning i alminnelighet benevnes som «anlegg» trenger ikke nødvendigvis tale for at det er et anlegg etter de skatterettslige saldogrupperingene.

3.2.2. Grensen mellom saldogruppe h og i

I Bakke Bro Brygge (HR-2005-435-A) var spørsmålet om et bygg skulle allokere til saldogruppe i for forretningsbygg, eller h for bygg og anlegg. Skattyter mente at forretningsbygg kun omfattet kontorer og butikker. Når undervisningsvirksomhet og helsestudio erstatte tidligere leietakere, mente derfor skattyter at bygget ikke lenger hovedsakelig skulle klassifiseres som forretningsbygg, men som bygg og anlegg. jf. § 14-41 (2).

I dommen er det innledningsvis poengtert at det er verdiforringelse ved slit og elde som skal avskrives, og at slitasje utover dette skal fradragsføres som kostnader til ordinært vedlikehold etter § 6-11. Det kunne dermed ikke legges vekt på at de nye leietakernes aktiviteter ville medføre høyere slitasje, og kortere levetid på lokalene.⁷⁴

Høyesterett tok deretter utgangspunkt i lovens ordlyd og tolket denne i tråd med lovens historikk og forarbeider. I avsnitt 40 uttaler retten at «der det er trukket en grense mot ‘bygg og anlegg’ har sistnevnte kategori blitt knyttet til industrivirksomhet og industriproduksjon, mens forretningsvirksomhet er blitt forstått vidt, og har omfattet kontorarbeidsplasser, salgsvirksomhet og tjenesteyting.»

Høyesterett kom frem til at det som etter sin aktivitet ikke kunne anses som anlegg- og produksjonsvirksomhet, ikke hørte hjemme i gruppe h for «bygg og anlegg».

Undervisningsvirksomheten og helsestudioet passet best under tjenesteyting og ble på bakgrunn av dette ansett å tilhøre gruppen for «forretningsbygg».

Avslutningsvis la Høyesterett til grunn at det er «aktivitetene som foregår i bygget, som skal være avgjørende for byggets kategorisering i forhold til avskrivningsreglene». En «helhetsbetraktning basert på bygningenes art, beliggenhet og fleksibilitet» skal ikke tillegges

⁷⁴ Rt. 2005 s.306. – HR-2005-435-A.

vekt, da dette vil skape unødvendig kompliserte regler på et område der lovgiver fremhevet at «enkelthet og forutberegnelighet bør tilstrebes», jf. avsnitt 48.

3.2.3. Grensen mellom saldogruppe g og h

En aktuell sak som gjelder allokering av driftsmidler, er Gasnor-dommen (LG-2005-59366). Rettsspørsmålet var om et gassdistribusjonsanlegg var å anse som «bygg og anlegg» etter saldogruppe h, eller «maskin» etter saldogruppe d.

Lagmannsretten omtalte maskin-gruppen som en *samlegruppe for løsøre* som ikke hører hjemme i andre saldogrupper, samt at aktuelle rør i saken var *varig forbundet med hverandre og grunnen*, da disse mest sannsynlig ikke ville graves opp igjen for annen utnyttelse. Gassdistribusjonsnettet skulle derfor plasseres i saldogruppe for bygg og anlegg. Dette er forenlig med de vurderingsmoment som fremgår av telenettuttalelsen og Ot.prp.nr.26 (1980-1981).

I Alcoa- og Hydro-sakene som begge gjaldt anlegg i aluminiums-industrien, tok lagmannsretten utgangspunkt i driftsmidlets *fysiske beskaffenhet* for å avgjøre hvilken saldogruppe det skulle henføres til. Funksjonelle kriterier kunne få betydning ved tvil.⁷⁵

Hydro-saken gjaldt allokering av anlegget i sin helhet. I dommen legges stor vekt på levetidsbetraktninger, og at det sentrale ved levetidsbetraktninger vil være driftsmidlets antatte økonomiske levetid, ikke hvilken saldogruppe som det iht. avskrivningstid passer best inn under.⁷⁶ Retten kom her til at komponentene måtte henføres til gruppen for «bygg og anlegg», og skattyter tapte saken.

I Alcoa-saken gjaldt allokeringen store deler av anlegget, og problemstillingen var om investeringer ved innretninger som var direkte knyttet til selve fremstillingen av aluminium, skulle anses som maskin eller anlegg. Det var ikke omtvistet at elektrolysekarene, der selve fremstillingen skjer, var å anse som maskiner.

I den konkrete vurderingen kom lagmannsretten til at tilhørende tørreanseanlegg, inkludert våtvasker og tårn «fremtrer som en fysisk enhet av en slik størrelse og karakter at det er mest naturlig å sammenlikne dette med fast eiendom og ikke med løsøre.» Det blir poengtert at innretningene også var forutsatt brukt der de var montert og språklig sett hadde mer karakter

⁷⁵ LB-2007-76034 (Hydro) og LH-2011-33729 (Alcoa)

⁷⁶ LB-2007-76034 og LH-2011-33729.

av anlegg, enn som maskin. Rørsystemet som var knyttet til elektrolysecellene falt også utenfor maskin-gruppen. Disse synspunktene avviker noe fra det utgangspunkt som fastslås i telenettuttalelsen om at også maskiner montert i anlegg skal anses som maskiner. Samt det at innretningen rent språklig betegnes som anlegg, ikke har stor vekt i vurderingen.

Ved allokering av oppredningsinstallasjon i anlegget, la lagmannsretten vekt på hvordan denne fysisk fortonet seg, og kom til at motorer, transportbånd og andre mekaniske bevegelige deler hørte under gruppen for anlegg da, de ble utnyttet som en enhet der de var plassert. Levetidsbetraktninger ble ikke ansett som et avgjørende moment, selv om noen delers høye slitasje kunne tilsi en levetid på under 20 år for oppredningsinstallasjonen.

I Mongstad-saken (LG-2016-10924) hadde selskapet gjort betydelige investeringer i såkalte PQP- og VOC-innretninger. De hadde for skatteformål delt opp disse i separate driftsmidler og henført dem til saldogruppe d og h. Skattemyndigheten mente at de skulle ses som ett driftsmiddel og kun allokeres til gruppe h for bygg og anlegg.

Lagmannsretten fastslo, i likhet med øvrig rettspraksis, at «de sentrale kriteriene for å avgjøre hvilken saldogruppe komponenter skal henføres til er funksjonalitet, fysisk beskaffenhet og levetidsbetraktninger.» Levetidsbetraktninger ble ansett å ha en «lavere vekt» da dette vil kunne variere etter bruksmåte og vedlikehold, noe som også er i tråd med uttalelsen i Bakke Bro, se oppgavens punkt 3.2.1.

Videre i Mongstad-saken skilles det mellom deler som *produserer*, og som da henføres til maskin-gruppen, og deler som har en *tilretteleggende funksjon*, og som plasseres i bygg og anleggs-gruppen. Retten ga eksempel fra Hydro-Polymer-dommen, sml. Utv. 2009 s. 363, der fundamenter, rørbroer, tanker, strømskinne og brannvarslingsutstyr ble ansett som komponenter med tilretteleggende funksjoner, mens komponenter til klorproduksjon ble henført til maskin-gruppen.

Lagmannsretten i Mongstad-saken avfeiet avslutningsvis at anførselen om at de omtvistede innretningene har mer til felles med fast eiendom da de er nagelfaste og ikke flyttbare. Retten poengterte at «dess større maskiner det gjelder, dess mindre aktuelt vil det gjennomgående være å flytte maskinene.» Det hadde dermed ikke betydning at anleggsgruppen etter en tingsrettslig vurdering ville ha mer likheter med fast eiendom enn løsøre. Konklusjonen ble at innretningene som var knyttet til produksjon skulle henføres til saldogruppe for maskiner. Skattyter vant saken.

Telenettuttalelsen har i flere dommer blitt trukket frem, men har slik som i Alcoa- og Hydrodommen hatt begrenset vekt på bakgrunn av de få faktumlikhetene. I Gasnor nevnes for eksempel at uttalelsen i «begrenset grad» er parallell med aktuelt faktum. I Alcoa- og Hydrodommene poengteres at komponentene i telenettet hadde *ensartede funksjoner*, noe som ikke var tilfelle for komponentene i aluminiumsverkene.

En dom der uttalelsen fått avgjørende vekt er imidlertid Telenor Norge AS (LB-2021-86675). Saken gjaldt allokering av trekkør til fibernettnett. Faktum var hovedsakelig likt med Telenettuttalelsen, men i sistnevnte bestod aktuelt bakkenett av jordkabler med kobber, mens det i Telenor Norge-saken ble brukt glassfiber som måtte blåses gjennom trekkør.

Telenor allokerte trekkørene i selvangivelsen til saldogruppe for maskiner som en del av det øvrige nettverket, slik som etter telenettuttalelsen. Skattekontoret mente imidlertid at trekkørene skulle allokeres til saldogruppe h for bygg og anlegg, noe som ville innebære en skatteøkning på totalt nesten 50 millioner kroner for skattyter.

Lagmannsretten gikk igjennom gjeldende rett og slo innledningsvis fast at kulverter og «varige fremføringskanaler for kabler» skulle aktiveres, i tråd med Telenettuttalelsen, og spørsmålet var om trekkørene var å anse som varige fremføringskanaler.

Det ble i dommen, under henvisning til Telenettuttalelsen, fastsatt at nedgravingen av trekkørene skyldes praktiske hensyn og ikke var en «nødvendig forutsetning» for funksjonaliteten av telenettet. Dette på bakgrunn av at trekkørenes primære funksjon var å beskytte fiberkabelen mot ytre belastning. Rørene hadde dermed større likheter med jordkablene med kobber i Telenettuttalelsen, enn opp mot kulverter og andre «varige fremføringskanaler for kabler».

Skulle likevel varige fremføringskanaler benyttes, måtte uansett trekkør legges inni disse, for at det skulle kunne blåses inn glassfibernettnett. At trekkørene ble gravd ned før fibernettnett ble blåst gjennom, var gjort med bakgrunn i praktiske hensyn, og derfor ikke en nødvendig forutsetning for nettets funksjon.

Lagmannsretten la stor vekt på momentene som fremgår av Telenettuttalelsen da denne hadde store faktiske likheter med saken, og ble ansett som «en veloverveid prinsipputtalelse» på bakgrunn av grundig arbeid med saken. Uttalelsen har også blitt praktisert i etterfølgende ligningspraksis på tilsvarende områder.

4. Dekomponering

4.1. Utgangspunktet

I noen tilfeller der det er flere objekt som er koblet sammen, kan det være vanskelig å avgjøre om de da er å anse som et eller flere driftsmidler. I slike tilfeller er det særlig to grunner til hvorfor det er viktig å ta stilling til om det dreier seg om et eller flere driftsmidler. For det første kan en såkalt dekomponering innebære at objektene må inndeles i forskjellig saldogrupper med forskjellig avskrivningssats. For det andre så vil konklusjonen kunne ha betydning for avgjørelsen av om kostnader kan fradragsføres direkte eller om de må aktiveres og avskrives.⁷⁷

Eksempelvis skal bygninger og grunn behandles som forskjellige driftsmiddel. Bygg anses å få et verditap over tid og kan dermed aktiveres og avskrives. Grunn på den andre siden må aktiveres, men da dette ikke anses for å verdiforringes over tid, gir det ikke rett til fradrag ved avskrivninger.⁷⁸ Tekniske installasjoner i bygg skal skilles ut i egen avskrivningsgruppe, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav j. Bygg som kan henføres til forskjellige grupper på grunn av leietakers aktiviteter (se kapittel 3.2.1.) skal sees under ett driftsmiddel, mens seksjoner i bygg anses som flere driftsmiddel, jf. sktl. § 14-41 (2).

I vurderingen av om det er ett eller flere driftsmiddel har forarbeidene gitt en viss veiledning. Ot.prp.19 (1983-1984) slår fast at «det avgjørende etter gjeldende rett er om det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet».⁷⁹ Skatte-ABC uttrykker at det må foretas en helhetsvurdering av om det foreligger en slik sammenheng og det er flere momenter som har vekt. Dette vil særlig være om komponentene rent fysisk er koblet eller montert sammen, eller om de funksjonelt fungerer sammen i en prosess.⁸⁰

Hvis delene kan brukes hver for seg anses de som separate driftsmiddel. Dette illustreres i Utv. 1981 s.544 der en gjødselspredere og en kraftoverføringsaksel ble ansett som to forskjellige driftsmiddel. Selv om gjenstandene kunne brukes sammen, kunne de også anvendes uavhengig av hverandre, hvilket var utslagsgivende i denne saken.

⁷⁷ Gjems-Onstad, Ole mfl. Norsk Bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, side 115. (pkt. 7.3.2.c.)

⁷⁸ LB-2021-86675 sml. Gjems-Onstad, Ole mfl. Norsk Bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, side 115. (pkt. 7.3.2.c.)

⁷⁹ Ot.prp.19 (1983-1984) punkt 4.8. (side 10)

⁸⁰ Skatte-ABC 2022-23, punkt. D-1-3.1. sml. UTV 2005 s.1172.

På den andre siden skal driftsmiddel som utgangspunkt ikke splittes opp. Forarbeidene eksemplifiserer dette med at en bil ikke skal «splittes opp i sine enkelte bestanddeler, slik som støtdempere, eksosanlegg, dekk mv.». Dette gjelder også selv om bilen kjøpes i deler og senere settes sammen.⁸¹

En omtalt uttalelse vedrørende dekomponering, er Telettuttalelsen fra 1996 som er nevnt under punkt 3.2. om allokering. I uttalelsen kommer departementet til at telenettets sentraler, signalforsterkere, signalsendere og mottakere, kabler, andre mindre linjer og annet elektronisk utstyr skulle avskrives som ett driftsmiddel. Dette på bakgrunn av den «funksjonelle sammenheng det er mellom alle de enheter og komponenter som inngår i telenettet og som til sammen muliggjør trafikkavviklingen [...]».

Bygninger, master og tårn, kulverter og andre «varige fremføringskanaler» mv. var imidlertid ikke en del av samme driftsmiddel og skulle avskrives som bygg og anlegg.⁸²

4.2. Underrettspraksis

Aktuelle kriterier for å skille mellom ett eller flere driftsmiddel har blitt utpenslet i rettspraksis og i juridisk teori. Blant annet var lagmannsretten i Hydro-dommen av den oppfatningen at hensynet til saldogrupperingen skal samsvare med driftsmidlet levetid, og at objektet dermed måtte deles opp i flere komponenter.⁸³ Forenklingshensyn tilsier imidlertid at mindre driftsmidler ikke burde deles opp og heller anses som én enhet, selv i de tilfeller der det ikke foreligger stor grad av fysisk eller funksjonell integrasjon mellom delene, jf. Utv. 2014 s.1447.⁸⁴

I Hydro-dommen uttrykkes at «(j)o større enhet som blir kategorisert under ett, jo mer vil den samlede enhets enkeltheter variere i forhold til de nevnte parametere. Dette innebærer at det må settes en grense i forhold til hvor stort omfanget av en 'maskin' eller et 'anlegg' kan være.». Retten begrunner uttalelsen med at det ikke kan være lovgivers intensjon at objekter med svært ulike levetid skal plasseres i samme saldogruppe.

Skattyter anførte at det var objektets funksjon og den funksjonelle sammenhengen mellom komponentene som var avgjørende, i tråd med Telenettuttalelsen. Retten avfeiet dette, med

⁸¹ Skatte-ABC 2022-23, punkt. D-1-3.2.

⁸² «Avskrivningen av 'trafikkmaskinen' til Telenor AS» fra 8. oktober 1996.

⁸³ LB-2007-76034

⁸⁴ LB-2021-86675 sml. Gjems-Onstad, Ole mfl. Norsk Bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, side 115. (pkt. 7.3.2.c.)

begrunnelsen at telenettuttalelsen hadde begrenset overføringsverdi på bakgrunn av store ulikheter ved faktum, og at det vesentlige momentet ved vurderingen var innretningens fysiske beskaffenhet.⁸⁵ Synspunktet er sammenfallende med andre dommer på industrielt område jf. oppgavens punkt. 3.2.3.

I Alcoa-saken (LH-2011-33729) fastslo lagmannsretten at problemstillingen i saken i stor grad var sammenfallende med Hydro-Sunnal. Saken gjaldt fordelingen til saldogrupper ved avskrivning av diverse investeringer og anskaffelser som selskapet hadde gjort i forbindelse med en omfattende modernisering og utvidelse av aluminiumsverkene. Skattyter mente at komponentene som sammen med elektrolysekarene fremstilte aluminium, skulle fradragsføres som maskiner.

Selskapet anførte at det skulle tas utgangspunkt i komponentenes funksjonelle sammenheng, og viste til telenettuttalelsen, slik som skattyter også gjorde i Hydro-saken. Lagmannsretten var ikke enig i dette utgangspunktet og viste til skattenemndas vurdering av telenettuttalelsen i Hydro-dommen. Nemnda anså at den funksjonelle sammenhengen mellom komponentene i gjeldende sak ikke fikk avgjørende vekt da det for aluminiums-anlegget forelå *ulike og selvstendige* prosesser, mens prosessene i telenettet var *ensartede* og derfor kunne anses som et enkeltstående driftsmiddel.

Lagmannsretten var videre enig med staten om at det måtte foretas en «bredere vurdering enn bare om det er funksjonell sammenheng mellom objektene.» Momenter som ble tillagt vekt var levetiden til komponentene, dets samvirkende funksjoner, samt hvordan det fysisk fremstår både i størrelse og selvstendighet.⁸⁶

Avslutningsvis i Alcoa-saken tas det stilling til om mottaksanlegg og likeretteranlegg tilknyttet strømforsyningen var ett eller to driftsmiddel. I befaringsrapporten fremgikk det at «komponentene er nødvendige for å kunne omforme den høyspente vekselstrømmen til likestrøm for elektrolysen». Retten la her avgjørende vekt på den *fysiske nærheten* og *funksjonelle sammenhengen* mellom komponentene selv om de var plassert i forskjellige bygg, og anså dem som ett driftsmiddel. Øvrige komponenter i saken ble ansett som enkeltstående driftsmiddel ut fra en helhetsvurdering.

⁸⁵ LB-2007-76034

⁸⁶ LB-2007-76034 sml. LG-2011-33729.

Mongstad-saken (LG-2016-10924) skiller seg noe fra Alcoa- og Hydro-sakene. I dommen hadde skattyter allerede foretatt en oppdeling og skilt ut PQP og VOC innretninger i et oljeraffineri, og henført dem til maskin-gruppen. Skattekontoret mente at innretningene ikke var frittstående driftsmiddel som skulle allokere til maskin-gruppen, men til bygg og anlegg. Sentralskattekontoret hadde ved vurderingen av om det forelå ett eller flere driftsmiddel lagt avgjørende vekt på at komponentene hadde en sterkt samvirkende funksjon i avsvovlingsprosessen og at de ikke kunne utføre denne prosessen hvis de ble tatt fra hverandre, noe som tilsa at de var ett driftsmiddel. Dette var i tråd med telenettuttalelsen som la vekt på komponentenes funksjonelle sammenheng.

Skattekontoret mente at anlegg omfattet «faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert», samt at anlegg ofte vil inneholde maskiner «uten at det mister karakteren av anlegg». Videre anså skattekontoret at de omstridte komponentene ikke hadde «maskinkarakter» da de ikke hadde «rørlige deler», men fremsto som passive deler «omtrent som en silo i landbruket.».

Lagmannsretten i Mongstad-saken gikk først innom spørsmålet om driftsmiddel etter gjeldende rett kan og/eller skal dekomponeres. Retten fastslo at avskrivningsgruppene er ment å gjenspeile driftsmidlets reelle verdifall, og at hensynene bak inndelingen i ulike saldogrupper klart trekker i retning av at det kan foretas en oppdeling. Retten la videre til grunn at det følger av « [...] fast rettspraksis at større enheter kan dekomponeres. Spørsmålet er om det skal dekomponeres, eventuelt omfanget og avgrensningen av dekomponeringen.».

Retten viste også til at «både hensynet til forutberegnelighet og hensynene bak inndelingen i de ulike saldogruppene taler for at det foretas en dekomponering», og eksemplifiserte med at «[h]vis store og kostbare innretninger, slik som PQP og VOC, fullt ut må henføres i enten anleggsgruppen eller maskingruppen vil det få svært stor betydning hvilken gruppe innretningen henføres under». Lagmannsretten poengterte at hvis små ulikheter ved driftsmidlet kan avgjøre hvilken gruppe de skal henføres til, vil dette gi skattyter lite forutberegnelighet, men også kunne skape insentiver til skattemotiverte tilpasninger av driftsmidlene.⁸⁷

Det slås med andre ord fast i dommen at det foreligger *hjemmel* for dekomponering, men at spørsmålet er *når* det skal dekomponeres. I den konkrete vurderingen la lagmannsretten også

⁸⁷ LG-2016-10924

her til grunn at det skal tas utgangspunkt i «funktjonalitet, fysisk beskaffenhet og levetidsbetraktninger» ved vurderingen av om de omstridte innretningene var maskiner eller hørte sammen med anlegget.

Ved vurderingen av om anleggene PQP og VOC er en del av anlegget eller enkeltstående maskiner, påpekte retten at det ikke kunne ha særlig betydning at «det i begge anleggene foregår en sammenhengende prosess under trykk, slik staten har anført.» Samt at «[n]ettopp denne sammenhengende prosessen under trykk viser også at PQP og VOC har lite til felles med for eksempel en silo i landbruket». Lagmannsretten la avgjørende vekt på at anleggene produserer petroleumsprodukter gjennom prosesser i flere trinn, og at dette skiller seg fra komponenter som hovedsakelig knytter seg til oppbevaring og konservering, som for eksempel en silo.

Lagmannsretten anså heller ikke at skattekontorets argument om at innretningene «er forutsatt utnyttet der de er plassert» kunne få særlig vekt da store maskiner vil være vanskelige å flytte. Synspunktet er i tråd med Telenettuttalelsen. På grunnlag av at innretningene var knyttet til produksjon som utførte «svært spesialiserte operasjoner» ble de ansett som egne driftsmidler som skal allokere til maskin-gruppen. Momentet om flyttbarhet hadde hovedsakelig vekt i de tilfeller der det var tvil om driftsmidlet var maskin eller ikke.

Lagmannsretten i Mongstad-saken foretok en konkret vurdering av om komponentene var å anse som maskiner for å avgjøre om de var egne driftsmidler eller om de skulle avskrives sammen med anlegget. Dette viser at sammenhengen mellom allokering og dekomponeringen er svært nær, og at det ikke alltid er hensiktsmessig å foreta vurderingene i en bestemt rekkefølge.

En dom fra Oslo tingrett som er aktuell er TOSLO-2007-82344. Spørsmålet var om tre produksjonsplattformer i Statoil Venezuela AS skulle avskrives i saldogruppe for maskiner eller anlegg. Skattyter mente at hver enkelt plattform var et eget driftsmiddel, og som skulle allokere til maskin-gruppen. I dommen la tingretten i likhet med telenettuttalelsen stor vekt på fysisk og funksjonell integrasjon mellom komponentene på en plattform, og at hver enkelt av de var å anse som et eget driftsmiddel.

Ved allokeringen la tingretten avgjørende vekt på driftsmidlets fysiske beskaffenhet og at det hadde mest likheter med saldogruppen for anlegg, i tillegg til at plattformene var fast forankret i havbunnen og var forutsatt benyttet der de var plassert. Retten bemerket at «(s)elv

om enkelte komponenter utfører mekaniske eller kjemiske prosesser finner ikke retten at det endrer klassifisering i saldogruppe h».

De tre plattformene hadde forskjellige funksjoner, hvor den ene separerte olje, gass og vann. Den andre plattformen renses vann for oksygen som ble brukt for å presse opp olje fra oljereservoaret, og den tredje komprimerte gass. Selv om det i dommen gjaldt produksjonsplattformer med maskinelle deler mente retten at «ut fra fysiske kriterier faller plattformene i det vesentligste i gruppen fast eiendom, ikke driftsløse. Innslaget av maskiner og maskinlignende installasjoner er ikke så omfattende at plattformene mister sin karakter av anlegg.» Retten allokerer etter dette plattformene til saldogruppe for anlegg.

Statoil Venezuela-saken hadde mange likheter med faktum Mongstad-dommen, der de omtvistede PQP-innretningene skilte ut svovel fra produktet krakkernafta, og VOC-innretningen omdannet oljedamp til flytende form. Dommene har imidlertid forskjellige konklusjoner og vektning av momenter.

Delvis vil forskjellene nok skyldes at rettsspørsmålet i Mongstad-dommen var om to konkrete innretninger i anleggene kunne dekomponeres og allokere til maskin-gruppen, mens det i Statoil Venezuela AS var spørsmål om plattformene i sin helhet kunne henføres under saldogruppen for maskiner. Sistnevnte har flere likheter med Hydro-Sunddal og Alcoa-sakene der skattyter også ønsket at mesteparten av anlegget skulle fradragsføres som maskin.

Mongstad-dommen trekker på den andre siden også i retning av at det skjedd en utvikling av gjeldende rett ved dekomponering og allokering av industrielle driftsmiddel av en viss størrelse.

I Mongstad-dommen tar lagmannsretten avstand fra begrepsbruket om «fast eiendom» og «løse», og at saldogruppene er en langt mer «finmasket gruppering» som må «fortolkes på bakgrunn av formålet med bestemmelsen». Til statens argument om driftsmidlets stedfasthet poengteres at «dess mer integrerte og tilpasset ulike maskiner er, dess mindre aktuelt vil det være å flytte maskinene». Mongstad-dommen begrenser dermed vekten av momentet med stedfasthet og flyttbarhet av store innretninger, og enheter med produserende funksjoner som er sentrale bestanddeler i den sammenhengende prosessen, skal uavhengig av sin størrelse anses som maskiner.

Som det fremgår av fremstillingen ovenfor, om allokering og dekomponering, er det klart at begge spørsmålene er avhengige av hverandre. Dette gjør at de samme kriteriene har vekt i

begge vurderinger, og man ser at spørsmålene ofte blitt drøftet samlet i rettspraksis. I oppgaven er allokering og dekomponering hovedsakelig fremstilt adskilt, men kan på enkelte steder skli over i hverandre. Skillet i oppgaven er foretatt av pedagogiske hensyn for den videre drøftelsen av dekomponering opp mot vedlikeholdsfradrag.

Det kan avslutningsvis nevnes at Alcoa- og Hydro- dommene har blitt fulgt opp av departementet, og at det blitt foretatt tilføyelser i skatteloven som skal gjøre at avskrivningene av driftsmidler i industrien samsvarer bedre med dets reelle verdiforringelse. På bakgrunn av dette tilkom en forhøyet avskrivningssats på 10% for «anlegg med en brukstid på ikke over 20 år fra det er nytt», jf. sktl. § 14-43 (2) annet punktum, ved lovendring 9. desember 2011 nr. 52.

4.3. Ligningspraksis

I SKN-2008-101 behandlet skatteklagenemnda spørsmålet om kostnader ved oppgraderinger av en vindturbin mv. i et kraftverk skulle anses som vedlikeholdskostnader etter sktl. § 6-11, eller ikke. Det sentrale var om generator og turbin var separate driftsmidler eller om de for skatteformål måtte sees samlet som et aggregat.

Driftsmidler i kraftproduksjon avskrives etter sktl. § 18-6, og ikke etter saldogruppene § 14-41. Nemnda kom til at rettskildene innen kraftbeskatningsområdet talte for at turbin og generator skulle anses som separate driftsmidler, og så deretter på om denne konklusjonen samsvarte med de alminnelige reglene om saldoavskrivninger i skattelovens kapittel 14.

Skatteklagenemnda gikk først innom forarbeider og Skatte-ABC, og ga uttrykk for at det sentrale var « [...]etter dette en vurdering av den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom de ulike komponentene.»⁸⁸ På bakgrunn av Hydro-dommen la nemnda til grunn at det måtte foretas en konkret vurdering av hva som fysisk og funksjonelt utgjorde én enhet, der likeartede funksjoner og graden av fysisk tilknytning og integrering var av vekt.

Overføringsverdien av Hydro- og Alcoa-dommene ble for øvrig ansett som noe begrenset da det etter sktl. §18-6 var klart i aktuell sak at ikke hele anlegget utgjorde ett samlet driftsmiddel. Dette var ikke avklart i Hydro- og Alcoa-sakene da de ikke gjaldt kraftanlegg, og bygget på de alminnelige reglene om saldoavskrivninger i sktl. § 14-41.

⁸⁸ Ot.prp.nr.19 (1983–1984) s. 10, Utv. 2005 s. 1172 og Lignings-ABC 2013/14.

I den konkrete vurderingen anså skatteklagenemnda at turbin og generator var funksjonelt konstruert for å fungere sammen i prosessen med å skape elektrisitet av vannkraft, og at de uten hverandre hadde liten, eller ingen funksjon. Dette kunne tale for at turbin og generator utgjorde ett driftsmiddel. Nemnda poengterte at det på den andre siden trengs flere komponenter en de to for å kunne skape elektrisitet av vannkraft, og at nevnte komponenters forskjellige funksjoner i prosessen talte for at de var to driftsmiddel.

Den fysiske sammenhengen ble fastslått som stor mellom generator og turbin da de var «designet for å fungere sammen». På den andre siden var komponentene kun sammenkoblet med bolter, noe som ikke i seg selv talte for at de var å anse som ett enkelt driftsmiddel. Skatteklagenemnda påpekte at det var tydelig hvor grensen mellom turbin og generator gikk, selv når de var koblet sammen, og at det var mulig å koble dem fra hverandre ved vedlikehold mv.

Nemnda la videre vekt på at aggregat og turbin var fysisk store, både samlet og hver for seg, og at det var enkelt å fastslå hva som utgjorde generatordelen og hva som utgjorde turbindelen. De alminnelige reglene på området ble ansett for å være forenlige med de særskilte kildene på kraftbeskatningsområdet, og turbin og generator ble dermed fastslått å være separate driftsmidler.

Saken i skatteklagenemnda legger vekt på objektenes fysiske beskaffenhet, fysiske og funksjonelle integrasjon, fysiske størrelse og objektenes selvstendighet.

4.4. Når driftsmidler skal vurderes samlet

Noen driftsmidler skal vurderes samlet slik at hele beholdningen skal aktiveres i stedet for å fradragsføres direkte.

Det nyeste eksempelet på dette er en dom avsagt i Oslo tingrett, TOSL-2021-164217, der spørsmålet var om totalt 700 000 AMS-strømmålere som Elvia AS (tidligere Hafslund Nett AS), kjøpt inn på bakgrunn av et myndighetspålegg, skulle anses som ett eller flere driftsmiddel.⁸⁹

Skattedirektoratet hadde i tidligere BFU konkludert med at strømmålerne måtte sees som én beholdning og ett driftsmiddel, hvilket ville innebære at de samlet ville anses som ett betydelige driftsmiddel som måtte aktiveres og avskrives. Dette synspunktet hadde

⁸⁹ Jf. BFU 12/2012 og SKNS1-2021-49.

skattekontoret også lagt til grunn i sitt vedtak overfor skattyter. Elvia var ikke enig, og anførte at hver måler måtte vurderes hver for seg som ett driftsmiddel. På bakgrunn av det måtte de dermed kunne fradragføres direkte som ubetydelige driftsmiddel da hver måler kostet rundt 1800 kroner, jf. sktl. § 14-40.

Skattekontoret la avgjørende vekt på den funksjonelle sammenhengen mellom målerne for selskapet, ikke mellom målerne hver for seg, som går under den så kalte «beholdningslæren». I tillegg mente skattekontoret at så mange utskiftninger som etter faktum, ikke kunne anses som vedlikehold av beholdningen, men måtte kategoriseres som nyanskaffelse, jf. Christensen-dommen.

Tingretten startet den rettslige vurderingen med å fastslå at uenigheten gjelder om strømmålerne skal fradragføres direkte eller avskrives. Retten viste så til departementet sin uttalelse i Ot.prp.nr.19 (1983-1984) om at det kan være aktuelt å vurdere flere driftsmidler under ett. Retten kom til at det forelå hjemmel for å vurdere flere driftsmidler under ett, og viste til juridisk teori. Gjems-Onstad uttrykker at det avgjørende er om «det etter en konkret helhetsvurdering foreligger slik funksjonell og fysisk sammenheng mellom objektene at det er naturlig å se dem som én beholdning», og at beholdningen må være av en viss størrelse.⁹⁰

Etter en konkret vurdering kom tingretten til at det var slik «sammenheng mellom målerne» at det var «naturlig å anse dem som én enhet». Det ble blant annet lagt vekt på at målerne samlet var nødvendige for å kunne oppnå formålet med utskiftningen, og at de måtte sees på som én investering. Målerne måtte dermed aktiveres og avskrives.

I juridisk teori er beholdningssynspunktet forklart med at hvis skattyter kjøper flere datamaskiner under ett som en førstegangsanskaffelse eller utvidelse, så kan skattyter ikke kreve fradrag, men må aktivere og avskrive hele beholdningen. Fordelen med en slik aktivering er at senere utskiftninger gir rett til fradrag for vedlikeholdskostnader. Utøkes beholdningen må den utøkte delen imidlertid aktiveres.⁹¹

⁹⁰ Gjems-Onstad, Ole m.fl. Norsk bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, punkt 7.3.2 b.

⁹¹ LB-2021-86675 sml. Gjems-Onstad, Ole mfl. Norsk Bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, side 115. (pkt. 7.3.2.c.)

4.5. Sammendrag

Det har etter rettspraksis blitt slått fast at driftsmiddel i noen tilfeller kan og skal dekomponeres. Se særlig uttalelsene i Mongstad og Hydro Sunndal.⁹² Også ligningspraksis har fulgt opp dette utgangspunktet, jf. SKNS-2008-101.

For å avgjøre hvilken saldogruppe et driftsmiddel skal henføres til, må det noen ganger tas stilling til om det er ett eller flere driftsmiddel. Her er fysisk beskaffenhet, funksjon og levetidsbetraktninger sentrale ved vurderingen.

Et gjennomgående trekk i rettspraksis er at likeartede deler kan anses som et driftsmiddel, selv uten fysisk integrasjon. Er det imidlertid store ulikheter ved delenes prosesser, selv om de er avhengige av hverandre i et integrert system for å fungere, så vil de kunne anses som forskjellige driftsmiddel. Selv i de tilfeller der dekomponeringen ikke vil lede til fordeling i forskjellige saldogrupper har rettspraksis slått fast at større innretninger kan tale for at de må deles opp, slik som i Hydro-saken der det ble ansett å være flere anlegg i stedet for ett stort.

Med anlegg menes som hovedregel faste innretninger som er “forutsatt utnyttet der de er plassert”. Bygg og anlegg har mye tilfelles med fast eiendom, og nagelfaste innretninger som anses som tilbehør skal følge bygget. Driftsmidler i saldogruppe d for blant annet maskiner, skal hovedsakelig omfatte driftsløsøre. Et skille skal imidlertid trekkes mot produksjonsmaskineri som uansett om det på grunn av sin størrelse ikke er flyttbart, skal henføres til saldogruppe d.

Av forarbeidene fremgår det at lovgiver har veid hensynet til de prinsipielt korrekte avskrivningssatsene, og hensynet til et enkelt og stabilt skattesystem opp mot hverandre, og på bakgrunn av dette kommet til at det ikke skal foretas oppdeling av driftsmiddel.⁹³ Forenklingshensyn har dermed blitt tillagt stor vekt selv om en såkalt «dekomponering» nok ville gjort at objektets levetid best ville samsvart med avskrivningstiden. Det må imidlertid etter rettspraksis settes en grense, der driftsmidlets fysiske størrelse og selvstendighet spiller inn.

Når driftsmidlet så skal allokere til riktig saldogruppe, avhenger vurderingsmomentene av hvilke saldogrupper som avgjørelsen står mellom, samt hvilken konkret type driftsmiddel det gjelder.

⁹² LG-2016-10924 og LB-2007-76034.

⁹³ Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 17.1.

Ved vurderingen av om et bygg skal vurderes som forretningsbygg eller bygg og anlegg, tilsier forenklingssyn at det ikke skal foretas en helhetsvurdering, men at det er de aktiviteter som foregår i bygget som har betydning. For eksempel vil ikke bygningenes art, beliggenhet, fleksibilitet eller levetid ha relevans i vurderingen. Et høyere slitasje på grunn av bruken ved bygget må fradragføres som vedlikeholdskostnader.⁹⁴

Ved vurderingen av om driftsmidlet skal allokere til maskin-gruppen eller bygg og anlegg, har det betydning om driftsmidlet fremstår som løsløse eller om det er naglefast og varig forbundet med grunnen. Det skilles også mellom deler med tilretteleggende funksjoner, og deler som produserer. Anses gjenstanden for å produsere noe, så vil dette tale for at den skal henføres i maskingruppen selv om den er forbundet med grunnen.⁹⁵

Når driftsmiddel er i grenseland mellom maskin-gruppen og bygg og anleggs-gruppen kan det legges vekt på komponentenes funksjonelle integrasjon. Men selv om det foreligger stor grad av fysisk og funksjonell integrasjon må det i tillegg ha en ensartet funksjon. Utfører komponentene ulike prosesser, kan de bli å anse som forskjellige driftsmiddel. Levetidsbetraktninger kan inngå som moment i helhetsvurderingen, men har som regel begrenset vekt.⁹⁶

5. Saldogruppenes innvirkning på retten til fradrag for vedlikeholdskostnader

5.1. Dekomponeringens innvirkning på retten til fradrag for vedlikeholdskostnader

Spørsmålet er her om skatterettslig dekomponering av driftsmidler påvirker grensen mellom vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader.

Avgjørelsen av hva som er ett eller flere driftsmiddel vil kunne påvirke flere ting. Det vil blant annet ha betydning for hva som vil regnes som et varig og betydelig driftsmiddel, for saldo plasseringen etter skatteloven § 14-41 og for grensen mellom vedlikehold og påkostning.

⁹⁴ Rt. 2005 s.306 - HR-2005-435-A

⁹⁵ LG-2016-10942.

⁹⁶ LH-2011-33729.

Er driftsmidlet for eksempel oppdelt i mange mindre deler som hver for seg anses som et eget driftsmiddel, kan det være at det ikke vil oppfylle betydelighetskravet i jf. § 14-40, og vil da kunne fradragsføres direkte.⁹⁷

På den andre siden kan flere *ubetydelige* driftsmiddel som blir ansett som én beholdning og ett driftsmiddel, dermed måtte aktiveres og avskrives. Utskiftninger av slike ubetydelige driftsmiddel i en beholdning vil da kunne anses som vedlikehold. Dette fremgikk i TOSL-2021-164217 der retten la til grunn at en beholdning med AMS-målere som ble ansett som ett driftsmiddel, ville få rett på fradrag for vedlikeholdskostnader ved utskiftning av enkelte AMS-målere.

Forutsetningen for at skattyter skal få fradrag for vedlikeholdskostnader er imidlertid at øvrige vilkår som stilles for vedlikehold er oppfylt, jf. sktl. §§ 6-1 og 6-11. Grensen mot nyanskaffelse gjelder dermed også ved utskiftninger på en beholdning, og når store deler av beholdningen skiftes ut, kan dette bli å anse som nyanskaffelse.⁹⁸

I de tilfeller der driftsmidlet henføres til gruppe for bygg og anlegg, vil dette gi en lavere avskrivningssats av anlegget enn hvis det blir plassert i maskin-gruppen, og dermed avskrives over lenger tid. På den andre siden vil driftsmiddel i saldogruppe for bygg og anlegg ofte være omfattende i sin størrelse, og som regel bestå av mange komponenter, jf. Hydro, Alcoa, Gasnor osv. Mange komponenter vil kunne gjøre at flere deler på driftsmidlet kan skiftes ut som vedlikehold, uten at det grenser mot nyanskaffelse.⁹⁹

Synspunktet er nevnt i Hydro-dommen der lagmannsretten viser til regjeringsadvokatens uttalelse om at konsekvensen av å plassere større enheter i en saldogruppe vil innebære «at utskiftninger/investeringer innenfor det enkelte samleobjekt ville kunne utgiftsføres som vedlikehold i sin helhet i det inntektsår utgiften ble pådratt», i stedet for å aktiveres. Uttalelsen ble ikke videre kommentert av retten, og hadde for øvrig ikke betydelse for avgjørelsen.

Gjennomgangen peker mot at skattyter vil komme best ut skattemessig der komponenter blir ansett for å være maskiner og dermed får en høy avskrivningssats (20 prosent), og samtidig er så store og komplekse at det vil kunne skiftes ut mange deler på driftsmidlet før det bli ansett som en nyanskaffelse.

⁹⁷ BFU 12/2012 jf. SKNS1-2021-49. sml. Orkla/Lilleborg-dommen (Rt-2015-367)

⁹⁸ Jf. Rt. 1999 s.1303, Christensen-dommen.

⁹⁹ Rt. 1999 s.1303. sml. SKIN-2008-101.

Det er ikke bare komponentenes mengde som spiller inn, men også komponentenes størrelse og kompleksitet. Kostnadene og verdiene på gamle og nye deler må veies mot hverandre i vurderingen av om driftsmidlet skal anses som nyanskaffet. Eksempel på dette fremgår av SKN-2008-101 der et kraftselskap hadde fradragsført kostnader knyttet til vedlikehold på en turbin.

Kraftselskapet anførte at det skulle tas utgangspunkt i hele aggregatet ved vurderingen av om arbeidene var vedlikehold i skatterettslig forstand, noe som skattekontoret var uenig i.

Skatteklagenemnda måtte derfor først ta stilling til om turbin, generator og sugerør var separate driftsmiddel, eller om de var et aggregat og dermed ett enkelt driftsmiddel. Nemnda kom til at bestanddelene var å anse som separate driftsmiddel og at det var turbinen alene som måtte være gjenstand for vurdering.

Det ble deretter tatt stilling til om arbeidene var så omfattende at turbinen måtte anses som nyanskaffet på bakgrunn av Christensen-dommen. Etter faktum fremgår at det på turbindelen er foretatt «utskiftning av turbinhjul, turbinaksling, turbinlager og tetningsboks, labyrinttetninger, øvre- og nedre trommeløkk, sugerørskonus, ledeskovler og ledeapparat. I tillegg ble turbinregulatoren skiftet samt at det ble installert ny hovedventil. Spiraltromme og sugerør ble beholdt.»

I Christensen-dommen vises til juridisk teori, hvor Aarbakke, fastsetter at et driftsmiddel anses som nyanskaffet når «det gamle ([...]) bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand». Dette eksemplifiseres med når «en bygning eller et skip rives ned så langt at bare reisverk, respektive spant, står igjen, og at det så bygges opp et nytt hus eller et nytt skip på denne rammen». Ingen del av utgiftene kan da få fradrag som vedlikehold, men må aktiveres som nyanskaffelse.

Da den eneste gjenstående delen på turbinen var spiraltrommelen, måtte nemnda foreta en konkret vurdering etter de momenter som oppstilles i Christensen-dommen, om objektet anses som nyanskaffet.

I vurderingen av om det foreligger vedlikeholdskostnader har dermed driftsmidlets ytre ramme avgjørende betydning ved grensdragningen mot nyanskaffelse.

Skatteklagenemnda kom til at det ikke hadde skjedd en nyanskaffelse av turbinen, både på grunn av gjenværende spiraltrommels fysiske størrelse, men hovedsakelig på bakgrunn av at dets verdi sammenholdt med de nye deles verdi, ikke var å anse som en «mindre vesentlig

del». I motsatt retning trakk det at gjenstående deler var beskjedne og av lite teknisk konstruksjon.

Det kan her nevnes at noen deler av arbeidene på turbinen i SKN-2008-101 måtte anses som påkostning, men at mesteparten av utgiftene kunne knyttes til vedlikeholdskostnader, som etter avgjørelsen utgjorde 9 053 015 kroner.

Fra SKIN-2008-101 kan det trekkes slutning om at dekomponering av driftsmidler i stor grad virker inn på grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Dette særlig hvis driftsmidlene etter dekomponeringen vil bestå i mindre komplekse innretninger på bakgrunn av fysiske, funksjonelle og økonomiske betraktninger, og dermed begrense mengden utskiftninger som kan foretas før innretningen vil anses som en nyanskaffelse.

Det er på det rene at dekomponering foretas både i de tilfeller der grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelsen skal fastsettes, og når driftsmiddel skal allokere til saldogrupper. Det er imidlertid ikke en selvfølge at oppdelingen av driftsmidler ved allokering, også gjelder ved en senere vurdering av hva som skal anses å være vedlikehold. Det tvilsomme er etter dette om den grensen som fastsettes mellom hva som er ett eller flere driftsmiddel i de to tilfellene, samsvarer.

5.1.1. Samsvarer den dekomponering som foretas ved allokering, med den som foretas ved fradrag for vedlikehold?

Forskjellene mellom dommene og avgjørelsen i skatteklagenemnda, kan trekke i retning av at det kan være aktuelt med en mer omfattende dekomponering når spørsmålet gjelder fradrag for vedlikeholdskostnader, og at den derfor ikke samsvarer med dekomponeringen som foretas ved allokeringen.

Det må imidlertid tas forbehold om at avgjørelsen i skatteklagenemnda ikke gjaldt kraftverket som helhet, slik som det gjør i de nevnte lagmannsrettsdommene. Videre spilte en tolkning av spesialbestemmelsen for kraftproduksjon i sktl. § 18-6 en rolle i konklusjonen av om driftsmidlet var ett aggregat, eller flere driftsmidler.

I tillegg foretas det i Mongstad-, Hydro- og Alcoa-dommene mv. ikke en større dekomponering enn det som er nødvendig for å henføre driftsmidlene i rett avskrivningsgruppe. SKN-2008-101 som gjaldt vedlikehold av turbin, tok nemnda heller ikke direkte stilling til hvilken saldogruppe driftsmidlet skulle allokere til. Dette da rettsspørsmålet kun knyttet seg til avgjørelsen om kostnadene ved arbeidene kunne fradragsføres som vedlikeholdskostnader eller om de måtte aktiveres som nyanskaffelse.

Forskjellene i dommene kan dermed fremstå som tilfældigheter, da dommerne ikke tatt stilling til både dekomponering ved allokering og ved fradrag for vedlikeholdskostnader, under ett. Her kan tingrettsdommen TOSL-2021-164217 kaste litt lys over spørsmålet.

Dommen gjaldt spørsmålet om det forelå ett eller flere driftsmiddel, samt om dette ville påvirke retten til fradrag for vedlikehold. I dommen ble det slått fast at AMS-målerne skulle ses samlet som ett driftsmiddel, og beholdningen skulle heller ikke dekomponeres hvis skattyter gjennomførte utskiftninger av enkelte AMS-målere. Sistnevnte innebar at utskiftningene da kunne fradragsføres som vedlikehold.

Dommen fra tingretten trekker imidlertid også inn betraktninger etter beholdningslæren. Læren tar utgangspunkt i Ot.prp.nr.19 (1983-1984) om at «det avgjørende etter gjeldende rett er om det er slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet», samt at det ved avgjørelsen skal legges vekt på «den fysiske og funksjonelle sammenheng mellom driftsmidlene».¹⁰⁰ Beholdningslæren anses på bakgrunn av dette i samsvar med de momenter som skal tillegges vekt ved dekomponering, jf. oppgavens punkt 4. Dommen trekker dermed i retning av at dekomponeringen ved allokering har vekt i senere avgjørelse av grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse.

Sistnevnte dom taler for at dekomponeringen ved allokering, og dekomponeringen ved fradrag for vedlikeholdskostnader, faktisk samsvarer, og at det ikke skal foretas en mer omfattende dekomponering når spørsmålet gjelder fradrag for vedlikeholdskostnader.

5.1.2. De lege ferenda

Bør den dekomponering av driftsmidler som blir foretatt ved allokering, også være gjeldende når skattyter på et senere tidspunkt skal fradragsføre kostnader til vedlikehold på samme driftsmiddel? Reglens bakenforliggende hensyn og formål kan fungere som tolkningsbidrag.

Skattefradrag bygger hovedsakelig på hensynet til skattyters skatteevne, mens allokering av driftsmiddel bygger på en avveining mellom enkelthet i skattesystemet, opp mot driftsmidlet reelle verdiforringelse, også kalt driftsmiddelets levetid.¹⁰¹ Forskjellen mellom formålene og hensynene til reglene vil dermed kunne tale for at det skal distingveres mellom dekomponering ved allokering til saldogruppe, og dekomponering ved fradrag for vedlikeholdskostnader.

¹⁰⁰ Gjems-Onstad, Ole m.fl. Norsk bedriftsskatterett, 11 utg. Gyldendal 2021, punkt 7.3.2 b.

¹⁰¹ Zimmer, Frederik, Lærebok i Skatterett, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s.185. jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) pkt. 6.3.1. (side 112-113.)

Hensynet til enkelthet vil heller ikke gjøre seg like sterkt gjeldende ved grensedragningen mellom nyanskaffelse og vedlikehold, og kan tale for at dekomponeringen i tilknytning til fradrag for vedlikeholdskostnader bør være mer omfattende enn ved allokering.

I SKN-2008-101 vurderer ikke nemnda hensynet til komponentenes reelle verdiforringelse i avgjørelsen av om det foreligger ett eller flere driftsmiddel. I stedet baserer seg nemnda på komponentenes fysiske og funksjonelle beskaffenhet, og legger vekt på «den direkte, fysiske sammenføyningen mellom generator og turbin ligger i generatorakslingen», i tillegg til at funksjonen ved «turbinen anses som en mekanisk gjenstand, mens generatoren anses som en elektroteknisk gjenstand». I TOSL-2021-16421 poengteres at avskrivningene skal skje «i takt med faktisk verdiforringelse», men momentet har ikke vekt ved vurderingen ellers.

At hensynet til levetidsbetraktninger ikke har vekt ved spørsmålet om det er ett eller flere driftsmiddel ved fastsettelsen av grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse, kan tale for at dekomponeringen ved allokering ikke har (eller burde ha) vekt i senere avgjørelse av grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse.

Ses det på den ti år lange utviklingen fra Gasnor-dommen frem til Mongstad dommen, kan det imidlertid trekkes slutninger om at det på senere tid blitt lagt mindre vekt på at levetidsbetraktninger. I Gasnor fra 2005 var levetidsbetraktninger et avgjørende moment. Videre i Hydro fra 2007 fikk levetidsbetraktningene avgjørende vekt opp mot forenklingshensynene, mens levetidsbetraktninger i Alcoa-dommen fra 2011 blir ansett å ha liten vekt, sammenlignet med driftsmiddelets fysiske beskaffenhet.

I Mongstad-saken uttrykket lagmannsretten klart at levetid var et moment av «lavere vekt» enn momentene funksjonalitet og fysisk beskaffenhet. Retten begrunner dette med at «det vil kunne være stor variasjon mellom ulike maskiner når det gjelder antatt levetid.» Videre blir det lagt vekt på «at en maskin kan ha en relativt lang forventet levetid, men slik at verdifallet de første årene likevel vil være stort. For maskiner vil også levetid i stor grad avhenge av bruksmåte og vedlikehold, slik at vurderingene kan bli annerledes på anskaffelsestidspunktet enn på et senere tidspunkt».

Mongstad-dommens beskrivelse av levetidsbetraktninger, samsvarer med uttalelsen i Bakke Bro-dommen. Høyesterett slo der fast at en forhøyet verdireduksjon på driftsmidlet ved økt slitasje, ikke skal omfattes av avskrivningsreglene, men kostnadene til ordinært

vedlikehold.¹⁰² Dette kan tale for at momentet om verdiforringelse ikke lenger har særlig vekt ved dekomponering og allokering til saldogruppene, og dermed bygger på de samme momentene som når dekomponering foretas for å vurdere om skattyter har rett på fradrag for vedlikehold.

Utviklingen i underretts- og ligningspraksis taler etter denne analysen for at det har skjedd en forandring i gjeldende rett på allokeringsområdet i forhold til vektleggingen av levetidsbetraktninger. Videre har dette ført til at dekomponering ved allokering foretas etter de samme momenter som ved dekomponering på bakgrunn av grensedragningen mellom vedlikehold og nyanskaffelse.

Dette trekker i retning av at den dekomponering av driftsmidler som blir foretatt ved allokering, også bør gjelde når skattyter på et senere tidspunkt skal fradragsføre kostnader til vedlikehold på samme driftsmiddel. Også hensynet til forutberegnelighet og enkelthet overfor skattyter og skattemyndighet underbygger denne slutningen.

6. Avsluttende kommentarer og oppsummering

Etter rettspraksis fremgår det at forskjellige hensyn fått forskjellig vekt avhengig av område, når det gjelder spørsmålet om dekomponering. Presedensen i uttalelser og dommer får også begrenset vekt der faktum har store forskjeller.¹⁰³ Det vil dermed måtte foretas en helhetsvurdering der hensynet til driftsmidlets reelle verdiforringelse står opp mot forenklingshensynet.¹⁰⁴ Ved fysisk store driftsmiddel med mange komponenter kan forenklingshensyn med å anse innretningen som ett driftsmiddel føre til urimelig stor forskjell i forhold til komponentenes reelle verdiforringelse. På bakgrunn av dette kan driftsmidlet måtte dekomponeres.¹⁰⁵

Når det er klart at driftsmidlet kan henføres til produksjonsvirksomhet, og ikke bare fungerer som en tilretteleggende funksjon til bevegelige komponenter, så vil det allokere til maskingruppen. Dette gjelder også om driftsmidlet etter sin størrelse og nagelfaste plassering vil ha mange likheter med fast eiendom og anlegg.¹⁰⁶

¹⁰² Rt. 2005 s.306. avsnitt 45.

¹⁰³ Telenettuttalelsen jf. LB-2007-76034 og LH-2011-33729.

¹⁰⁴ LB-2007-76034

¹⁰⁵ LB-2007-76034

¹⁰⁶ LG-2016-10924

Etter rettspraksis er det ikke et *krav* til dekomponering av større driftsmidler, men begrepet brukes når innretninger etter fastsatte kriterier i en konkret vurdering må anses som flere driftsmidler.

I rettspraksis har dekomponeringsspørsmålet ikke bare oppstått ved allokering av driftsmidler til avskrivningsgrupper, men også når det skal tas stilling til om skattyter har fradragsrett for vedlikeholdskostnader. Spørsmålet har da ikke vært i tilknytning til hvilken saldogruppe driftsmidlet skal allokere til, men om delene skal anses som ett eller flere driftsmiddel for å trekke grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse. Grensedragningen har i slike tilfeller vært basert på funksjonelle og fysiske betraktninger, og momentet om levetid som hatt vekt i rettspraksis ved allokering av driftsmiddel, har ikke blitt omtalt.¹⁰⁷

Da vedlikehold grenser mot nyanskaffelse, må driftsmidlets yttergrense fastsettes for å avgjøre om det er «en mindre vesentlig del» av de gamle delene som gjenstår, og driftsmidlet må anses som nyanskaffet.¹⁰⁸ Standpunktet vil være det samme også i tilfeller der flere komponenter skal anses som én beholdning. I slike tilfeller kan skattyter skifte ut enkelte komponenter uten at det vil være å anse som nyanskaffelse, da driftsmidlets yttergrense vil være hele beholdningen som ett driftsmiddel.¹⁰⁹

Ved avgjørelsen av om hva som skal anses som ett eller flere driftsmiddel, vil hovedsakelig de samme vurderingsmomentene ha vekt, uavhengig av om spørsmålet knytter seg til vedlikeholdskostnader eller allokering til saldogruppe. Et unntak er momentet om verdiforringelse, som kun har betydelse for spørsmålet om hvilken saldogruppe driftsmidlet skal henføres til.¹¹⁰

For å ivareta skattyters forutberegnelighet bør den yttergrensen av driftsmidlene som blir fastslått ved dekomponering under allokering, være bestemmende for etterfølgende fradrag for vedlikeholdskostnader på det samme driftsmiddel. Dette vil også være i tråd med de forenklingshensyn som skal ivareta både skattyter og skattemyndighet.

¹⁰⁷ SKN-2008-101. jf. LG-2005-59366, LB-2007-76034, LH-2011-33729.

¹⁰⁸ Rt. 1999 s.1303.

¹⁰⁹ TOSL-2021-164217.

¹¹⁰ SKN-2008-101, jf. TOSL-2021-164217.

7. Litteraturliste

7.1. Lover

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

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.
(petroleumsskatteloven)

7.2. Forarbeider

Ot.prp.nr.26 (1980-1981) Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) mv.

Ot.prp.19 (1983-1984) Lov om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

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

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

Prop.1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012

Ot.prp.nr.1 (1999-2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer

7.3. Rettspraksis

7.3.1. Praksis knyttet til vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader

Rt-1902-684

Rt-1918-581

Rt. 1920 s.884

Rt. 1940 s.594.

Rt. 1956 s.1188

Rt-1959-122.

Rt. 1970 s.1220

Rt. 1980 s.1428

Rt. 1993 s.1012

Rt-1996-1270

Rt-1998-46

Rt. 1999 s.1303 (Christensen)

Rt. 2008 s. 794

Rt. 2009 s.1473

Rt. 2014 s.108

Rt-2015-367

Rt. 2015 s.1068

HR-2016-1801-A (Norrøna Eiendom AS)

HR-2017-2248-A

HR-2018-580-A

HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon)

LB-2021-26379

7.3.2. Rettspraksis knyttet til allokering og dekomponering

Rt. 1999 s.1303 (Christensen)

Rt. 2005 s.306 - HR-2005-435-A (Bakke Bro Brygge)

Rt-2015-367

LG-2005-59366 (Gasnor)

LB-2007-76034 (Hydro)

LH-2011-33729 (Alcoa)

LG-2016-10924 (Mongstad)

LB-2021-86675 (Telenor Norge AS)

TOSLO-2007-82344

TOSL-2021-164217

SKN-2008-101

7.4. Lignings- og Skatte-ABC

Skatte-ABC 2022/2023

Lignings-ABC for 2015/2016

Skatte-ABC 2021

Lignings-ABC 2013/2014

7.5. Uttalelser

«Avskrivningen av 'trafikkmaskinen' til Telenor AS» fra 8. oktober 1996.

Utv. 1975 s.586 FIN

Utv. 1981 s.544

Utv. 2005 s.1172

Utv. 2009 s. 363

Utv. 2012 s. 573

Utv. 2014 s.1447

7.6. Juridisk teori og artikler

Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, 4. utg. Universitetsforlaget 1990.

Folkvord, Ben, Furuseth, Eivind, Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 11. utg. Gyldendal 2021, pkt. 6.1.og 7.3.2.c., 7.3.2 b.

Zimmer, Fredrik, i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt*. 7. utg. Universitetsforlaget 2019.s. 91, 104-107, 113, 124,

Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021. s.214., 225,

Dragvold, Petter, «*Rehabilitering av byggverk – vedlikeholdsbegrepet*», Revisjon og regnskap 2013 nr. 5. s.55-59. <https://lovdata.no/pro/litteratur/dragvold-p-2013-01>.